

# الأكاديمية العربية الدولية



الأكاديمية العربية الدولية  
Arab International Academy

## الأكاديمية العربية الدولية المقررات الجامعية

حقوق الطبع والتأليف محفوظة

الطبعة الأولى

1432 هجرية - 2011 ميلادية

الناشر

---

مكتبة آفاق للطبع و النشر والتوزيع  
غزة - شارع الثلاثيني - مقابل الجامعة الإسلامية 2824485

---

## فهرس الموضوعات

رقم الصفحة	الموضوع
ب	الفتح (آلية القرانية الكريمة)
ج	فهرس الموضوعات
(٣٩-١)	<b>الفصل الأول</b> <b>التأصيل العلمي للمحاسبة والجوانب النظرية والتطبيقية للفكر المحاسبي</b>
٢	مقدمة
٧	أولاً: ملامح التطور المحاسبي
١٦	ثانياً: جوهر النظرية، ودورها في مجال المحاسبة
٢٠	ثالثاً: مفهوم النظرية، ومنهج البحث العلمي
٣٤	رابعاً: مفهوم القياس المحاسبي
(٤١-٨٧)	<b>الفصل الثاني</b> <b>قراءة فلسفية في مفاهيم بناء وتطوير النظرية المحاسبية</b>
٤٢	مقدمة
٤٢	أولاً: جهود الباحثين والمجمعات المهنية لتأصيل وبناء النظرية المحاسبية
٥٤	ثانياً: آراء واتجاهات تنظيم السياسة المحاسبية في المجتمع
٧٠	ثالثاً: الخصائص الفكرية والعملية للمعايير المحاسبية
٧٨	رابعاً: مفاهيم وأسس توحيد التطبيقات العملية للمعايير

ج

رقم الصفحة	الموضوع
(١٤٩-٨٩)	<b>الفصل الثالث</b> <b>الإطار المفاهيمي للنظرية المحاسبية</b>
٩٠	مقدمة
٩١	أولاً: المفاهيم الخاصة بالأهداف
١٠٢	ثانياً: المفاهيم الخاصة بطبيعة الوحدة المحاسبية
١١٠	ثالثاً: مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية
١١٩	رابعاً: المفاهيم الخاصة بالقوائم المالية
١٣٨	خامساً: مفاهيم عناصر القوائم المالية
(١٩٢-١٥١)	<b>الفصل الرابع</b> <b>الفرض والمبادئ المحاسبية</b>
١٥٢	مقدمة
١٥٣	أولاً: الفرض المحاسبية
١٦١	ثانياً: المبادئ المحاسبية المتعارف عليها
(٢١٤-١٩٣)	<b>الفصل الخامس</b> <b>مفاهيم المحاسبة عن رأس المال والقيمة والدخل</b>
١٩٤	مقدمة
١٩٤	أولاً: مفاهيم رأس المال
١٩٨	ثانياً: مفاهيم الدخل والقيمة
٢١٠	ثالثاً: القيمة وأسس التقويم

رقم الصفحة	الموضوع
(٢٥٤-٢١٥)	<b>الفصل السادس</b> <b>المحاسبة في ظل مشكلة التغيرات في المستوى العام للأسعار (اتجاهات المشكلة ومحاولات حلولها)</b>
٢١٦	أولاً: المعلومات التي تعكس آثار التغيرات في الأسعار في ضوء المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٥)
٢٢٥	ثانياً: التطبيق العملي للمحاسبة في ظل مشكلة التغيرات في المستوى العام للأسعار (اتجاهات المشكلة ومحاولات الحلول)
(٢٧٨-٢٥٥)	<b>الفصل السابع</b> <b>محاسبة الموارد البشرية</b>
٢٥٦	تمهيد
٢٥٦	أولاً: طبيعة المحاسبة عن الموارد البشرية وافتراضاتها
٢٥٩	ثانياً: أهمية الموارد البشرية
٢٦٠	ثالثاً: طرق تقييم الموارد البشرية
٢٦٩	رابعاً: تأجير الموارد البشرية
٢٧٥	خامساً: نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية
(٣٠١-٢٧٩)	<b>الفصل الثامن</b> <b>المحاسبة عن المسؤولية البيئية والاجتماعية</b>
٢٨٠	مقدمة
٢٨١	أولاً: تطور المحاسبة الاجتماعية وأهميتها

رقم الصفحة	الموضوع
٢٨٤	ثانياً: الإطار العام لقياس التكاليف والمنافع الاجتماعية
٢٨٧	ثالثاً: المحاسبة من التكاليف والالتزامات البيئية والاجتماعية والإفصاح عنها
٣٠٣	أسئلة واختبارات عامة
٣٤٧	قائمة المراجع

# الفصل الأول

## التأصيل العلمي للمحاسبة والجوانب النظرية والتطبيقية للفكر المحاسبي

. مقدمة.

أولاً : ملامح التطور المحاسبي.

ثانياً : جوهر النظرية، ودورها في مجال المحاسبة.

ثالثاً : مفهوم النظرية، ومنهج البحث العلمي.

رابعاً : مفهوم القياس المحاسبي.

### مقدمة:

تشير العديد من الكتابات أن المحاسبة ليست وليدة اليوم، بل أن لها جذوراً عبر التاريخ، حيث تطورت تدريجياً مع ازدياد الحاجة إليها حتى أصبحت من العلوم التي تستند إلى قواعد ومبادئ ومفاهيم، فقد جاءت في الدراسات المحاسبية أن أول محاولة قام بها الإنسان لتسجيل المعلومات المالية يرجع إلى عهد الآشوريين عام 3500 قبل الميلاد، وتلي ذلك تطوراً كان على شكل النظام الذي استخدمه اليونانيون في أثينا، حيث ينسب أول حساب للمدفوعات الحكومية خلال الفترة الممتدة من عام 415 إلى عام 418 قبل الميلاد باسم .(Account of Disbursements of The Athenian State)

وقد تزامن هذا التطور مع الحقبة التاريخية التي تميزت بالبدء في استخدام وحدة النقد كوسيلة للتبادل التجاري في أثينا في القرن الرابع قبل الميلاد ثم ظهور الأنظمة العددية المتطرفة نسبياً كالنظام العددي اليونياني والنظام العددي الروماني، وأخيراً النظام العددي الهندي (العربي) وقد استخدم هذا النظام في تسجيل البيانات العددية المتعلقة بالمعاملات المالية في مذكرات خاصة والتي أطلق عليها فيما يعرف بالقيد المفرد.

وفي بداية القرن الميلادي الرابع عشر حدثت تطورات هامة في عالم التجارة كان لها تأثيراً كبيراً على الوظيفة المحاسبية حيث ازدادت العمليات المالية والتجارية الآجلة وانتشرت الفروع والوكالات التجارية بعيدة عن مراكزها الرئيسية، الأمر الذي أثر بشكل أساسي على أسلوب القيد المحاسبي، وتميزت هذه الفترة بإمساك سجلات محاسبية بدائية وفق أسلوب القيد المزدوج والذي ينسب للعالم الإيطالي (Loca Pacioti)، الأمر الذي أحدث انقلاباً كبيراً في تطور الفكر المحاسبي حيث ترتب على ذلك البدء في تنظيم المجموعات الدفترية المحاسبية والاتجاه نحو قياس الربح من خلال ما يسمى بحساب الأرباح والخسائر.

## **التأصيل العلمي للمحاسبة والجوانب النظرية والتطبيقية للفكر المحاسبي**

إن فكرة إثبات المديونية والدائنة التي يترجمها القيد المزدوج كانت تعبرأً محاسبياً عن مفهوم التوازن أو التكافؤ الرياضي والذي استخدم فيما بعد في تطوير الأدوات والأساليب المحاسبية بدءاً من الإثبات الدفتري وترصيد الحسابات وإعداد ميزان المراجعة ومعالجة الأخطاء المحاسبية وصولاً إلى معادلة الميزانية.

وبذلك استمرت المحاسبة من الناحية الوظيفية في تأدية الخدمات على مستوى كافة الأشكال التنظيمية للمشروعات والتي ترافت مع تطور أساليب القياس المحاسبي في مجال تحاليل التكاليف وفي مجال العلاقة مع الأساليب الرياضية والإحصائية حيث استعانت المحاسبة بالأرقام القياسية لتعديل بياناتها المالية التي تتأثر بظاهرة التضخم الاقتصادي (محاسبة التضخم) بالإضافة إلى محاسبة عقود الإيجار ومن ثم الإفصاح المحاسبي، هذا بالإضافة إلى الحدث المهم وهو بدء نشوء المجتمع المهني المحاسبية وما رافقه من إصدار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومن ثم التوجه نحو إصدار المعايير المحاسبية الدولية التي تحكم الممارسات المهنية المحاسبية.

وبذلك يتبع المراحل التي مررت بها مسيرة التطور المحاسبي وانعكاساتها على وظيفة المحاسبة والممارسات المهنية المرتبطة بها حتى أصبحت نظاماً للمعلومات تمثل في مجموعة من الطرق والإجراءات التي تستند إلى مبادئ وقواعد سليمة بهدف إنتاج معلومات مالية تخدم أغراض المستخدمين لها، وبالتالي فالمحاسبة كعلم لا بد أن تشتمل على مجموعة من الأهداف والمفاهيم، والفرضيات والمبادئ والمعايير المهنية التي تشكل في جموعها النظرية العامة للمحاسبة.

وانطلاقاً من ذلك، يتم التعرف بشكل منهجي على خصائص وهيكل النظرية المحاسبية وفق عدة مستويات يتناولها هذا المؤلف وفق الخطة التالية:

### أهداف دراسة النظريّة المحاسبيّة:

تهدف دراسة النظريّة المحاسبيّة إلى تعميق الفهم حول الأساس الفكري الذي تقوم عليه النظريّة في ضوء التطورات والمستجدات التي تشهدها المهنة والبحث المحاسبي، والتحول من البحث عن المبادئ المحاسبيّة إلى البحث عن المعايير المحاسبيّة، لذلك فإن هذا المقرر يناقش بصورة مستفيضة الجوانب العلميّة للنظريّة المحاسبيّة بدءاً من الوقوف على مدى الحاجة إلى هذه النظريّة والبناء الفكري الذي تقوم عليه، ثم متابعة اتجاهات البحث والتطوير وما يتربّع عليه من مناهج علميّة تهدف إلى تطوير النموذج المحاسبي المعاصر والوقوف على بدائل القياس المحاسبي له.

### المحتوى العلمي للدراسة:

تأسيساً على ما سبق فإن المحتوى العلمي لهذه الدراسة يتناول مناقشة هيكل وجوانب النظريّة المحاسبيّة من خلال أربعة مستويات:

**المستوى الأول:** الحاجة إلى نظرية المحاسبة، ويتم في هذا الموضوع التعرض إلى أهمية التأصيل العلمي في مجال المحاسبة لأغراض تطورها أكاديمياً ومهنياً حيث يتم الإجابة على بعض الاستفسارات المثارة حول طبيعة مهنة المحاسبة والمراجعة، وعما إذا كانت هذه المهنة يجب أن تعتمد على أصول علمية تحكم وتوجه مسارها التطبيقي، وأين يقف المحاسبون نحو حركة هذا التأصيل، وهذا بطبيعة الحال ينقلنا إلى معرفة مدى الحاجة إلى النظريّة، وما هو أوجه القصور في الإطار الفكري المحاسبي المعاصر، وما هو السبيل إلى تطوير هذه النظريّة وتحقيق أهدافها المرجوة.

## **التأصيل العلمي للمحاسبة والجوانب النظرية والتطبيقية للفكر المحاسبي**

المستوى الثاني: الفكر المحاسبي بين النظرية والتطبيق، ويتم في هذا الموضوع التعرض إلى أهمية الانتقال من النظرية إلى التطبيق من خلال مناقشة أهمية المعايير المحاسبية التي تمكن المحاسبين من ضبط وتوحيد الممارسات المحاسبية بقدر الإمكان، وهنا يجب التنويه إلى أنه من الأخطاء الجسيمة الاعتقاد بأن تنظيم الممارسات العملية يأتي دائمًا بعد الانتهاء من بناء وتطوير النظرية، وذلك لأن عملية بناء النظرية والبحوث العلمية الالزمة لها هي عمليات مستمرة ومتعددة وغير محددة بفترة زمنية معينة، هذا فضلاً على أن هناك مشكلات تطبيقية كثيرة لا تحتمل التأجيل إلى أن يتنهى الباحثون من وضع البناء الفكري لها، لذلك نجد كثيراً ما يتم وضع معايير محاسبية لضبط الأداء المحاسبي بناءً على اعتبارات تطبيقية (براجماتيكية) تاريخية مسبقة، الأمر الذي يؤدي للقول بوجوب تنظيم السياسة المحاسبية لتسيير جنباً إلى جنب مع عملية التطوير وبناء النظرية.

المستوى الثالث: دراسة النموذج المحاسبي المعاصر وهو يشتمل على دراسة الخصائص الفكرية للنموذج المحاسبي المعاصر حيث تتناول مكونات الإطار المفاهيمي للنظرية المحاسبية ويكون من الأهداف والمفاهيم الأساسية، إلى جانب التعرض إلى أهم الفروض والمبادئ والمعايير المحاسبية القائمة والمعمول بها وهو يمثل البناء الرسمي للنظرية.

المستوى الرابع: دراسة اتجاهات تطوير النموذج المحاسبي، وهو يشتمل على دراسة أهم مناهج الفكر المحاسبي المعاصر، ثم تتناول بدائل القياس المحاسبي المعاصر،

ثم نتعرّض بالشرح والتحليل إلى مشكلة التغييرات في الأسعار والنماذج المحاسبية المقترحة لمواجهة هذه المشكلة.

### مُوضِعَات الدراسة:

1. التأصيل العلمي للمحاسبة ويشمل ملامح تطور المعرفة المحاسبية – محاولات التنظير المحاسبي بدءً من البحث عن المبادئ إلى إنشاء المعايير.
2. قراءة فلسفية في نظرية المحاسبة وتشمل محاولات بناء النظرية وتنظيم السياسة المحاسبية، والخصائص الفكرية والعملية للمعايير المحاسبية وتنظيم عملية وضع وإصدار المعايير.
3. عرض هيكل نظرية المحاسبة وتشمل الإطار المفاهيمي للنظرية ويتمثل في الأهداف والمفاهيم، البناء الرسمي للنظرية ويتمثل في الفروض والمبادئ المحاسبية.
4. المفاهيم الخاصة بأهداف التقارير المالية وتشمل تطوير أهداف التقارير والفتات المستفيدة في ضوء تقارير بعض المنظمات والهيئات المهنية.
5. المفاهيم الخاصة بطبيعة الوحدة المحاسبية، تشمل نظرية الملكية المشتركة ومقوماتها وأثارها ونظرية الشخصية المعنوية، ونظرية المشروع، ونظرية الأموال المخصصة.
6. المفاهيم الخاصة بجودة المعلومات المحاسبية وتشمل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وصفاتها الأساسية ومحددات التقرير المالي، والجوانب الكمية والنوعية لمحددات الأهمية النسبية.
7. المفاهيم الأساسية للقوائم المالية وتشمل مفهوم قائمة الدخل، وقائمة المركز المالي، والتدفقات النقدية، وقائمة التغييرات في حقوق الملكية.

**التأصيل العلمي للمحاسبة والجوانب النظرية والتطبيقية للفكر المحاسبي**

8. المفاهيم الأساسية لعناصر القوائم المالية وتشمل مفهوم العناصر التي تمثل أرصدة الأصول والالتزامات وحقوق الملكية، ومفهوم عناصر الإيرادات والمصروفات والتغيرات في حقوق الملكية.
9. الفروض المحاسبية وتشمل فرض الوحدة المحاسبية، وفرض الاستمرارية، وفرض الدورية وفرض وحدة القياس النقيدي.
- 10.المبادئ المحاسبية وتشمل مبدأ القياس الفعلي، ومبدأ المقابلة، ومبدأ تحقق الإيراد، ومبدأ تتحقق المصروفات، ومبدأ التكلفة التاريخية، ومبدأ الإفصاح الشامل.
- 11.المحاسبة عن التغيرات في الأسعار وتشمل التغيرات في المستوى العام للأسعار، والتغيرات في المستوى الخاص للأسعار، والتغيرات في المستوى النسبي للأسعار، وما يرتبط بها من مفاهيم وأراء وأساس الفكر لهم، وتطبيقاتها العملية.
- 12.المحاسبة عن الموارد البشرية، وما يرتبط بها من أسس ومفاهيم والنماذج المقترحة للمحاسبة عن تلك الموارد.
- 13.المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية وتشمل أهداف المحاسبة الاجتماعية ووظائفها، والنماذج المقترحة للمحاسبة عن المسؤولية للبيئة والاجتماعية.

**أولاً : ملامح التطور المحاسبي:**

يثور العديد من التساؤلات حول حركة التأصيل العلمي للمحاسبة ومدى الحاجة إليها، ومنها:

- "ما هو طبيعة مهنة المحاسبة والمراجعة؟".
- "هل يجب أن تعتمد على أصول علمية تحكم وتوجه مسارها التطبيقي؟".

- "هل هناك قصور في الإطار الفكري المحاسبي؟".
- "ما هو مفهوم النظرية وما هي عناصرها وما هو الدور المتوقع أن تقوم به في مجال المحاسبة؟".
- "ما هو السبيل لبناء نظرية محاسبية تحقق أهداف التطوير المرجوة؟".

لإجابة على هذه التساؤلات يتطلب التعرض للتطور التاريخي في المجالات المختلفة للجانب الفكري والتطبيقي للمحاسبة، ثم التعرض لكل من طرق ومناهج البحث العلمي لمعرفة كيفية بناء النظرية، ثم التعرف على نظم القياس المختلفة التي يمكن الاستعانة بها لإخضاع الظواهر والمتغيرات المتشدة للدراسة والبحث.

تشير معظم الدراسات التي تناولت تطور الفكر المحاسبي لمهنة المحاسبة من الناحتين المهنية والأكاديمية على تواجد خصائص متلازمان تتميز بها النظرية المحاسبية وهما الاستمرارية والتغيير (Continuity and Change) فالاستمرارية في المحاسبة تعني أن كثيراً من عناصر الفكر والتطبيق قد ثبت فائدتها مما أدى إلى استقرارها واستمراريتها في التطبيق حتى اليوم على الرغم من أنها تعود إلى تاريخ نشأة المحاسبة، وأصبح بالتالي الخروج عنها أمر يصعب قبوله.

إن خاصية الاستمرارية تميز بجوانب إيجابية وسلبية، فالجوانب الإيجابية لهذه الخاصية تمثل في الحفاظ على تراكم الخبرات وازدياد النمو المعرفي في مجالات المحاسبة وأساليبها وفياتها التطبيقية.

أما الجوانب السلبية لها فتتمثل في ما قد تترتب عليه من جمود الفكر والتطبيق المحاسبي، خاصة إذا كانت هناك مبادئ وقواعد محاسبية متعارف عليها ولا زالت مطبقة على الرغم من انتفاء المبررات المنطقية التي تستند إليها.

## التأصيل العلمي للمحاسبة والجوانب النظرية والتطبيقية للفكر المحاسبي

وفيما يتعلق بخاصية التغيير، فهي تجسيد لдинاميكية المحاسبة والقدرة على مواكبة التطور الذي تشهده بيئه الأعمال الاقتصادية والاجتماعية إلا أن التغيير يتميز بالبطء الشديد والمتحفظ لأن التغيير في المحاسبة لا يتم إلا بعد التأكد من ضرورته وجدواه بشكل قاطع، فليس غريباً أن يستغرق استيعاب ظاهرة معينة كظاهرة التضخم عقدين من الزمن على الرغم مما تفرضه التطورات الجذرية في المناخ الاقتصادي والاجتماعي الذي تعمل فيه المحاسبة من ضرورات التغيير، وفعلاً نجد أن كثيراً من الأفكار والأساليب المحاسبية المتداولة حالياً لم تكن معروفة لدى المجتمع المالي من قبل، وهو ما يفسر لنا التطورات التي يتوقع حدوثها على النموذج المحاسبي في المستقبل، فالملاحظ أن معدل التغيير الذي شهدته المحاسبة منذ القرن العشرين قد أصبح أسرع من المعدل المأثور حيث أن العديد من المفاهيم والأساليب والإجراءات والمعايير المحاسبية لم تكن معروفة من قبل وذلك كنتيجة طبيعية للمتغيرات التقنية المتسارعة في عالم الحاسوب وتكنولوجيا المعلومات والعلوم والتغيرات الاقتصادية والاجتماعية التي تشهد لها بيئه الأعمال، وبذلك تطور الجانب النفعي في المحاسبة من مراعاة مصالح المالك حيث تحقيق الربح هو المحرك للنشاط الاقتصادي، إلى مراعاة مصالح طوائف عديدة خاصة مع التوسع في تطوير نمط الملكية الشخصية للمشروع إلى الملكية المشتركة وفصل الملكية عن الإدارة أصبح الأمر يتوجه نحو مراعاة مصالح المساهمين والمستثمرين والدائنين حيث يستوي رأس المال المملوك مع رأس المال المقترض وبدأ التركيز على ضرورة تحقيق عائد مقبول من عوائد الاستثمار والأرباح باعتبارهما المحرك للنشاط الاقتصادي، وفي المرحلة التالية من التطور بدأ الاهتمام يتوجه نحو مراعاة مصالح المجتمع ككل وتأثير ما يعرف بنظرية المشروع (Enterprise Theory) وما يرتبط بها من تقسيم الأداء الاقتصادي والمالي والاجتماعي للمشروع خدمة لمصالح المساهمين والمستثمرين والمعاملين معه.

### بعض جوانب التطور التاريخي للمحاسبة:

- إصدار المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA):

أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبة القانونيين (American Institute of Certified Public Accountants) عام 1941م تعريفاً للمحاسبة على أنها: "فن تسجيل وتبويت وتلخيص العمليات والأحداث الاقتصادية التي لها قيمة نقدية وصبغه مالية وتفسير نتائجها"، ويلاحظ على هذا التعريف أنه يشير إلى المحاسبة كفن أو حرف وليس حفلاً من حقول المعرفة.

- إصدارات جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA):

أصدرت جمعية المحاسبة الأمريكية (American Accounting Association) تعريفاً حديثاً نسبياً للمحاسبة على أنها: "عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بغرض تمكن مستخدمي هذه المعلومات من تكوين رأي مستنير واتخاذ القرارات الالزمه.

ويلاحظ على هذا التعريف أنه أضاف إلى التعريف السابق الأهداف التي ترمي القوائم المالية إلى تحقيقها، أي أنه يركز على طبيعة المعلومات المحاسبية والآثار السلوكية الناجمة عنها، مما يعني الاهتمام بالمحاسبة كنشاط خدمي وكنشاط للمعلومات وكأداة للاتصال.

وفي عام 1975م قدمت الجمعية المذكورة تعريفاً للمحاسبة تم فيه إعادة تحديد الهدف على أنه توفير المعلومات التي يمكن أن تكون ذات فائدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

ما سبق يتبيّن أن هناك إعادة تقييم للأهداف والمفاهيم والمبادئ التي تكون الإطار الفكري المحاسبي، حيث تحولت المحاسبة من مجرد الاهتمام بالنواحي الحرفية المتمثّلة في فن مسک

## التأصيل العلمي للمحاسبة والجوانب النظرية والتطبيقية للفكر المحاسبي

الدفاتر وتنظيم الحسابات إلى كونها نظام للمعلومات وأداة اتصال مما يشير إلى الوظيفة الاجتماعية للمحاسبة.

بناءً على ما سبق يمكن تقسيم التطور المحاسبي فنياً إلى أربعة مراحل هي:

المرحلة الأولى: مرحلة البدء في تكوين الإطار الفني للمحاسبة.

المرحلة الثانية: مرحلة الاهتمام المهني والأكاديمي في المحاسبة.

المرحلة الثالثة: مرحلة الاهتمام بالمحاسبة كنظام للمعلومات.

المرحلة الرابعة: مرحلة الاهتمام بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.

### المرحلة الأولى: تكوين الجانب الفني في المحاسبة:

تتميز هذه المرحلة بتكوين الجوانب الفنية للمحاسبة وكان أبرزها التطور في نظام القيد المحاسبي (نظام القيد المزدوج) بغرض تحقيق أهداف ضبط ودقة وانتظام التسجيل الدفتري والوصول إلى استخراج قائمتين مترااظتين هما قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وهما قائمتان تعتمدان على خاصية التوازن الحسابي كنتيجة طبيعية لتطبيق نظام القيد المزدوج.

وطبقاً لاستخدام نظام القيد المزدوج أصبح لدى المحاسبين ما يمكن تسميته بنظرية أو منهج (تشخيص الحسابات) أي ما يسمح بتبويب الحسابات إلى حسابات شخصية وحسابات حقيقة.

ثم تطور مفهوم استخدام هذا القيد تمشياً مع احتياجات صاحب المال (المشروع) بحيث أصبح عرض الحسابات وتبويبها ينسجم مع وجهة نظر صاحب المشروع أو هو ما عرف بنظرية (أصحاب المشروع) وهو يركز على المشروع المالي لأصحاب المشروع دون الاهتمام بقائمة الدخل، ويقوم على معادلين رئيسيتين:

1. الأرصدة أول المدة + التدفقات النقدية خلال المدة = الأرصدة في نهاية المدة.

2. حقوق الملكية (رأس المال) = الأصول - الخصوم.

ونتيجة لتطور رغبات أصحاب المشروع في تحديد مدى نجاح مشروعاتهم وتقديم التفسيرات للأحداث والعمليات وأثرها على الوحدة المحاسبية، فقد أصبح لزاماً الانتقال من نظرية تشخيص الحسابات إلى (نظرية المعاملات) حيث تم إضافة الحسابات الاسمية، وما يتطلبه ذلك من تطبيق مبدأ الاستحقاق في إثبات المعاملات (أي مجرد تتحققها وليس بالضرورة عند تحصيلها أو دفعها) وهو ما ألقى عبئاً إضافياً على المنهج المحاسبي.

وبإضافة الحسابات الاسمية أصبحت معادلة الميزانية على النحو التالي:

$$\text{الأصول} + \text{المصروفات} = \text{الخصوم} + \text{الإيرادات} + \text{رأس المال}$$

### المرحلة الثانية: التطور المهني والأكاديمي:

يلاحظ أن المرحلة السابقة قد تميزت بتطوير فنون التطبيق العملي للمحاسبة وأنها أداة رقابة داخلية على الممتلكات، تحقق رغبات أصحاب المشروع، إلا أنه نتيجة بعض العوامل والتحولات، بدأ الاهتمام منذ بداية القرن التاسع عشر نحو تطوير المحاسبة مهنياً وأكاديمياً بسبب عدة عوامل أهمها:

- ظهور الثورة الصناعية، وما تطلبه ذلك من كبر واتساع مجال عمل الشركات وال الحاجة إلى التمويل مما استدعي تطوير المبادئ والقواعد المحاسبية لتلبية حاجات الدائنين وضمان المحافظة على رأس المال، وعدم إجراء توزيعات منه.
- ظهور الشركات المساهمة، وما تطلبه ذلك من ضرورة تجميع رؤوس الأموال وضمان استمرارية عمل الشركات من ناحية، والتحول نحو فصل الملكية عن

الإدارة، الأمر الذي أدى إلى بروز مفهوم أو فرض الاستمرارية وفرض الشخصية المعنوية المستقلة، وقد كان لهذه الخاصية الأخيرة أثر كبير على المحاسبة، حيث ظهرت أهمية الدور المحاسبي في تقييم الإدارة ونتائج أعمالها من خلال إعداد قائمة الدخل والتي أصبحت تأخذ الأهمية بدلًاً من قائمة المركز المالي، مع البدء في استخدام مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، كما كان لانتشار تلك الشركات أثراً كبيراً في تدخل الدولة لضمان حد أدنى من الإفصاح للأطراف الخارجية، وما يتطلبه ذلك من ضرورة مراجعة القوائم المالية من قبل مراجع خارجي مستقل، وفعلاً بدأ ظهور الجمعيات المهنية وكان أولها جمعية المحاسبين في اسكتلندا عام 1854م، ثم مجمع المحاسبين والمراجعين بإنجلترا وويلز عام 1880م، ثم جمعية المحاسبين الأمريكيين عام 1887م.

- فرض ضرائب الدخل على الأفراد والشركات، وما يتطلبه ذلك من اتساع الطلب على خدمات المحاسبين باعتباره المحتكر لوظيفة إنتاج المعلومات المالية سواء داخل المنشأة أو خارجها.
- ظهور شركات المنافع العامة، كشركات الكهرباء، والهاتف، والنقل، وما أدى إلى ظهور مفاهيم الاستهلاك للأصول الثابتة التي تملکها تلك الشركات وظهور مشاكل الشهرة وتصنيف حقوق الأقلية في تلك الشركات بعد عمليات الدمج التي تعرضت لها.

وبناءً على هذه المرحلة يلاحظ أن التطور قد أصبح واضحًا في المجال المهني، وأهمية تأسيسها على مجموعة من القيم المقبولة اجتماعياً مثل الحياد وعدم التحيز، الصدق في التعبير، الموضوعية في القياس، عدالة القوائم المالية، الإفصاح الكافي وهو ما يعرف بالدخل

الأخلاقي للمهنة والخطوة الهامة في بناء نظرية المحاسبة وبصفة خاصة في تحديد المبادئ والقواعد المحاسبية الالزامية لتحقيقها.

أما في المجال الأكاديمي فقد أصبح لزاماً على المحاسبين صياغة مفاهيم وأفكار وتنظيم إطار فكري متراوطي يجمع بينهما، ومن هنا بدأ الاهتمام بتطوير نموذج محاسبي مناسب للوحدة الاقتصادية.

### المرحلة الثالثة: ظهور المحاسبة الإدارية:

ظهرت المحاسبة الإدارية وتم استخدامها كنظام للمعلومات، وقد كان هذا التطور استجابة طبيعية لانتشار الفكر الخاص بمدرسة الإدارة العلمية التي تناولت بشعار (ما لا يمكن قياسه لا يمكن إدارته) (What can't be measured, can't be managed).

لقد أخذ التطور نحو المحاسبة الإدارية في بادئ الأمر في شكل تخليقات لنتائج المحاسبة المالية، إلا أن التطور التقني واستخدام الحاسوب أتاح للمحاسب المجال لتطوير مخرجات المحاسبة المالية والتركيز نحو نظام المعلومات واستخدامها في مجالات التخطيط والرقابة وبصفة خاصة في مجال ترشيد القرارات، ومع استمرار تطور المحاسبة الإدارية والاستعانت بها في مجال الإحصاء وبحوث العمليات، أدى إلى تطوير البيانات المالية المحاسبية وإعداد الموازنات التخطيطية وقياس التكاليف.

استمرت مسيرة تطوير الدور المحاسبي صوب الاهتمامات الإدارية عن طريق الاستعانت بفروع المعرفة الأخرى، مما أثر على اتجاهات المحاسبة المالية ووظيفة إنتاج المعلومات وأصبحت نظاماً للمعلومات يبدأ طرفة الأول بالبيئة المحيطة (المدخلات)، حيث يتم التعامل مع ظواهر اقتصادية واجتماعية متنوعة ومتباينة (أحداث محاسبية)، أما الطرف

## الفصل الأول:

### التأصيل العلمي للمحاسبة والجوانب النظرية والتطبيقية للفكر المحاسبي

الآخر (المخرجات) فهو أيضاً بالغ الخطورة بالنسبة للنظام المحاسبي حيث تتعدد التوجهات المعلومات المطلوبة وما يترتب عليه من تعدد الأهداف التي يجب أن تقدمها القوائم المالية.

إن النظر إلى نظام المحاسبة المالية على أنه نظام للمعلومات يبرز الحاجة إلى أهمية التأصيل العلمي لها في ثلاثة مجالات رئيسية:

**المجال الأول:** يتعلق بمدخلات النظام المحاسبي، وهذا الجانب يتطلب تحديد المبادئ العلمية التي تحكم الأحداث والمعاملات التي يجب معالجتها محاسبياً.

**المجال الثاني:** يتعلق بعملية تشغيل البيانات، وهو يتطلب تحديد المناهج والمبادئ العلمية الازمة لتحويل البيانات إلى معلومات.

**المجال الثالث:** يتعلق بمستخدمي المعلومات (المخرجات)، وهو يتطلب دراسات سلوكية مكثفة لاحتياجات مستخدمي هذه المعلومات، ووضع تصور فكري للأهداف التي يجب أن يخدمها النظام.

فالنظرية المحاسبية يجب أن تقدم شرحاً وتحليلاً للظواهر المحاسبية المختلفة، وأن مقاييس نجاحها يعتمد على قدرتها في التنبؤ بالنتائج المتوقعة، والا تصبح عبارة عن أفكار تخلو من الدقة والمحفوظ العلمي والفنى لكوناتها فى ضبط وترشيد الممارسات المهنية.

### المرحلة الرابعة: المحاسبة عن المسئولية الاجتماعية:

وتعتبر المحاسبة عن المسئولية الاجتماعية أحد ثمار التطور المحاسبي، فمن المعروف أن نتائج أعمال الوحدة المحاسبية يؤثر في مصالح فئات عديدة أهمها المستثمرين الحالين والمرتقبين، الإدارة، المقرضين الحالين والمرتقبين، الجهات الحكومية، العاملين في الوحدة المحاسبية، العملاء، الموردين، ونظراً لاحتياط تعارض مصالح هذه الفئات، فإن الاتجاه هو ضرورة التزام المحاسب بوجهة النظر الاجتماعية أي أن تتحو التقارير منهجاً شمولياً، تعطي

احتياجات كافة فئات المجتمع دون تعليب وجهة نظر فئة على أخرى وحتى لا تتأثر عدالة توزيع المنافع من تلك التقارير ويكون الأثر النهائي في صالح المجتمع بكامل فئاته وهو ما يعرف بـ **مدخل الرفاهية الاجتماعية** في بناء نظرية المحاسبة.

وهذا المدخل يتطلب نموذجاً محاسبياً مبنياً على أساس من القيم الاجتماعية السائدة في المكان والزمان، مع التوسع في الإفصاح المحاسبي بغرض تغطية احتياجات كافة الطوائف، كما يتطلب أيضاً هذا النموذج التوسيع في القياس المحاسبي ليشمل الآثار الخارجية لتصرفات الوحدة الاقتصادية والمتمثلة في التكلفة الاجتماعية والعائد الاجتماعي.

### ثانياً: جوهر النظرية ودورها في مجال المحاسبة:

من المعلوم أن المحاسبة علم اجتماعي بطبيعته يتم بقياس الموارد الاقتصادية والالتزامات المرتبة على المنشأة كما أنها تقيس التغيرات التي تطرأ على أصولها والتزاماتها والإبلاغ عن نتائج أعمالها على شكل تقارير مالية بهدف توصيل المعلومات التي تتضمنها إلى مستخدمي تلك التقارير، وبالتالي فهي تؤثر وتتأثر بالمجتمع الذي تعامل مع عملياته الاقتصادية والمالية، وبذلك فلا بد من وجود مجموعة من الضوابط والمبادئ والقواعد والمفاهيم التي تحكم هذه الأداة والتي تشكل في مجموعها النظرية المحاسبية، من هنا تأتي أهمية دراسة الموضوعات التالية وصولاً إلى بناء نظرية تحكم وتضبط الأداء المالي والمحاسبي وفق أسس علمية:

- أهمية النظرية وال الحاجة إليها بشكل عام وفي المحاسبة بشكل خاص.
- ما هي وظائف النظرية.
- ما الدور المتوقع أن تقوم به في مجال المحاسبة.
- ما هي عناصر ومكونات النظرية.

## **التأصيل العلمي للمحاسبة والجوانب النظرية والتطبيقية للفكر المحاسبي**

يتكون الإطار الفكري المحاسبي من الفروض والمفاهيم والمبادئ التي تحكم عمليات القياس والتسجيل والتلخيص والتوصيل، ومن أمثلة ذلك: مفهوم الوحدة المحاسبية، فرض وحدة القياس النقدي، مبدأ الاستمرار، مبدأ التكلفة، مفهوم التحقق، مبدأ الثبات، سياسة الحيطة والحذر، قاعدة التكلفة أو السوق أيها أقل، أساس الاستحقاق، الأساس النقدي، الأهمية النسبية، مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، فرض الدورية، نظام القيد المزدوج، فرض ثبات القوة الشرائية للنقد، مبدأ الموضوعية.

**وُجّهت للإطار الفكري المحاسبي عدة انتقادات:**

1. اختلاف المسميات المعطاة لهذه المكونات (فرض، مبدأ، مفهوم، قاعدة، سياسة،

معيار.. الخ).

مثال: القيد المزدوج يطلق عليه مبدأ أو نظرية أو طريقة.

2. الاختلاف حول تحديد المقصود من بعض المفاهيم.

مثال: مفهوم الاستمرارية يعرف البعض على أنه الوحدة المحاسبية سوف تبقى في

مزاولة نشاطها إلى ما لا نهاية.

يرى البعض أن المقصود به هو أن حياة المنشأة أطول من حياة أي أصل تمتلكه.

يرى آخرون وهو استمرار نمط الملكية القائم لرأس المال أو التنظيم الإداري

والشكل القانوني للمنشأة.

3. الاختلاف حول الفترة التي تعد عنها التقارير الدولية، وكذلك مواعيد التقارير

المرحلية.

مثال: هناك من يرى أن الدورية تتطلب الاعتراف بالمقدمات والمستحقات في حين نجد هناك منشآت تعد تقاريرها على الأساس النقدي أو على مزيج من أساس الاستحقاق والأساس النقدي.

4. وجود العديد من المفاهيم ضمن الإطار الفكري الحالي للمحاسبة غير محددة المعنى وقد لا تعدو كونها في وضعها الحالي مجرد بديهييات ومن أمثلتها (الأهمية النسبية، الثبات، الإفصاح، تغليب الجوهر على الشكل).

5. وجود تعارض بين سياسة الحيطة والخذر وبين استخدام التكلفة كأساس لتقدير الأصول الثابتة، فطبقاً لمبدأ الاستمرارية تظهر الأصول الثابتة على أساس التكلفة والتي قد تزيد عن قيمتها ال碧عية خاصة بالنسبة للأصول المتخصصة، وهو يتعارض مع مبدأ الحيطة والخذر.

6. عدم الاتساق المنطقي بين فرض ثبات القوة الشرائية للنقد وبيان فائدة المعلومات المحاسبية مما يؤدي إلى فقدان الثقة في جدوى وفاعلية القوائم المالية.

7. عدم توفر معالجات موحدة للكثير من الأحداث المحاسبية المشابهة.

مثال: تعدد المعالجات للمخزون السلعي كسياسة الوارد أولاً صادر أولاً، الوارد أخيراً صادر أولاً، المتوسط المرجع.

8. في مجال الإيرادات هل يتبع أساس الإنتاج، أساس البيع، أساس التحصيل.

9. في مجال الربح هي يتبع أساس الربح الشامل، أساس ربح النشاط الجاري، الربح بعد خصم الضرائب، والربح بعد خصم الفوائد.

10. في مجال الإهلاكات هناك طرق متعددة كطريقة القسط الثابت والقسط المتناقص، مجموع أرقام السنين، طريقة النفاذ.. الخ.

**التأصيل العلمي للمحاسبة والجوانب النظرية والتطبيقية للفكر المحاسبي**

11. هناك مجالات متعددة أمام المحاسبة فيما يتعلق بمستوى التجميع أو التفصيل للمعلومات التي يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية.

12. هناك اختلاف طرق التبويب والعرض وتحديد المعلومات التي يجب التقرير عنها في صلب القوائم المالية.

13. عدم وجود إجابات قاطعة بالنسبة للكثير من المشكلات التي تواجه المحاسب، مثلاً لا نجد في الإطار الفكري الحالي إجابات محددة حول بعض التساؤلات:

- مشكلة التغير في الأسعار.
- قياس العمليات غير الملموسة (الأصول المعنوية).
- قياس التكلفة الاجتماعية والعائد الاجتماعي.

و حول ما سبق يلاحظ على الإطار المحاسبي الحالي ما يلي:

- يفتقر إلى الترابط بين مكوناته وعدم توفر معالجات موحدة لكثير من الأحداث المحاسبية المشابهة.
- تباين الممارسات المحاسبية بالنسبة للطرق التي يستخدمها المحاسب بالإضافة إلى تباين أساس القياس والتقويم.
- لا يوجد أساس علمي يمكن الاعتماد عليه في مجال المفاضلة بين البدائل، وإن إعداد القوائم المالية يعتمد كثيراً على الاجتهاد الشخصي، ولعل ذلك من أحد الأسباب التي وجهت للمحاسب بالقصیر أو الواقع تحت تأثير الإدارة أو تقديم تقارير غير موضوعية.
- إن الهجوم على الإطار الفكري الحالي قد أثير من داخل المهنة نفسها بنفس الدرجة التي أثير بها من المجتمع المالي بصفة عامة.

- إن معظم المفاهيم والإجراءات التي تكون الإطار الفكري الحالي إنما تعكس اهتماماً بالنوادي الفنية والإجرائية الخاصة بالممارسات، فهي أقرب إلى القواعد العرفية أو التقاليد أو الاصطلاحات منها إلى المبادئ العلمية.
- إن المحاسبة بوضعها الحالي هي أقرب ما تكون إلى الفن منها إلى العلم وأن خصائص العلم لا يمكن أن تتوفر فيها، بمعنى أنه ليس من المتوقع أن يكون هناك قوانين محاسبية ثابتة وصحيحة في جميع الظروف والأوقات كما هو الحال في العلوم البحثة أو الطبيعية. وفي المقابل هناك من يرى أن القواعد الاصطلاحية الموجودة لا تعيب المحاسبة، وأن هناك حاجة إلى وجودها مع ضرورة وجود تحديد واضح لمجال استخدام كل منها، فالقواعد العرفية (الاصطلاحية) والمبادئ ضرورية لكل علم، فهي أداة لتنظيم السلوك في مجال معين حتى لا يترك المجال للاختيار تجنبًا للفوضى والارتباك، ولكن تجدر الإشارة أيضًا إلى أن درجة تقدم أي حقل من حقول المعرفة تتناسب عكسيًا مع درجة اعتماده على القواعد العرفية، فكلما زادت هذه القواعد العرفية في مهنة معينة، كلما ازداد مجال التدخل من جانب المهتمين بهذه المهنة كالجمعيات المهنية أو الجهات الحكومية بفرض تنميـة الممارسات العملية وفرض اختيارات محددة يلتزم بها المارسون، وبالتالي فإن الحاجة أصبحت ماسة إلى بناء نظرية محاسبية يمكن الاعتماد عليها في توجيه الجوانب التطبيقية، وتقديم الأساس العلمي اللازم للتوجيه والترشيد.

### ثالثاً: مفهوم النظريّة ومنهج البحث العلمي:

#### تعريف النظريّة:

هي بيان منظم للأفكار الأساسية والمبادئ والقوانين العامة التي ترتبط مع بعضها البعض في إطار منطقي متباشك، فهي إطار عام متسبق للعناصر الفكرية الخاصة بالظواهر وموضوع

## **التأصيل العلمي للمحاسبة والجوانب النظرية والتطبيقية للفكر المحاسبي**

الدراسة، كما عرفت بأنها مجموعة من المبادئ المنطقية المتماسكة والمنسجمة التي توفر في مجموعها إطاراً مفاهيمياً لتقييم الممارسات المهنية القائمة بحيث تساهم في فهم تلك الممارسات من جانب المهنيين أنفسهم وذلك بالإضافة إلى من يستفيد من خدماتهم كالمستثمرين والمقرضين والإدارة وغيرهم، كما أنها توفر الآلية والإرشادات التي تمكن من تطوير أية ممارسات أو إجراءات محاسبية جديدة، وعرفت أيضاً بأنها مجموعة من المفاهيم (Concepts) والتعريفات (Definitions) أو المفترضات (Propositions) التي تمكن في مجموعها من تكوين رؤيا منتظمة تؤدي إلى تحديد العلاقات القائمة فيما بين المتغيرات التي تحكم ظاهرة معينة، وذلك بقصد تفسيرها وتوفير القدرة على التنبؤ بها.

### **خصائص النظرية:**

في ضوء التعريفات السابقة للنظرية بشكل عام فإن هناك بعض الخصائص التي يجب أن تتميز بها أهميتها:

1. الاتساق والترابط المنطقي للعناصر المكونة لها (أهداف، مفاهيم، فروض، مبادئ).
2. القدرة على تفسير وتقييم السلوك والظواهر محل الدراسة.
3. القدرة على التنبؤ بالسلوك سواء من حيث دوافعه أو نتائجه.
4. توجيه السلوك بما يتفق مع القيم والأهداف.
5. القدرة على ربط الظواهر بالواقع العملي في الحياة.

### **النظرية المحاسبة (طبيعتها وأهمية وجودها):**

تعرض باحثو الفكر المحاسبي إلى تعريف النظرية المحاسبية، فقد أورد هندركسون (Hendriksen) تعريفاً لها بالقول أنها مجموعة من المبادئ المنطقية المتماسكة والمنسجمة التي

توفر إطاراً مفاهيمياً لتقييم الممارسات المهنية القائمة بما يساهم في فهم تلك الممارسات من جانب المهتمين من خدماتها كالمستثمرين والمقرضين والإدارة، كما أنها توفر الآلية والإرشادات التي تمكن من تطوير أية ممارسات أو إجراءات محاسبية جديدة، أما بلكاوبي (Belkaoui) فقد عرّفها بأنها مجموعة من المفاهيم (Concepts) والتعريفات (Definitions) أو المقترنات (Propositions) التي تشكل رؤية منظمة تؤدي إلى تحديد العلاقات القائمة بين المتغيرات التي تحكم ظاهرة معينة بعرض تفسيرها وتوفير القدرة على التنبؤ بها، أما (McDonald) فقد حدد العناصر الأساسية التي يتبعها توافرها في النظرية المحاسبية وهي:

- القدرة على تمثيل الظواهر والأحداث الاقتصادية.
- تشمل مجموعة من القواعد.
- يتم ربط الظواهر بالواقع العملي في الحياة.

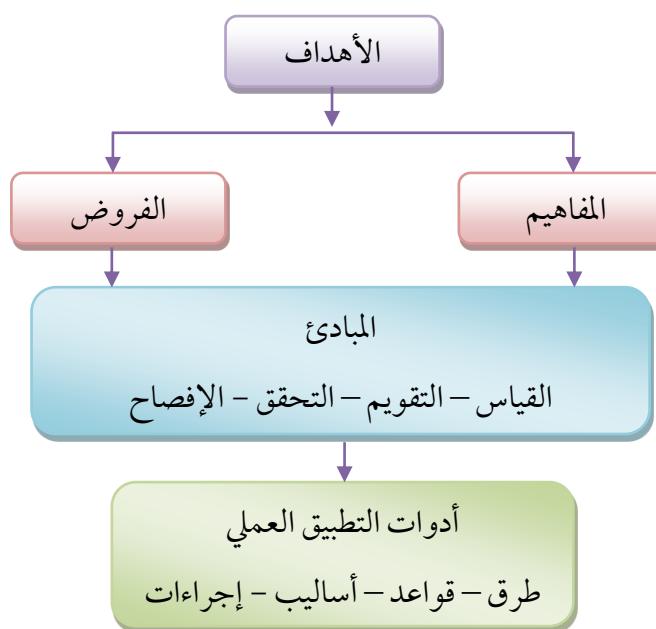
هذا ويعتبر وجود النظرية المحاسبية ضرورياً للأسباب التالية:

- المحاسبة كعلم في حاجة ماسة إلى وجود إطار لضبط الأداء المالي والمحاسبي للممارسات المهنية.
- يؤدي وجود النظرية المحاسبية بما تتضمنه من مقومات هيكلية تعتمد عليها إلى تكرис الكيان المادي والمعنوي لهيئة المحاسبة ويسعها في مصاف العلوم الاجتماعية المتقدمة.
- تعتبر مرجعاً أكاديمياً ومهنياً يمكن اللجوء إليه لحل أي خلاف بين الأكاديميين والمهنيين فضلاً عن دورها في ضبط وتحديد الطرق والسياسات التي يمكن استخدامها في التطبيق العملي.

- تساهم النظرية في تلخيص نتائج البحوث العلمية التي يتم إجراؤها في نفس المجال مما يؤدي إلى تعميق الفهم حول الأطر التطبيقية لميكل النظرية المحاسبية، والعروض والمفاهيم التي تقوم عليها.

وفي مجال المحاسبة لا بد من الربط بين النظرية والتطبيق، فالنظرية في المحاسبة تقدم شرحاً وتقنياً للواقع العملي، وهي بذلك تقدم الأساس العلمي لدراسة الطرق الحالية والمفترضة وبها يتحقق التوجيه والترشيد وليس مجرد التبرير والشرح للممارسات العملية وبالتالي فإن النظرية في المحاسبة لا بد أن يكون لها محتوى تطبيقي، أي قابلة للتطبيق العملي، وأن يكون بناؤها وإطارها العام يقوم على مجموعة من العناصر وال العلاقات التي تحكم تطور الأساليب المحاسبية المطبقة في هذا الخصوص، ويوضح الشكل التالي الهيكل العام لعناصر النظرية

المحاسبية:



### من الشكل السابق يتبيّن ما يلي:

1. أن الأهداف هي نقطة البداية في بناء أي نظرية، وفي مجال المحاسبة فإن تحديد الأهداف

يستلزم دراسة سلوكية وميدانية للتساؤلات التالية:

○ ما هي الطوائف المستخدمة للقواعد المالية.

○ ما هي احتياجات كل طائفة.

○ ما هو أثر الطرق والمبادئ المحاسبية البديلة على سلوك ومصالح مستخدمي  
القواعد المالية.

○ ما هي مجالات التعارض بين احتياجات الأطراف المختلفة المستخدمة للقواعد  
المالية.

2. إن المفاهيم هي عبارة عن مجموعة متجانسة من الأفكار الأساسية التي تحدد لنا ماهية  
العناصر أو الظواهر موضوع الدراسة، فهي تمثل بناءً وإدراكاً ذهنياً لجوهر العناصر التي  
تحدد لنا ماهية الفروض والمبادئ.

ومفاهيم تختلف عن التعريف (Definitions) في أن الأخيرة هو ما جرى عليه  
الاستخدام لمصطلح معين بين المهتمين في نفس المجال، مثل تعريف مصطلح مدين،  
دائن، الحساب، أما المفاهيم كلغة علمية فهي أكثر شمولاً واتساعاً وهي تميّز بخاصيتين

رئيسيتين هي:

أ- أن تكون عملية (Practical) أي قابلة للقياس.

ب-أن تكون إجرائية (Operational) بمعنى أن يشتمل المفهوم على مضمون يوضح  
إجراءات تحديده.

وفي المحاسبة يوجد عدد وفير من المفاهيم مثل:

## **الفصل الأول:**

### **التأصيل العلمي للمحاسبة والجوانب النظرية والتطبيقية للفكر المحاسبي**

أـ مفاهيم خاصة بالوحدة المحاسبية ( أصحاب المشروع، الشخصية، المعنية المستقلة).

بـ-مفاهيم خاصة بالقوائم المالية ( قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التدفق النقدي).

جـ-مفاهيم خاصة بعناصر القوائم المالية (الأصول، الخصوم، التكلفة، الإيرادات، المصاريف، الدخل، الأرباح والخسائر).

دـ- مفاهيم خاصة بجودة المعلومات المحاسبية (الملازمة، الثقة، الثبات، الأهمية، النسبية، الحياد).

إن الأهداف والمفاهيم تشكل الإطار المفاهيمي للنظرية والتي تبني عليها العناصر الأخرى كالفرض والمبادئ، أي أن الإطار المفاهيمي يمثل البنية الأساسية التي يتأسس عليها الفرض والمبادئ.

3. إن الفرض هي عبارة عن مقدمات علمية تميز بالعمومية وتمثل في مجموعة من الحقائق التي تعد من نتائج البحث في ميادين المعرفة الأخرى.

#### **خصائص الفرض:**

1. أن تكون قليلة العدد حتى لا يتعرض الباحث لاحتياطات الخطأ في عملية الاستدلال المنطقي.

2. أن تكون مستقلة عن بعضها البعض، حتى لا يتم الوقوع في أخطاء استنتاج فرض من فرض آخر.

3. أن تكون غير متعارضة، وإلا نتج عن ذلك مبادئ غير متسقة منطقياً.

### أنواع الفروض:

تمثل الفروض اللبنات الأساسية المقبولة أساساً بطبيعتها في علم المحاسبة وهي فروض تتعلق بوجود الوحدة المحاسبية والعمليات المالية التبادلية التي تجربها مع الغير، وقد تكون هذه الفروض على نوعين هما:

- فروض وصفية (وضعية) Descriptive or positive، وهي تنطلق من الواقع الفعلي القائم عليه الحال.
- أو فروض قياسية أو توصيفية Prescriptive or Normative، وهي تنطلق مما يجب أن يكون عليه الواقع.

ومن الأمثلة على الفروض الوصفية (معظم السلع والخدمات المنتجة يتم توزيعها عن طريق التبادل ولا تستهلك ذاتياً بمعرفة المنتجين).

أما الفروض القياسية فهي تتعلق بما يجب أن يكون عليه البناء الفكري مثل فرض الاستمرارية في المحاسبة وقد أثبتت فائدته في إثراء الفكر المحاسبي بشكل ملحوظ.

4. إن المبادئ Principles هي قانون عام يتم التوصل إليها عن طريق ربط الأهداف مع المفاهيم مع الفروض، وبالتالي فإن المبادئ هي جوهر النظرية وتمثل قمة البناء الفكري لها.

تكون هذه المبادئ أولية وهي بذلك تعتبر مرحلة من مراحل البحث العلمي وبالتالي يطلق عليها (فروض علمية) حيث يتم اختبار هذه الفروض، وأن الافتراضات التي يثبت صحتها تصبح بمثابة مبادئ علمية تعبّر عن حقائق نسبية في هذا العلم، وبالتالي يتم التوصل إلى مجموعة من المبادئ العلمية النهائية التي تحكم النظام أو مجال الدراسة.

## **التأصيل العلمي للمحاسبة والجوانب النظرية والتطبيقية للفكر المحاسبي**

فالمبادئ العلمية هي قمة البناء الفكري، ولا تقوم النظرية بدونها، وإن أصبحت مجرد ملاحظات أو أفكار بمعندها، وتمثل المبادئ في مجال المحاسبة في مبادئ علمية مرتبطة بالربح وأخرى مرتبطة بالمركز المالي بالإضافة إلى المبادئ العلمية العامة.

وفي مجال المحاسبة ونظرًا لأهمية الجانب التطبيقي، فإن المبدأ يجب أن يتضمن التعليمات الالزامية والضرورية لترشيد الممارسات العملية، مما يستلزم أن يتسم بالاتساق المنطقي مع الأهداف والمفاهيم والفرض من ناحية، وأن ثبت صحته وصدقه في التطبيق العملي.

5. أدوات التطبيق العملي، هي مجموعة الأنظمة والقواعد والطرق والأساليب التي يتم من خلالها تطبيق المبادئ العلمية.

وفي مجال المحاسبة يعتبر الجانب التطبيقي العملي الذي يستند إلى قواعد وأسس علمية هام جداً لأن النظرية هي الوسيلة للوصول إلى ممارسات عملية وسليمة، وأن الهدف الرئيس من هذه القواعد المحاسبية المهنية هو حسم الخلاف بين المحاسبين والمهتمين في حالة وجود أي مشكلة محاسبية مهنية، وبذلك فإن التقارير المالية المعدة استناداً إلى ذلك تحقق منفعة مستخدمي تلك التقارير والتي يتم الاعتماد عليها في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية في الأسواق المالية.

إن توفر هذه الخصائص في مجال المحاسبة سوف يجعل من النظرية أداة نافعة في مجال التطبيق العملي، ومن البديهي أن التوصل إلى هذه الخصائص يتطلب ضرورة الالتجاء إلى أصول البحث العلمي للوقوف على المنهج المتبع وأهميتها في تطوير النظرية ودور البحث المحاسبي فيها.

### **1- المنهج العملي:**

طبقاً للمنهج العملي (Practical approach) يتم التوصل إلى مجموعة المبادئ التي تتكون منها النظرية عن طريق الملاحظة واختبار التطبيق العملي، حيث تعتبر أن مجموعة

الممارسات العمليّة هو الأساس في تحديد النظريّة وبالتالي فإن أي نظريّة ليست لها استخدامات عمليّة تعتبر نظريّة غير سليمة.

فالمنهج العملي يسمى في أدبيات المحاسبة بالمنهج البراجماتي (Pragmatic Approach) ويعرف حديثاً بالمنهج النفعي (Utilitarian Approach)، وهو يهدف إلى التوصل إلى مجموعة من المبادئ التي تؤدي إلى تكوين النظريّة المحاسبية عن طريق ملاحظة و اختيار التطبيق العملي لها، حيث يتم من خلال ذلك الوقوف على أفضل الممارسات المحاسبية التي تلقى قبولاً عاماً بين الممتهنين والتي تحقق الفائدة المرجوة منها لمستخدمي نتائج العمل المحاسبي، ويعود الفضل في إيجاد هذه المبادئ والأعراف المقبولة قبولاً عاماً إلى الجهود المبذولة من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) ومعهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز والتي استمر البحث عنها لفترة طويلة من عمر النظريّة المحاسبية (بداية عام 1934م) حيث كانت هناك أول دراسة عن المبادئ المحاسبية المقبولة والتي اعتمدت من قبل بورصة الأوراق المالية في نيويورك (Wall Street) كشرط لتسجيل وقبول الشركات لديها في بورصة الأوراق المالية، وبذلك بدأت تتشكل تلك المبادئ GAAP ولتصبح مقبولة لدى المؤسسات المحاسبة لهنّة المحاسبة والمراجعة حيث استمر هذا الأمر حتى نهاية عام 1973م، حيث تم التوقف رسميًّا عن تلك المهمة بتكوين هيئة معايير المحاسبة المالية FASB. ونتيجة لهذا التوقف بدأ التحول من المنهج العملي الذي كان يعني بالمهارات المطبقة مهنياً إلى التوجّه نحو الاتجاه النفعي حيث عمل معايير المحاسبة المالية FASB منذ العام المذكور إلى التحول نحو الأهداف والمفاهيم وهو ما يعرف بالإطار المفاهيمي للنظريّة المحاسبية.

## التأصيل العلمي للمحاسبة والجوانب النظرية والتطبيقية للفكر المحاسبي

وفي هذا السياق فقد أصدر FASB بين عام 1978م وعام 1985م ستة تقارير تمثل الإطار المفاهيمي والبناء الرسمي للنظرية، وأصبحت تشكل مرشدًا لإصدار معايير التطبيق العملي وتلى ذلك التقرير السابع في عام 2000م حول تطبيق القيمة الحالية في التقياس المحاسبي، وبذلك أصبحت المعايير المحاسبية ملزمة للمحاسبين والمدققين كشرط لقبول قيد الشركات في بورصة الأوراق المالية.

يتضح مما سبق أن التوجيه نحو استخلاص المبادئ المحاسبية من واقع الممارسات العملية كانت السمة البارزة في هذا المنهج، ويشير الواقع المحاسبي أن أغلب المبادئ المحاسبية الموجودة حالياً هي مجرد ممارسات مهنية نالت قبولاً عاماً بين المحاسبين حيث استقرت وظهرت فائدتها مع مرور الزمن.

اتبعت الجمعيات المهنية في معظم دول العالم المنهج العملي في بحوثها نحو اكتشاف الممارسات التي تلقى قبولاً عاماً والتي تأكّد فائدتها بالنسبة لاحتياجات المحاسبة أو الإدارية أو مستخدمي التقارير المالية.

من الأمثلة على استخدام المنهج العملي هو قاعدة التكلفة أو السوق أليها أقل، فقد ثبت استقرار هذه القاعدة نتيجة لاكتشاف فائدتها في إعداد القوائم المالية من وجهة نظر المقرضين لأن احتياجات هذه الطائفة تنبع من رغبتها في إظهار الأصول والخصوم مقومة على أساس من الحقيقة.

كما نال الأسلوب المحاسبي المتبّع في تطبيق قاعدة الوارد أخيراً يصرف أولاً قبولاً لدى المحاسبين في ظل الارتفاع العام للأسعار، أو لأغراض تكوين احتياطات سرية بالنظر لما يتحققه من وفورات ضريبية للمنشأة.

## الانتقادات الموجّهة للمنهج العملي:

ووجهت العديد من الانتقادات للمنهج العملي كأسلوب لبناء وتطوير النظرية المحاسبية ومن ذلك:

- أن خاصيّة الفائدة أو المفعة التي يقوم عليها المنهج العملي قد تصلح لفئة دون أخرى فضلاً على أنه لا يمكن تحديدها بشكل غير قابل للجدل، فقد تكون التقارير الصادرة عن المنشأة تحفي عدم كفاءة التشغيل لمصلحة الإداره مما يضر بمصالح المساهمين، وأن ما يعتبر مفيداً في مجال تحديد الربح الخاضع للضريبة سوف يختلف من وجهات نظر أخرى، وهكذا فإن خاصيّة الفائدة تثير مشكلات عديدة تتعلق بالحياد والإنصاف والعدالة وهي أمور يصعب إخضاعها للقياس ولا تصلح كأساس مناسب للبحث العلمي.
- لا يوفر المنهج العملي وسيلة منظمة لاستبعاد الممارسات غير المرغوبة لعدم اعتماده على الاستدلال المنطقي، كما لا يوفر أساس علمي للاختيار بين البديلان المحاسبية المتاحة مما سيترتب عليه استمرار المشاكل دون وجود حلول علمية لها.
- الافتقار إلى الاتساق المنطقي حيث يقتصر الدور هنا على تفسير الجوانب التطبيقية السائدة في التطبيق العملي واستخلاص المفاهيم والمبادئ والقواعد والأعراف المحاسبية ولكن دون الاستناد إلى أساس منطقي يربط فيما بينها، الأمر الذي يؤدي إلى تعود التعاريف والمفاهيم واختلاف النظرة إلى بعض المسميات وبالتالي الخلط بين المبدأ والمفهوم والقاعدة والفرض، ومن ثم مثله ذلك التعارض بين سياسة الحيطة والحذر وتقويم الأصول الثابتة بالتكلفة من ناحية وبين فرضية الاستمرارية من ناحية أخرى.

إن الاعتماد على المنهج العملي كأسلوب وحيد للمبادئ المحاسبية سوف يؤدي إلى تجميد الفكر المحاسبي، لأنه بذلك لا يشجع على البحث العلمي، ويتعارض مع متطلبات التقدم والتطور، ويجعل من النظرية غير قابلة لواكبة التغير المستمر في الظروف الاقتصادية والاجتماعية.

وخلالاً لما سبق يجب الاعتراف بأن اتباع الأسلوب العملي في بداية مراحل تطور المحاسبة قد أفرز بعض القواعدعرفية التي لا زالت تستخدم حتى اليوم في حل بعض المشكلات المحاسبية، وفي ترشيد السلوك المهني، وكانت هذه القواعد تستمد قوتها الملزمة من تكرار تطبيقها والتعارف على صحة النتائج التي تؤدي إليها، وبهذا نشأ نوع من العرف المحاسبي الذي يشبه إلى حد كبير العرف القانوني ولا زال يعرف حالياً باسم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) Generally Accepted Accounting Principles.

## 2- المنهج العلمي:

إن متطلبات تطوير النظرية تحتاج إلى استخدام منهج البحث العلمي، وهذا البحث يقوم على أساس الاستدلال المنطقي بأسلوب الاستقراء أو الاستنباط (Inductive or Detective) ويمكن تلخيص دورة هذا البحث في (الملاحظة أو المشاهدة) ثم وضع الفروض ثم اختبار الفروض وإجراء التجارب، ثم التوصل إلى التنتائج.

### أ- البحث الاستقرائي:

يعتمد البحث الاستقرائي على الخبرة أو الملاحظة أو المشاهدة أو الاستقصاء أو البيانات الإحصائية أو التجارب العملية حيث يتم الاستدلال المنطقي وفقاً للاستقراء بناءً على

ملاحظة حالة أو حالات خاصة، ثم استناد نتائج أو مقدمة عامة يمكن تعميمها على المجتمع محل الدراسة، أي يتم الانتقال من الجزئيات إلى العموميات.

يتطلب تطبيق المنطق الاستقرائي في مجال المحاسبة القيام بتجميع الملاحظات أو المشاهدات فإذا تم ملاحظة وجود عدة علاقات متكررة بين هذه البيانات أمكن الانتقال من الجزئيات إلى العموميات، فمثلاً إذا تم ملاحظة البيانات التاريخية لحجم المبيعات اليومية لفترات مالية متعددة يمكن من خلالها التنبؤ بحجم النسبة المتوقعة تحصيلها من العملاء مستقبلاً، هذا ويتم قياس الظواهر من خلال عدة طرق كقوائم الاستقصاء، وإجراء التجارب العملية ودراسة الأرقام المحاسبية، ودراسة سلوك أسعار الأسهم ... إلخ، وبذلك يمكن استخلاص بعض الفروض العلمية ومن ثم التوصل إلى المبادئ العلمية وإعطائها صفة العمومية.

### بـ- البحث الاستنبطاني:

على عكس المنطق الاستقرائي يبدأ الباحث بمقدمة عامة وعن طريق الاستدلال المنطقي يقوم بإثبات أن هذه المقدمة العامة تنطبق على حالة أو حالات خاصة، أي الانتقال من العموميات إلى الجزئيات، أي نبدأ بالفرض وباستخدام التبرير المنطقي يتم استنباط النتائج.

وفي مجال المحاسبة يتم تطبيق الأسلوب الاستنبطاني كما يلي:

- تحديد أهداف التقارير المالية.
- تحديد الفروض المحاسبية الأساسية.
- تحديد القيود والضوابط الخاصة بقياس واستخدام المعلومات المحاسبية.
- تحديد الإطار الذي يتم فيه عرض المعلومات (مثلاً القيد المزدوج).

○ تحديد المفاهيم والمصطلحات المحاسبية.

○ استنتاج المبادئ العامة والطرق والقواعد الالازمة للتطبيق.

### الانتقادات الموجهة للأسلوب الاستقرائي والأسلوب الاستنابطي:

- لا يخلو الأسلوب الاستقرائي من القصور بسبب اعتقاده على عينة من المجال مما يجعل النتائج احتمالية، وأحياناً مختلفة فمثلاً نجد أن معالجة الأرباح والخسائر الرأسمالية الناتجة عن بيع الأصول الثابتة تعالج في أمريكا على أنها جزءاً من الأرباح العادية بينما تعتبر ربحاً رأسانياً في بريطانيا وينظر ضمن حساب الاحتياطي الرأساني ويعود السبب في ذلك إلى اختلاف المكان الذي يجرى فيه البحث الاستقرائي.
- غالباً ما يكون الباحث خاضعاً لبعض المعتقدات التي يجب أن تكون عليه الظاهر، فعند قيام الباحث الاستقرائي على سبيل المثال بدراسة أثر القوائم المالية على سلوك أسعار الأسهم والسنداط في سوق الأوراق المالية، إنما يعني أن هناك علاقة بين الأرقام المالية وبين أسعار الأوراق المالية.
- إن الاعتماد على الأسلوب الاستنابطي بمفرده قد يؤدي بنا إلى مبادئ محاسبية غير مألوفة ولا تتفق مع متطلبات التطبيق العملي، فإذا كان أي من المقدمات أو الفروض غير صحيحة فإن النتائج التي نصل إليها تكون غير صحيحة أيضاً.  
وللخروج من هذه المشكلة نجد أن استخدام الأسلوب الاستقرائي غالباً ما يتطلب تفكيراً استنابطياً مسبقاً، لذلك فإن استخدام الأسلوبين معًا يشكلان عملية متكاملتان في تكوين النظرية، بحيث إذا استخدام أحدهما في تكوين النظرية استخدم الآخر في تحقيقها. فمثلاً استخدام المقدمات في الأسلوب الاستنابطي لا يتم بصورة عشوائية، وإنما

يتم تحديدها بناءً على أكبر مدى ممكن من الخبرة التي تستلزم الركون إلى الأسلوب الاستقرائي لطلب هذه الخبرة.

### جـ- البحث التجاريبي:

البحث التجاريبي هو العنصر الثالث الذي يكون مع البحث الاستنباطي والبحث الاستقرائي مكونات المنهج العلمي، ويتم في هذا البحث الربط بين مقدمات ونتائج النظرية وبين مجريات الواقع العملي بهدف التأكيد من مدى احتواء النظرية على مضمون عملي والتثبت من صحتها، ويتم تحقيق ذلك عن طريق تكوين مقدمات وفرض فرض قابلة للتجربة والاختبار العملي.

وهو يعتمد على مدخلين هما: الأول المدخل المعياري (القياسي) ويسمى أيضاً المدخل التوصيفي، والثاني المدخل الوضعي (الإيجابي)، أما المدخل الثاني فهو المدخل الوضعي (الإيجابي) ويسمى أيضاً المدخل الوصفي وهو يعتمد بصورة أساسية على الاستقراء والتجريب وبصورة أقل على الاستنباط.

وتعتبر الدراسات التجريبية أمراً ضرورياً لتحديد مدى قدرة النظرية على شرح وتفسير الظواهر الخاضعة للفحص ومدى صحة التنبؤات التي توفرها لنا هذه النظريات. من هنا تظهر أهمية التجربة في أية محاولة لبناء أو تطوير نظرية للمحاسبة سواء أكان الأسلوب المستخدم في البحث أسلوباً استقرائياً أو أسلوباً استنباطياً.

### رابعاً: مفهوم القياس المحاسبي:

القياس المحاسبي هو أحد الوظائف الأساسية في المحاسبة، كما أن كثيراً من الدراسات المحاسبية تعتبر القياس أحد الفروض العلمية الأساسية للمحاسبة.

## **التأصيل العلمي للمحاسبة والجوانب النظرية والتطبيقية للفكر المحاسبي**

والتعريف العام للقياس هو مقاولة أو مطابقة أحد خصائص أو جوانب مجال معين بأحد جوانب أو خصائص مجال آخر، وتم هذه المقاولة باستخدام الأرقام أو الدرجات أو الكميات، ويفضل أن تكون المقاييس كمية لها من أثر في زيادة دقة التعاريف، وبالتالي فإن المكونات الرئيسية لعملية القياس هي:

1. تحديد الخواص المطلوب قياسها، فعملية القياس بالنسبة للأصول مثلاً ليست موجهة نحو تحديد وزنها أو طولها أو مساحتها، إنما ما تحتويه هذه الأصول من خدمات متوقعة (قيمتها).
2. تحديد وحدة القياس المناسب للخاصية محل القياس، ويشترط أن تكون وحدة القياس ثابتة ومتجانسة حتى تكون النتائج قابلة للتجميع والمقارنة، ومن المعروف أن وحدة القياس في المحاسبة هي النقد الذي يتم التعامل به.
3. الشخص القائم بعملية القياس وهو يعتبر عاملًا هاماً في عملية القياس، لأن نتائج عملية القياس قد تختلف باختلاف القائمين بها خصوصاً في حالة عدم توافر المقاييس الموضوعية، أن المكون الأول لعملية القياس يمثل الجانب النظري وهو الذي يختص بتحديد الخصائص والعلاقات، أما المكون الثاني فهو يمثل الجانب الفني لعملية القياس، ولا بد من توفر الجانبيين حيث أن كل منها يكمل الآخر، لأن النظرية دون قياس هو مجرد فكر نظري كما أن القياس غير المبني على النظرية يعتبر عملاً غير هادف.

### **أنواع نظم القياس:**

#### **1. نظام القياس الاسمي:**

- يستخدم في هذا النظام الأرقام للتدليل على الأسماء وللتمييز بين العناصر، كما في حالة ترقيم الحسابات، حيث نعطي مثلاً مفردات الأصول رقم (1)، ومفردات الخصوم

رقم (2)، ومفردات الإيرادات رقم (3)، ومفردات المصاروفات رقم (4)، ويظهر ذلك واضحاً في دليل الحسابات Chart of Account للوحدة المحاسبية.

- هذا النظام لا يوفر معلومات عن ترتيب العناصر والمسافات وليس له نقطة أصل حسابية، وبالتالي لا يمكن إجراء عمليات حسابية على ناتج هذا النظام سوى عدد الحالات التي تنتمي إليها كل مجموعة، أي تحديد أي الفئات التي يوجد بها أكبر عدد من العناصر.

### 2. نظام القياس الترتيبي:

- يستخدم هذا النظام الرموز للتسليل على الأسماء والتمييز بين العناصر، ويشمل هذا النظام خاصية الترتيب الطبيعي للعناصر إذا توافرت بيانات عن القيم الأكبر والقيم الأقل مثل:

أ < ب < ج      أو      20 > 12 > 10

- في مجال المحاسبة يمكن استخدام النظام لدى تبويب عناصر الميزانية (الأصول) مثلاً حسب درجة سيوله كل أصل بالنسبة للأصول الأخرى.

### 3. نظام القياس الفتري:

يستخدم هذا النظام للتسليل على الفروق بين العناصر المختلفة بدءاً من نقطة الصفر، وفي مجال المحاسبة يمكن استخدام القياس الفتري للتعبير عن سلوك التكاليف شبه المتغيرة.

### 4. نظام القياس النسبي:

يستخدم هذا النظام للتسليل على النسب بين قيم العناصر المختلفة، وفي مجال المحاسبة يمكن استخدام هذا النظام من خلال القياس العيني أو القياس المالي للعناصر، ويتم هذا

## **التأصيل العلمي للمحاسبة والجوانب النظرية والتطبيقية للفكر المحاسبي**

القياس فعلياً ويتم استخدامها لأغراض تنبؤية، فمثلاً تحديد قيمة المخزون السلعي في تاريخ الميزانية يعتبر قياساً فعلياً، أما تحديد دخل الفترة المحاسبية فيمكن استخدامه كأساس للتنبؤ بمقدار التوزيعات المتوقعة خلال الفترة المالية.

### **متطلبات نظم القياس المحاسبي:**

1. يجب الابتعاد قدر الإمكان عن عنصر الاجتهد والتقدير الشخصي، غير أن تطبيق هذا الأمر في مجال المحاسبة قد يكون مستحيلاً بسبب وجود بعض العمليات التي تخضع للاجتهد والتقديرات المخصوصات وغيرها.
2. يجب توافر دليل إثبات يمكن التتحقق منه، مثل قياس إيرادات الفترة المحاسبية عند إثبات عملية البيع أو عند إثبات عملية الإنتاج، ولكن يلاحظ أن القدرة على التتحقق من وجود دليل الإثبات لا يقطع بصححة طريقة القياس ولا صحة النتائج.
3. يجب أن يكون نظام القياس قابل للتكرار، أي يتم استخدام نفس قواعد وأسلوب القياس وفي هذه الحالة إذا ما قام شخص أو أكثر مؤهلين تأهلاً علمياً ومهنياً بعملية القياس بصورة مستقلة فإنها يصلاً إلى نفس النتائج.
4. يجب أن يكون نظام القياس يحقق نتائج متساوية من حيث القيمة، وفي هذه الحالة يكون تشتت القيم التي يتم الحصول عليها من قبل أكثر من شخص أقل درجة ممكنته. وترتيباً على ما سبق فإن درجة الاعتماد على مقياس دون آخر يجب أن يتتوفر فيهما خاصية القابلية للتحقق من القياس وخاصية عدم التحيز.  
وحيث أن القياس المحاسبي يعتمد على القياس المالي من خلال وحدة النقد التي يجري التعامل بها فلا بد في هذه الحالة من الاعتماد على مجموعتين من الفروض لأغراض التقديرات المحاسبية تتعلق بالكميات وأخرى تتعلق بالأسعار.

### ومن الأمثلة على التقديرات المحاسبية:

- المدينون وأوراق القبض لأغراض تقدير الديون المشكوك فيها.
- المخزون السلعي لأغراض تطبيق قاعدة التكلفة أو السوق أيها أقل ومن ثم تقدير نسبة الربح العادي.
- الأصول الثابتة لأغراض تقدير العمر الإنتاجي وقيمة الخردة وتقدير توزيع القيمة على الفترات المختلفة.
- الموارد الطبيعية حيث يقدر الاحتياطي من المورد الطبيعي لغرض تقدير معدل النفاذ.
- الأصول غير الملموسة حيث تقدر الفترة التي تستفيد من وجودها.
- العقود في أعمال المقاولات حيث يتم تقدير درجة الاكتمال بالنسبة للأعمال تحت التشغيل.
- التكاليف غير مباشرة حيث يقدر نصيب وحدة المنتج النهائي منها.
- التكاليف النمطية أو المعيارية حيث يقدر مستوى الكفاية ومستوى الأسعار بتحديد هذه التكلفة مقدماً.

### مشكلات القياس للتقديرات المحاسبية:

- تعتمد التقديرات على إجراءات قياس غير مؤكدة حيث تفتقر للدقة المطلوبة.
- تعتبر عملية القياس عملية معقدة ومتباينة وغالباً ما تكون عرضة لحدوث أخطاء.

هذا ورغبة من المحاسب لتطوير قياساته والتغلب على مشكلات التقدير في القياس المحاسبي بدأ الاهتمام والاعتماد على الأساليب الإحصائية لتحديد درجة الخطأ في التقدير.

## التأصيل العلمي للمحاسبة والجوانب النظرية والتطبيقية للفكر المحاسبي

أما بالنسبة لظاهرة عدم التأكيد وأثرها على القياس المحاسبي فإن موقف المحاسب منها كان عن طريق استخدام سياسة الحيطة والخذر وهي سياسة لا زال الفكر المحاسبي ينظر إليها على اعتبار أنها من أهم المبادئ المحاسبية، وطبقاً لذلك يقوم المحاسب بإتباع القواعد التالية:

- تأجيل الاعتراف بالإيرادات والمكاسب بقدر الإمكان.
- تعجيل الاعتراف بالمصروفات والخسائر بقدر الإمكان.
- اختيار أقل القيم الممكنة للأصول والإيرادات والمكاسب.
- اختيار أعلى القيم الممكنة للخصوص والمصروفات والخسائر.



## الفصل الثاني

### قراءة فلسفية في مفاهيم بناء وتطوير النظرية

#### المحاسبية

مقدمة.

أولاً: جهود الباحثين والمجمعات المهنية لتأصيل وبناء النظرية المحاسبية.

ثانياً: آراء واتجاهات تنظيم السياسة المحاسبية في المجتمع.

ثالثاً: الخصائص الفكرية والعملية للمعايير المحاسبية.

رابعاً: مفاهيم وأسس توحيد التطبيقات العملية للمعايير.

### مقدمة:

تعرض الفصل السابق إلى أهمية التأصيل العلمي للمحاسبة والجهود المبذولة مهنياً وأكاديمياً لتطوير النظرية المحاسبية، واتضح أن بناء النظرية المحاسبية ليس هدفاً في حد ذاته، وإنما وسيلة لضبط وترشيد الممارسات، وبالتالي فإن تنظيم الممارسات العملية لم يكن يأتي دائمًا بعد الانتهاء من تطوير وبناء النظريات، وذلك لأن عملية البحث العلمي الالزامية للتطوير هي عملية مستمرة وغير محددة بالفترة الزمنية، كما أن هناك مشكلات تطبيقية لا تحتمل التأجيل حتى يتم استكمال البناء الفكري للنظرية، لذلك فإن كثيراً ما يتم وضع معايير للمحاسبة بناء على اعتبارات عملية، كما أنه في المقابل يتم الانتقال من النظرية إلى التطبيق من خلال المعايير التي تمكن الممارسين من توحيد الممارسات المحاسبية، وعليه يمكن القول بأن بناء وتنظيم السياسة المحاسبية يجب أن يسير جنباً إلى جنب مع عملية تطوير وبناء النظرية، وبالتالي فإن هذا الفصل يتعرض بالمناقشة إلى المفاهيم المتعلقة ببناء وتكوين النظرية المحاسبية من خلال الموضوعات التالية:

1. جهود الرواد والمجتمعات المهنية نحو تأصيل وبناء النظرية المحاسبية.
2. آراء واتجاهات تنظيم السياسة المحاسبية في المجتمع.
3. الخصائص الفكرية والعملية للمعايير المحاسبية.
4. مفاهيم وأسس توحيد الممارسات المحاسبية.

### أولاً: جهود الباحثين والمجموعات المهنية لتأصيل وبناء النظرية المحاسبية:

كان الاهتمام بنظرية المحاسبة في بداية الأمر يعتمد بصورة مطلقة على المنهج العملي (PRAGMATIC) وهو المنهج الذي يقوم على التطبيق العملي، إلا أنه ومع بداية القرن

العشرين اتجه الاهتمام نحو الاعتماد على أصول ومناهج البحث العلمي لبناء النظرية، وخلال تلك الفترة بذلت جهود حثيثة ومضنية لبلورة إطار فكري لبناء النظرية المحاسبية فكانت جهود الباحثين والرواد واضحة في هذا المجال من أهمها:

### أ-محاولات الباحثين والرواد:

قام الباحث (WILLIAM PATON) صاحب أول محاولة علمية لبناء النظرية سنة (1916م) وانصب نحه تحديد فروض المحاسبة باستخدام المنهج الاستنباطي وهي:

- فرض الوحدة المحاسبية (THE ACCOUNTING ENTITY).
  - فرض الاستمرارية (GOING CONCERN).
  - فرض معادلة الميزانية (EQUALITY OF ASSETS AND LIABILITIES).
  - قائمة المركز المالي وعدم تغير وحدة القياس (STATEMENT OF FINANCIAL CONDITION AND UNCHANGING MEASURING UNIT).
  - التصاق أو تتبع التكلفة (COAST ATTACH).
  - استحقاق المصروفات وتحقيق الأيرادات أو الأرباح (A CCRUAL OF EXPENSES AND REALIZATION OF REVENUE OR PROFIT).
- كما تناول الاستاذ (JOHN CANNING) من جامعة كاليفورينا الفكر المحاسبي من خلال النظرية الاقتصادية وحاول تطوير المناهج الاقتصادية للاستخدامات المحاسبية.

كما كان للمفكر الاقتصادي الخاص بالأستاذ فيشر (FISHER) أكبر أثر على البحوث المحاسبية، ومن الشخصيات البارزة أيضاً الأستاذ (مونتجمي) الذي حاول بناء نظرية للمراجعة والأستاذ (ستيفن جيلمان) الذي كان لمجهوداته أثر وافر على كثير من المفاهيم

المحاسبيّة وبصفة خاصة مفهوم الدخل المحاسبي، كما كان من أهم الرواد في مجال بناء النظريّة المحاسبيّة، الأستاذ (ليتلتون) الذي أصدر مؤلفة بعنوان هيكل نظرية المحاسبة، وفي عام 1940 نشر مؤلف مشترك للأساتذين باتون وليتلتون كان بمثابة علامة بارزة في تاريخ الفكر المحاسبي، وقد جاءت الفروض المحاسبيّة في هذا المؤلف على النحو التالي:

- الوحدة المحاسبيّة.
- الاستمراريّة.
- اعتبارات القياس.
- تتبع أو التصاق التكلفة.
- المجهودات والأداء.
- دليل موضوعي قابل للتحقق.

### بـ- جهود جمعية المحاسبين الأمريكية

(AMERICAN ACCOUNTIN ASSOCICATION) AAA:

وهي جمعية علمية تضم مجموعة متميزة من أكاديميين في مجال البحث العلمي في الجامعات من أبرزهم كل من (Paton) و (Littleton) وهم من أعلام المحاسبة، وقد اعتمدت بحوث هذه الجمعية في البداية على خاصيتين أساسيتين هما الأسلوب الاستنباطي في البحث العلمي ثم الفكر السائد في النظرية الاقتصاديّة، هذا وقد أصدرت الجمعية الدورية المحاسبية في عام 1926 المشهورة باسم (The Accounting Review) كما تم إصدار دورتين هما دورية (Issuesin Accounting Education) ودورية (Accounting Horizon). وفي عام 1957م أصدرت الجمعية تقريرها وعرّفت الإيراد على أنه القيمة الإجمالية للإنتاج الذي

يتم تصريفه خلال فترة، وأن الأصول هي إيجابي الخدمات المتوقع الاستفادة منها مستقبلاً وأن المصاروفات والخسائر هي تكاليف تم استنفاذها خلال فترة، وأن حقوق الملكية هي الحقوق المتبقية في أصول الوحدة المحاسبية، وجاء في التقرير أيضاً أربع فروض أساسية في المحاسبة هي فرض الوحدة المحاسبية، وفرض الاستمرارية، وفرض القياس النقدي، وفرض التحقق.

وقد أعقب هذا التقرير تقريرين آخرين مكملين له أحدهما خاص بتنقية المخزون والأخر خاص بتنقية الأصول المعمرة.

وفي عام 1964 قامت الجمعية بتعيين لجنة بهدف بناء وتطوير نظرية للمحاسبة، وأصدرت تقريرها عام 1966 بعنوان النظرية الأساسية للمحاسبة (A statement of Basic Accounting Theory - ASOBAT) جاء فيه تحديدًا لكل من:

1. أهداف المحاسبة (OBJECTIVES OF ACCOUNTING)

2. معايير المعلومات المحاسبية (STANDARDS OF ACCOUNTING)

(INFORMATION).

3. إرشادات لعملية توصيل المعلومات (GUIDELINES FOR COMMUNITATING).

ويلاحظ أن ما جاء في هذا التقرير كان مرتبطةً باحتياجات مستخدمي التقارير المالية مما يعد توجهاً جديداً في التحول نحو اتجاه الفعالية في البحوث العلمية للمحاسبة بحيث تغطي كل من الاستخدامات الخارجية التقليدية للمحاسبة المالية، والاستخدامات الإدارية الداخلية، كما أكد التقرير على قدرة المعاملات المحاسبية في التنبؤ وأهميتها في مجال اتخاذ القرارات، وفيها

يتعلّق بالمعايير فقد أكَد التقرير أنها تمثل الأساس لتقييم جودة المعلومات المحاسبية من خلال توفر المقوّمات والخصائص الآتية:

- خاصيّة الملاءمة (RALEVENCE).
- خاصيّة القابلية للتحقّق (VERIFIABILITY).
- خاصيّة التحرر من التحيز (FREEDOM FROM BIAS).
- خاصيّة القابلية لقياس الكمي (QUANTIFIABILITY).

ويلاحظ أن هذا التقرير يمثل نقطة تحول جوهريّة في أسلوب صياغة النظريّة حيث أنه خرج عن الاتجاهات التقليديّة من ناحيتين:

الأولي: لم يحصر التقرير اهتماماته بمشاكل تحديد وقياس عناصر الدخل كما كان يحدث في السابق.

الثانية: خروج التقرير عن الاهتمامات السابقة الخاصة بتحديد الفروض والمبادئ العلمية والاتجاه نحو تحديد الأهداف والمفاهيم باعتبارها تمثل الإطار المفاهيمي للمحاسبة (CONCEPTUAL FRAMEWORK) الذي تبني عليه الفروض والمبادئ.

هذا وفي عام 1977م أصدرت الجمعيّة أيضًا تقريراً بعنوان نظرية المحاسبة تعرضت فيه إلى مناهج مختلفة لبناء النظريّة وهي:

1. المنهج التقليدي الذي يركّز على مشاكل تحديد وقياس الدخل.
2. منهج اتخاذ القرارات وفيه يتم التركيز على احتياجات مستخدمي التقارير المالية.
3. منهج اقتصاديّات المعلومات وينصب نحو البحث عن تحديد التكاليف والمنافع المرتبطة بإنتاج واستخدام المعلومات المحاسبية.

**ج- جهود جمع المحاسبين الأمريكي (AICPA):**

بدأت جهود جمع المحاسبين الأمريكي في عام 1917م وصدرت عنه دورية مهنية تحت مسمى (Journal of Accounting)، ثم توالت أنشطة المجمع نحو البحث عن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (CAAP) وفي نفس الإطار انبثقت عن المجمع عدة لجان اهتمت بتوحيد الممارسات المهنية في مجال المحاسبة والتدقيق ومنها لجنة الإجراءات المحاسبية التي شكلت عام 1938م باسم (The Committee of Accounting Procedures) ثم لجنة توحيد المصطلحات المحاسبية التي شكلت عام 1949م باسم (Committee of Accounting Terminology)، هذا وقد جاءت جهود هذا المجمع إثر الأزمة الاقتصادية العالمية التي أصابت النظام الرأسمالي وأدت إلى إفلاس الكثير من الشركات الصغيرة عن حساب الشركات الكبيرة التي أخذت تسيطر على الأسواق المالية، الأمر الذي دفع العديد من الشركات إلى محاولة إظهار فوائدها المالية بصورة مخالفة للواقع من خلال اختيار سياسات ومبادئ محاسبية تؤدي إلى التلاعب في الأرباح والأصول، وبالتالي الوقوع في مخالفات مالية امتدت إلى مسألة المراجعين وإدارات تلك الشركات، ودفع المساهمين والمستثمرين إلى البحث عن وسائل جديدة لضبط ومراقبة أداء تلك الشركات، ومن هنا جاء التدخل الحكومي من خلال إصدار القوانين المنظمة للاستثمارات وتبادل الأوراق المالية في الأسواق خلال عامي 1933، 1934م، بالإضافة إلى إنشاء لجنة الاستثمارات والبورصة (SEC) التي أعطيت سلطة تحديد معايير المحاسبة الواجب اتباعها، الأمر الذي كان له أثراً كبيراً في الضغط على المهنة والمحاسبين نحو تنظيم أدائهم وإصدار المعايير والمبادئ الخاصة بتطبيقات المهنة، مما أحدث أثراً كبيراً ومحفزًا لدى المحاسبين لتقدير أدائهم، وانطلاقاً من ذلك كشف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين جهوده نحو وضع إطار لنظرية المحاسبة عام 1958 من خلال تنظيم جديد يتعلق بالنشاط البحثي والآخر

يتعلق بتأسيس مجلس المبادئ المحاسبية بهدف تكثيف جهود البحث العلمي من ناحية وتجهيز الممارسات المهنية وتضييق شقة الخلاف في التطبيق العملي، واستمراراً لجهود هذا المجمع قام في عام 1961م بإصدار أول دراسة بحثية حول الفروض المحاسبية وجاءت كما يلي:

### 1- فروض تتعلق بالبيئة المحاسبية وتشمل:

- التعبير الكمي QUANTIFICATION
- التبادل EXCHANGE
- الوحدات المحاسبية ENTITIES
- الفترات المحاسبية TIME PERIOD
- وحدة القياس UNIT OF MEASURE

### 2- فروض تتعلق بال المجال المحاسبي وتشمل:

- القوائم المالية FINANCIAL STATEMENT
- أسعار السوق MARKET PRICES
- الشخصية المعنوية ENTITIES
- عدم التأكد (التقريب) TENTATIVENESS

### 3- فروض واجبة:

- الاستمرارية CONTINUITY
- الموضوعية OBJECTIVITY
- الثبات (التجانس) CONSISTENCY
- وحدة القياس الثابتة STABLE UNIT
- الإفصاح DISCLOSURE

واستمراراً في نفس الجهد قام المجمع خلال عام 1962م بإصدار (8) مبادئ محاسبية إستناداً إلى الفروض السابقة هي:

1. يتولد الإيراد نتيجة لكافأة أنشطة المشروع، ولا يعزى لمرحلة معينة أو نشاط معين.
2. يتم تبوييب التغير في موارد الوحدة الاقتصادية إلى:
  - تغيرات ناجحة بسبب التغيرات في المستوى العام للأسعار.
  - تغيرات ناجحة التغير في التكلفة الاستبدالية للموارد.
  - تغيرات ناجحة عن المبيعات أو الاعتراف بصافي القيمة البيعية للموارد.
  - تغيرات ناجحة عن النمو الطبيعي أو اكتشاف موارد جديدة.
3. يتم إثبات كافة أصول المشروع بغض النظر عن مصدر التمويل أو كيفية الحصول عليه.
4. يتم قياس تكلفة الأصول (التسuir والتقويم) وفقاً لما يتنتظر أن تقدمه من خدمات مستقبلية، ويتم اختيار أساس أو طريقة لتسuirها من بين البدائل التالية:
  - أسعار التبادل الجارية (التكلفة الاستبدالية).
  - أسعار التبادل المستقبلية (أسعار البيع المتوقعة).
  - أسعار التبادل الماضية (التكلفة التاريخية).وترتيباً على ما سبق يتم تقويم عناصر الأصول في المنشآت على النحو التالي:
  - تقوم الأصول النقدية على أساس القيمة الحالية (PRESENT VALUE).
  - يقوم المخزون السلعي على أساس صافي القيمة البيعية (NET REALIZABLE VALUE).
  - تقوم الآلات والمعدات على أساس التكلفة الاستبدالية (CURRENT REPLACEMENT COST).

- يتم إهلاك الأصول الثابتة على مدى العمر الإنتاجي لتلك الأصول.
- يتم تقديم الأصول المعنوية على أساس التكلفة التاريخية مع تعديلها بالتغيير في القوة الشرائية لوحدة النقد المستخدمة.
- يتم إثبات كافة عناصر الخصوم ويتم تقويمها على أساس القيمة الحالية للمدفوعات المستقبلية.
- تقوم الالتزامات التي يتم الوفاء بها عيناً على أساس السعر المتفق عليه للسلعة ويتم الاعتراف بالأرباح عند إتمام الإنتاج أو تقديم السلعة.
- يتم تبوييب حقوق المساهمين إلى رأس مال مستثمر وأرباح متحجزة.
- يجب أن توضح قائمة نتائج الأعمال مكونات كل من الربح الخاص بالفترة المحاسبية وتمثل كل من الإيرادات الناتجة عن العملية التبادلية مع الغير بسبب عمليات البيع والمصروفات المتمثلة في قيمة المجهودات المبذولة للحصول على الإيرادات والمكاسب والخسائر الناتجة عن العمليات العرضية كالمضاربة وغير ذلك.

هذا وقد أثارت هذه المحاولات عدة انتقادات أهمها:

1. عدم الاتساق المنطقي بين الفروض واعتماد بعضها البعض.
2. الافتقار إلى عنصر الترابط بين الفروض والمبادئ حيث يجب أن تستند المبادئ إلى الفروض.
3. وجود نقص في بعض الفروض، الأمر الذي قد يترتب عليه احتمالية التوصل إلى مبادئ جديدة مخالفة تماماً لمجموعة المبادئ التي تم التوصل إليها.
4. عدم الاتفاق مع أصول نظرية القياس إذ أن المبادئ العلمية تتيح قياس خواص مختلفة لعناصر الأصول المختلفة مثل (صافي القيمة ال碧عية للمخزون السلعي، القيمة الحالية للأصول النقدية، التكلفة الاستبدالية للأصول الثابتة).

5. عدم تحديد الأهداف حيث لم يتم التعرض بشكل جاد لمشكلة تحديد الأهداف وبالتالي تم تجاهل مشكلة عدم تجانس احتياجات مستخدمي القوائم المالية.

هذا وفي عام 1970م صدر عن المجمع المذكور دراسة استقرائية أخرى تعرضت فيها إلى البيئة التي تعمل في ضوئها الوحدة المحاسبية، وجاءت نتائج هذه الدراسة كالتالي:

أ- تعتبر المعلومات المحاسبية ضرورية لعدد كبير من المستخدمين وفقاً للأهداف المتنوعة

بـ- يوجد احتياجات مشتركة لمعظم مستخدمي القوائم المالية مما يتطلب توفر حد أدنى من المعلومات المحاسبية اللازمة لهم.

جـ- تعتبر عمليات الإنتاج والتوزيع والتبادل والاستهلاك والادخار التي تقوم بها المجتمعات مؤشراً على الإنجازات التي تستدعي بدورتها على شكل معلومات محاسبية.

د- وجوب تأثير العمليات المترتبة على أنشطة المشروعات من حيث الحقوق والالتزامات التي تحكمها النصوص القانونية أو العادات والتقاليد السائدة بصورة كمية.

ويبدو واضحاً مما سبق أن هذه المحاولة كانت محاولة جادة لتطويع بعض المفاهيم الاقتصادية وربطها بالمفاهيم المحاسبية.

أما بالنسبة للمبادئ التي وردت في الدراسة فقد تم تحديدها أيضاً عن طريق الحصر وليس عن طريق الاستدلال المنطقي (استنبطياً كان أم إستقرائياً)، وكانت كالتالي:

- |                            |                 |
|----------------------------|-----------------|
| FUNDAMENTAL PRINCIPLES     | مبادىء أساسية.  |
| BROAD OPERATING PRINCIPLES | مبادىء عامة.    |
| DETAILED PRINCIPLES        | مبادىء تفصيلية. |

هذا وتشتمل المبادئ الأساسية على ستة مبادئ فرعية هي:

1. تعتبر أسعار التبادل السائدة وقت إجراء التبادل أساساً لإثبات عناصر الأصول والخصوم.

2. يكون إثبات الإيرادات مرتبطاً بتحقيق أحد الشرطين التاليين:

- عند اكتهال عملية اكتساب الإيراد.

- عند اكتهال عملية التبادل.

3. يتم إثبات التكاليف كمصروفات على أساس ربطها المباشر مع الإيرادات (مقابلة الإيرادات بالمصروفات).

4. في حالة غياب علاقة السببية بين الإيراد والمصروف، يتم إثبات المصروفات باستخدام طرق توزيع وتحصيص منطقية تبرر هذا التوزيع.

5. في حالة غياب طرق منطقية لتوزيع التكاليف في حالة استنفاذ الخدمات المستقبلية المتوقعة من هذه التكاليف يتم تحديدها على حساب الفترة المالية.

6. تعتبر وحدة النقد أساساً للقياس المحاسبي، ويتم تجاهل التغيرات في القوة الشرائية لها.

7. يمكن استخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً، وطريقة الاستهلاك المعجل كمحاولات لغطية أثر التغير في القوة الشرائية للنقد.

وقد تعرضت هذه الدراسة لعدة انتقادات كانت تدور حول نقطة رئيسية واحدة هي أنها لا تمثل إطاراً فكرياً متاماً يمكن استخدامه كأساس لتطوير وبناء النظرية.

ورغم تلك الانتقادات فقد كانت هذه الدراسة من جانب المجمع هي آخر محاولة تم القيام بها بهدف تحديد الفروض والمبادئ المحاسبية على أساس علمي، حيث تحول اهتمام المجمع بعد ذلك نحو تحديد الأهداف والمفاهيم ووضعها ضمن إطار مفاهيم المحاسبة باعتبار أن ذلك هو الأساس الذي يتم التوصل في ضوئه إلى الفروض والمبادئ العلمية، بالإضافة إلى

استخدامه في التوصل إلى معايير التطبيق العملي الالزمة لحل المشكلات العاجلة التي تواجهها المهنة وفي تنظيم السياسات المحاسبية.

### **د. جهود المجتمع المهني في المملكة المتحدة:**

بدأت جهود أول منظمة مهنية في المملكة المتحدة عام (1853م) باسم جمعية المحاسبين، وفي عام (1885م) تم إنشاء معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (ICAEW) وكان لهذا المعهد دوراً حاسماً في تطوير مهنة المحاسبة على مستوى العالم من خلال التوعية المهنية التي كانت تنشر من خلال دورية الشهرية للمعهد المعروفة باسم Accountancy، وفي عام (1969م) أنشأ المعهد لجنة متخصصة في إصدار معايير المحاسبة بالإضافة إلى تقديم الاقتراحات المناسبة والالازمة لتوفير الاتساق في الممارسات المهنية، وفي تاريخ لاحق حل محل هذه اللجنة مجلس معايير المحاسبة Accounting Standards Board (ASB) بالإضافة إلى تقديم هذه اللجنة يوجد أيضاً في المملكة المتحدة جمعية المحاسبين القانونيين (ACA) ومعهد محاسبى التكاليف (ICMA).

### **هـ. جهود المجتمع المهني الدولية:**

بدأت العديد من المنظمات المهنية في دول العالم عام (1919م) بتجمیع جهودها نحو تشكيل مجتمع مهنية فكان منها منظمة المحاسبين لدول أمريكا اللاتينية، وفي عام (1951م) تم تكوین الاتحاد الأوروبي للمحاسبين (UEA) وفي عام (1965) تكونت المجموعة الدولية للدراسات المحاسبية (IGAS) والتي تضم في عضويتها كل من الجمعيات المهنية في كندا والولايات المتحدة الأمريكية، والمملكة المتحدة، وقامت بجهود حثيثة للتعرف على المشاكل المحاسبية وإيجاد الحلول المناسبة لها من منظور دولي.

وفي عام (1973م) تم إنشاء الاتحاد الدولي للمحاسبة (IFAC) الذي ضم في عضويته (153) منظمة مهنية تتواجد في (113) دولة والذي ينسب إليه الفضل في تكوين ما يعرف حالياً باللجنة الدولية لمهنة التدقيق (IAPC) والتي تتولى إعداد معايير التدقيق الدولية بالإضافة إلى قواعد السلوك المهني.

وفي عام (1973م) تم إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) من خلال اتفاقية تضم في عضويتها منظمات مهنية تتنمي إلى عشرة دول هي أستراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وإيرلندا والولايات المتحدة، ثم توسيع عام (1983م) وضمت في عضويتها مزيداً من المنظمات المهنية المحاسبية وبلغ عدد أعضاؤها في يناير (2000م) نحو (143) عضواً يتكونون إلى (104) بلداً، هذا وتختص هذه اللجنة التي تعديل اسمها فيما بعد ليصبح باسم مجلس معايير المحاسبة الدولية (ISAB) بإعداد معايير المحاسبة الدولية وهي المعايير التي تحكم الممارسة المهنية في دول العالم وقد بلغ عدد المعايير الصادرة عنها حتى الآن (43) معياراً.

### ثانياً: آراء واتجاهات تنظيم السياسة المحاسبية في المجتمع: مفهوم السياسة المحاسبية:

هي مجموعة أدوات التطبيق التي تستخدمها المنشأة في إنتاج وتوصيل المعلومات المالية، فأدوات هذا التطبيق هي القواعد والأسس والطرق والإجراءات التي يستعين بها المحاسب لتطبيق المبادئ المحاسبية وبيان كيفية معالجة البنود والعمليات والأحداث.

لقد تجمع لدى المحاسبين عبر التاريخ رصيد ضخم من أدوات التطبيق العملي وفقاً لظروف الحال وأصبح لدى المنشآت المختلفة قواعد وطرق محاسبية مختلفة، فمثلاً بالنسبة لأسس

احتساب أقساط الإهلاك قد تستخدم طريقة القسط الثابت بالنسبة للعقارات كما تستخدم طريقة الإنتاج بالنسبة للآلات، وفي نفس الوقت قد تستخدم طريقة إعادة التقدير بالنسبة للعدد والأدوات.

إن تحديد السياسة المحاسبية يجب أن تخضع لضوابط عدة أهمها توافر خاصية الثبات بين الفترات المختلفة تحقيقاً لفائدة المعلومات المحاسبية، والاعتماد عليها في عقد المقارنات الزمانية، وازدياد القدرة على التنبؤ، ومن الطبيعي أن الثبات في السياسة المحاسبية ليس مطلقاً بسبب تغير الظروف المحيطة بالمنشأة إلا أنه يجب على المحاسب أن يتتأكد من أن التغير في السياسة المحاسبية يجب أن يوفر معلومات أكثر دقة وأكثر نفعاً في مجال التنبؤ والتخاذل القرارات، لذلك نجد أن معظم التشريعات المحاسبية لا تكتفي بالمطالبة بالإفصاح عن السياسات المحاسبية المطبقة بل تطالب أيضاً بضرورة الإفصاح عن أي تغير يحدث في هذه السياسة وأثره على القوائم المالية للمنشأة.

إن القاعدة العامة في تحديد معالم السياسة المحاسبية هي أن تأتي أدوات التطبيق العملي ملائمة بقدر الإمكان لظروف الحال وطبيعة نشاط المنشأة، ولتطبيق هذه القاعدة ينبغي على إدارة المنشأة الاسترشاد بالإعتبارات التالية: -

1. الحيطة والحذر "الحرص" CONVERSATION OR PRUDENCE
2. تغلب الجوهر على الشكل SUBSTANCE RATHER THAN FORM
3. الأهمية النسبية MATERIALITY

وما لا شك فيه أن العمل وفقاً للاعتبارات المذكورة يؤدي إلى ضبط عملية وضع السياسة المحاسبية للمنشأة فالخاصية الأولى (الحيطة والحذر) فهي تمثل الاتجاه التقليدي للمحاسبة عند المفاضلة بين الطرق المحاسبية البديلة، وكمثال على ذلك ما ذهب إليه المعيار

رقم (2) الصادر عن لجنة المعايير المحاسبية البريطانية الذي ينص على أنه وفي وجود تعارض بين أساس الاستحقاق وبين خاصيته التحفظ عند تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات فإنه يجب تغليب التحفظ على أساس الاستحقاق، إلا أنه من ناحية أخرى فإن التوسيع في تطبيق هذه الخاصية قد يفقد المعلومات المحاسبية لخواص النوعية للمعلومات المقيدة (الملاعة والثقة) مما قد يتوجه عنه معلومات مشوهة تؤدي إلى اتخاذ قرارات مضللة مما يتعارض بشكل واضح مع التوجّه العام للإطار المفاهيمي للمحاسبة، وفي نفس السياق فمن المتوقع مستقبلاً تخفيض أهمية قاعدة الحيطة والحذر في ظل التوجّه نحو تحقيق جودة المعلومات المحاسبية التي تعتمد على خاصيتي الملاعة والثقة.

أما بالنسبة للخاصية الثانية فإنه يجب اختيار القواعد المحاسبية التي تتفق مع الجوهر وليس مجرد الشكل القانوني أو التنظيمي، فمثلاً إذا كانت عملية انضمام شركتين تمثل في واقع الأمر سيطرة إحداهما على الأخرى، فإن هذه العملية تعتبر عملية شراء وليس توحيداً للمصالح بصرف النظر عن الطبيعة القانونية أو التنظيمية التي تمت بها عملية الانضمام، ومثال آخر نجده في العقود الإيجارية طويلة الأجل فإذا كان عقد الإيجار يغطي أكثر من (90٪) من العمر الإنتاجي للأصل فإن هذا التعاقد يمثل في جوهره شراء مؤجل ويتعين إظهار أثر ذلك على عناصر الأصول والخصوم، وفيما يتعلق بخاصية الأهمية النسبية فهي تعتبر الخاصية الأهم في تحديد معلم السياسة المحاسبية وتعتبر الصفة الضابطة للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، ولعل أكبر دليل على ذلك هو أن معظم المعايير المحاسبية تأتي مذيلة بعبارة هذا المعيار لا يلزم تطبيقه في حالة العناصر التي ليست لها أهمية نسبية، فمثلاً نجد أن كثيراً من المصروفات الرأسمالية يمكن معالجتها كمصاروف إيرادي، نظراً لأن قيمتها لا تبرر عملية التوزيع والتخصيص على الفترات المتبقية، فهذا المبدأ يعتبر تطبيقاً لمبدأ اقتصاديات

المعلومات، وبالتالي فإن بندًا معيناً يعتبر هاماً نسبياً إذا كان إدراجه أو حذفه سيكون مؤثراً في اتخاذ القرار ويؤدي إلى تغيير في اتجاه قرار المستخدم لهذه المعلومات، وعليه يمكن النظر إلى الأهمية النسبية باعتباره قيداً على حجم ونوعية المعلومات المحاسبية، فهي مرشد ضمني للمحاسب عند اتخاذ القرار بدءاً من القياس المحاسبي وإعداد البيانات المالية والإفصاح عنها، ولكن المشكلة تكمن في ضبط حد الاعتراف بهذه الأهمية وحسب ما جاء في (FASB) فإن للأهمية النسبية جانبين أحدهما كمي والآخر نوعي، فالجانب الكمي مرتبط بحجم البند المطلوب الإفصاح عنه، أما الجانب النوعي فهو مرتبط بطبيعة البند المطلوب الإفصاح عنه أو مدى ارتباطه بوجود خطأ أو انحراف عن قيمة الأصل أو الالتزام المتعلق به. ونظراً لأهمية الاعتبارات الثلاثة في النموذج المحاسبي المعاصر وما قد يترتب عليه من ترك المجال واسعاً للإدارة للتأثير على السياسة المحاسبية تظهر الحاجة إلى الوقوف على مدى أهمية تنظيم تلك السياسة في ضوء الآراء المعارضة والمؤيدة للتدخل الخارجي في ضبط هذا التنظيم:

○ مدي الحاجة إلى تنظيم السياسة المحاسبية:

○ آراء المعارضين للتدخل الخارجي لتنظيم السياسة المحاسبية:

يشور الخلاف حول مدي الحاجة إلى التدخل الخارجي في مجال تحديد ورسم السياسة المحاسبية الخاصة بالمنشأة، إلا أن الرأي الغالب في هذا الاتجاه يعتمد على نقطة جوهيرية مؤداها أن إدارة المنشآت لديها دائمًا الحافز الذاتي الذي يدفعها بصفة مستمرة لإختيار أفضل السياسات المحاسبية التي تلاؤها دون تدخل خارجي، والحجج التي يعتمد عليها هذا الرأي هي:

**1. نظرية الوكالة AGENCY THEORY:** وهي ما تعرف أحياناً بنظرية الملكية الغائبة وهي إحدى النظريات في علم الاقتصاد الذي يستخدم كأساس للتنبؤ بسلوك الأطراف داخل التنظيم، وتعتمد النظرية على العلاقات القانونية (التعاقدية) التي يتحكم أطراف عقد

الوكلة وهي الوكيل والموكل، وفيه يلتزم الوكيل بتمثيل ورعاية مصالح الموكل، وعلى ذلك يتم النظر إلى المنشأة على أنها مجموعة علاقات قائمة مثل علاقة الإدارة بالعاملين، علاقة الإدارة بأصحاب الأموال المستثمرة، علاقة المساهمين بالمرابع الخارجي.

ومن الطبيعي أن يسعى كل طرف من أطراف عقد الوكلة إلى تحقيق أقصى قدر ممكن من المنفعة لصالحة، وقد تتفق هذه المصالح كما قد تتعارض في أمور أخرى، فقد يسعى المالك إلى تعظيم العائد على استثمارهم، بينما تسعى الإدارة بالإضافة إلى الإثابة المالية إلى تأكيد سيطرتها وحرفيتها في اتخاذ القرارات وتوفير علاقات طيبة مع العاملين إلى غير ذلك من الاعتبارات غير المالية.

ونظراً لاحتمالات التعارض فإن أصحاب رأس المال في حاجة إلى متابعة ومراقبة مدى التزام الإدارة (الوكيل) بالمتطلبات التي يتقتضيها عقد الوكلة، وأن أكثر الوسائل المستخدمة والشائعة في هذا المجال هي مطالبة المراجعين الخارجيين بالتقارير المحاسبية الدورية عن الأداء، وفي المقابل نجد أن من مصلحة الإدارة اكتساب ثقة أصحاب الأموال، وتجنب أي سوء تفاهم قد ينشأ بينهم وذلك عن طريق اتخاذ مجموعة من التدابير التي تعطي الاطمئنان لأصحاب الأموال كذلك فإن الإدارة تتصرف بها يتحقق أهدافهم ومصالحهم، ومن الأمثلة الشائعة على ذلك تطبيق نظام رقابة داخلية وخارجية، التأمين على ممتلكات المنشأة، وضع حدود قصوى لاتفاق ومراقبته في شكل موازنات، ونتيجة لذلك سوف يترتب على المنشأة تكاليف الوكلة ويمكن حصرها فيما يلي:

1. تكاليف من جانب الموكل لرقابة ومتابعة تصرفات وقرارات الوكيل.
2. تكاليف من جانب الوكيل تتعلق برعايته لمصالح الموكل.
3. تكاليف أخرى متمثلة في سلبيات ناتجة عن قرارات مخالفة لوجهة نظر الموكل.

وبناء على ما سبق يتضح أن تكاليف الوكالة تؤثر على مصالح كل من الوكيل والموكل، وإنه من مصلحة كل منها ضغط هذه التكاليف عند حدتها الأدنى، وإن الوسيلة التي تثبت فاعليتها في هذا المجال هي تقديم تقارير محاسبية وافية وصحيحة ومؤيدة بشهادة المراجع الخارجى.

ومما سبق يتبين أن نظرية الوكالة تتطلب قيام الإدارة بواجباتها نحو إتباع أفضل السياسات المحاسبية الملائمة التي تؤدي إلى توفير تقارير دورية وافية عن أداء المشأة، وتتطور أعمالها ومدى كفاءتها وتكون الإدارة معتمدة من مراجع خارجي مستقل.

### 2. نظرية كفاءة السوق:

يقصد بـكفاءة السوق MARKET EFFICIENCY أن سوق الأوراق المالية يتميز بالقدرة على استيعاب المعلومات المالية المتاحة من مصادرها المختلفة والاستفادة منها في تحديد أسعار الأسهم والسنادات المتداولة، والافتراض الأساسي في هذه النظرية أن سوق الأوراق المالية يستجيب بسرعة وبدقة للمعلومات المتاحة، وتأتي هذه الاستجابة نتيجة وجود عدد من المستثمرين على وعي وإدراك كامل بدلالة الأرقام المحاسبية التي تظهرها القوائم المالية، وبالتالي إدراك أثر الطرق المحاسبية البديلة على هذه الأرقام.

وبموجب فرضية كفاءة السوق المالي تحدد نوعية المعلومات المحاسبية التي يحتاجها المستثمرون حيث تكون المعلومات متاحة للجميع مما تعكس على أسعار الأسهم وأن أي تغيير يحدث في تلك الأسعار لا يتم إلا استناداً إلى معلومات إضافية تبرر هذا التغيير، وهناك ثلاثة مستويات لقياس الكفاءة وهي:

- المستوى الضعيف (Weak Form) ويعبر هذا المستوى من الكفاءة عن أسعار الأسهم الجارية في السوق والتي تعكس فقط المعلومات المتوفرة للمستثمر عن اتجاه الأسعار التاريخية لتلك الأسهم.
- المستوى شبه القوي (Semi-strong Form) ويعبر هذا المستوى من الكفاءة عن أسعار الأسهم الجارية في السوق والتي تعكس المعلومات المتوفرة للمستثمر عن اتجاه الأسعار التاريخية والجارية أيضاً لتلك الأسهم.
- المستوى القوي (Strong Form) ويعبر هذا المستوى من الكفاءة عن أسعار الأسهم الجارية في السوق والتي تعكس المعلومات المتوفرة للمستثمر عن اتجاه الأسعار التاريخية والجارية ب نوعيها العامة والخاصة، فالمعلومات الخاصة هي التي تتوفر فقط بشكل استثنائي للمتعاملين في السوق ضمن ما يعرف بظاهرة (Insiders Information).

ويعد المستوى شبه القوي أكثر ارتباطاً بالمعلومات المحاسبية المنشورة والإفصاح عنها التي تكون متاحة لجميع المتعاملين.

واستناداً إلى ما سبق فإن من أهم التأيير المحاسبية التي يترتب على نظرية كفاءة السوق أنه لا يمكن خداع السوق بالاختلافات الناتجة عن استخدام طرق محاسبية بديلة، أو الناتجة عن التغير فيها خلال الفترات المحاسبية، وأن كل ما يحتاجه مستخدم القوائم المالية هو الإفصاح الكافي عن معالم السياسة المحاسبية المتبعة وأي تغيير قد يحدث فيها، ولتحقيق ذلك يجب أن تناح للمنشآت الحرية الكافية لرسم وتحديد سياساتها المحاسبية التي تتلاءم مع ظروف المال وطبيعة النشاط.

وبالتالي نستطيع أن نخلص أن التدخل الخارجي لتنظيم السياسة المحاسبية لن يضيف شيئاً للكفاءة السوق، بل أنه سيكون على حساب مدى ملاءمة المعلومات المتوفرة في السوق نتيجة فقدانها المرونة الالزامية في رسم سياساتها المحاسبية التي تناسبها.

ومن ناحية أخرى فإن نظرية كفاءة السوق تلعب دوراً بارزاً في التأثير على توجيهه وتحصيص الموارد على مجالات النشاط البديلة، فمن المعروف أن هناك ندرة نسبية في مقدار رأس المال الذي يقبل مخاطر الاستثمار، وبذلك تتوقع وجود تنافس بين المنشآت لجذب أكبر قدر ممكن من هذا المال، وإن ذلك لن يتحقق إلا إذا توفرت الثقة في المنشآت وفي تقاريرها المالية، الأمر الذي سيؤدي أيضاً إلى تخفيض درجة المخاطرة ويدفع المستثمرين إلى قبول تخفيض المعدل الذي يطلبونه على استثمارتهم، إضافة إلى ذلك فإن التنافس حول مصادر التمويل في سوق رأس المال سوف يمثل ضغطاً على كافة المنشآت لاتباع سياسة محاسبية ملائمة وتوفير نظام تقارير واف حول أداء المنشآت، لأن عدم توفر الإفصاح الكافي عن الأداء المالي سوف يفسر في هذه الحالة على أنه تستر عن المشاكل التي تعاني منها المنشأة مما يجعل بفشلها وخروجها من السوق، وهكذا يتبيّن أن الاعتبارات التنافسية في سوق رأس المال سوف تشكّل ضغطاً لتحسين وتطوير نظم التقارير المالية، وبالتالي فإنّه ليس هناك حاجة للتدخل الخارجي لتنظيم السياسة المحاسبية على مستوى المجتمع.

### 3. توفير وتبادل المعلومات في الأسواق المالية:

ينظر البعض إلى أن التدخل الرسمي لتنظيم السياسة المحاسبية على مستوى المجتمع لن يحل المشكلة لأنّه يستحيل إعداد تقارير مالية تفي بكافة متطلبات مستخدمي القوائم المالية على اختلاف طوائفهم حيث أن القوائم المالية تختلف من حيث العدد والمحتمى مع اختلاف ظروف الحال مما يعني صعوبة وضع قواعد عامة لتنظيمها في جميع الحالات، وبالتالي فإن الحل العملي لهذه المشكلة لا يمكن في إصدار معايير منظمة للسياسة المحاسبية على مستوى المجتمع، وإنما يمكن للأصحاب المصلحة في الحصول على البيانات والمعلومات المحاسبية التي

يرغبونها عن طريق الاتصال المباشر، ومن أمثلة ذلك ما تطلبه البنوك من معلومات بشكل خاص من المنشآت لأغراض منح الائتمان، كما أن تبادل المعلومات والنشرات المالية التي يتم تبادلها في الأسواق المالية هي مثال حي على تبادل المعلومات على أساس اقتصادية، كما أن اللجوء إلى بيوت الخبرة والاستشاريين لتحليل البيانات المالية يؤدي إلى تحقيق رغبات مستخدمي تلك البيانات.

وبناء على ما سبق فإن النظر إلى ما تتضمنه التقارير المالية من هذه الزاوية سوف يقلل من احتياجات المجتمع المالي إلى التدخل الرسمي لتنظيم السياسة المحاسبية.

### \* آراء المؤيدين للتدخل الخارجي لتنظيم السياسة المحاسبية:

يتم التنظيم المحاسبي للسياسات المحاسبية عن طريق التدخل الرسمي بعرض تحديد المعالم الرئيسية التي يتعين مراعاتها من قبل المنشآت عند تحديد سياساتها المحاسبية، فتنظيم السياسة المحاسبية هو نوع من التدخل الخارجي بالنسبة لإدارة المنشآت لضمان حد أدنى من التوحيد للممارسات المحاسبية على مستوى المجتمع بهدف زيادة منفعة المعلومات المحاسبية في مجالات التطبيق المختلفة، لذلك فإنه يتطلب الأمر هنا مراعاة خصائص أساسيتين هما خاصية الملاءمة وخاصية الثقة.

#### ○ خاصية الملاءمة :RELEVENCY

يعني أن تكون المعلومات قادرة على التأثير في عملية اتخاذ القرار بجانب أن تكون ذات قدرة تنبؤية يمكن الاستفادة منها في اتخاذ القرار، وبالتالي فهي تعتمد على ملاءمة خصائص فرعية هي التوقيت الملائم والقدرة التنبؤية والقدرة على تنظيم الارتدادي للتنبؤات والقرارات السابقة.

○ **خاصية الثقة:RELIABILITY**

بمعنى إمكانية الاعتماد على المعلومات المحاسبية في التعبير بصدق عن حقيقة الأحداث والعمليات مع التحقق منها بأدلة إثبات موضوعية، فهي تتعلق بإمكانية الاعتماد على أمانة المعلومات وت تكون من ثلاثة خصائص فرعية هي الصدق في التعبير، والقابلية للتحقق، والحيادية.

ويعتمد أنصار التنظيم المحاسبي للسياسة المحاسبية على الحجج الآتية:

**1) ظاهرة انفصال الملكية عن الإدارة:**

نظراً لانفصال الملكية عن الإدارة في معظم التنظيمات الاقتصادية المعاصرة فإنه من المتوقع أن تأتي عملية اختيار السياسة المحاسبية متأثرة بالأهداف الذاتية للإدارة حتى لو كان ذلك على حساب صدق التعبير عن نتائج الأحداث والعمليات والظروف الاقتصادية الأمر الذي يعني لجوء إدارة المنشأة إلى اتخاذ إجراءات واتباع طرق محاسبية من شأنها التأثير في نتائج الأعمال، وفيما يلي بعض الوسائل الشائعة التي يمكن أن تمارسها الإدارة للتحكم في نوعية وكمية المعلومات.

**\* التأثير على قائمة الدخل:**

حيث تستطيع الإدارة التأثير على أرقام الدخل من خلال بعض الممارسات المحاسبية باستخدام طرق محاسبية بديلة تؤدي إلى التأثير على نتائج الأعمال لتحقيق أهداف كثيرة مثل التأثير على الضرائب، اكتساب ثقة المساهمين، الأمر الذي قد ينطوي على نوع من طمس الحقائق أو إخفائها عن أصحاب الشأن.

**\* التأثير على المركز المالي:**

قد تلجأ الإدارة إلى اتخاذ قرارات للتأثير على عناصر المركز المالي لأن تعمد إلى سداد قدر كبير من الخصوم المتداولة عند نهاية السنة المالية وذلك بعرض التأثير على رأس المال العامل، أو

تأجيل إجراء توسيعات أو عدم استبدال أصول في الوقت المناسب حتى تتجنب تأثير ذلك على الربحية، أو القيام بتدبير مصادر تمويل من خارج الميزانية كما في حالة تأجير الأصول الثابتة بدلاً من شرائها، أو القيام بعملية بيع صورية لجزء كبير من المخزون مع الاتفاق على إعادة شرائه، كما قد تلجم الإدارة إلى تغيير السياسة المحاسبية بمجرد الرغبة في إظهار المركز المالي في صورة مختلفة عما كانت عليه سواء سلباً أو إيجاباً.

### \* تكوين الاحتياطيات السرية:

يتم تكوين تلك الاحتياطيات من خلال إتباع أنماط معينة في توزيع التكاليف والإيرادات بين الفترات المحاسبية المتعاقبة، ومثال ذلك المغالاة في احتساب أعباء الإهلاك، التخفيض المعتمد في قيمة بعض الأصول، تأخير الاعتراف بالإيرادات، وهذه الاحتياطيات غالباً ما تلجم الإدارية في مجال تحسين الربحية أو تقليل الخسائر أو إجراء توزيعات على المساهمين وصرف مكافآت للفريق الإداري لا تستند على نتائج أعمال فعلية.

### 2- احتمال فشل فرضية كفاءة السوق:

سيق أن أوردنا أن تنظيم السياسة المحاسبية على مستوى المجتمع على أساس كفاءة السوق سوق يتحقق بصورة تلقائية دون ما حاجة إلى أي تدخل خارجي، إلا أن البعض يرى أن هناك اعتبارات كثيرة تؤدي إلى فشل السوق في تحقيق هذا الهدف وهي:

#### أ. التحكم في كمية ونوعية المعلومات المحاسبية التي تقدمها المنشأة:

يري أصحاب هذا الرأي أن المنشأة في الواقع العملي تستطيع أن تتحكم في طبيعة المعلومات المحاسبية التي تقدمها سواء من حيث كمية هذه المعلومات أو نوعيتها أو في شكل الإفصاح الذي تقدمه حول تلك المعلومات، وأن القول بإمكانية حصول بعض

الأطراف على المعلومات الإضافية التي يحتاجونها عن طريق الاتصال أو التعاقد المباشر لا يعتبر أمراً هيناً أو يسيراً في جميع الأحوال فليس هناك ما يلزم هذه الجهات على تقديم تلك المعلومات نظراً لغياب المصلحة المتبادلة بينهما، ومن ناحية أخرى أن اللجوء إلى الطرق الخاصة أو الجانبي للحصول على المعلومات الالزمة بغرض تحقيق السبق في الاستفادة من هذه المعلومات يمثل أحد صور السوق السوداء التي تعكس فشل أو عدم كفاءة سوق المعلومات المحاسبية، إن مثل هذه الأوضاع تؤدي إلى القول بأن كفاءة السوق ما هي إلا أمر افتراضي وليس عملي.

### ب. عدم فاعلية التقارير المحاسبية التي تقدمها المنشأة:

يدرك أصحاب هذا الرأي بأن الحاجة إلى الإفصاح الكافي والعادل عن المعلومات المحاسبية إلى جميع الأطراف المستفيدة منها تتطلب التدخل الرسمي لضمان هذا الإفصاح بصورة رسمية من خلال وجود وتطبيق معايير تحدد كمية ونوعية وضوابط هذا الإفصاح في التقارير المالية، فقد يتحقق الإفصاح الطوعي من قبل المنشأة ولكن التنظيم المحاسبي يهدف إلى أبعد من ذلك، فقد تقوم المنشأة بالإفصاح طواعياً من حيث نوعية وكمية المعلومات المطلوب الإفصاح عنها ولكن ليس بالمستوى المطلوب الذي يحقق التوازن بين كافة الأطراف المستفيدة وذات العلاقة.

إن الرأي الذي ينادي بعدم التنظيم يفترض وجود إطار فكري متماسك للمحاسبة، في حين أن الوضع الحالي للمحاسبة يعني من نواحيه قصور كثيرة قد تنسحب المجال للإدارة لإخفاء بعض التناقضات التي ربما تكون موجودة أصلاً في عقد الوكالة، الأمر الذي يؤدي إلى انخفاض مستوى التقارير المالية وفقدان الثقة في المعلومات المحاسبية مما يترب عليه فشل السوق في تحقيق التوازن المطلوب.

### ج. خاصية المعلومات المحاسبية:

يشبه البعض المعلومات المحاسبية بالسلع العامة، فالسلعة العامة هي السلعة التي إذا تم توفيرها (إنتاجها) فإن استفادة البعض منها لا يؤثر على فرصة استفادة الآخرين من نفس السلعة، ويذكرون في ذلك البرامج التلفزيونية، والإذاعية، والمجلات والجرائد، حيث أن استفادة البعض منها لا يمنع نقلها أو تحويلها لآخرين للاستفادة منها، فالخاصية المميزة لهذه السلع هي وجود ما يسمى بحقوق الملكية المتساهمة **SOFT PROPERTY RIGHTS** لمنتجي هذه السلع في مواجهة المستهلكين وذلك على عكس ممتلكات السلع العادي، ويعتبر أصحاب هذا الرأي المعلومات المحاسبية من قبيل السلع العامة، حيث يمكن لأي شخص صاحب مصلحة الاستفادة من هذه المعلومات ونقلها لآخرين دون قيد، مما يعني ضعف كفاءة السوق وأحياناً قد يؤدي ذلك إلى فشله في تحقيق التوازن، وبالتالي فإن الحاجة تدعو إلى وجود تنظيم محاسبي لتنظيم الإفصاح ويحدد كميته ونوعيته.

### 3- تحقيق الأهداف الاجتماعية:

يدافع أصحاب الرأي حول ضرورة وجود تدخل خارجي لتنظيم وضبط السياسة المحاسبية على مستوى المجتمع ككل إلى أهمية وجود مثل هذه السياسة وتطبيقها وفقاً للاعتبارات الاجتماعية السائدة، ويذكرون في ذلك أن تحقيق الأهداف الاجتماعية التي تخدم المجتمع ككل يتطلب وجود تنظيم محاسبي يستطيع أن يحقق التوازن من وجهة نظر كافة المتعاملين في المجتمع معاً وليس توازناً من وجهة نظر معينة يسعى إليها المستثمرون، فقد يتحقق التوازن ولكن دون أن يخدم الصالح العام ولا القيم الاجتماعية السائدة، من ناحية أخرى فقد يؤدي غياب التنظيم للسياسة المحاسبية إلى عدم عدالة الإفصاح المحاسبي وبالتالي افتقار السوق إلى ما يعرف بتمثيل المعلومات **INFORMATION SYMMETRY** البعض الآخر.

ما سبق يتيّن أن تنظيم السياسة المحاسبية سوف يؤدي إلى الارقاء بمحرّجات النّظام المحاسبي وبها يتحقّق عائدًا اجتماعيًّا صافياً.

إن تنظيم السياسة المحاسبية على مستوى المجتمع يتطلّب الوقوف على بعض القضايا الأساسية:

1. مراعاة إصدار معايير محاسبية لا تؤدي إلى المبالغة في إنتاج معلومات محاسبية بأكثر من الاحتياجات الفعلية لمستخدميها، وذلك في ضوء تحديد حجم الطلب الحقيقى على هذه المعلومات.
2. مراعاة عدم استفادة بعض فئات المجتمع على حساب البعض الآخر، وذلك في ظل المساواة وتحقيق العدالة في الإفصاح لجميع الفئات المستفيدة منه.
3. مراعاة الآثار الاقتصادية التي يمكن أن يخلفها هذا التنظيم من حيث حسن توزيع وإدارة الموارد الاقتصادية للمجتمع.
4. دراسة البعد الاقتصادي المنّاوي الذي يمكن أن يحدث نتيجة اندفاع البعض إلى اتباع هذا السلوك كرد فعل عندما يتم وضع معيار معين، فمثلاً قد يستوجب أحد المعايير المنظمة للمهنة معالجة بعض أوجه الإنفاق على أنه مصروف إيرادي بينما طبيعة المصرف تسمح بمعالجته على أنه مصروف إيرادي مؤجل أو مصروف رأسهالي في حالات معينة، والمثال الشائع على ذلك هو معالجة تكاليف البحث والتطوير واستكشاف الموارد الطبيعية، فمن الواضح أن معالجة هذه النفقات على أنها نفقات إيرادية سوف يتربّط عليه تحمّيل الفترة المحاسبية التي تم فيها الإنفاق بقدر كبير من المصروفات، الأمر الذي يظهر المنشآت بشكل غير ناجح، وهو ما قد يدفع إدارتها إلى الحد من تلك الأنشطة التطويرية أو تأجيلها بقدر الإمكان.

5. بالإضافة إلى ما سبق هناك أيضاً أبعاد أخرى للتنظيم المحاسبي غير الأبعاد الاقتصادية هي أبعاد تتعلق بالأطراف التي تتأثر بعملية التنظيم المحاسبي وهم:
- المنشأة ممثلة في إدارتها حيث يقع عليها مسؤولية قانونية إلى جانب المسؤولية المهنية المتعلقة بإعداد وتوصيل التقارير المالية.
  - المراجع الخارجي (مهنة المحاسبة والمراجعة) حيث تقع عليه مسؤولية مهنية تتعلق بالتحقق من مدى اتفاق التقارير المالية مع المبادئ المحاسبية المعروفة عليها، وفحص كافة الأمور وتحليل المخاطر التي تنطوي عليها تطبيق الفروض والمبادئ المحاسبية وباستخدام طرق ومعايير مسموح بها بدلاً عنها.
  - المستخدمون الخارجيون للتقارير المالية (المستثمرين، المحللين الماليين، الموردين، العملاء، الحكومة، المجتمع ككل) حيث يتوجب عليهم تحليل هذه التقارير والوقوف على ما تنطوي عليه من مؤشرات ودلائل تدعم قراراتهم وتقدم لهم التغذية العكسية اللازمة باعتبار أن قراراتهم تعتمد بدرجة كبيرة على المعلومات التي تشملها هذه التقارير.

ولتحقيق المتطلبات السابقة نجد أنه غالباً ما تتعارض اهتمامات هذه المجموعات كما يتبيّن مما يلي:

- اهتمامات الإدارة:

وتتمثل دائرة هذه الاهتمامات في اعتبارات تتعلق باقتصاديّات إنتاج المعلومات وأثر الإفصاح على مصالح الإدارة وعلى وضع المنشأة التنافسي في السوق، لذلك تتوقع أن تعارض إدارة المنشأة أي معايير محاسبية من شأنها إضافة أعباء جديدة وكثيرة في عملية

إنتاج وتوزيع المعلومات، ولكن ذلك قد يلقى ترحيباً من قبل إدارة المنشأة إذا كانت تلك المعايير ستؤدي إلى إظهار نتائج الأعمال بصورة أفضل.

### • اهتمامات مهنة المحاسبة والمراجعة:

تمثل دائرة هذه الاهتمامات في توقيع معارضه منفذى المهنة لأى معايير من شأنها إلقاء مسؤوليات جديدة على المراجع الخارجى وبصفة خاصة تلك المعايير التي تتطلب مراجعة عمليات وأنشطة غير تقليدية، ومن الأمثلة الشائعة لالمعايير التي قد لا تلقي تأييداً من مهنة المحاسبة والمراجعة نجدتها في المعايير التي تتطلب الإفصاح عن تقديرات الموازنة وخطط الإدارة المستقبلية، ولا شك أن تطبيق مثل هذه المعايير سوف يتربى عليها الإفصاح عن معلومات قد لا يتوفى لديه الأدلة أو القرائن الموضوعية التي تدعم هذه المعلومات، كما أنها تؤدي إلى اتساع نطاق مسؤولية المراجع الخارجى، وبالتالي تعرضه لمخاطر مهنية أكثر ولمسائلة أكثر من قبل مستخدمي التقارير المالية.

### • اهتمامات مستخدمي القوائم والتقارير المالية:

وتتمثل دائرة هذه الاهتمامات في مطالبة الإدارة بالتوسيع في الإفصاح بقدر الامكان، وذلك حتى يمكن تغطية كافة الاحتياجات، خاصة أن مستخدمي هذه التقارير لا يتحملون بصورة مباشرة تكاليف هذا الإفصاح المتزايد.

وبناءً على ما سبق نجد أنه على الجهاز المسئول عن وضع وتنظيم السياسة المحاسبية للمجتمع أن لا يتأثر بالمصالح الذاتية لأى من الفئات الثلاثة دون مراعاة مصالح جميع الفئات معاً، أي بمعنى عدم تغليب وجهة نظر معينة على حساب أخرى واستمرارية الالتزام بالمعايير التي تحكم الأداء.

### ثالثاً: الخصائص الفكرية والعملية للمعايير المحاسبية:

يتبيّن مما سبق أهمية تنظيم السياسة المحاسبية على مستوى المجتمع، من خلال إصدار معايير التطبيق العملي الملائمة، والتي يجب أن تكون ملائمة ومتسقة مع الإطار النظري، فلا بد من بذل كل عناء ممكنة في عملية الانتقال من النظرية إلى التطبيق من حيث مراعاة الاعتبارات البيئية والأعراف والاصطلاحات المحاسبية السائدة وفقاً لمنهج مدروس يراعي اعتبارات الفكرية ومقتضيات الممارسة العملية.

#### • التأصيل الفكري والعملي للمعايير:

من المعلوم أن النظرية العلمية ليست هدفاً في حد ذاتها وإنما هي وسيلة لإحكام وترشيد التطبيق العملي، وهو ما ينطبق تماماً على نظرية المحاسبة، من هنا تأتي ضرورة التدفق العكسي للمعلومات المحاسبية في علاقة متبادلة بين مكونات النظرية المحاسبية وما أنتجه من معلومات وربطها بالتطبيق العملي فمثلاً تعتبر المبادئ العلمية تمثيلاً لقمة الفكر في النظرية حيث تمثل الأحكام الأساسية العامة التي تحدد أفضل أسس القياس والعرض للأحداث والعمليات.

وفي المحاسبة تعتبر الخطوة التي تلي التوصل إلى المبادئ هي ترجمة هذه المبادئ إلى معايير للتطبيق العملي، وهذه المعايير تمثل نماذج أو مستويات للأداء المحاسبي، وأنها ليست مجرد الاسترشاد العام، وإنما هي تعبير عن موقف رسمي فيما يتعلق بكيفية تطبيق المبادئ، الأمر الذي يجب أن تأتي كترجمة واعية لهذه المبادئ وبعد دراسة متأنيّة لأفضل الممارسات العملية لها.

تعتبر المبادئ العلمية هي مرحلة النضوج الفكري، وفي المحاسبة وعلى الرغم من تواجد مجموعة من الفروض والمبادئ المتعارف عليها، إلا أنه ليس هناك اتفاق تام حول مجموعة

الفرض والمبادئ العلمية الأساسية، وإن المحاسبة لا زالت في مرحلة تكوين وتحديد ذلك الجزء من الفكر المحاسبي الذي يشمل الأهداف والمفاهيم الأساسية وهو ما يعرف بالإطار المفاهيمي للمحاسبة.

وآياً كانت مرحلة التطور الفكري للمحاسبة، فإن الأمر يتطلب ترجمة مدرروسة لهذه المرحلة أولاً بأول في صورة معايير للتطبيق العملي، أي أنه لا يمكن الانتظار حتى يتم البناء الكامل للنظرية المحاسبية، ثم نبدأ بعد ذلك في وضع المعايير المنظمة للتطبيق العملي، وذلك لأن عملية البناء الفكري هي عملية مستمرة وتستغرق وقتاً طويلاً، فالمعايير هي ترجمة مدرروسة لمستوى الفكر المتاح والمتمثل في مجموعة المبادئ والفرض والمفاهيم والأهداف، والأمثلة التالية توضح كيفية الانتقال من النظرية إلى المعايير.

### معايير المحاسبة الدولية

### مستويات هيكل النظرية المحاسبية

معايير المحاسبة عن العقود الإيجارية طويلة الأجل (الرأسمالية)	:	مفهوم الأصول
معايير القوائم المالية الموحدة.	:	فرض الوحدة المحاسبية (الاقتصادية)
معايير المحاسبة عن عقود المقاولات طويلة الأجل	:	مبدأ تحقق الإيراد
معايير الإفصاح عن أجزاء من نشاط المنشأة مثلاً "خطوط الإنتاج الرئيسية"	:	هدف ترشيد عملية اتخاذ القرار

إن الرابط بين المعايير والنظرية هو أمر ضروري حتى تتحقق خاصية الاتساق المنطقي سواء بين المعايير نفسها وبين الفكر المحاسبي الذي يحكم عملية تطبيقها، كما يتبع أن تكون هذه

المعايير ملائمة للظروف البيئية المحيطة (وأقى التطبيق العملي)، ومن الجدير باللحظة هنا أنه نظراً لتغير الظروف البيئية من وقت لآخر، فليس من المتوقع أن تتسم المعايير بصفة الثبات وعمومية الاستخدام، مما يجعلها أقل ثباتاً من المبادئ، ويذهب البعض إلى أبعد من ذلك فقد نجد معايير للتطبيق في المشروعات التي تهدف إلى تحقيق الربح وأخرى للمشروعات غير الهدافة إلى ذلك، ولعل ابرز مثال على أثر الاعتبارات البيئية ما نجده في معايير المحاسبة عن ضرائب الدخل، والمعايير الخاصة بمشروعات القطاع العام.

بالإضافة إلى ما سبق هناك اعتبارات فنية قد يكون لها تأثير على المعايير المحاسبية، على الرغم من عدم وجود أساس فكري أو مبرري، فهي مجرد اصطلاح أو تقليد محاسبي مثل (تحديد الجانب الذي ثبت فيه العناصر المدينية، والدائنة، اختيار طرق الإهلاك، وطرق تسuir المنصرف من المخزون)، فإن هذه الطرق لا يمكن حسم الخلاف بشأنها استناداً إلى أسلوب البحث العلمي، وإنما تستوجب التدخل الرسمي من قبل الجهات المعنية.

ولعل مثال معالجة المنح الحكومية أكبر دليل يوضح لنا التقليد المحاسبي كمصدر من مصادر المعايير المحاسبية، فمن المعروف أن المنح الحكومية التي تعطي للوحدات لأجل تشجيع الاستثمار في الأصول الثابتة يمكن معالجتها بأحدى الطريقتين:

1. جعل حساب الأصول مديناً بقيمة الإعانة مقابل القيد في حساب الاعانات والمنحة الحكومية (إيرادات).

2. تكوين احتياطي رأسمالي بقيمة الإعانة، وتحويله إلى إيرادات دورية على مدى العمر الإنتاجي للأصل.

ويقدم أنصار كل طريقة حججاً كثيرة لتأييد موقفهم، فالأصل موجود بصرف النظر عن مصدر تمويله، ومن ناحية أخرى يرى البعض أن الإعانة لا ينطبق عليها مفهوم الإيراد

الحقيقي لأنه لم يتم الحصول عليه مقابل نشاط حقيقي للمنشأة، وعلى الرغم من الاختلاف في الطريقين إلا أن كل منهما لها نفس التأثير على نتائج الأعمال.

بناءً على ما سبق يمكن أن نستخلص أن المعايير المحاسبية يتم بناؤها وتطویرها اعتماداً على ثلاثة مصادر رئيسية هي: (النظرية - البيئة - العرف).

هذا وتمثل النظرية المصدر الأساس وال دائم ل مهمة بناء المعايير، أما العوامل البيئية فهي التي تعطي المعايير الصبغة العملية لتكون ملائمة للظروف والاعتبارات المكانية والزمنية، أما العرف فله تأثير بالنسبة لنوع معين من المعايير وهو ما يعرف بالمعايير الإجرائية وهي المعايير المتعلقة بضبط النواحي الفنية لعملية تشغيل البيانات وعرض المعلومات.

### \* تجربة تنظيم عملية وضع وإصدار المعايير:

ترتبط عملية تنظيم وضع وإصدار المعايير بثلاثة أبعاد هي:

1. تشكيل الجهاز الذي يتولى مهمة بناء وإصدار المعايير.
2. أسلوب العمل أو المراحل التي يمر بها كل معيار قبل إصداره.
3. النهج المتبّع في بناء المعايير.

ولشرح هذه الأبعاد نتعرض للتجربة الأمريكية باعتبارها عملاً رائداً في هذا المجال:

قبل عام 1930م كانت المحاسبة غير خاضعة لأي صورة من صور التنظيم المهني، وكانت السياسة المحاسبية سرًّا من أسرار الوحدة المحاسبية، وكانت التقارير المحاسبية غير قابلة للمقارنة، ونتيجة لهذه الفوضى في الممارسات المحاسبية وما صاحبها من إنهايار سوق الأوراق المالية، طالبت هيئة تداول الأوراق المالية ( SEC ) SECURITIES EXCHANGE بالعمل على تطوير مبادئ ومعايير لمهنة المحاسبة وإصدار بيان رسمي COMMISSION

ملزم لكافة الوحدات المحاسبيّة، وفي حالة فشل المهنة فإن هذه الهيئة سوف تتدخل لفرض ما تراه مناسباً من مبادئ ومعايير.

❖ في عام 1933 قام مجمع المحاسبين الأمريكي (AICPA) يتكون جنة للإجراءات المحاسبيّة (CAP) حيث تمكنت من إصدار 42 نشرة جاءت جميعها معبرة عن رأي اللجنة في معالجة المشاكل المحاسبيّة التي تم دراستها.

❖ خلال الفترة من عام 1953م إلى 1959م أصدرت اللجنة 8 نشرات أخرى ليصبح مجموع ما قامت بإصداره نحو 50 نشرة، ورغم هذا العمل فقد وجهت إليها انتقادات كثيرة أهمها عدم الاعتماد على منهج شامل ومتكمّل في وضع وتحديد المعايير فالأسلوب الذي كان متبعاً هو عبارة عن مجرد مواجهة للمشاكل التي تشار أولًا بأول دون وجود تصور كامل للمشاكل المحاسبيّة التي يتعين دراستها.

❖ نتيجة لذلك قام المجمع الأمريكي بإيقاف عمل اللجنة وأنشأ محلها مجلس المبادئ المحاسبيّة (ACCOUNTING PRINCIPLE BOARD) (APB)، يهدف التوصل إلى مجموعة الفروض والمبادئ المحاسبيّة اعتماداً على أسلوب البحث العلمي وبصفة خاصة الأسلوب الاستنباطي، وقد قام المجلس خلال فترة عمله التي امتدت من عام 1959م وحتى عام 1973م بإصدار مجموعة كبيرة من البحوث في مجالات الفكر المحاسبي كان أهمها الدراسة رقم (1) عن الفروض الأساسية في المحاسبة، الدراسة رقم (3) عن المبادئ المحاسبيّة، كما أصدر المجلس (31) رأياً حول المشكلات المحاسبيّة المختلفة وهي عبارة عن حلول مقترنة لمشاكل تواجه المهنة أو عبارة عن تعديلات لواقف سابقة صادرة عن جنة الإجراءات المحاسبيّة (CAP).

❖ ورغم ذلك لم يسلم المجلس المذكور من الانتقاد فوجه إلى إسلوب عمله هجوماً لاذعاً واتهم أنه لم يخرج في جوهره عن أسلوب إطفاء الحرائق وأنه يفتقر إلى الخلفية الفلسفية النظرية وأن آرائه كانت متفاوتة بسبب خصوصه لضغوط خارجية من قبل مكاتب المحاسبة الأساسية في الولايات المتحدة، ومن قبل هيئة تداول الأوراق المالية كما أن توصياته لم تكن تعرض للمناقشة بشكل كاف قبل إصدارها، ونتيجة لذلك تم حل مجلس المبادئ المحاسبية (APB) وانشئ مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB).

❖ كما تبين قام المجتمع في عام 1973م بإنشاء مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) (FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD) واعتمد في عمله على الأسلوبين الاستقرائي والاستنباطي وأخذت عملية وضع معايير بعداً سياسياً واجتماعياً، كما روعي في تنظيمه الأبعاد الثلاثة المذكورة سابقاً وهي التشكيل، إسلوب العمل، المنهج.

ومن حيث التشكيل روعي أن يضم المجلس ست تنظيمات هي:

- جمعية المحاسبين الأمريكيين (AAA) (ASSOCIATION).
- مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) (INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS).
- اتحاد المحللين الماليين (FAF) (FOUNDATION).
- معهد المديرين الماليين (FAI) (INSTITUTE).

○ الجمعية الوطنية للمحاسبين (NAA) (ACCOUNTING).

○ جمعية الأوراق المالية (SIA) (ASSOCIATION).

وتحدد المهمة الرئيسية للجمعية التأسيسية المنبثقة عن هذا التنظيم في تعين أعضاء مجلس معايير المحاسبة المالية وعدهم سبعة أعضاء، أربعة منهم محاسبين قانونيين، وثلاثة من ذوى الخبرة في شئون المحاسبة والتمويل، ويعتمد المجلس على لجنة استشارية مكونة من ثلاثة عضواً يتم تعينهم وتمويلهم من قبل الجمعية التأسيسية، وأما عن أسلوب العمل المتبعة فيتكون من ثلاثة خطوات:

1. تعين فريق عمل بحثي لكل مشروع مقترن بناء على توصيات اللجنة الاستشارية، ويقوم هذا الفريق بإعداد مذكرة مناقشة تتناول الموضوعات والقضايا المتعلقة بالمعايير المقترن والبدائل الممكنة وتوزع هذه المذكرة على أكبر عدد ممكن من الأطراف المعنية الداخلية ضمن القاعدة الأساسية لغرض إبداء الرأي بوجهة نظرها حول المذكرة.
2. عقد جلسة استماع (PUBLIC HEARING) لمناقشة الردود حيث يتم في ضوءها استبعاد المشروع أو إعداد مسودة أولية لمشروع المعيار المقترن ويتم توزيعه على الأطراف المعنية لإبداء الرأي بشأنه.
3. بناء على الردود الكتابية التي ترد إلى المجلس يتم إدخال التعديلات الالزامية على المسودة الأولية للمعيار ويطبق بشأنها الإجراءات السابقة، ثم يجري التصويت على الصياغة النهائية لموافقة.

ويلاحظ على أسلوب العمل السابق توفير الضوابط الالزمة لتحقيق استقلالية مجلس المعاير وحمايته من الواقع تحت تأثير جماعات الضغط والسيطرة من قبل مكاتب المحاسبة كما يتم إشراك كافة الأطراف المعنية بعملية التنظيم المحاسبي، وما لا شك فيه أن هذا الأسلوب سيؤدي إلى بذل العناية المهنية الواجبة (DUE PROCESS) مما يجعلها تكتسب صفة الواقعية والصفة الشرعية ثم القبول العام.

و حول ما سبق فمن الواضح أن غياب النظرية المحاسبية كان أمراً واضحاً عند صدور التكليف لمجلس معاير المحاسبة فبدلاً من تكليفه بمهمة تحديد الفروض والمبادئ العلمية نجد أن المهمة الرئيسية التي وكلت للمجلس كانت ذات شقين:

1. تكوين الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة CONCEPTUAL FRAMEWORD

2. إصدار معاير التطبيق العملي ACCOUNTING STANDARDS

وقد أصدر المجلس العديد من التقارير المتعلقة بالإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة والمتمثلة في أهداف التقارير المالية، والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وعناصر القوائم المالية، وأهداف التقارير المالية، والاعتراف والقياس في القوائم المالية التي ستتناولها بالدراسة في المراحل القادمة، أما بالنسبة لمعايير التطبيق العملي فقد حقق مجلس معاير المحاسبة المالية إنجازات ملحوظة حيث صدر عن المجلس ما يزيد عن 150 معياراً محاسبياً (SFAS) تناولت المبادئ السابقة بالتعديل والتوضيح، كما أصدرت العديد من المذكرات التفسيرية والفنية التي تتسم بالطابع العملي والتخصيصي لمعالجة قضايا محددة في مجال التكاليف والاستشارات وعقود الإيجار وغيرها.

وفيما يتعلق بالمنهج الذي اتباه المجلس في أدائه للمهام المكلف بها فإنه يلاحظ إتباعه للمنهج الاستنبطاطي للوصول إلى الإطار المفاهيمي للنظرية، في حين نجد أن إصدار المعاير قد غلت

عليه الصيغة الاستقرائيّة، وبالتالي فقد تم استخدام المنهجين معاً في مجال وضع المعايير بحيث

يتّم ما يلي:

### 1. استخدام المنهج الاستقرائي من خلال:

- تحديد الموضوعات المطلوب إعداد المعايير بشأنها، وإعداد مذكرة مناقشة تتضمّن القضايا المقترحة في المعيار والبدائل الممكنة.
- استقراء الممارسات التي تستخدم في التطبيق العملي وإعداد مسودة أولية للمشروع المقترح.
- دراسة وتقييم هذه الممارسات لتحديد أفضلها والتصويت على الصياغة النهائية للمشروع المقترح.

### 2. استخدام المنهج الاستنباطي من خلال:

- تحديد أهداف التقارير المالية، وما يرتبط بها من مفاهيم.
- تحديد قواعد الاستنتاج (الفرض) التي تستخدم للوصول إلى تحقيق الأهداف.
- حصر الموضوعات (المبادئ) المراد دراستها وتحليلها ومدى انسجامها مع الأهداف المطلوب تحقيقها.
- تحديد قواعد الاستنتاج (الإجراءات) للوصول إلى المعايير التي تتسق مع الأهداف المطلوبة.

### رابعاً: مفاهيم وأسس توحيد التطبيقات العمليّة للمعايير:

تبين لنا فيما سبق أن الغرض من تنظيم السياسة المحاسبية هو تحقيق حد أدنى من التوحيد في مجال التطبيق العملي بهدف زيادة إمكانية الاعتماد على الأرقام المحاسبية في عقد المقارنات

الزمانية والمكانية وزيادة فاعلية تلك التقارير في تقييم اتخاذ القرارات ويجب أن يكون معلوماً أن هناك فرقاً بين التوحيد والثبات فليس المقصود بالتوحيد أن يكون هناك ثبات مطلق في المعاجلات المحاسبية لنفس الأحداث والظروف دون مراعاة لأثر تلك الاختلافات.

إن عدم مراعاة اختلاف الظروف والأوضاع يجعل الأرقام المحاسبية غير قابلة للمقارنة مما يفقدها أحد الخصائص الأساسية الهامة في مجال اتخاذ القرارات وعليه فإن المفهوم العلمي للتوحيد في مجال المحاسبة قد يتطلب منا معاجلات محاسبية مختلفة لنفس الحدث أو العملية تبعاً لاختلاف الظروف والأوضاع المحيطة.

### \* مفاهيم توحيد التطبيق في مجال المحاسبة:

إن المفهوم العلمي لتوحيد التطبيقات في مجال المحاسبة يتطلب منا تحليل العمليات والأحداث من حيث كونها متشابهة أو غير متشابهة كما يتطلب تحديد أثر اختلاف الظروف والأوضاع المحيطة، فقد تكون الأحداث والعمليات من النوع البسيط أو المركب، ويقصد بالأحداث والعمليات البسيطة هي تلك التي لا يترتب عليها آثار اقتصادية مختلفة باختلاف الظروف والأوضاع المحيطة وأن هذه الاختلافات ليست ذات أهمية نسبية تذكر، وعلى ذلك يمكن معالجة الأحداث والعمليات البسيطة على أساس موحد على الرغم اختلاف الظروف والأوضاع المحيطة، ومن أمثلة ذلك: عمليات الشراء والبيع الآجل النقدي، سداد الديون وتحصيل الدعم، الإقراض والاقتراض، وغير ذلك من عمليات التبادل العادلة التي لا يترتب عليها نتائج اقتصادية متعددة، ومؤدي ذلك أن تكون المعاجلات المحاسبية للعمليات والأحداث المتشابهة والبسيطة على أساس موحد بصرف النظر من اختلاف الظروف والأوضاع المحيطة، أي أن التطبيق العملي لهذه العمليات يكون مباشراً ولا يحتاج إلى اجتهاد

أو تفسير ولعل ذلك ما يفسر لنا بحوجة العديد من الدول إلى تطبيق هذا المفهوم على نطاق شامل بحيث يغطي كافة الوحدات التي تنتمي لقطاع معين وذلك كما هو النظام المحاسبي في الوحدات الإدارية الحكومية والنظام المحاسبي الموحد في جمهورية مصر العربية، أما العمليات والأحداث المركبة فهي التي تختلف آثارها ونتائجها الاقتصادية باختلاف الظروف المحيطة مما تستوجب معالجات محاسبية مختلفة أي أن التوحيد المحاسبي لهذا النوع من العمليات لا يمكن أن يكون مطلقاً فعند معالجة العمليات والأحداث المركبة يتبعن على المحاسب دراسة ظروف الحال وتحديد المعالجة المحاسبية الملائمة وفيما يلي أمثلة لهذه العمليات:

1. استهلاك الأصول الثابتة: من المعلوم أن احتساب وتحديد طريقة استهلاك الأصول الثابتة يخضع لعدة عوامل أهمها نمط وكثافة استخدام الوحدة المحاسبية لهذه الأصول، سياسة الوحدة بالنسبة لأعمال الصيانة والتجديفات، فلو كان في نية الإدارة مثلاً الاستخدام المكثف لهذه الأصول فإن استخدام طريقة الاستهلاك المعجل يكون مناسباً وبالتالي فإن هناك معالجات متعددة مثل استخدام طريقة القسط الثابت، استخدام طريقة القسط المتناقص، طريقة مجموع أرقام السنين، طريقة النفاذ، طريقة إعادة التقدير.
2. نشاط البحث والتطوير: إن دراسة ظروف الحال بالنسبة لنشاط البحث والتطوير قد يسفر عن اتباع إحدى البدائل المحاسبية التالية:  
معالجتها على أنها خسائر في حالة خلوها من أي منافع حالية أو مستقبلية، معالجتها كمصاروفات إدارية إذا اقتصرت منافعها على الفترة الحالية، معالجتها كمصاروفات رأسمالية إذا تضمنت منافع متوقعة مستقبلية.

3. الاستثمار في الأوراق المالية: تعدد المعالجات المحاسبية مع تعدد الظروف المحيطة فالاستثمارات المؤقتة تقوم على أساس التكلفة أو السوق أيها أقل وهي الاستثمارات التي تقل نسبتها عن 20% من رأس مال الشركة المستثمر فيها والقابلة للتداول، وأن الإدارة قد قامت بشرائها بقصد بيعها في الأجل القصير.

أما الاستثمارات الدائمة فهي الاستثمارات التي لا تنوى الإدارة إعادة بيعها في الأجل القصير وإذا كان حجمها أقل من 20% فتقوم على أساس التكلفة أو السوق أيها أقل، أما إذا بلغت 20% ولا تزيد عن 50% فتقوم على أساس حقوق الملكية أما إذا زادت عن 50% فتقوم أيضاً على أساس حقوق الملكية، إلا في حالة واحدة وهي حالة كون الشركة التابعة داخلة ضمن القوائم المالية الموحدة للمجموعة حيث يكون في هذه الحالة للوحدة المحاسبية حرية الاختيار بين طريقة التكلفة أو حقوق الملكية كأساس للإثبات في الدفاتر والإفصاح في القوائم المالية، أي أن الاختيار في حالة الاستثمار بأكثر من 50% مشروط بأن تصدر الشركة المستثمرة (الأم) قوائم مالية موحدة، وفي حالة عدم إعداد القوائم المالية الموحدة للشركة الأم والشركات التابعة لها فإنه يجب في هذه الحالة أن يتم تقويم الاستثمارات الدائمة التي تزيد عن 50% وفقاً لطريقة حقوق الملكية.

4. عقود الإيجار طويلة الأجل: وهي العقود التي تستخدم حالياً كبديل لشراء وملك الأصول الإنتاجية وهي عبارة عن اتفاق بين مؤجر (Lesser) ومستأجر (Lessee)، يمنح بموجبه المؤجر حق استخدام الأصل للمستأجر مقابل مبلغ نقدى يدفع دورياً خلال فترة معينة.

وتعد هذه العقود في جوهرها عملية تمويل رأسمالية يمنحها المؤجر إلى المستأجر وبالتالي فإن المعالجة المحاسبية لهذه العقود أن يتم رسملتها كأصل وقرض طويل الأجل في دفاتر

المستأجر، وأن يقوم المؤجر في نفس الوقت بإزالة تكلفة الأصل من قائمة مركزه المالي، ويوجد حالات كثيرة تختلط فيها عقود الإيجار التشغيلية (Operating leases) مع عقود الإيجار الرأسمالية (capital leases) وبالتالي هناك حاجة إلى تحديد الظروف والأوضاع التي تساعده في تحديد طبيعة عقد الإيجار لغرض تحديد المعالجة المحاسبية المناسبة سواء كانت إيرادية أو رأسمالية.

طبقاً للمعيار رقم (13) الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية الأمريكي يجب أن يتوفّر شرط واحد على الأقل من الشروط التالية حتى يستطيع المستأجر القيام برسملة الأقساط المنفقة عليها خلال العقد باعتباره عقداً رأسمالياً:

1. أن ينص العقد على نقل ملكية الأصل إلى المستأجر بعد فترة.
2. أن يمنح العقد المستأجر حق شراء الأصل بسعر تحفيزي.
3. أن تساوي فترة العقد 75٪ أو أكثر من العمر الإنثاجي للأصل.
4. أن تكون القيمة الحالية للحد الأدنى من مدفوعات العقد مساوية لـ 90٪ أو أكثر من القيمة السوقية للأصل.
5. تقسيم المخزون السلعي: حيث يتم معالجته بأسلوب الوارد أولاً، أسلوب الوارد أخيراً صادر أولاً، أسلوب المتوسط المتحرك، التقويم وفق التكلفة المتغيرة أو وفق التكلفة الكلية.
6. الاعتراف بالإيرادات: وذلك إما على أساس البيع، أو أساس التحصيل، أو أساس إتمام الإنثاج.

ما سبق نجد أن الأحداث والعمليات المركبة لا يناسبها مفهوم التوحيد المطلق، فالتوحيد المحاسبي مشروط بتوفّر ظروف ملائمة ومناسبة وهذا يستلزم دائماً توصيف الظروف والأوضاع الملائمة لكل معالجة محاسبية.

ويعتمد تحديد الظروف على عناصر بيئية بعيدة عن سيطرة الإدارة ترتكز على قاعدتين رئيسيتين هما:

- ❖ ألا يترتب على مراعاة هذه الظروف اختيار طريقة محاسبية تزيد تكاليفها عن الفوائد المتوقعة.
- ❖ ألا يترتب على مراعاة هذه الظروف اختيار طريقة محاسبية يتوج عنها معلومات محاسبية على درجة منخفضة من إمكانية التتحقق أو الشتت.

ومن الجدير بالذكر هنا أن هذا الوضع الأخير لتطبيقات مهنة المحاسبة واختيارنا لطريقة دون أخرى قد تعرض لانتقادات شديدة خاصة بعد ظهور حالات فشل بعض المنشآت على الرغم من أن القوائم المالية المنشورة لها كانت تؤكد على سلامة مراكزها المالية، وأنه قد تم تدقيقها من قبل مدققين مشهورين وطبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهو الأمر الذي يستدعي التدخل الخارجي لتنظيم السياسة المحاسبية على مستوى المجتمع، ولكن الاتهامات ما زالت قائمة وتصب في انتقاد أوجه القصور الذي تعاني منها المحاسبة في التنبؤ بالفشل في الوقت المناسب، بسبب اعتقادها على المنهج العملي في بحوثها في حالات الفشل التي ظهرت في الولايات المتحدة الأمريكية في منتصف عام 2002 كحالة الشركة الأمريكية للطاقة (العملاقة) ENRON والتي أظهر مكتب التدقيق (أرثر أندرسون) أرباحاً صورية لها بمبالغ كبيرة على الرغم من الأوضاع المتردية التي كانت تعاني منها، وقد تكررت نفس الحالة في شركة WORLDCOM للاتصالات إلى جانب الفضائح المحاسبية لدى شركة صناعة الأدوية الأمريكية MERCK وبالتالي فإن الأمر يجب ألا يكون مقصوراً على التعديلية والاختلاف في طرق المعالجة والقياس والتقويم، بل يجب توفر أساس علمي يتم الاستناد إليه عند المفاضلة بين البدائل المتاحة للاختيار.

### \* الأثر المقارن لفاهيم التوحيد:

طبقاً لما سبق فإن هناك مفهومان للتوحيد:

أ- مفهوم مطلق وهو مفهوم لا يأخذ في الاعتبار اختلاف ظروف الحال عند توصيف المعالجة المحاسبية.

ب- مفهوم توحيد مقيد وهو مفهوم يأخذ في الاعتبار اختلاف ظروف الحال عند وصف المعالجة المحاسبية الواجب اتباعها أي أنه طبقاً لهذا المفهوم تختلف المعالجات المحاسبية مع أي اختلاف جوهرى في ظروف الحال.

ومن الجدير بالدراسة مقارنة أثر كل من هذين المفهومين في المجالات التالية:

1. أسس القياس والتقويم.

2. احتياجات مستخدمي التقارير المالية.

3. جودة المعلومات المحاسبية.

4. وظيفة ومسؤولية المراجع.

5. فرض كفاءة الأسواق المالية.

6. الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة.

فيما يتعلّق بأسس القياس والتقويم، فإن المعالجة المحاسبية التي تقوم على أساس القيمة الجارية تتلاءم مع مفهوم التوحيد المقيد، في حين أن أساس التكلفة التاريخية يتلاءم مع مفهوم التوحيد المطلق، لأن تطبيق أساس القيمة الجارية يتطلب دراسة الظروف المحيطة باقتناص الأصول وكيفية استخدامها خلافاً لمبدأ التكلفة التاريخية الذي لا يتطلب ذلك الإجراء، أما فيما يتعلّق باحتياجات مستخدمي القوائم المالية، نجد أن احتياجات هؤلاء المستخدمين متنوعة ولا توجد أرضية مشتركة تجمع كل الفئات والطوائف، مما يستدعي في ظل هذه

الظروف تطبق منهج التوحيد المطلق، وعلى العكس من ذلك فهناك فريق آخر ينادي بإمكانية تحديد احتياجات رئيسية مشتركة لمستخدمي التقارير المالية، مما يلزم استخدام التوحيد المقيد لمقابلة هذه الاحتياجات.

أما بالنسبة لجودة المعلومات المحاسبية والمتمثلة بصفة خاصة بمدى الصدق في التعبير عن الظواهر الاقتصادية وقابلية المعلومات للتحقق والإثبات، فالتوحد المطلق يحقق لنا خاصية القدرة على التتحقق أو التثبت من سلامة المعلومات المحاسبية، في حين أن التوحيد المقيد يحقق لنا خاصية الصدق في تمثيل الحقائق الاقتصادية، أي أن التوحيد المطلق سوف يتربّب عليه استبعاد مجالات الاجتهاد والتقدير الشخصي مما ينبع عنه معلومات محاسبية أكثر فائدة في مجال تحديد المسؤولية التاريخية لإدارة المنشأة تجاه المحافظة على الموارد الاقتصادية الموكلة إليها، وفي المقابل فإن التوحيد المقيد يتلاءم بشكل أكثر مع الوظائف غير التقليدية للمحاسبة، لأنّه من خلال السماح باختلاف الطرق المحاسبية المطبقة وفقاً لظروف الواقع الاقتصادي، فإن المعلومات المحاسبية الناتجة تكون أكثر ملاءمة في مجال تقييم واتخاذ القرارات وبالتالي كفاءة توزيع الموارد المتاحة.

وبالنسبة لأثر المفهومين على وظيفة ومسؤولية المراجع، فإن مفهوم التوحيد المقيد سوف يترتب عليه اتساع مسؤولية المراجع، بحيث تشمل بجانب التتحقق من سلامة الأرقام المحاسبية أهمية تحديد مدى ملاءمة المعالجات المحاسبية المتّبعة للظروف والأوضاع المحيطة، مما يترتب عليه بطبيعة الحال ارتفاع تكاليف المراجعة التي تتحملها الوحدة المحاسبية ونطاق وأساليب عملية المراجعة.

أما بالنسبة لكتفاعة سوق الأوراق المالية، نجد أن التوحيد المقيد يحقق الهدف المذكور حيث يعتبر أكثر ملاءمة لنوعية المعلومات المحاسبية التي تعبر بصدق على المخاطر المتعلقة ببدائل

الاستثمار، أما إذا نظرنا إلى كفاءة السوق باعتبارها أحد الفروض، فإنه في هذه الحالة لا يمكن خداع السوق بالاختلافات الناتجة عن البدائل المحاسبية، مما يعني أن المستثمر قادر على إجراء التحليلات والتقييمات السليمة للأرقام المحاسبية، إن كل ما يحتاجه المستثمر في ظل هذه الفرضية هو المزيد من الإفصاح من السياسات المحاسبية المطبقة.

وأخيراً نجد أن الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة سوف يختلف مع اختلاف مفهوم التوحيد، ففي ظل التوحيد المطلق لن يكون هناك حاجة لإطار مفاهيمي مفصل على عكس الحال بالنسبة لمفهوم التوحيد المقيد حيث أن مفهوم التوحيد المقيد يلقي على الإطار المفاهيمي عبئاً إضافياً يتعلق بتحديد القواعد التي يمكن الاعتماد عليها في ظل الظروف المحيطة التي تبرر إتباع البدائل المحاسبية المحددة من حيث تحديد مجالات استخدام كل سياسة والأسس التي تستند إليها في ظل الظروف المحيطة.

### \* توحيد المعالجات المحاسبية في ظل التطبيق العملي:

ما سبق تبين أن هناك نموذجين مختلفين لتنظيم السياسة المحاسبية هما نموذج التوحيد المطلق الذي يلائم الأحداث والعمليات البسيطة التي لا تتعدد فيها التنتائج الاقتصادية الناتجة عنها نتيجة لتعدد الظروف والأوضاع المحيطة.

أما نموذج التوحيد المقيد فيناسب العمليات والأحداث المركبة. وعلى الرغم من ذلك فإن الواقع العملي يشير إلى أن هناك مواقف لا يمكن حسمها بهذه البساطة، وإنما تتطلب ما يعرف بمنهج المرونة، ومن أمثلة ذلك:

1. طرق تقويم المخزون.

2. طرق حساب أقساط الإهلاك (قسط ثابت، قسط متناقص، قسط إعادة التقدير)

وعادة ما يكون استخدام التوحيد المطلق للمعاجلات المحاسبية في التطبيق العملي مبنياً على

أحد الأسباب الآتية:

1. الرغبة في اتباع سياسة الخطة والخذر من حيث استبعاد أي أرباح أو مكاسب لم تتحقق بصرف النظر عن مدى قوة الاحتمالات الصاحبة لها.
2. الرغبة في تحقيق أكبر قدر من الموضوعية والقدرة على التحقق والإثبات للقياسات المحاسبية حتى لو كان ذلك على حساب مدى ملاءمة أو صدق هذه القياسات.
3. عندما تكون تكاليف تطبيق مفهوم التوحيد المقيد تفوق المنافع المتوقعة من هذا التطبيق.
4. عدم قدرة منظمي السياسة المحاسبية على تحديد الظروف الملائمة بتطبيق أسس المحاسبة البديلة.
5. توخي سهولة تطبيق النظام المحاسبي.

وبناءً على ما سبق لا يمكن القول بأن الهدف من تنظيم السياسة المحاسبية للمجتمع، واستخدام التوحيد المطلق أو المقيد للمعاجلات المحاسبية والبحث عن الوضع الأمثل لن يحسم لنا كل المشاكل بشكل قاطع وللأبد، فإن ما تهدف إليه المهنة والمهمتين بشأنه هو البحث عن أقصى ما يمكن تحقيقه من ضبط الممارسات المحاسبية في ظل الظروف والقيود القائمة، وإن التغير في البيئة المحاسبية يتطلب منا البحث باستمرار نحو التحديث سواء في مجال النظرية أو مجال التطبيق.



## الفصل الثالث

### الإطار المفاهيمي للنظرية المحاسبية

. مقدمة.

أولاً: المفاهيم الخاصة بالأهداف.

ثانياً: المفاهيم الخاصة بطبيعة الوحدة المحاسبية.

ثالثاً: مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية.

رابعاً: المفاهيم الخاصة بالقوائم المالية.

خامساً: مفاهيم عناصر القوائم المالية.

### الفصل الثالث

## الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة

### مقدمة:

يشتمل الإطار الفكري لأي علم على العناصر التالية: (الأهداف - المفاهيم - الفروض - المبادئ) ويكون الإطار المفاهيمي من كل من الأهداف والمفاهيم، أما البناء الرسمي للنظرية فيكون من الفروض والمبادئ.

### تعريف الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة:

الإطار المفاهيمي هو عبارة عن نظام متماسك يشتمل على مجموعة مترابطة من المفاهيم الخاصة بأهداف وأسasيات العلم.

**PROBLEMS. COHERENT SYSTEM OF INTERRELATED OBJECTIVES AND FUNDAMENTALS THAT IS EXPECTED TO LEAD TO CONSISTENT STANDARDS THE CONCEPTUAL FRAMEWORK IS A SOLVING OBJECTIVES GIVE DIRECTION, AND CONCEPTS ARE TOOLS FOR**

أي أن الإطار المفاهيمي يعتبر ضرورياً لتحقيق ما يلي:

1. يعتبر أساس منطقي للتوصيل إلى مجموعة متسقة من الفروض والمبادئ والمعايير المحاسبية.
2. يعتبر أساس منطقي للنهوض بالتطبيق العملي من خلال تقييم المبادئ والمعايير المعمول بها حالياً واستبعاد أي ممارسات غير منطقية كما يساهم في تضييق شقة الخلاف في الممارسات العملية.
3. المواجهة المنطقية والسريعة للقضايا الفكرية أو التطبيقية التي قد تستجد في المستقبل، وفيها يتعلّق بالعناصر الأساسية للإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة فهي تتكون بما يلي:

- ❖ المفاهيم الخاصة بأهداف التقارير المالية.
- ❖ المفاهيم الخاصة بطبيعة الوحدة المحاسبية.
- ❖ المفاهيم الخاصة بجودة المعلومات المحاسبية.
- ❖ المفاهيم الخاصة بالقواعد المالية الأساسية.
- ❖ المفاهيم الخاصة بعناصر القوائم المالية.

#### **أولاً : المفاهيم الخاصة بالأهداف:**

من المعلوم أن المحاسبة هي نشاط خدمي، وأن المنتج النهائي لهذا النشاط هو مجموعة من التقارير المالية التي تعدّها الإدارة لصالح أطراف متعددة داخل المنشأة وخارجها، وبالتالي فإن أهداف المحاسبة تنطلق من تحديد الوظائف الرئيسية التي تؤديها هذه التقارير، كما أنه من المعلوم أن هذه الأطراف هي :

- ❖ إدارة المنشأة وما يتبعها من محاسبين ومراجعين (المسؤولة عن إعداد التقارير وتوصيلها إلى أصحاب المنشأة والجهات المستفيدة منها).
- ❖ مهنة المحاسبة والمراجعة والاتحادات المهنية المحاسبية (المسؤولة عن فحص وتدقيق هذه التقارير كي تحظى بثقة الجهات المستخدمة لها، وعن تحديد وتطوير مبادئ ومعايير المحاسبة والمراجعة).
- ❖ مستخدمي التقارير المالية (المستفیدین منها خارج المنشأة).

#### **اتجاهات تحقيق الأهداف:**

إن اتجاهات تحقيق أهداف الفئات الثلاثة تشكل صعوبات عديدة، وبالتالي فإن من أهم المشاكل التي تثيرها عملية تحديد أهداف التقارير المالية، تنشأ من احتمالات تعارض وجهات

النظر الثالثة، وما قد يفرضه ذلك من ضرورة تغليب وجهة نظر مجموعة على حساب أخرى، هذا ولإدراك طبيعة التغيرات التي طرأت على أهداف التقارير المالية تتعرض فيما يلي للتطورات التاريخية التي واثبتت هذه التغيرات:

1- وجهة نظر إدارة المنشأة كانت الوجهة الغالبة والسيطرة في تحديد أهداف المحاسبة في بداية الأمر، حيث كان إعداد التقارير المالية مكتوماً بمدى استعداد المنشأة وقدرتها على الإفصاح، وبالتالي كان الهدف الأساسي للتقارير المالية هو الإفصاح عن مدى وفاء الإدارة بالتزاماتها ومسؤولياتها اتجاه أصحاب الأموال، وبالتالي فهو إفصاح مرتبط بالعلاقة القانونية بين المالك والإدارة لغرض إبراء مسؤولية الإدارة، ولكن هذه المرحلة تأثرت بغياب التأثير العلمي للممارسات المحاسبية مما أثر على فاعلية التقارير المالية وقدرتها على إظهار المعلومات المحاسبية بالشكل والمضمون الذي يهدف إليه المالك، الأمر الذي أدى إلى التحول إلى المرحلة الثانية.

2- وجهة نظر المراجع الخارجي والاتحادات المهنية المحاسبية والتي أثرت على أهداف المحاسبة، وأصبح الهدف من التقارير المالية هو إظهار مدى عدالة الإفصاح ومدى اتفاقه مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أي أن الاهتمام الأساسي أصبح يركز على إنتاج تقارير مالية تتسم بالموضوعية ومستندة على مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، بغرض حماية المراجع الخارجي من أية مسؤولية قد يتعرض لها، ولكن هذه الاتحادات قد فشلت في تطوير متطلبات المهنة ولم تتمكن من استبعاد الممارسات المحاسبية غير المرغوب فيها أو الحد من تطبيق تلك الممارسات، الأمر الذي أدى إلى زيادة الضغوط على المهنة خاصة في ظل سيطرة مكاتب التدقيق الشهانية الكبار في الولايات المتحدة الأمريكية على مجلس

المبادئ المحاسبية، وفي غياب مراعاة مصالح مستخدمي القوائم المالية، وبالتالي البدء في الاهتمام نحو آلية تحقيق مصالح مستخدمي تلك التقارير.

3- في هذه المرحلة أصبحت وجهة نظر مستخدمي التقارير المالية هي وجهة النظر السائدة حالياً في تحديد أهداف المحاسبة وهو ما يعرف بالاتجاه النفعي أو اتجاه فائدة المعلومات في اتخاذ القرارات، لأن الهدف الرئيسي من التقارير المالية يعتمد على المعلومات التي يحتاجها مستخدمو هذه التقارير، بحيث يقع على عاتق كل من المسأولة، والمهنة مسؤولية توجيه وتطوير إمكانياتهم وقدراتهم نحو تحقيق هذه الاحتياجات، وبذلك فإن فائدة المعلومات المحاسبية تمحورت حول منفعة المعلومات المحاسبية وتحديد الصفات النوعية لتلك المعلومات والتي يجب أن تتحقق متطلبات الجودة في التقارير المالية.

هذا وقد يكون مستخدمي التقارير المالية من داخل المنشأة أو خارجها، فالاستخدامات الداخلية للتقارير المالية هي استخدامات تتعلق بإدارة المنشأة وتدخل في نطاق ما يعرف بالمحاسبة الإدارية وهي استخدامات محددة و معروفة ولا تثير مشكلة في مجال تحديد الأهداف، لأن إدارة المنشأة تستطيع تصميم وتشغيل نظام المعلومات طبقاً لاحتياجاتها.

أما بالنسبة للمستخدمين الخارجيين فإن بعضهم قد تكون لهم القدرة على الحصول على هذه المعلومات طبقاً لاحتياجاتهم، ومن أمثلة هذه المجموعة (مصلحة الضرائب، البنوك والمنشآت المالية، السلطة المشرفة على سوق الأوراق المالية، النقابات العمالية، إلخ...).

أما المجموعة الأخرى من مستخدمي تلك التقارير فهي تلك التي لا يتتوفر لها القدرة، لكي تملأ احتياجاتها من المعلومات على إدارة المنشأة، وبالنسبة لهذه المجموعة تعتبر التقارير المالية التي تעדتها الإدارة هي المصدر الأساسي للحصول على المعلومات التي يحتاجونها عن المنشأة، الأمر الذي يفرض توفر حداً أدنى من المعلومات والإفصاح عنها بالقدر الكافي لجميع المستخدمين.

### \* أهداف التقارير المالية:

إن تحديد أهداف التقارير المالية ذات الغرض العام تتطلب تحديد ووضع إطار لهذه الأهداف بحسب السعي نحو تحقيقها وهي:

- ❖ توفير المعلومات الازمة للمستخدمين الخارجيين للتقارير المالية التي تفیدهم في اتخاذ القرارات الاستثمارية.
- ❖ توفير المعلومات التي تفید في تقرير التدفقات النقدية الحالية وإمكانية التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية.
- ❖ توفير المعلومات المتعلقة بموارد الوحدة المحاسبية والتزاماتها وأية تغيرات عليها.
- ❖ توفير المعلومات التي تفید في تحديد درجة السيولة والمرونة لدى المنشأة، وتحديد مصدر الأموال وأوجه استخداماتها.
- ❖ توفير المعلومات التي تفید في التقرير عن مسؤولية الإدارة وتقييم كفاءتها.
- ❖ توفير معلومات إضافية حول ملاحظات وتفسيرات الإدارة التي تزيد من فاعلية المعلومات ودرجة المنفعة المتوقعة منها.

ولكي توفر تلك الأهداف فإن الأمر يتطلب دراسة كل من الاعتبارات التالية:  
الظروف البيئية المحيطة باستخدام التقارير المالية، أهم الفئات المستخدمة للتقارير المالية،  
محدودية استخدام المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية.

وفيما يلي تحليلًا لطبيعة تلك الاعتبارات:

#### ١- الظروف البيئية وأثرها في تحديد أهداف التقارير المالية:

- تؤثر الاعتبارات الاقتصادية والقانونية والسياسية والاجتماعية القائمة في أهداف التقارير المالية، ففي المجتمعات ذات الاقتصاد الحر توجد أسواق مالية متطرفة ونشطة للتبادل تساهم في تعزيز تحقيق تلك الأهداف.

- يلعب مستوى إدراك الأفراد دوراً هاماً لدى اتخاذ قراراتهم الاقتصادية بما يحقق التخصيص الأمثل لمواردهم.
- تلعب الأسواق دوراً رئيسياً في توجيه المدخرات نحو الاستثمار في الوحدات التي تستخدم الموارد بدرجة أكبر من الكفاءة والفاعلية، وما لا شك فيه أن توفير هذه المعلومات سوف يزيد من كفاءة هذه الأسواق في تخصيص الموارد، وعليه فإنه طبقاً لمقتضيات الظروف البيئية يمكن القول أن المهد الأساسي للتقارير المالية هو توفير المعلومات الملائمة والمفيدة لمستخدمي هذه المعلومات الذين يتخدون قراراتهم الاقتصادية.

## **2- فئات مستخدمي التقارير المالية:**

- يمكن تحديد احتياجات مشتركة لمستخدمي التقارير المالية، ذات الاستخدام العام وفي نفس الوقت تتضمن معلومات ملائمة لهذه الاحتياجات المشتركة لهم مثل (المستثمرون الحاليون والمرتقبون، والمقرضون الحاليون والمرتقبون، الموردون والعملاء والعاملون).
- ينظر المستثمرون الحاليون إلى التقارير المالية على أنها المصدر الأساسي للمعلومات التي تساعدهم في اتخاذ قراراتهم من حيث استمرارية حيازتهم للحقوق التي يمتلكونها في المنشأة، وقدرة الإدارة الحالية للمنشأة على تصريف أمورها، كما أن المستثمرون المرتقبون ينظرون إلى التقارير المالية لغرض تحديد حجم وطبيعة التدفقات النقدية التي يتوقع أن تؤول إليهم نتيجة تلك الاستثمارات.
- المقرضون الحاليون والمرتقبون ينظرون إلى التقارير المالية على أنها المصدر الأساسي للمعلومات التي تساعدهم على فهم أوضاع المنشأة من حيث منح الائتمان والضمادات

ومعدل العائد وشروط السداد وتاريخ الاستحقاق أي بمعنى تقييم قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية تضمن لهم حقوقهم.

- تنصب اهتمامات الموردين والعملاء والعامليين، حول مدى ربحية علاقتهم الحالية والمرتبطة مع المنشأة، وقدرة المنشأة على الاستمرار في تحقيق احتياجات هذه الفئات وتوليد تدفقات نقدية وضمان استمراريتها.

### 3- محدودية المعلومات التي توفرها التقارير المالية:

- أن التقارير المالية لا يمكنها توفير كل المعلومات الالزمة عن التغيرات والأحداث التي تعد على جانب كبير من الأهمية بالنسبة لمستخدمي هذه التقارير.
  - أن المعلومات التي تتضمنها هذه التقارير هي معلومات تتعلق بأحداث تاريخية وقعت فعلاً مما تستوجب إجراء التحليلات والتنبؤات الالزمة بشأنها.
  - ليس بمقدور المحاسبة الفصل بين أداء الإدارة وبين أداء المنشأة، لأن نجاح أو فشل المنشأة إنما يتوقف على كبير على المتغيرات الخارجية، والتي لا يكون لإدارة المنشأة القدرة على السيطرة أو التأثير عليها، وعليه فإن المعلومات الواردة بالتقارير المالية تقتصر على تقييم أداء الإدارة بمعزل عن أداء المنشأة.
  - التقارير المالية ذات الغرض العام لا توفر معلومات عن المتغيرات التي لا يمكن قياس آثارها المالية، وبالتالي فإنها لا تحتوي على مقاييس مباشرة تفيد في تقدير المنافع والتكاليف الاجتماعية وكذلك المخاطر التي ترتبط بحقوق الملكية.
- هذا ومن الجدير بالذكر أن مجلس معايير المحاسبة المالية FASB قد قام في إطار صياغته للإطار المفاهيمي للمحاسبة بالاعتماد على ثلاثة دراسات أساسية تمثلت في كل من:
1. تقرير لجنة ASOBAT الصادر عن الجمعية الأمريكية للمحاسبة AAA عام 1966م.

2. تقرير لجنة الشركات الصادر عن معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز ICAEW عام 1975م.

3. تقرير لجنة تروبلود الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA عام 1973م وقد كان أهم هذه التقارير تلك الصادرة عن لجنة تروبلود (true blood) وحددت فيه 12 هدفاً للقواعد المالية كانت الأساس الذي بنيت عليه الكثير من الآثار المحاسبية الواضحة كما يلي:

- ✓ **الهدف الأول:** إن الهدف الأساسي للقواعد المالية هو توفير معلومات مفيدة في مجال اتخاذ القرارات الاقتصادية.
- ✓ **الهدف الثاني:** خدمة المستخدمين الذين ليس لديهم القدرة أو الإمكانيات على طلب المعلومات مباشرة مما يجعلهم يعتمدون على القوائم كمصدر أساس لتوفير المعلومات.
- ✓ **الهدف الثالث:** تقديم المعلومات المفيدة للمستثمرين والمقرضين من أجل عقد المقارنات وعمل التنبؤات اللاحمة وإجراء التقييمات للتغيرات النقدية المتوقعة من حيث المبالغ والتواتر ونسبة عدم التأكد.
- ✓ **الهدف الرابع:** هو تزويد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات اللاحمة لإجراء التنبؤات وعقد المقارنات وتقييم قدرة المنشأة على تحقيق الدخل (القدرة الكسبية). أي أن هذا الهدف يشير إلى أن تدفقات الدخل تعتبر أساس أفضل للتنبؤ وعقد المقارنات وتقييم قدرة المنشأة على تحقيق الدخل.
- ✓ **الهدف الخامس:** هو توفير المعلومات اللاحمة لتقدير قدرة المنشأة على الاستخدام الكفؤ (efficient) والفعال (effective) للموارد الاقتصادية المتاحة، أي أن هذا

الهدف يشير إلى الحاجة لتقييم أداء الإداري نحو الاستخدام الأمثل للموارد وليس مجرد مسؤوليتها التقليدية تجاه صيانة وحماية الأصول.

- ✓ الهدف السادس: توفير معلومات واقعية وتفسيرية عن العمليات والأحداث الأخرى التي تساعده في التنبؤ، والمقارنة، والتقييم لقدرة المنشأة على تحقيق الدخل، والإفصاح عن الفروض الأساسية المتعلقة بالتقييم والتنبؤ والتقدير.
- ✓ الهدف السابع: تقديم قائمة المركز المالي بحيث تكون مفيدة في مجال التنبؤ والمقارنة وتقييم قدرة المنشأة على تحقيق الدخل، ولتحقيق ذلك يلزم التقرير في هذه القائمة عن دورات النشاط غير التامة حتى تاريخ الإعداد وأن تكون القياسات على أساس القيم الجارية، كذلك يحدد الهدف بأن يكون التبويب لعناصر الأصول والخصوم على أساس درجة السيولة التي يتمتع بها العنصر.
- ✓ الهدف الثامن: تقديم قائمة بالدخل الدوري بحيث يمكن الاعتماد عليها في عمل التنبؤات والمقارنات وتقييم لقدرة المنشأة على تحقيق الدخل في المستقبل، أي أنه يلزم التقرير عن نتائج العمليات والأحداث التي تمثل دورات النشاط التامة، وكذلك تقدير نتائج النشاط للدورات غير التامة حتى تاريخ الإعداد، كما يلزم التقرير عن التغيرات التي طرأت على القيم الواردة في قائمة المركز المالي.
- ✓ الهدف التاسع: تقديم قائمة بالأنشطة المالية بحيث يمكن الاستفادة منها في عمل التنبؤات والمقارنات والتقييم للقدرة الإيرادية للمنشأة، ويلاحظ هنا أن دورات النشاط المالي تعتبر أقصر دورات النشاط إذا ما قورنت بدورات نشاط أخرى كدورات الحصول على الأصول الثابتة واستخدامها، أي أن هذه القائمة يتم التقرير

- فيها من وقائع متعلقة بالعمليات والأحداث ذات الآثار النقدية المتحققة فعلاً أو وجود احتمال كبير في تتحققها.
- ✓ الهدف العاشر: تقديم قائمة بالتقديرات المالية المتصلة بالمستقبل، إن مثل هذه القائمة تساعده على التنبؤ بتقييم الأحداث الاقتصادية المتوقعة خدمة لمستخدمي القوائم المالية.
- ✓ الهدف الحادي عشر: توفير معلومات مفيدة في مجال تقييم كفاءة الإدارة في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة ومدى فاعليتها لتحقيق أهداف التنظيم.
- ✓ الهدف الثاني عشر: هو يتعلق بال报告 عن الأنشطة التي تقوم بها المنشأة، والتي يكون لها أثر على المجتمع، ومن الطبيعي أن تكون هذه الآثار قابلة للقياس الكمي حتى يمكن التقرير عنها ويعتبر هذا الهدف إشارة صريحة إلى المسؤولية الاجتماعية للوحدات الاقتصادية.
- أما فيما يتعلق بجهود مجمع المحاسين القانونيين بإنجلترا وويلز التي قام بها عام 1975م فقد تركزت على أوجه القصور في الأهداف الواردة في تقرير لجنة تروبلود من خلال الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية للمحاسبة في القوائم التالية:
1. قائمة لبيان القيمة المضافة وكيفية توزيعها على عوامل الإنتاج المختلفة.
  2. قائمة لبيان شؤون العمالة خاصة فيما يتعلق بالإنتاجية والكافية والعلاقات الصناعية.
  3. قائمة لبيان حجم المعاملات مع الحكومة كالإعانات والمنح والضرائب والتأمينات الاجتماعية.

4. قائمة لبيان المعاملات مع العالم الخارجي والتي تمت بعملات أجنبية وال المتعلقة بالإقراض والاقتراض.
  5. قائمة لبيان التوقعات المستقبلية لمستويات الأرباح والعملة والاستثمار.
  6. قائمة لبيان أهداف النشاط كما تحددها الإدارة مع إعادة النظر في تلك الأهداف دورياً.
- هذا وفي مجال تحقيق تلك الأهداف وفي خطوة تالية قام مجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB بنشر إصدارين الأول في نوفمبر 1978م، يتعلق بأهداف التقارير المالية في المشروعات التجارية، والثاني في ديسمبر 1980م ويتصل بأهداف التقارير في المشروعات غير التجارية أو التي لا تهدف إلى تحقيق الربح كما يلي:
- \* الإصدار الأول: ويتصل بأهداف في الوحدات أو المشروعات التجارية (الاقتصادية) الصادر في عام 1978م وهي:
1. توفير المعلومات التي تفيد بمستخدمي القوائم المالية في ترشيد القرارات الاستثمارية والاهتمام الخاصة بهم.
  2. توفير المعلومات التي تفيد في تقدير التدفقات المستقبلية، فالمستثمرون الحاليون والمرتقبون والدائون يهمهم الحصول على تدفقات نقدية متمثلة في الأرباح الموزعة والفوائد على السندات.
  3. توفير المعلومات المتعلقة بموارد المنشأة والتزاماتها والتغيرات التي طرأت على هذه الموارد والإلتزامات، إن هذه المعلومات سوف تساعد المستثمرين والدائنين وغيرهم على تحديد مواطن القوة والضعف واحتمالات مواجهة حالات العسر المالي.

4. توفير المعلومات التي تفيد في تقييم أداء المنشأة وتحديد أرباحها، حيث يعتمد تقييم أداء المنشأة على مقاييس الربح الدوري ومكوناته، وهنا نجد أن مقاييس الربح المعدة طبقاً لمبدأ الاستحقاق تعطي مؤشراً أفضل لأداء المنشأة لأنه يربط بين المجهودات والإنجازات، وبالتالي يعتبر أساساً سليماً للتنبؤ بالتدفقات النقدية المتوقعة.

5. توفير المعلومات التي تفيد في تحديد درجة السيولة والأعباء وتدفق الأموال الصادرة والواردة.

6. توفير المعلومات التي تفيد في التقرير عن مسؤولية الإدارة وتقييم كفاءة أدائها وتحديد مسؤولياتها ومدى نجاحها في المحافظة على موارد المنشأة.

7. توفير معلومات تتعلق بمتطلبات وتقديرات الإدارة التي ترى أهميتها لمستخدمي التقارير بغضون زيادة المنفعة التي تتضمنها.

\* الإصدار الثاني: ويتعلق بالأهداف في الوحدات غير الاقتصادية الصادر في عام

1980م وهي:

1. يجب أن توفر التقارير المالية معلومات مفيدة في مجال ترشيد القرارات للذين يقومون بتدبير الموارد المالية، ومدى قدرة الوحدة على الاستمرار في تقديم الخدمات.

2. يجب أن توفر التقارير المالية المعلومات المفيدة لمقدمي الأموال الحالين والمرتقبين للوقوف على مدى قيام الإدارة بمسؤولياتها وتقييم أدائها، مما يلزم التقدير بصفة خاصة عن مدى التقيد بالحدود المفروضة على استخدام الموارد، كما يلزم الإفصاح عن مدى نجاح الإدارة في تحقيق الأهداف.

3. يجب أن توفر التقارير المالية معلومات عن الموارد الاقتصادية المتاحة وعن الإلتزامات القائمة على هذه الموارد وعن صافي الموارد القائمة وكذلك عن التغيرات التي طرأت عليها.

4. يجب أن توفر التقارير المالية معلومات مفيدة لتقدير الأداء الدوري للوحدة المحاسبية، مما يتيح الإفصاح عن التغيرات التي تحققت في صافي الموارد ويعتبر أساس الاستحقاق هو الأساس الملائم لقياس التغيرات الموجبة والسلبية لموارد الوحدة.

5. يجب أن توفر التقارير المالية معلومات مفيدة للتعرف على مصادر الحصول على النقدية وغيرها من الموارد وكذلك أوجه استخداماتها.

6. يجب أن توفر التقارير المالية معلومات تتعلق بأي إيضاحات أو ملاحظات ترى إدارة الوحدة أنها تساعد مستخدمي التقارير في اتخاذ قراراتها.

### ثانياً: المفاهيم الخاصة بطبيعة الوحدة المحاسبية:

يعتبر تحديد مفهوم الوحدة المحاسبية أساساً للتعامل مع بعض الأحداث الاقتصادية وطريقة معالجتها وما ينطوي عليه من آثار من حيث الموارد والالتزامات، فالوحدة المحاسبية هي دائرة نشاط معين يلزم إخضاعه للمنهج المحاسبي لأن مفهوم الوحدة المحاسبية مختلف حسب طبيعة هذه الوحدة، حيث يمكن أن تتخذ أحد الأشكال التالية:

- من حيث الشكل القانوني أو التنظيمي هناك مشروعات فردية وشركات أشخاص وشركات أموال.
- من حيث النطاق فقد تمثل الوحدة المحاسبية في اعتبار من المال المخصص لمواجهة غرض معين، أو قد تمثل في فرع أو شركة قابضة أو تابعة أو تمثل في الاقتصاد القومي.
- من حيث الهدف الذي تسعى إليه، فمنها من يهدف إلى الربح، أو لا تهدف إلى ذلك، ومنها من يهدف إلى أغراض اقتصادية أخرى.

ونظراً للتعدد خصائص الوحدة المحاسبية تعدد المفاهيم الخاصة بها على النحو التالي:

### 1-مفهوم حقوق الملكية:

ليس هناك خلاف حول أن الوحدة المحاسبية هي شخصية مستقلة، ولكن الاختلاف حول طبيعة هذه الشخصية، وطبقاً لمفهوم حقوق الملكية ( أصحاب المشروع ) تعطي الأهمية لعنصر الملكية باعتباره الجوهر والمحور الأساس في مدى نجاح أو استمرار المشروع، وقد ظهرت وجهة النظر هذه منذ القرن التاسع عشر حيث كان التنظيم السائد يغلب عليه المنشأة الفردية أو شركات الأشخاص، ويرى مؤيدو هذا المفهوم أنه يجب تفسير الظواهر المحاسبية من وجهة نظر أصحاب المشروع، وفيما يلي أهم النتائج المترتبة على ذلك:

- بالنسبة للأصول: تعتبر الأصول ملكاً لصاحب المشروع وليس ملكاً للمشروع، أي أن أصول المشروع ليست مملوكة لكل أصحاب الأموال في الشركة ( مثل الدائنين )، حيث أن هناك فرقاً بين ملوك المشروع ودائنيه في ملكية أصوله.
- بالنسبة للخصوم: تعتبر الخصوم التزامات على صاحب المشروع وليس التزامات على المشروع، فمسؤولية المالك غير محدودة ولا تقتصر على رأس المال المستثمر في المشروع.
- بالنسبة لمعادلة الميزانية: يكون التركيز على حقوق أصحاب المشروع وتكون معادلة الميزانية كالتالي: ( حقوق الملكية = الأصول - الخصوم ) وهي تساوي صافي الثروة.
- بالنسبة للإيرادات: تمثل الإيرادات عناصر موجبة في حساب رأس المال ( حق الملكية ).

▪ بالنسبة للمصروفات: تمثل المصروفات عناصر سالبة في حساب رأس المال (حق الملكية).

▪ بالنسبة لنتائج الأعمال: يتم تحديد نتائج الأعمال عن طريق مقارنة المركز المالي في بداية ونهاية الفترة المحاسبية، وبالتالي فهو يتمثل في الربح أو صافي الزيادة في حقوق الملكية.

وبحول ما سبق يتبيّن أن اهتمام مفهوم حقوق الملكية ينصب حول الميزانية حيث تعد قائمة المركز المالي بهدف قياس التغيرات في ثروة أصحاب المشروع المستثمرة فيه، وينظر إلى الإيرادات والمصروفات باعتبارها زيادة أو نقصاً في الثروة أو حق الملكية، أما صافي نتيجة الدورة المحاسبية من ربح أو خسارة فتنعكس على التغيرات في حق الملكية بين بداية الفترة ونهايتها.

ومن الجدير بالذكر أن الربح طبقاً لوجهة نظر حقوق الملكية (أصحاب المشروع) هو ربح شامل أو أياً كان مصدره بعد تغطية كافة عناصر التكاليف، وبصفة خاصة الفائدة التي تتحملها المنشأة نتيجة للاقراض، وكذلك الضرائب على الأرباح، كما تعتبر التوزيعات في حكم المسحوبات مما يؤدي إلى تخفيض حقوق الملكية.

### 2. مفهوم الشخصية المعنية:

بدأ هذا المفهوم يسود في بداية القرن العشرين إثر ظهور شركات الأموال الضخمة والمشروعات الاقتصادية، وزيادة عددها وحجمها والتي تحتاج إلى تمويل أكبر، وبنطبيق مفهوم الشخصية المعنية نجد أنه يتميز بالسمات التالية:

▪ يعني هذا المفهوم أن المشروع له شخصية معنوية ذات وجود قانوني قائم بذاته وله ذمة مالية يمكنه التملك والتقاضي منفصلاً عن الذمة المالية للهالكين.

- ساد هذا المفهوم في الفكر المحاسبي وأصبح رأس المال المقترض يستوري مع رأس المال المملوک من حيث فاعليته في تحريك النشاط، فضلاً عما نجده من تجزئة رأس المال المملوک والمفترض، وسهولة تداوله في سوق الأوراق المالية.
  - كثرة عدد الأشخاص أصحاب المصلحة في الوحدة المحاسبية، وتغيير هويتهم في بشكل مستمر مما يجعل قيامهم جميعاً بمهام الإدارة أمراً مستحيلاً، أي أن مفهوم الشخصية المعنية يأخذ بوجهة نظر الإدارة.
- وفيما يلي أهم التأثيرات التي تترتب على ذلك المفهوم:
- بالنسبة للأصول: تعرف الأصول وفقاً لهذا المفهوم بأنه كل شيء له قدرة على الإنتاج ويقدم منفعة اقتصادية للمنشأة ويساهم في تحقيق الأرباح، وتعتبر الأموال أو الموارد التي يستخدمها المشروع هي ملك المشروع باعتباره شخصية معنوية، وأن أصحاب المشروع لهم الحق على هذه الأصول متمثلاً في الأرباح عند تقديرها أو التصفية عند الانقضاء، كما أن المقرضين (حملة السندات) لهم الحق على هذه الأموال متمثلاً في العوائد المحققة لهم والمتتفق على تحديدها.
  - بالنسبة للخصوم: تعتبر أموال التزامات على المشروع، ولا يمكن الرجوع بها على الأموال الخاصة بأصحاب المشروع، وهذه الالتزامات ممثلة في حقوق أصحاب المشروع وفي حقوق الغير.
  - بالنسبة لمعادلة الميزانية: تعتبر معادلة الميزانية تعبيراً عن وجهة نظر الإدارة فهي الوكيل عن أصحاب الحقوق في المشروع، وتأخذ الشكل التالي:  
$$(\text{مجموع الأصول} = \text{مجموع الخصوم}).$$
  
(مجموع الأصول = مجموع الحقوق بما في ذلك الالتزامات).  
أو (أوجه استخدام الأموال = مصادر الأموال).

- بالنسبة للإيرادات: تعتبر الإيرادات هي مجموع القيم المالية التي تستحق للمشروع نظير تأدية خدماته أو بيع منتجاته للغير، فهي تدفقات دخل موجبة، وليس مجرد تغيرات في حساب رأس المال، وبالتالي فهي تعبر عن قيمة الإنجازات المحققة نتيجة للجهود المبذولة نحو تحقيق أهداف المشروع.
  - بالنسبة للمصروفات: تعتبر المصروفات هي تكلفة الحصول على الإيرادات، أي المجهودات التي بذلت للحصول على الإيرادات مما يعني وجود العلاقة السببية بينهما، فهي تدفقات دخل سالبة، وليس مجرد تغيرات سالبة في حساب رأس المال.
  - بالنسبة لنتائج الأعمال: تعتبر محصلة المقابلة بين الإيرادات والمصروفات، وليس مقارنة صافي الأصول بين تاريفين متعاقبين، أي أن الهدف قد أصبح الحكم على مدى كفاءة الإدارة في استثمار الأموال الموكلة إليها من قبل المساهمين والمقرضين.
  - بالنسبة للتأثير على الوظيفة المحاسبية، فإن القياس المحاسبي يتم وفق فرض ومبادئ ومعايير يتفق عليها وإعداد تقارير مالية مدققة من مدققين خارجين وإبلاغ نتائجها والإفصاح عنها إلى كافة المستخدمين لهذه التقارير من مساهمين ومستثمرين وغيرهم بهدف توجيه النشاط الاقتصادي وضمان استمرارية المنشأة في السوق.
  - بالنسبة لتقسيم قائمة الدخل، فتقسم إلى مرحلتين: الأولى وتعلق بربع العمليات الجارية والتي تنشأ بسبب العمليات الطبيعية والاعتبارية للمنشأة وهي التي تعد مقياساً لتقييم مستوى كفاءة الإدارة وأساساً لعمليات المقارنة والتنبؤ سواء للمنشأة نفسها أو مع المنشآت المماثلة.
- وفي مجال المقارنة بين أثر مفهوم حقوق الملكية ومفهوم الشخصية المعنوية يلاحظ على النتائج السابقة ما يلي:

- أن وجهة نظر الشخصية المعنية تعطي الأولوية من حيث الاهتمام إلى قائمة الدخل وقياس نتائج الأعمال خلافاً لمفهوم حقوق الملكية التي تعطي الأولوية من حيث الاهتمام لقائمة المركز المالي.
- هناك العديد من الممارسات المحاسبية التي تعتمد في تأصيلها العلمي على اختيار مفهوم معين دون الآخر، فمثلاً يعتبر استخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً LIFO أكثر اتفاقاً مع وجهة نظر مفهوم الشخصية المعنية لأنها تؤدي إلى قياس أفضل للدخل الدوري، الأمر الذي يفسر انتشار تطبيق هذا المفهوم في الحياة العملية ودعم المجمعات المهنية نحو تطبيقه، في حين أن طريقة الوارد أولاً صادر أولاً FIFO تعتبر أكثر اتفاقاً مع وجهة نظر أصحاب المشروع (حقوق الملكية) لأنها تحقق قيمة لعناصر الأصول في قائمة المركز المالي أكثر تعبيراً عن القيم الجارية لهذه الأصول، كما في حالة تقديم المخزون السلعي.
- أن تقسيم الأصول من وجهة نظر أصحاب المشروع (حقوق الملكية) تتفق أكثر مع استخدام القيم الجارية، في حين أن وجهة نظر الشخصية المعنية تتفق أكثر مع استخدام أساس التكلفة التاريخية لأنها تركز على ربح التشغيل.
- لعل من أهم النتائج المرتبة على الأخذ بمفهوم معين من مفاهيم الوحدة المحاسبية، هو ذلك الأثر الناتج عن تحديد مفهوم الربح والعناصر المكونة له، فمثلاً قد يقصد بمفهوم حقوق الملكية (أصحاب المشروع) حملة الأسهم العادية والممتازة، وقد يقصد به أصحاب الحقوق المتبقية (الأسهم العادية) وأن هذا الاختلاف له تأثير على مفهوم مكونات الربح المحاسبي، فالربح من وجهة نظر حملة الأسهمأشمل من الربح من وجهة نظر أصحاب الحقوق المتبقية لأن الربح من وجهة النظر الأخيرة تعتبر

توزيعات الأُسُهم الممتازة تكلفة يتعين استردادها قبل الوصول إلى الربح الصافي. كما قد يتسع مفهوم حقوق الملكية بحيث يشمل المستثمرين على اختلاف طوائفهم مثل حملة الأُسُهم العاديّة، حملة الأُسُهم الممتازة، حملة السندات أو أصحاب القروض طويلاً الأجل، وفي هذه الحالة يعتبر الربح الصافي هو الربح الذي يتم التوصل إليه قبل خصم فوائد السندات أو فوائد القروض طويلاً الأجل حيث يعتبر في هذه الحالة توزيعاً للربح وليس من عناصر المصروفات.

- إن مفهوم الشخصية المعنوية يركز على المنشأة ككل وليس على الإداراة حيث ينظر إلى الوحدة المحاسبية على أنها تنظيم اجتماعي يسعى لتحقيق مصالح أطراف عديدة تمثل في المالك، المقرضين، الحكومة، العاملين، الإداراة، المجتمع، أي أنه نواة المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.

### 3. مفهوم الإعتمادات أو الأموال المخصصة:

إن الأساس في عملية المحاسبة وفقاً لهذا المفهوم لا ينصرف نحو ملاك المشروع كما في حالة مفهوم حقوق الملكية، ولا ينصرف نحو المنشأة نفسها كما في حالة الشخصية المعنوية، ولكن الأساس هنا ينصرف نحو مجموع الأصول، أو الحقوق المرتبة على هذه الأصول ويعتبر هذا المفهوم هو التفسير المناسب لطبيعة الوحدات الإدارية التي تمثل الجهاز الإداري والحكومي للدولة، وفيما يلي أهم النتائج المرتبطة على هذا المفهوم:

- أن الوحدة الإدارية ليست ذات شخصية معنوية مستقلة بدليل أن الفائض أو العجز في أموال الوحدة يتم تسويته عن طريق الخزانة العامة.
- لا توجد علاقة سببية بشكل قاطع بين الإيرادات والمصروفات كما ليست للوحدة الإدارية رأس مال بالمفهوم التجاري المأثور.

- بالنسبة لطبيعة الوحدة المحاسبية: تعرف الوحدة المحاسبية بأنها مجموعة من الأموال المخصصة لتأدية نشاط معين، بموجب قيود محددة على قيمة كل مصروف و المجال إنفاقه، فهي بذلك مجرد اعتماد مالي.
- بالنسبة للأصول: هي مجموعة من الموارد المعتمدة للوحدة لاستخدامها في مجال محدد، فهي عبارة عن إيرادات مستحقة، والتي يتم تحصيلها وتحصيلها خلال فترة معينة.
- بالنسبة للخصوم: هي تمثل في الاعتمادات المحددة لكافة مجالات الإنفاق المختلفة، فهي مصروفات مستحقة خلال الفترة المحاسبية وفقاً للقيود الموضوعة على المصروف ومجال إنفاقه.
- بالنسبة لمعادلة الميزانية تكون كالتالي:
$$\text{الإيرادات المقرر تحصيلها} = \text{الاعتمادات المخصصة لأوجه الإنفاق} \\ \text{أو الأموال المخصصة للوحدة} = \text{القيود المحددة لاستلام تلك الأموال} \\ \text{أو الأصول} = \text{القيود والالتزامات على هذه الأصول}$$
- بالنسبة للإيرادات والمصروفات: تمثل إيرادات الوحدة ذلك الجزء من الإيرادات الذي تم تحصيله من الإيرادات المقررة، أما المصروفات فتمثل ذلك الجزء الذي تم إنفاقه فعلاً من الاعتمادات المخصصة، فالإيرادات والنفقات عبارة عن تدفقات نقدية داخلة وخارجية دون وجود ارتباط سببي بينهما.
- بالنسبة للتائج الأعمالي: يركز المفهوم على مدى التزام الوحدة المحاسبية وتقيدتها بالحدود المقررة في استخدام الموارد المخصصة حسب الاعتمادات، وبالتالي لا يوجد مقابلة بين الإيرادات والمصروفات بالمعنى المتعارف عليه محاسبياً.

### ثالثاً: مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية:

تعرضنا فيها سبق إلى تحديد أهداف التقارير المالية بإعتبارها نقطة البداية في تطبيق منهج منفعة المعلومات، حيث أن تحديد الأهداف يؤدي إلى تحديد وتقدير البديل المحاسبية التي يتم المفاضلة بينها لاختيار أفضل الطرق والأساليب المناسبة للقياس والإفصاح، وكانت أول دراسة قدمت في هذا الخصوص من قبل الجمعية الأمريكية للمحاسبة AAA بعنوان (بيان حول النظريّة الأساسية للمحاسبة) ASOBAT والتي تعد أول تحول بحثي اتجاه النفعية وقررت هذه الدراسة أربعة صفات لتقدير منفعة (جودة) المعلومات المحاسبية وهي الملاءمة والقابلية للتحقق، والتحرر من التحيز، والقابلية للقياس الكمي، وفي ضوء ذلك يبقى السؤال الذي يثور ما هي فائدة البحث عن جودة المعلومات، وللإجابة على ذلك يمكن القول أنه في ضوء تعدد البديل المحاسبية وإمكانية اختيار أفضل منها والأكثر نفعية للمستخدمين، كما أن الخصائص النوعية للمعلومات سوف تكون أكثر فائدة أيضاً للجهات المسئولة عن وضع المعايير FASB وكذلك الجهات المسئولة عن وضع وإعداد التقارير المالية (مهنة المحاسبة)، بالإضافة إلى الفائدة في مجال تقدير نوعية المعلومات التي تتبع عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة.

هذا وقد قدمت FASB في بيانها حول الخصائص النوعية للمعلومات تحليلًا لتلك الخصائص كما يلي:

❖ تحدد الخصائص الذاتية التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المقيدة، أي جودة المعلومات المحاسبية في ضوء:

○ ملاءمة المعلومات relevance

○ درجة الثقة reliability

❖ هناك خصائص أخرى تتعلق بمتخذي القرارات (مستخدمي التقارير) فلا تتوقف قائمة المعلومات على توفر خصائصها الذاتية الأساسية وإنما الأمر يتطلب إلى جانب ذلك توفر خصائص تتعلق بمستخدم هذه المعلومات، حيث أن إدراك وفهم مستخدم المعلومات يؤثر بصورة مباشرة على مضمون القوائم المالية الأساسية ذات الغرض العام، وبالتالي يؤثر على مستوى الإفصاح الذي يتعين مراعاته في تلك القوائم، كما أن مفهوم المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها قد تطور بتطور الفكر المحاسبي وهو يتوقف أيضاً على توعية مستخدم هذه المعلومات وما إذا كان مستثمرًا عاديًا أم مستثمرًا حصيفاً، لذلك تثور مجموعة من الاستفسارات أهمها:

- مجال استخدام القرارات وطبيعة المشكلة التي يواجهها.
- طبيعة ومصادر المعلومات التي يحتاجونها.
- طبيعة النموذج القراري المستخدم.
- مقدار ونوعية المعلومات المتوفرة.
- قدرة متخذ القرارات على تحليل المعلومات.
- مستوى الفهم والإدراك المتوفر لدى متخذ القرار.

❖ هناك علاقة متداخلة بين الخصائص الذاتية للمعلومات وبين خصائص مستخدمي هذه التقارير فبالنسبة للخصوصيات الذاتية للمعلومات فإنه يتفرع منها خصائص فرعية أهمها:

- قدرة المعلومات على التنبؤ والتقييم.
- أن تعبر المعلومات بصدق عن الأحداث والظواهر التي وقعت.
- أن تكون هذه المعلومات قابلة للإثبات بمعنى أنه بالإمكان التحقق من سلامتها مما يتطلب قدرًا كبيرًا من الحياد في مجال القياس والإفصاح.

- أن تكون قابلة للمقارنة وما يتطلبه ذلك من ثبات في تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية، وعادةً تتم هذه المقارنة بين نتائج الفترات لنفس الوحدة المحاسبية أو المقارنة بين نتائج الوحدات المحاسبية المختلفة.
- توقيت إعداد المعلومات أي إعداد المعلومات بحيث تصل إلى مستخدميها في الوقت المناسب.

### \* تحليل مكونات مفهوم الملاءمة (RELEVANCE):

يقصد بالملاءمة هو قدرة المعلومات على إحداث تغيير في اتجاه قرار مستخدم معين ليس لديه علم مسبق بهذه المعلومات.

وبتطبيق مفهوم الملاءمة على التقارير المالية، فإن التقارير الصادرة سوف تعمل على تكوين توقعات عن النتائج المتعلقة بالفترة المستقبلية استناداً على أحداث الماضي والحاضر، أما إذا كان لدى مستخدمي التقارير توقعات قائمة بالفعل وقت حصولهم على المعلومات، فإن ملائمة هذه المعلومات تعني في هذه الحالة قدرتها على تعزيز (CONFIRMATION) التوقعات الحالية أو أحداث تغيرات في هذه التوقعات وفي كلتا الحالتين تعتبر المعلومات المحاسبية معلومات ملائمة لأنها أدت إلى تغيير درجة التأكيد بالنسبة للقرار محل الدراسة وهنالك ثلاثة خصائص فرعية لخاصية مفهوم الملاءمة هي:

- القدرة على التنبؤ بالمستقبل.
- القدرة على التقييم الإرتدادي للتنبؤات السابقة.
- التزامن (التوقيت الملائم).

وفيما يتعلّق بالمفهوم الأول يجب أن تكون المعلومات قادرة على تحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ بالتائج المتوقعة في المستقبل أو أن تؤدي إلى تصحيح أو تعزيز توقعاته الحالية، فهذه

الخاصة تعتبر ضرورية لمساعدة المستخدمين على زيادة احتمالية تصحيح تنبؤات سابقة أو أحداث حاضرة، ومن أمثلة ذلك التنبؤ بالتدفقات النقدية في المستقبل مقارنة بالحاضر والماضي، التعرف على مؤشرات المديونية وزيادتها مثلاً تعتبر مؤشراً على تراجع حجم التدفقات النقدية في المنشأة، التعرف على عائد الاستثمارات في الأصول وتطوراته يعتبر مؤشراً على زيادة كفاءة الإدارة.

وفيما يتعلق بمفهوم التقييم الارتدادي فيقصد بها مساعدة مستخدم المعلومات في تقييم مدى صحة التوقعات السابقة من حيث تعزيزها أو تثبيتها أو تقييم مدى صحة مدى صحة التوقعات السابقة، وبالتالي تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه التوقعات، فمن المعلوم أن الوقوف على نتائج الماضي وتقييم اتجاهاتها سوف يكون مفيداً بالتنبؤ نحو المستقبل، ومن أمثلة المعلومات المحاسبية التي تميز بالقدرة على التقييم الارتدادي لتنتائج القرارات الماضية، وفي نفس الوقت لها قدرة تنبؤية عالية بالنسبة للمستقبل سوف نجدها في التقارير المرحلية INTERIM REPORTS والتقارير القطاعية SEGMENTAL REPORTING، حيث أثبتت الدراسات الميدانية قدرة وفاعلية هذه التقارير في مجال تخفيض درجة عدم التأكد. أما بالنسبة لمفهوم التزامن (التوقيت الملائم) فيقصد به توفير المعلومات في حينه أي قبل أن تفقد أهميتها وقدرتها على التأثير في عملية اتخاذ القرارات، وبالتالي في مجال التقارير المالية هناك جانبان لخاصية التوقيت:

- دورية التقارير بمعنى طول أو قصر الفترة التي يلزم إعداد تقرير عنها.
- المدة التي تنتهي بين نهاية الفترة التي تعد عنها التقارير وبين تاريخ إصدار هذه التقارير، وعادة لا تتجاوز هذه المدة الأربعة الأشهر الأولى من السنة المالية التالية.

إن توفر المعلومات في الوقت المناسب يكون مفيداً أحياناً حتى لو كان ذلك على حساب الدقة الحسابية بدرجة نسبية، لأن عملية اتخاذ القرار في الوقت المناسب مسألة ضرورية وحاسمة عندما يكون لذلك مقتضى.

### \* مفهوم الثقة:

يقصد به أمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها وترتكز على ثلات خصائص فرعية هي:

- الصدق في التعبير.
- إمكانية التثبت من المعلومات.
- حيادية المعلومات.

ويقصد بمفهوم الصدق هو وجود درجة عالية من التطابق بين المقاييس المطبقة والظواهر المراد التقرير عنها، فالعبرة بصدق تمثيل المضمن (الجوهر) وليس مجرد الشكل، فالصدق في التعبير عن الواقع الاقتصادي فمثلاً قد يظهر هذا الأمر في حالة شراء أصل ثابت فيكون سعر شراؤه صادقاً ومعبراً عن قيمته الحقيقة وقت الشراء، ولكن بعد إهلاك الأصل بمرور فترة (5) سنوات مثلاً فإن قيمته وفق تكلفته التاريخية والدقة الحسابية المتبعه تعتبر صادقة في حقه ولكنها ليست صادقة حالياً في ظل ظروف وجود ظاهرة اقتصادية كالتضخم، لذلك يتغير أن يتم الإفصاح عن معامل الخطا الذي قد يصاحب الأرقام المحاسبية، كما أن خاصية

الصدق تتطلب تجنب نوعين من أنواع التحيز هما:

- التحيز في سياسة الحيطة والخذر.
- التحيز من قبل القائم بعملية القياس، كما في حالة عدم الأمانة أو في حالة نقص المعرفة والخبرة.

وبذلك فإن التحرر من التحiz يطلب أن تكون المعلومات المحاسبية على أكبر قدر من الاقتدار الذي يمكن تحقيقه في ظل الظروف السائدة.

وفيما يتعلق بمفهوم التحقق والثبت من المعلومات فهي التعبير المرادف المستخدم حالياً في مجال المحاسبة المعروفة بشرط (الموضوعية) التي يجب أن تتوافر في أي قياس علمي، بمعنى أن النتائج التي يتوصل إليها الشخص المعين باستخدام أساليب معينة للفياس والإفصاح يستطيع أن يتوصل إليها شخص آخر مستقل باستخدام نفس الأساليب، ولكن المشكلة قد تكمن في طريقة القياس نفسها خاصة في ظل ظروف التضخم نجد أن الأحداث المالية يتم التعبير عنها وفق منهج التكلفة التاريخية وبالتطبيق السليم للمبادئ المحاسبية والتي تعبر عن أحداث وقعت في الماضي، فإن قياس تلك الأحداث بتاريخ اليوم لا تصبح معة التكلفة السابقة معبرة بصدق عن الواقع الحالي.

إن خاصية الثبت تتحقق لنا تجنب التحiz المتعلق بشخصية القائم بعملية القياس ولكنها لا تضمن لنا صحة الطريقة المستخدمة في القياس، فالمعلومات قد تكون ناتجة عن تطبيق أمين وصادق للقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي يكون هناك تماثل كبير في النتائج التي يتم التوصل إليها مختلف المحاسبين، إلا أنه قد لا تكون هذه النتائج تمثل الواقع أو معبرة عن مضمون الظواهر المراد قياسها والإفصاح عنها.

وفيما يتعلق بحيادية المعلومات فهي ترتبط بمستوى الأجهزة المسئولة عن تنظيم السياسة المحاسبية (أي وضع معايير المحاسبة) ثم مستوى المسؤولين عن إعداد التقارير المالية، فبالنسبة للمستوى الأول يجب التأكد من أن عملية وضع المعايير لا تخضع للتحيز كشرط لتقديم قوائم مالية موثوق بها، أما بالنسبة للمستوى الثاني فهو يعني تجنب ذلك النوع المقصود من التحiz الذي قد يهارسه القائم بإعداد وعرض المعلومات المحاسبية، بهدف

التوصل إلى نتائج مسبقة أو بهدف التأثير على سلوك مستخدم هذه المعلومات، وبمعنى آخر أن خلو المعلومات من التحيز يتحقق لنا بصورة تلقائية حيادية هذه المعلومات.

### \* القيود على استخدام الخصائص النوعية:

هناك احتمالات للتعارض بين الخصائص النوعية التي سبق عرضها فمثلاً قد ينشأ التعارض فيما يلي:

- أن التطبيق الشائع لسياسة الحيطة والحذر يتبع عنه تشويه للأرقام المحاسبية مما يتعارض بشكل صارخ مع متطلبات خاصية الملاءمة، لأن سياسة الحيطة والحذر هي نوع من التحيز في القياس المحاسبى وهو أمر يتعارض مع حيدة المعلومات ولا يتفق مع خاصية الصدق في التعبير، كما تتعارض مع خاصية الثبات، كما يتبع عنها قياسات غير دقيقة للدخل الدورى للوحدة المحاسبية، ونظراً لأهمية خاصية الملاءمة والثقة في الإطار المفاهيمى، فإنه من المتوقع أن تفقد سياسة الحيطة والحذر في النموذج المحاسبى المعاصر أهميتها التقليدية، وأن زيادة الاعتماد على جودة المعلومات المحاسبية (خاصيتى الملاءمة والثقة) سوف تؤدي في النهاية إلى استبعاد قاعدة الحيطة والحذر لأنها تمثل تحيزاً لفئة معينة على حساب فئة أخرى، كما أن استخدام هذه القاعدة سيؤدي إلى تشويه القياسات المحاسبية ويصبح بعضها تاريخياً والأخر حسب القيمة الاستبدالية (الجاربة).
- التعارض بين التوقيت الملائم وبين القدرة التنبؤية للمعلومات حيث أن السرعة في إعداد المعلومات قد تكون على حساب الدقة والاكتمال.
- التعارض بين الصدق في التعبير وبين إمكانية التثبت من المعلومات، وكمثال على ذلك نجده في استخدام الأرقام القياسية العامة والخاصة لغرض قياس القيم الجارية فمن

المعروف أن الأرقام القياسية ما هي إلا متوسطات قد تكون بعيدة عن الصدق في تمثيل الظواهر الاقتصادية، إلا أنها في المقابل تتمتع بدرجة عالية من الحياد في التطبيق.

- التعارض بين ملاءمة المعلومات وبين الثقة فيها، وكمثال على ذلك اتباع أساس التكلفة التاريخية حيث تتمتع بدرجة عالية من الثقة لخلوها من التحيز، إلا أنها تمنع بدرجة منخفضة من الملاءمة بالنسبة لمستخدمي التقارير المالية.

وفي جميع الأحوال يجب مراعاة توفر الحد الأدنى من الخصائص المذكورة في المعلومات المحاسبية، فمن المعروف أن الموقف التقليدي للمحاسب والمراجع الخارجي هو إعطاء أقصى أهمية لعامل الثقة للمعلومات التي ترد في صلب القوائم المالية، حتى لو كان ذلك على حساب مدى ملاءمة هذه المعلومات.

- ليس كل المعلومات الملائمة أو الموثوقة فيها تعتبر معلومات مفيدة لأن هذه المعلومات قد لا تكون ذات أهمية نسبية تذكر، كما قد تكون تكلفة الحصول عليها أكبر من العائد المتوقع، أي أنه يجب إخضاع الخصائص النوعية المذكورة لنوعين من القيود الحاكمة وهي إجراء الاختبارين التاليين:

- اختبار مستوى الأهمية النسبية.
- اختبار التكلفة والعائد.

بالنسبة لمستوى الأهمية النسبية، تعتمد المعلومات على اعتبارات كمية ونوعية أو على خليط منها، والسؤال إلى يثور ما هو حجم البند وما هي درجة تأثيره بصورة منسوبة إلى المستوى الذي يعتبر عاديًّا أو منسوباً إلى بند آخر أو منسوباً إلى مجموعة من البنود ذات الصلة، كما يوجد ارتباط وثيق بين الملاءمة وبين الأهمية النسبية، لأن المعلومات التي لا ترتبط بأهداف التقارير المالية لا تعتبر مهمة، وهناك ارتباط آخر بين خاصية الثقة وبين

الأهميّة النسبيّة، لأنّ أخطاء القياس غير المهمّة لا تؤثّر على الثقة في مجال المعلومات، وبصفة عامة يمكن القول أنّ البند يعتّبر ذو أهميّة نسبيّة إذاً أدي حذفه أو الإفصاح عنه بصورة محرفة إلى التأثير على متّخذ القرار، وهذا الأمر بطبيعته يعتمد بصفة أساسية على طبيعة البند المتعلّق بالمعلومات الماليّة، فمثلاً يمكن القول أنه إذا بلغ نشاط معين من أنشطة المنشأة ما قيمته 10٪ من إيرادها فإنّ هذا النشاط يعتّبر قطاعاً متميّز ويلزم التقرير عن نتائجه بصورة منفصلة.

- أمّا فيما يتعلّق بموضوّع التكلفة والعائد فإنّ القاعدة العامّة هي أنّ المعلومات المحاسبية لا يحبّ إنتاجها وتوزيعها إلا إذا كانت منفعتها تزيد عن تكاليفها، فاختيار التكلفة والعائد ما هو إلا نوع من دراسة الجدوى التي تطبّق على إنتاج وتوزيع المعلومات المحاسبية، وتشمل عادةً تكاليف المعلومات المحاسبية عناصر متعددة مثل تكاليف تجميل وتشغيل وتخزين واستخراج المعلومات وتكاليف المراجعة الداخليّة والخارجية وتكاليف الإفصاح، وهذه النفقة عادةً ما يتم نقل جزء من تكاليفها على مستخدمي التقارير الماليّة والمتمثلة في تكلفة الاستشارات الماليّة، والتحليل الماليّ فضلاً عن التكلفة المترتبة على الآثار الضارّة التي قد تنتج عن الاعتماد على معلومات قد لا تكون ملائمة أو غير موثوقة بها، أمّا بالنسبة للعائد فإنّها تتحقّق لكلّ من منتجي المعلومات (معدّي التقارير) والمتمثلة في القدرة على الحصول على التمويل والاقتراض، وإخلاء مسؤوليّة الإداريّة، كما تتحقّق أيضاً لمستخدمي هذه المعلومات في صورة تحصيص أموالهم بأسلوب أكثر كفاءة وزيادة عوائدهم، بالإضافة إلى تحقيق متطلبات التنمية الاقتصاديّة على مستوى الدولة ومستويات فرض الضرائب وفقاً للسياسيّة الماليّة والاقتصاديّة.

إن القياس الكمي للتكلفة والعائد هو أمر ليس يسيرًا بالنسبة للمعلومات المحاسبية، الأمر الذي يستوجب الموازنة بينهما دون أن يفترض سلفًا زيادة أحدهما على حساب الآخر، وبالتالي وجوب التحقق والموازنة بين كلا المطلبيين.

وما يليه أمثلة على مراعاة موضوعي الأهمية النسبية والتكلفة والعائد:

- اعتبار بعض بنود النفقات غير مهمة وقيدها كنفقة إيرادية بدلاً من معالجتها كنفقة رأسمالية واستهلاكها تدريجياً نظراً لضآلتها حجمها.
- اعتبار بعض بنود الأصول الثابتة غير مهمة نظراً لضآلتها قيمتها مثل بعض العدد والأدوات الصغيرة مع بند الأصول الثابتة الأخرى وإهلاكها تدريجياً.
- الاختلاف النسبي في فهم وإدراك أثر حذف أو إدراج معلومة معينة على قرار مستخدم هذه المعلومات وفقاً لمدى قابلية للفهم وما إذا كان مستخدم داخلي أم مستخدم خارجي أو مستثمر عادي أو مستثمر ذو ثقافة محاسبية وتحليلية كافية. وأخيراً يمكن القول أنه ليس من المناسب تحديد ووضع تعليمات أو إصدار معيار محدد بشأن ضوابط تحديد الأهمية النسبية، وذلك بسبب الطبيعة والظروف المختلفة للمنشآت وحجم أنشطتها واختلاف الأوضاع الداخلية للمنشآت المتمثلة فضلاً عن اختلافها من سنة إلى أخرى لنفس المنشأة الواحدة.

#### رابعاً: المفاهيم الخاصة بالقوائم المالية:

من المعلوم أن نتائج المحاسبة المالية تتبلور في مجموعة متراقبطة ومتكمالة من القوائم المالية، والتي تعتبر جزءاً أساسياً من الإطار المفاهيمي للمحاسبة، لذلك من الأهمية دراسة مفاهيم هذه القوائم.

والقواعد المالية قد تكون على نوعين:

\* الأولى:

قواعد مالية أساسية (PRIMARY) يتم إعدادها بصورة منتظمة ودورياً توفر لنا الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية الالزمة لتحقيق أهداف المحاسبة المالية وهذه القواعد تمثل في كونها مترابطة معاً بمعنى أنها تخضع جمياً لنفس عملية القياس وأن تأثير هذا القياس ينعكس على جميع القواعد وهي:

- قائمة الدخل.
- قائمة المركز المالي.
- قائمة التغير في حقوق الملكية.
- قائمة التدفق النقدي.

\* الثانية:

فهي القواعد الملحقه وهي قواعد إضافية يتم إعدادها بصورة تطوعية أو بناءً على توصيات محاسبية لمقابلة ظروف معينة، ومن أمثلة ذلك:

- قوائم تفصيلية لبعض الإحاليات الواردة في القواعد المالية الأساسية.
- قوائم مالية معدة بالتغيير في مستويات الأسعار.
- قوائم مالية موحدة لمجموعة من الشركات التي تكون وحدة اقتصادية متکاملة.
- قوائم مالية قطاعية عن خطوط الإنتاج والتوزيع في الوحدات ذات النشاط المتعدد.

وفيما يلي نتناول بالشرح والتحليل مفهوم القواعد المالية الأساسية.

## 1- مفهوم قائمة الدخل:

يتم إعداد قائمة الدخل لغرض بيان نتائج الأعمال والإفصاح عن مكوناتها بهدف المساعدة في تقييم التدفقات الإيرادية واستخدام نتائج هذا التقييم لأغراض التنبؤ بالتدفقات الإيرادية المستقبلية، وإمكانية تحويلها إلى تدفقات نقدية (Cash flows)، وترتسب قائمة الدخل في الإطار المفاهيمي للمحاسبة أهمية بالغة بالنظر إلى تحقيقها للأهداف التالية:

- تقييم جدوى الاستثمارات وعوائدها وتكلفتها.
- تقييم مدى كفاءة الإدارة ودرجة تحقيقها للأهداف المخطط لها.
- تقييم مدى جدارنة المنشأة وقدرتها على الحصول على التمويل.
- الوقف على المقدرة الكسبية للمنشأة والتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية.

وتعتبر قائمة الدخل طبقاً لأحد مفهومين أساسين للربح المحاسبي:

- أ. مفهوم الربح من العمليات الجارية (Current Operating).
- ب. مفهوم الربح الشامل (All-Inclusive or Comprehensive).

### أ) مفهوم الربح من العمليات الجارية:

- تتضمن قائمة الدخل العناصر التي تعتبر عاديّة ومتكررة تتعلق بنشاط الفترة الحالية.
- يتم استبعاد أي عنصر غير عادي أو غير متكرر ولا ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالنشاط الجاري مثل نتائج إيقاف أحد خطوط الإنتاج، نتائج تصحيح بعض أخطاء القياس المحاسبي لسنوات سابقة، الأثر الناتج عن تغيير بعض المبادئ المحاسبية.

- إن فلسفة هذا المفهوم يستند إلى تبرير أساسي هو أن العناصر غير العادلة لا تخضع عادة لإدارة المنشأة، مما يجعل قائمة الدخل أكثرفائدة في مجال التقييم وعمل التنبؤات.

### ب) مفهوم الربح الشامل:

- يتضمن إدخال أثر كافة العمليات والأحداث والظروف التي أدت إلى تغيير حقوق الملكية (بعد استبعاد العمليات الرأسمالية والتي تتم مع أصحاب رأس المال بصفتهم ملوكاً).
- يعتمد أصحاب هذا الرأي على إبراز مساوى إتباع مفهوم ربح النشاط الجاري ويدركون في هذا الشأن أن تحديد العناصر غير العادلة سوف يعتمد إلى حد كبير على تقدير ظروف الحال مما يفسح المجال أما الإدارة على تحديد نتائج الأعمال وفقاً لما تراه مناسباً، مما يفقد هذه المعلومات الحياد والقدرة على التثبت من صحتها، وبالتالي فإن اتباع مفهوم الربح الشامل سوف يمنع الإدارة من إساءة استخدام قائمة الأرباح المحتجزة في حالة رغبتها في إخفاء أثر بعض العمليات وعدم الاعتراف بها خلال الدورة المحاسبية ليتم تحويلها على قائمة الأرباح المحتجزة بدعوى أنها عمليات غير عادلة أو غير متكررة.

ومن الجدير بالذكر أن هناك اتفاق حتى وقت قريب بين المحاسبين على المفهوم الواجب إتباعه، فقد كان موقف جمعية المحاسبين والمراجعين الأمريكيين مؤيداً لمفهوم الربح الشامل، في حين كان موقف مجمع المحاسبين والمراجعين القانونيين الأمريكيين مؤيداً لمفهوم الربح للنشاط الجاري ثم تحول بعد ذلك إلى مفهوم الربح الشامل، وتأخذ التوصيات المحاسبية المعاصرة حسب ما أورده FASB بالجمع بين مفهومي الربح كما يلي:

◦ إعداد قائمة دخل تتكون من مرحلتين، تختص الأولى منها بيان نتائج النشاط الجاري (التشغيل).

◦ بينما تختص الثانية بيان نتائج الأنشطة غير التشغيلية التي لا ترتبط بالنشاط الجاري وإضافة هذه النتائج إلى القسم الأول من قائمة الدخل.

وفيما يتعلق بالبنود التي يشملها القسم الثاني فهي كالتالي:

أ. البنود الإستثنائية وهي البنود التي تجمع بين صفتين، أن يكون غير عادي (Unusual Nature)، وأن يكون غير متكرر (Infrequency of Occurrence)، وبالتالي فإن تحديد هذه البنود على هذا النحو سوف يحد بشكل كبير من أثر الإجتهاد الشخصي، ومن أمثلة ذلك حدوث ظروف غير مألوفة، صدور قوانين تحظر التعامل في بعض منتجات المنشأة، إيرادات الاستثمار في الأوراق المالية (للمنشآت غير المصرافية) الإيجارات الدائنة، مكاسب رأسمالية، مكاسب فروق العملات الأجنبية، وكذلك المصروفات أو الخسائر الناتجة عن نفس العمليات السابقة.

ب. الأثر الناتج عن تغيير بعض المبادئ المحاسبية والتي تنتج عادة بسبب إصدارات محاسبية جديدة، أو اعتبارات قانونية مستحدثة أو نتيجة تغير في الظروف المحيطة بنشاط المنشأة، ومثال ذلك التحول من طريقة تقويم المخزون وفق FIFO إلى طريقة LIFO، أو طريقة الإهلاك بالقسط الثابت أو القسط المعجل، التغير في طريقة المحاسبة عن عقود الإيجار التمويلية من تشغيلية إلى رأسمالية أو العكس، وجميع هذه التغيرات لا يترتب عليها أية تعديلات في القوائم المالية للسنوات السابقة ويقتصر أثرها على قائمة الدخل للفترة الحالية (في المرحلة الثانية) لقائمة الدخل.

ج. الأثر الناتج عن الأنشطة التي تقرر إيقافها والتي تشتمل على عنصرين أساسين هما:

◦ الربح أو الخسارة المتعلقة بعمليات النشاط التي تقر إيقافه.

◦ المكاسب أو الخسائر الناتجة عن التخلص من هذه الأصول.

أما التسويات المتعلقة بالفترات السابقة فيجب ألا تؤثر على قائمة الدخل للفترة الحالية، وإنما يقتصر أثراها على تعديل رقم الأرباح المرحلة، ومن أمثلة ذلك تصحيح الأخطاء المحاسبية التي حدثت في القوائم المالية في الفترة السابقة.

### 2- مفهوم قائمة المركز المالي:

قائمة المركز المالي FINANCIAL POSITION STATEMENT هي تصوير للوضع المالي للمنشأة في لحظة معينة وبالتالي فإن محتويات قائمة المركز المالي هي عناصر لحظية وتعرف محاسبياً بمصطلح الأرصدة تمييزاً لها عن التدفقات التي تمثل القوائم المالية الأخرى.

ولذلك فإنه يمكن تقسيم عناصر القوائم المالية إلى ثلاث مجموعات:

أ. الأرصدة: وهي تشمل عناصر الأصول والخصوم وحقوق الملكية ويتم الإفصاح عنها بقائمة المركز المالي، وهي تعكس المركز المالي في لحظة معينة.

ب. تدفقات إيرادية: وتشمل عناصر الإيرادات والمصروفات ويتم الإفصاح عنها في قائمة الدخل، وعادة ما تكون عن سنة مالية.

ج. تدفقات نقدية: وتشمل عناصر التحصيلات والمدفوعات ويتم الإفصاح عنها في قائمة خاصة خلال فترة زمنية معينة.

وفيما يتعلق بقائمة المركز المالي فإن هناك محدودية لاستخدامها في مجال توفير كافة المعلومات حيث أن كثير من الأرقام الواردة في هذه القائمة تتأثر إلى حد كبير بأحداث وظواهر لا يتم الاعتراف فيها محاسبياً مثل تغيرات الأسعار، كما أن الأرقام الواردة فيها لا تمثل مقاييس متجانسة لأنها عبارة عن نسيج من عناصر مختلفة للأصول والخصوم يتم تقويمها على أساس

التكلفة التاريخية أو التكفة الجارية أو أسعار السوق أو القيمة الدفترية، وفيما يلي تحليلًا لأوجه الضعف في تلك القائمة:

1. تحتوي قائمة المركز المالي على أساس تقويم مختلفة لعناصر الأصول بعضها يعتمد على مبدأ التكفة التاريخية مثل الأصول الثابتة وبعضها الآخر يعتمد على مبادئ تخرج عن مبدأ التكفة التاريخية كما في حالة تقويم المخزون بسعر التكفة أو السوق إيهما أقل وتقويم المدينين والاستثمارات.
2. استخدام التقديرات المحاسبية وهي تخضع لاجتهادات شخصية إلى حد ما مثل حالات احتساب مخصصات الديون المشكوك فيها ومخصص المبوط في الاستثمارات، وتقديرات ضريبة الدخل مما قد تخضع أحياناً لعنصر التحيز.
3. تعدد الطرق المحاسبية المختلفة البديلة كما في حالة احتساب العمر الإنتاجي للأصول وطرق إهلاكها، وكذلك طرق تقويم المخزون.
4. عدم مراعاة التغيرات التي تحدث في الأسعار بسبب الاعتماد على فرضية ثبات وحدة النقد كأساس للقياس المحاسبي وتظهر هذه المشكلة أكثر وضوحاً في حالات التضخم حيث ترتفع الأسعار وتتراجع القوة الشرائية لوحدة النقد.
5. تشويه معدلات العائد عن الاستثمار نتيجة التمسك بمبدأ التكفة التاريخية وتظهر هذه المشكلة في حالات الاحتفاظ بالمخزون وعدم تصريفه خلال فترة التضخم مما ينشأ عنه أرباح نتيجة المضاربة وعدم فصلها عن الأرباح الجارية الناتجة عن العمليات التشغيلية الاعتيادية.

إن الاستخدامات الرئيسية لقائمة المركز المالي تتركز في مساعدة مستخدمي التقارير المالية على تقييم بعض خصائص الوضع المالي للمنشأة وبصفة خاصة ما يلي: (درجة السيولة، درجة

مرونة الهيكل المالي، احتفالات المستقبل، درجة المخاطرة، عقد المقارنات، حساب معدلات العائد)، وتفيد درجة السيولة في تحديد حجم التغذية المتوفرة لسداد الالتزامات عند استحقاقها وتقدير إمكانية استمرار التوزيعات النقدية على حملة الأسهم، كما تفيد في تحديد نسب السيولة ونسب التداول وحساب معدلات دوران بعض الأصول شبه النقدية، أما درجة المرونة المالية فيقصد بها قدرة المنشأة على تعديل مقدار توقيت التدفقات النقدية للاستجابة لاحتياجات المنشأة، فالمنشأة ذات المرونة المالية تستطيع التغلب على الصعوبات التي تواجهها مالياً.

ويتم عادةً تبوييب عناصر المركز المالي على أساس درجة سيولتها لذلك يتم تقسيم عناصر الأصول والخصوم إلى عناصر متداولة وأخرى غير متداولة، ويقصد بالعناصر المتداولة تلك العناصر التي يتضرر تحويلها إلى نقدية خلال عام أو خلال دورة النشاط العادي أيها أطول، وبالتالي يكون تبوييب مجموعة الأصول إلى أصول متداولة، استثمارات قصيرة الأجل، استثمارات طويلة الأجل، الأصول الثابتة، الأصول غير الملموسة، أصول أخرى، أما الخصوم فيتم تبوييبها إلى التزامات متداولة وغير متداولة ومجموعة حقوق الملكية.

وهناك رأي آخر يرى أن يتم التبوييب على أساس التمييز بين العناصر النقدية وغير النقدية داخل مجموعة العناصر المتداولة، كذلك يتم التمييز بين الأصول التي تقتني لغرض البيع وبين تلك التي تقتني لغرض الاستخدام.

وفيما يتعلق بتبويب عناصر الخصوم فيمكن التمييز بين خمسة أنواع من الإلتزامات:

- **الالتزامات التعاقدية Contractual Liabilities**

وتتمثل بالالتزامات التعاقدية في تلك الالتزامات التي تنشأ نتيجة تعاقد بين المنشأة وجهات أخرى.

■ الالتزامات الأخلاقية .**Equitable Obligations**

تعتبر الالتزامات الأخلاقية هي تلك الالتزامات السائدة مثل العدالة والحق والواجب والمثال الواضح على ذلك هو استمرارية الالتزام الأخلاقي للمورد بتوريد السلع والخدمات رغم عدم وجود اتفاق قانوني بذلك.

■ الالتزامات الاحتمالية .**Contingent Liabilities**

تعتبر الالتزامات الاحتمالية هي تلك الالتزامات الشرطية التي يصاحبها عنصر عدم التأكد من حيث قيام الالتزام أو مبلغ الالتزام أو تاريخ الالتزام ويشترط في هذا الالتزام وجود احتمالية قيام الالتزام وإمكانية قياس النتائج المرتبطة عليه ومن أمثلة ذلك الدعاوى القضائية ضد المنشأة، الخسائر المحتملة من عقود شراء غير قابلة للإلغاء، التزام مقابل ضمانت.

■ أرصدة دائنة أخرى .**Other Credits Accounts**

أما فيما يتعلق بالأرصدة الدائنة فهي تشتمل على نوعين: -

- الأول: يمثل إيرادات محصلة مقدماً، وهي تتعلق بأداء خدمات أو تقديم سلع للمنشأة.
- الثاني: فهي عبارة عن تسويات محاسبية ناتجة عن تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالصرفات ومن أمثلتها وفورات ضريبية مرحلة، مستحقات للغير لا يتم تضمينها في قائمة الدخل.

وأما العنصر الأخير في قائمة المركز المالي فيمكن تقسيمه إلى ثلاثة بنود رئيسية هي:

أ. رأس المال المدفوع:

وينقسم إلى:

▪ رأس مال قانوني (legal capital) ويمثل المسؤولية القانونية لحملة الأسهم ويتحدد على أساس القيمة الاسمية، ويسمى رأس المال الأسهمي باعتباره يتحدد على أساس القيمة الإسمية للأسهم.

▪ رأس مال إضافي: ويشمل عناصر علاوة الإصدار، زيادة أو نقص قيمة أسهم الخزينة المراد إصدارها، الهبات الرأسمالية على شكل أصول ثابتة أو غيرها.

### ب. رأس المال المكتسب:

ويعرف بالأرباح المحتجزة ويمثل الأرباح المحققة وغير الموزعة حتى تاريخ إعداد المركز المالي وقد يكون رأس المال المكتسب غير مقيد أو أن يكون مقيد في شكل احتياطيات (reserves) مثل الاحتياط القانوني أو احتياطي التوسعات ويلزم هنا التفرقة بين الاحتياطيات والمخصصات حيث أن الاحتياطيات هي لقابلة هبوط متوقع في قيمة الأصل أو التزام متوقع وهي بذلك نوع من التصرف أو التخصيص للربح وليس تحفيضاً له، بينما المخصصات هي لقابلة هبوط فعلي في قيمة الأصل أو التزام فعلي قائم وهي بذلك تكون تحميلاً على الربح.

### ج. رأس المال المحتبس:

وهو يمثل تسويات رأسمالية لم تتحقق حتى تاريخ إعداد قائمة المركز المالي ومن أمثلة ذلك رأس مال إعادة تقويم الأصول، فروق ترجمة الأرصدة من العملات الأجنبية، أرباح الحيازة غير المحققة.

ومن ذلك يتبيّن أن قائمة المركز المالي وقائمة الدخل يعكسان مصادر التغيير في حقوق الملكية والتي تمثل في الآتي:

- المبالغ المقدمة من أصحاب رأس المال على شكل زيادة الاسهم وبالتالي زيادة استثماراتهم في حقوق ملكية المنشأة.
- المبالغ الموزعة على أصحاب رأس المال وتشمل توزيعات الأرباح على حملة الأسهم أو التوزيعات المتعلقة باسترداد أو تخفيض لرأس المال.
- وقد تكون توزيعات الأرباح إما نقداً أو عيناً وهي توزيعات تؤثر على إجمالي حقوق الملكية غير أن هناك توزيعات لا تؤثر على إجمالي حقوق الملكية وإنما تؤثر على مكونات هذه الحقوق ويتم هذا النوع الأخير من التوزيعات عن طريق إصدار أسهم مجانية (stock dividends)، فالأسهم المجانية هي مجرد تحويل من الأرباح المحتجزة وجعلها غير قابلة للتوزيع.
- أما توزيع رأس المال أو تخفيضه فقد يتم عن طريق شراء أسهم رأس المال والذي قد يكون بصورة نهائية مقابل تخفيض نهائي في حقوق الملكية أو قد يكون بصورة مؤقتة عن طريق ما يعرف بشراء أسهم الخزينة، وشراء أسهم الخزينة في جوهره هو نوع من التخفيض المؤقت لحقوق الملكية إلى حين قيام المنشأة بإعادة إصدار هذه الأسهم لذلك لا تعتبر أسهم الخزينة أصلاً من أصول المنشأة.
- أما الصورة الأخرى لتوزيع رأس المال فيتم عن طريق إجراء توزيعات التصفية وهي توزيعات تزيد عن مقدار الربح المحتجز مما يعد معه تخفيضاً لرأس المال.

### 3- مفهوم التغير في حقوق الملكية:

- إن التغير في حقوق الملكية هو حلقة الربط بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي.
- تشمل قائمة التغير في حقوق الملكية على التغيرات التالية:

- المبالغ المستثمرة من قبل حملة الأسهم بصفتهم ملوكاً للمشروع، وقد تم بصورة نقدية أو عينية، وهي تؤدي إلى زيادة حقوق الملكية.
- التوزيعات على حملة الأسهم وقد تم بصورة توزيعات أرباح محتجزة أو إعادة تخفيض رأس المال وهي تؤدي إلى تخفيض حقوق الملكية.
- التغيير في رأس المال المحاسب مثل مكاسب أو خسائر إعادة التقويم، مكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة، مكاسب أو خسائر ترجمة أرصدة العملات الأجنبية.
- التغيير في رصيد الأرباح المحتجزة مثل تصحيح أخطاء سنوات سابقة، توزيع أسهم مجانية على المساهمين، علمًاً بأن هذا التغيير لا يؤثر على إجمالي حقوق المساهمين.

### 4- مفهوم قائمة التدفق النقدي:

- من المعلوم أن قائمة الدخل عبارة عن بيان نتائج العمليات الإيرادية في المنشأة والتي لا توضح لنا مقدار التغيرات في المركز المالي مما يظهر أهمية الحاجة إلى قائمة التغيرات في المركز المالي لتصبح جنباً إلى جنب مع قائمة الدخل وقائمة المركز المالي.
- من المشاكل الرئيسية التي تشيرها هذه القائمة هو تحديد مفهوم الأموال، فقد يقصد بالأموال النقدية وما في حكمها، أو الأصول النقدية، أو صافي الأصول النقدية، أو رأس المال العامل.  
كما تواجهنا مشكلة التمييز بين الأصول والخصوم النقدية وغير النقدية.
- تتعدد الممارسات المحاسبية في مجال إعداد قائمة التغير في المركز المالي الأمر الذي يضر بمصالح مستخدمي التقارير المالية.

• قد أدى ذلك إلى تزايد الاتجاه نحو قائمة التدفقات النقدية التاريخية لأغراض التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية، من هنا جاء موقف مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) الذي يقضي بوجوب إعداد قائمة التدفقات النقدية (cash flows) بدلاً من قائمة التغير في المركز المالي وقد تبع ذلك إصدار معيار المحاسبة الدولي رقم (7) عام 1992 م حيث أصبح منذ ذلك الحين ضرورة إعداد قائمة التدفق النقدي كجزء من القوائم المالية، وقد حدد الهدف من إعداد هذه القائمة هو مساعدة المستخدمين والمقرضين في المجالات التالية:

- التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية.
- التقييم الارتدادي (feed back) للتدفقات النقدية الحالية.
- تقييم قدرة المنشأة على إجراء توزيعات للأرباح.
- تحديد مصادر الاختلاف بين صافي الدخل (حسب أساس الاستحقاق) وصافي التدفقات النقدية (حسب الأساس النقدي).

ويلاحظ أنه لتحقيق هذه الأهداف يجب الأخذ بمفهوم النقدية الداخلية والخارجية وليس أي مفهوم آخر للأموال ومن أمثلة العناصر النقدية (أوراق القبض، المدينين، استثمارات قصيرة الأجل لا تزيد مدة استحقاقها عن ثلاثة شهور) ويعود السبب في ذلك إلى تخفيض درجة عدم التأكد إلى أقل مستوى ممكن، فكلما كانت فترة الاستحقاق قصيرة كلما انخفض أثر التقلبات في أسعار الفائدة على القيمة النقدية للعنصر، ولتحقيق أهداف هذه القائمة يتبعن تبويب التدفقات النقدية إلى ثلاثة مجموعات:

**الأولى: تدفقات نقدية من النشاط التشغيلي:**  
وتمثل الآثار النقدية للعمليات والأحداث التي تدخل في صافي الربح وتشمل:

أ. متحصلات بيع السلع أو تحصيل الحسابات المدينة وكذلك عوائد الاستثمار في الأوراق المالية أو أي نشاط آخر لا يدخل في دائرة الاستثمارات أو التمويل.

ب. المدفوعات مقابل تكلفة البضاعة المباعة المقدمة للعملاء وكذلك مقابل سداد الحسابات الدائنة والمدفوعات عن فوائد القروض وسداد الضرائب.

**الثانية: تدفقات نقدية من النشاط الاستثماري وتشمل:**

- متحصلات بيع الاستثمارات في الأوراق المالية أو بيع أي أصل آخر خلافاً للمخزون السلعي.
- مدفوعات مقابل زيادة الاستثمارات في الأوراق المالية أو شراء أي أصل آخر بغرض الاقتناء وليس بغرض البيع.

**الثالثة: تدفقات نقدية من النشاط التمويلي وتشمل:**

- متحصلات من إصدار الأسهم والسنادات أو أي مصدر تمويلي آخر (اقتراض).
- المدفوعات في شكل توزيعات أرباح أو سداد قروض طويلة الأجل.

وفي جميع الأحوال يتبع الإفصاح عن كافة العمليات بحيث يتم التمييز بين صافي التدفق النقدي لكل نشاط من الأنشطة المذكورة على حدة.

وفيه يتعلق بصافي التدفق النقدي من النشاط التشغيلي فيمكن تحديده بإحدى طريقتين:

- الطريقة المباشرة: وطبقاً لهذه الطريقة يتم تحديد العناصر الأساسية المكونة للتغيرات الداخلية والخارجية الناتجة عن النشاط التشغيلي مثل المتحصلات النقدية من المبيعات ومن العملاء والمدفوعات للمشتريات وسداد الموردين.

وتتميز هذه الطريقة بأنها توفر معلومات أكثر تفصيلاً عن الآثار النقدية لأوجه النشاط التشغيلي وتعتبر أكثر فائدة في تقييم الوضع النقدي، إلا أنه يعاب عليها بما ترتبه من أعباء

إضافية خاصة بنظام المعلومات المحاسبية الذي يعتمد على أساس الاستحقاق وليس الأساس النقدي.

- الطريقة غير المباشرة: فهي تبدأ برصم صافي الربح الظاهر في قائمة الدخل (حسب أساس الاستحقاق) ثم يتم تعديله بعناصر الإيرادات والمصروفات التي لا يترتب عليها تدفق نقدي مثل المقدمات والمستحقات والإستهلاكات وكافة التسويات المحاسبية الأخرى. هذا وتميز هذه الطريقة بأنها توفر معلومات لمستخدمي التقارير المالية حول كيفية الانتقال من الأرقام المحاسبية وفق أساس الاستحقاق إلى تدفقات نقديّة داخله وخارجها إلى تيارات نقديّة مما يكسب مستخدمي التقارير المالية القدرة على تحويل وتعديل القوائم المالية لفترات عديدة مما يوفر لهم معلومات عن التدفقات النقديّة لعدد من الفترات تساعدهم على التنبؤ بالمستقبل، على حين فإن الطريقة المباشرة تقدم معلومات عن فترة مالية واحدة، لذلك تعد الطريقة المباشرة أقل فائدةً لأغراض التنبؤ.

#### أغراض قائمة التدفقات النقديّة:

هناك العديد من الأغراض التي تسعى قائمة التدفقات النقديّة إلى تحقيقها وهي:

أولاًً: تقييم جودة أو نوعية أرباح المنشأة:

تقدم قائمة التدفقات النقديّة معلومات يمكن الاستفادة منها في التمييز بين صافي الدخل الذي يتم تحديده على الأساس النقدي مع أساس الاستحقاق، كما أن تحقيق المنشأة لصافي دخل مرتفع لا يعني بالضرورة تدفق نقدي مرتفع والعكس صحيح، غير أن ارتفاع صافي التدفق النقدي التشغيلي يعني ارتفاع نوعية وجودة الأرباح والعكس صحيح، ومن أهم النسب التي يمكن أن تخدم أغراض تقييم جودة أو نوعية الأرباح ما يلي:

### 1. نسبة كفاية التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية:

تعبر هذه النسبة عن مقدرة المنشأة في توفير ما يكفي من التدفقات النقدية التشغيلية لتعطية الاحتياجات النقدية الرئيسية مثل سداد الديون، والإإنفاق الرأسمالي، ودفع توزيعات الأرباح.

$$\text{نسبة كفاية التدفقات التشغيلية} = \frac{\text{التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة التشغيلية}}{\text{الاحتياجات النقدية الأساسية}}$$

### 2. مؤشر النقدية التشغيلي (عائد التدفق النقدي):

يعبر هذا المؤشر عن سياسة المنشأة في الإنتاج والبيع التي تؤثر على مستوى السيولة وتقاس بالمعادلة التالية:

$$\text{مؤشر النقدية التشغيلي} = \frac{\text{صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية}}{\text{صافي الدخل}}$$

### 3. نسبة التدفقات النقدية التشغيلية:

تعبر هذه النسبة عن مدى كفاءة سياسات الائتمان في تحصيل النقدية.

$$\text{نسبة التدفقات النقدية التشغيلية} = \frac{\text{جملة التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية}}{\text{صافي المبيعات}}$$

### 4. مؤشر دليل النشاط التشغيلي:

تعبر هذه النسبة عن قدرة الأنشطة التشغيلية في المنشأة على توليد تدفق نقدى تشغيلي، وهي تعكس نتائج الأنشطة التشغيلية وفقاً لأساس الاستحقاق ونتائج الأنشطة التشغيلية وفقاً للأساس النقدي.

$$\frac{\text{صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية}}{\text{مؤشر النشاط التشغيلي}} = \frac{\text{صافي الربح قبل الفوائد والضرائب}}{\text{صافي التدفق النقدي التشغيلي}}$$

### 5. العائد على الأصول من التدفق النقدي التشغيلي:

تعبر هذه النسبة عن مدى قدرة أصول المنشأة على توليد تدفقات نقدية تشغيلية خاصة في حالة المنشآت الصناعية التي تستثمر أموالها في الأصول الثابتة.

$$\frac{\text{صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية}}{\text{العائد على الأصول من التدفق النقدي التشغيلي}} = \frac{\text{مجموع الأصول}}{\text{صافي التدفق النقدي التشغيلي}}$$

#### ثانياً: تقييم سيولة المنشأة:

يرتبط وضع السيولة لدى المنشأة بصافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، فإذا زاد التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية كلما كان ذلك مؤشراً على وجود فائض نقدي موجب (سيولة) يمكن استغلاله في إعادة الاستثمار، أو لسداد أي التزامات مستحقة، أما إذا كان صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية سالباً، فإن ذلك يدل على وجود عجز نقدي يتطلب من المنشأة البحث عن مصادر تمويل لتغطية هذا العجز إما عن طريق بيع جزء من الاستثمارات، أو البحث عن مصادر تمويل خارجية كالاقتراض، بالإضافة إلى ذلك فإن عرض مصادر واستخدامات النقد التشغيلي يفيد في اختبار مدى كفاءة سياسة التحصيل التي تتبعها المنشأة، ومن أهم النسب المستخدمة لهذه الأغراض ما يلي:

#### 1. نسبة التغطية النقدية:

توضح هذه النسبة ما إذا كانت المنشأة قادرة من خلال النقد المتوفر لديها من الأنشطة التشغيلية على تغطية التزاماتها أو أنها بحاجة إلى تمويل خارجي كالاقتراض وإصدار أسهم جديدة.

$$\text{نسبة تغطية الديون} = \frac{\text{صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية}}{\text{التدفقات النقدية الخارجة من النشاطات التمويلية والاستثمارية}}$$

### 2. نسبة المدفوعات الالزامية لتسديد فوائد الديون:

توضح هذه النسبة مدى وجود صعوبة لدى المنشأة في دفع الفوائد المستحقة على الديون. وتفسر هذه النسبة ما إذا كانت المنشأة تستنفذ تدفقاتها النقدية من الأنشطة التشغيلية في سداد القروض بدلاً عن استثمارتها في التوسيع في الأنشطة التشغيلية.

$$\text{نسبة المدفوعات لتسديد فوائد الديون} = \frac{\text{صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية}}{\text{فوائد الديون}}$$

### ثالثاً: تقييم سياسة التمويل:

تفيد قائمة التدفقات النقدية في تقييم سياسة التمويل التي تتبعها المنشأة، وهناك مجموعة من النسب التي تخدم هذا الغرض منها ما يلي:

#### 1. نسبة التوزيعات النقدية:

توضح هذه النسبة سياسة المنشأة في توزيع الأرباح وما إذا كانت لديها تدفقات نقدية كافية لدفع تلك التوزيعات، كما تفيد أيضاً المستثمرين عند مقارنتها بالسنوات السابقة لمعرفة مدى استقرار التوزيعات السنوية على المساهمين.

$$\text{نسبة التوزيعات النقدية} = \frac{\text{صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية}}{\text{التوزيعات على المساهمين}}$$

#### 2. نسبة سداد الديون طويلة وقصيرة الأجل:

توضح هذه النسبة قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتهاتمثلة باستحقاقات الديون طويلة الأجل والديون وأوراق الدفع قصيرة الأجل.

**صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية**

استحقاقات الديون طويل الأجل + الديون وأوراق الدفع قصيرة الأجل

**3. نسبة الإنفاق الرأسمالي:**

توضح هذه النسبة قدرة الشركة على توليد تفقات نقدية من أنشطتها التشغيلية لتمويل الإنفاق الرأسمالي المستمر في الأصول الإنتاجية.

التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية

$$\text{نسبة الإنفاق الرأسمالي} = \frac{\text{التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية}}{\text{التدفقات النقدية الخارجية للنفقات الاستثمارية}}$$

**رابعاً: التنبؤ بالتدفقات المالية النقدية المستقبلية:**

يمكن استخدام مؤشر التدفقات النقدية التاريخية للتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية.

ويجدر في الختام أن نبين أهمية التكامل بين القوائم المالية الأساسية كما يلي:

1. إن قائمة المركز المالي تتضمن معلومات عن الهيكل التمويلي للمنشأة وبالتالي يمكن استخدامها في مجال تقييم السيولة والمرونة التمويلية.

2. إن قائمة الدخل تعطينا معلومات هامة عن قدرة المنشأة على تحقيق الأرباح وسوف تكون هذه المعلومات ذات مضمون أشمل وأعمق إذا ما تم ربطها بالمعلومات الواردة في قائمة المركز المالي.

3. إن قائمة التدفق النقدي تعطينا معلومات عن التدفقات النقدية الحالية (التاريخية) والتي تتأثر بطبيعة الحال بنشاط الفترة السابقة مما يجعلها ذات فائدة محدودة في مجال التنبؤ بالمستقبل إلا أنه بربط المعلومات الواردة في هذه القائمة مع قائمة الدخل فإنها ستكون ذات فائدة للتنبؤ.

4. إن قائمة التغيير في حقوق الملكية توفر لنا معلومات عن مصادر التغيير في عناصر المركز المالي، إلا أن هذه المعلومات لن تكون ذات فائدة إلا إذا استخدمت جنباً إلى جنب مع المعلومات الواردة في القوائم المالية الأخرى.

### خامساً: مفاهيم عناصر القوائم المالية:

في إطار التعرف على الإطار المفاهيمي للنظرية المحاسبية، يتعين الوقف على طبيعة ومفهوم العناصر المكونة لهذا الإطار، لذلك قام مجلس معايير المحاسبة المالية FASB بوضع تعريفات لبناء عناصر القوائم المالية ELEMENTS OF FINANCIAL STATEMENTS.

تعد القوائم المالية تمثيلاً للواقع الاقتصادي للوحدة المحاسبية في نهاية الفترة المحاسبية، وأن المؤشرات المالية المستخدمة فيها ما هي إلا مقاييس عامة للحكم على الأداء الإجمالي للمنشأة، غير أن دراسة مكونات هذه العناصر الإجمالية بشكل أكثر تفصيلاً يعتبر أكثر فائدة وفعالية في التعبير عن الواقع المالي.

التبسيب في القوائم المالية يكون على أساس تجميع البنود items المشابهة في مجموعات من العناصر الأساسية بهدف إنتاج أكبر قدر من المعلومات المقيدة المستخدمي التقارير المالية، وهذا التبسيب يتم عادة على أساس وخصائص معينة بدورة النشاط الاقتصادي.

يمكن حصر العناصر الأساسية للقوائم المالية في عشرة عناصر منها سبعة عناصر تتعلق بالوحدات التجارية وغير التجارية وهي:

(الأصول، الخصوم، حقوق الملكية "صافي الأصول"، الإيرادات، المصرفات، المكاسب، الخسائر).

- أما العناصر الثلاثة الأخرى فترتبط فقط بالوحدات التجارية وهي (استشارات أصحاب المشروع، التوزيعات على أصحاب المشروع، صافي الدخل).

ولدراسة هذا الموضوع يم تناوله في ثلاثة مجموعات من المفاهيم كالتالي:

1. المفاهيم الخاصة بالأرصدة.
2. المفاهيم الخاصة بالتدفقات.
3. المفاهيم الخاصة بالتغييرات في حقوق الملكية.

#### (1) المفاهيم الخاصة بالأرصدة:

تناول الأرصدة ثلاثة عناصر أساسية هي: "الأصول، الخصوم، حقوق الملكية".

##### (أ) مفهوم الأصول:

- عرف مجمع المحاسبين القانونيين (AICPA) الأصول على أنها كل ما يتمثل في رصيد مدین يتبع ترحيله للفترة القادمة بعد إغفال الحسابات طبقاً للمبادئ المحاسبية المعروفة عليها وذلك باعتبار أن هذا الرصيد المرحل يتمثل في قيمة معينة من الممتلكات أو المصروفات المؤجلة التي تخضع لفترات المقبولة.

- وقد استقر رأي مجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB على تعريف الأصول بأنها: منافع اقتصادية متوقعة الحصول عليها في المستقبل، وأن الوحدة المحاسبية قد اكتسبت حق الحصول على هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة أحداث وقعت أو عمليات تمت في الماضي.

ويلاحظ على التعريف الأول أنه يؤكّد على الملكية القانونية كصفة من صفات الأصل كما أنه أدخل ضمن عناصر الأصول المصروفات المؤجلة التي لم يتمكن المحاسب من تحويلها على قائمة الدخل أي أن هذا التعريف يعطي الأولوية

لاعتبارات تحديد الدخل كما يدخل القواعد والمبادئ المحاسبية ضمن محددات هذا المفهوم.

- أما التعريف الثاني وفقاً لـ FASB فيعتبر تطوراً جذرياً في تحديد معنى الأصول، وهو يتميز بثلاثة خصائص رئيسية هي:
  - وجود منافع اقتصادية مستقبلية أي يجب أن تكون للأصل قدرة مباشرة أو غير مباشرة على تزويد المنشأة بالخدمة أو المنفعة بهدف تحقيق تدفقات نقدية موجبة في المستقبل.
  - قدرة المنشأة على التحكم أو السيطرة على هذه المنافع بمعنى وجود ارتباط بين المنشأة والأصل بحيث يكون في استطاعة المنشأة الحصول على المنافع أو الخدمات لنفسها أو تمكين الغير منها.
  - أن تكون القدرة على التحكم في المنافع قد نتجت عن الأحداث أو عمليات تمت فعلاً في الماضي وليس افتراضية أو متوقعة والتي تخوها حق السيطرة والحصول على هذه المنافع.

ويمكن أن يتم تقديم الأصل للخدمات المستقبلية بإحدى الصور التالية:

- إمكانية مبادلة الأصل بأي شيء آخر له قيمة بالنسبة للمنشأة.
- إمكانية استخدام الأصل داخلياً في تحقيق نشاط له قيمة بالنسبة للمنشأة.
- إمكانية استخدام الأصل للوفاء ببعض الإلتزامات المتعلقة بالمنشأة.
- وفيما يتعلق بخاصية وجود منافع اقتصادية مستقبلية من الأصل وجود سعر تبادل للأصل فإن عدم توافر سوق أو عدم إمكانية تبادل الأصل في الأسواق لا يعتبر دليلاً قاطعاً على عدم إمكانية تبادل الأصل أو عدم وجود قيمة له.

- ليس من الضروري أن يكون الأصل قابلاً للتداول أو التصرف فيه، فمثلاً نجد أن البضاعة تحت التشغيل أو الأصول الثابتة ذات الاستخدام المتخصص أو شهرة المحل تعتبر جيئاً أصول للمنشأة رغم عدم إمكانية التصرف فيها بالتداول إلا أنه لها قيمة استثمارية بالنسبة للنشاط الإنتاجي لالمنشأة.
- كما أن تتحمل التكلفة ليس دليلاً قاطعاً على وجود الأصل، فقد لا تتحقق التكلفة المدف المرجو منها فتصبح من بند الخسائر، كما قد تحصل المنشأة على بعض الأصول دون تحمل تكاليف كما في حالة الهبات والتبرعات، كما قد تنشأ بعض الأصول دون تحمل تكاليف كنتيجة للنمو الطبيعي للموارد أو الاكتشافات الطبيعية أو التغيرات في الأسعار، الأمر الذي يعني ضرورة التفرقة بين الأصل وبين طريقة الحصول عليه، فالأصل في جوهره يعتبر منافع اقتصادية متوقعة، أما التكلفة فهي أحد الآثار التي قد تترتب على تدبير هذا الأصل.
- وفيما يتعلق بخاصية قدرة المنشأة على التتحقق والاستفادة من منافع الأصل فإنه عادة ما يستند ذلك إلى حقوق قانونية، إلا أنه من ناحية أخرى يلاحظ أن غياب الأسانيد القانونية ليس دائماً دليلاً قاطعاً على عدم وجود الأصل وكمثال على ذلك حالة الشراء التأجيري للأصل حيث أن لالمنشأة القدرة في التحكم في المنافع المستقبلية للأصل دون أن يكون في ملكيتها أو حيازتها قانونياً ومثال آخر على ذلك في حالة سيطرة المنشأة على اكتشاف أو اختراع معين مع المحافظة على سرية هذا الاكتشاف والاختراع.
- وفيما يتعلق بخاصية حدوث عمليات في الماضي كأحد الاعتبارات للاعتراف محاسبياً للأصل فإنه من الأمثلة على ذلك كافة المعاملات المالية التي ينطبق عليها شروط الواقع الاقتصادي (العملية التبادلية) كما يستبعد العمليات التي لا تنطبق

عليها الشروط السابقة كما في حالة المخزون من البترول في باطن الأرض حيث لا يعتبر ضمن المخزون إلا بعد وقوع عمليات اكتشافه والحصول على حق استخراجه، كذلك شهادة المحل المتولدة ذاتياً لا تعتبر من الأصول لأنها لا تعتبر من العمليات التي وقعت في الماضي، ولم تتم وفق العملية التبادلية.

### (ب) مفهوم الخصوم:

- قدمت لجنة المصطلحات التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين تعريفاً للخصوم على أنها كل ما يتمثل في رصيد دائن يلزم تحويله للفترة القادمة بعد إغفال الحسابات وذلك طبقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف على ها وهي تشتمل على الالتزامات المتعلقة بالدائنين، حملة الأسهم، وأي عناصر دائنة مؤجلة لفترات القادمة.
- وفي عام 1985م استقر رأي مجلس معايير المحاسبة الأمريكي على تعريف الخصوم بأنها منافع اقتصادية من المتوقع التضخيم بها مستقبلاً في شكل التزام قائم بالفعل على الوحدة المحاسبية من خلال تحويل أصول أو تقديم خدمات لوحدات أخرى وذلك نتيجة أحداث وقعت في الماضي.
- ويلاحظ على التعريف الأول أنه يأخذ بوجهة نظر الشخصية المعنوية في تعريف الخصوم، حيث أدخل في نطاقها حقوق الملكية بالإضافة إلى الالتزامات تجاه الدائنين كما أعطي هذا التعريف أهمية للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ضمن محددات المفهوم.
- أما التعريف الثاني فيعتبر تطوراً جذرياً في تحديد مفهوم الخصوم وهو يتميز بثلاثة خصائص رئيسية هي:

- وجود التزام حالي بتحمل تضحية اقتصادية مستقبلاً وذلك سواء بنقل ملكية بعض الأصول لصالح الالتزام سواء كان واجب الأداء حالاً أو في تاريخ محدد أو عند وقوع حدث معين.
- ارتباط الالتزام بالمنشأة بصفة محددة وقاطعة أي يعني عدم إمكانية تجنب هذا الالتزام وأن عليها الوفاء به دون قيد أو شرط.
- أن تكون الأحداث أو العمليات التي ترتب على قيام الالتزام قد حدثت فعلاً في الماضي، ومن هنا يمكن القول بأن الاحتياطات التي تكونها المنشأة لا تعد من عناصر الخصوم لأنها لا تتعلق بأحداث وعمليات وقعت في الماضي بل لها علاقة بالمستقبل.

ويتبين من الخصائص المذكورة أنها تدور حول فكرة أساسية هي وجود تضحية اقتصادية مستقبلية وأن الدليل المعتمد على نشوء هذا الالتزام هو وجود تعاقد أو اتفاق أو تعليمات من الجهة المنظمة أو المسسيطرة على النشاط، إلا أنه من ناحية أخرى ليس من الضروري وجود سند قانوني يؤيد قيام هذا الالتزام لأن مفهوم الخصوم محاسبياًأشمل وأعم من المفهوم القانوني، فقد تربت الالتزامات نتيجة للعرف التجاري السائد في الزمان والمكان كما قد تنشأ بناءً على اعتبارات اجتماعية أو أخلاقية، ومن ناحية أخرى أيضاً يجب أن لا يتم التوسيع في هذا التفسير خشية إدخال مفردات ليست من الخصائص الرئيسية للخصوم، كما لا ينبغي تفسيرها بشكل أضيق مما ينبغي حتى لا يتم استبعاد مفردات تعد في جوهرها من عناصر الخصوم، أي أنه يتعين القول أن غياب السند القانوني ليس دليلاً كافياً لاستبعاد مفردة معينة من الخصوم، وفي جميع الأحوال فإن ذلك يلقي على المحاسب عبئاً يتمثل في الحاجة الماسة للتقيم الموضوعي للأوضاع والظروف المحيطة.

وعادةً ما تحصل المنشأة على مقابل نظير قبول الالتزام، إلا أن وجود هذا مقابل لا يعتبر في الوقت نفسه شرطاً ضروريًّا للاعتراف محاسبيًّا بأحد عناصر الخصوم، وذلك كما في حالة فرض الضرائب.

ويلزم التفرقة هنا بين الالتزامات الحالية والالتزامات المستقبلية، فالخصوم تمثل فقط في الالتزامات الحالية والتي تكون قد نشأت نتيجةً لأحداث وعمليات تمت في الماضي، وترتباً على ذلك لا تعتبر الاحتياطيات التي تكونها المنشأة لمقابلة أحداث متوقعة خصوصاً مثل الاحتياطي التجديديات أو التوسعات وغيرها.

لذلك يمكن القول بأن نشأة الخصم قد تكون مصاحبة بوجود مقابل كما قد يكون دون مقابل على الإطلاق، كذلك ليس من الضروري أن يعتمد وجود الخصوم على أسانيد قانونية، وأخيراً يلزم التنبيه إلى أن خصوم الوحدة المحاسبية تأخذ نفس الحكم المرتبط بالأصول حيث تتأثر بعوامل كثيرة خارجة عن نطاق سيطرة المحاسب مثل تغير مستويات الأسعار، تغير سعر الفائدة... إلخ.

### (ج) مفهوم حقوق الملكية (صافي الأصول):

- عرَّف مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكي APB مفهوم حقوق الملكية على أنها زيادة أصول المنشأة على خصومها كما عرفت حقوق الملكية حسب FASB بأنها ما تبقى من أصول الوحدة المحاسبية بعد طرح خصومها، وطبقاً لهذه التعريفات فإن حقوق الملكية هي عبارة عن استبعاد خصوم المنشأة من أصولها وتميز حقوق الملكية بالخصائص التاليتين:
  - تمثل حقوق متبقيَّة residual interest

- تأتي من مصادرين أساسين هما: استئارات أصحاب الحقوق (حملة الأسهم) وتنظر ضمن حساب رأس المال، وحقوق مكتسبة نتيجة الأرباح المتجمعة، وتظهر ضمن الأرباح المحتجزة أو تحول إلى أرصدة الاحتياطيات.
- هذا ومن الجدير بالذكر أن حقوق الملكية تأتي في المرتبة الثانية بعد الخصوم من حيث أولوية السداد وتمثل حقوق الملكية من حيث المدار الحد الأقصى للتوزيعات التي يمكن أن تقوم بها المنشأة لأصحاب الحقوق المتبقية.
- إن الفرق بين حقوق الملكية وبين الخصوم يعتبر أمراً واضحاً من حيث المفهوم إلا أنه في التطبيق العملي قد تثار بعض المشكلات مثل السنادات ذات الحق في التحويل إلى أسهم وكذلك الأسهم الممتازة التي لها أولوية في السداد أو ذات استحقاق محدد، أما بالنسبة لتبويب هذه الحقوق فيتم حسب الامتيازات التي تتمتع وحسب درجة المخاطرة التي تتعرض لها، فمثلاً يقسم رأس المال إلى أسهم عادية، أسهم ممتازة بمجموعة للأرباح، أسهم ممتازة واجبة السداد.
- كما أنه من الجدير بالذكر أيضاً في هذا المجال أن الوحدات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح لا تستخدم مصطلح حقوق الملكية للتعبير عن الحقوق المتعلقة بأصحاب المشروع وإنما تستخدم عبارة (صافي الأصول)، والسبب في ذلك هو عدم وجود رأس مال مستثمر لهذه الوحدات بمعنى المألف في المشروعات التجارية، كما أن هناك قيوداً قد تحد بشكل أو باخر من حرية الوحيدة في استخدام صافي أصولها وقد تكون هذه القيود دائمة أو تكون مؤقتة، وهذه القيود تضع حدوداً على كيفية استخدام الموارد في تحقيق نشاط الوحدة المحاسبية فهي نوع من الرقابة أو التنظيم المفروض من قبل مقدمي الأموال، وأخيراً يلزم التنبيه بضرورة المحافظة على صافي

الأصول كما هو الحال في رأس المال في المشروعات التجارية وإلا تعرّضت الوحدة إلى مشكلات عدم الاستمرارية والتوقف عن أداء مهامها.

### (2) المفاهيم الخاصة بالتدفقات:

ت تكون التدفقات من العناصر الأساسية الخمسة الآتية:

(الإيرادات والمصروفات، المكاسب والخسائر، الدخل الشامل).

#### أ) مفهوم الإيرادات والمصروفات:

هناك عدة تعريفات لمصطلح الإيرادات والمصروفات أهمها ما يلي:

- التعريف المقدم من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA حيث عرف الإيرادات على أنها كل ما يتوج من بيع السلع وتقديم الخدمات وتحدد قيمة الإيرادات وفقاً لذلك.
- كما قدم مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكي FASB تعريفاً للإيرادات على أنها الزيادة الإجمالية في قيمة الأصول أو النقص في قيمة الخصوم الناتجة عن القيام بنشاط موجه لتحقيق الأرباح، ويتم قياسها وفقاً لمبادئ المحاسبة المعترف عليها.
- وأخيراً وفي وقت لاحق عام 1985م استقر رأي مجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB على التعريف الآتي للإيرادات: "الإيرادات هي التدفقات الدخلة إلى الوحدة المحاسبية أو أي زيادة في أصولها أو تسديداً لخصومها التي تنشأ عن إنتاج وبيع السلع وتأدية الخدمات للغير ضمن الأعمال الرئيسية المعتادة للمنشأة".
- ويلاحظ على التعريف الأول أنه يعكس بوضوح وجهة نظر قائمة الدخل حيث تم تعريف الإيراد باعتباره نشاط إنتاجي، في حين يأخذ التعريف الثاني من وجهة نظر قائمة

المكز المالي إذ تم تعريفه من زاوية أثره على عناصر الأصول والخصوم، أما التعريف الثالث فهو أكثر شمولاً حيث يجمع بين تحديد مصدر الإيراد وبين أثره على عناصر الأصول والخصوم.

- وفيما يتعلق بالمصروفات فقد قدمت لجنة المصطلحات التابعة لمجمع المحاسين القانونيين الأمريكي تعريفاً للمصروفات على أنها كل التكاليف المستنفدة التي يمكن خصمها من إيرادات الفترة.
- وفي عام 1985م استقر رأي مجلس معايير المحاسبة الأمريكية على تعريف المصروفات على النحو التالي: هي التدفقات الخارجة من الوحدة أو أي نقص في أصولها أو زيادة في خصومها أو كليهما معاً والتي تنشأ عن إنتاج السلع أو بيعها وتأدية الخدمات للغير بما يشكل الأعمال الرئيسية المعتادة للمنشأة.  
ويلاحظ على هذا التعريف أنه يمثل تطوراً لمفهوم المصروفات على نفس النسق بالنسبة لمفهوم الإيرادات والقاعدة العامة هي أن المصروف يترتب عليه نقص في الأصول أو زيادة في الخصوم.

#### ب) مفهوم المكاسب والخسائر:

- كان مفهوم التفرقة بين الإيرادات والمكاسب ثم بين المصروفات والخسائر في بداية مرحلة التطور المحاسبي قاصراً على طريقة الإفصاح في القوائم المالية وقد عرف مجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB عام 1985م المكاسب على أنها الزيادة في حقوق الملكية (صافي الأصول) الناتجة عن العمليات العرضية أو الفرعية أو أي أهداف وظروف تؤثر على الوحدة المحاسبية خلافاً لتلك التي تتمثل في إيرادات استثمارات أصحاب الأموال.

أما الخسائر فهي النقص في حقوق الملكية الناتجة عن العمليات العرضية أو الفرعية أو عن أحداث أو ظروف تؤثر على الوحدة المحاسبة خلافاً للمصروفات أو توزيعات متعلقة بأصحاب رأس المال.

هذا وتنتج المكاسب والخسائر من العمليات التالية:

- عمليات تبادلية مع الغير كما في حالة بيع أصول ثابتة غير مستخدمة في المنشأة.
  - عمليات تحويلية (تمويلية) من الغير كما في حالة التبرعات والإعانات والغرامات.
  - عمليات حيازة الأصول وترتيب التزامات كما في حالة حيازة عملات أجنبية أو وجود التزامات واجبة السداد، أو مكاسب أو خسائر التغير في المستوى العام للأسعار على بند العناصر المتداولة والثابتة والتي ينشأ عنها ما يعرف بمكاسب أو خسائر الحيازة المحققة وغير المحققة.
  - عمليات مفاجئة كما في حالة وقوع خسائر غير متوقعة في عناصر الأصول أو تحقيق مكاسب ناتجة عن اكتشافات غير متوقعة.
- يلاحظ هنا الاختلاف بين المكاسب والخسائر وبين الإيرادات والمصروفات السابق تعريفها إلا أنه يجدر الملاحظة أن ما يمثل مكاسب أو خسائر بالمقارنة بالإيرادات أو المصروفات سوف يختلف من وحدة لأخرى وفقاً لاختلاف طبيعة النشاط واختلاف الظروف المحيطة، فمثلاً تعتبر الاستثمارات في الأوراق المالية أحد أوجه النشاط الرئيسي بالنسبة للبنوك وبالتالي تعتبر نتائج هذه العمليات إيراداً أو مصروفاً بينما يختلف الأمر بالنسبة للمشروعات الأخرى حيث تعتبر مكاسب أو خسائر.
- كذلك قد تنشأ المكاسب أو الخسائر بسبب حيازة أو اقتناء الأصول أو الخصوم وذلك نتيجة تغيرات مستويات الأسعار أو تغيرات أسعار الصرف.

- كذلك يتم الإفصاح عن الإيرادات والمصروفات على أساس إجمالي التدفقات المتعلقة بكل منها دون إجراء مقاصلة بينهما، أما بالنسبة للمكاسب والخسائر فيتم الإفصاح عنها على أساس صافي التدفقات الداخلة والخارجية مثل الفرق بين مكاسب وخسائر ترجمة العملات الأجنبية، الفرق بين مكاسب ومصروفات دعوى قضائية.
- تتعلق الإيرادات والمصروفات بنتائج النشاط الجاري الذي يتسم بالتكرار والدورية، خلافاً للمكاسب والخسائر التي تمثل بنتائج النشاط غير المعاد أو الدوري.

#### (ج) مفهوم الدخل الشامل:

- قدم مجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB عام 1985 م تعريفاً لمفهوم الدخل الشامل بأنه عبارة عن التغير في حقوق الملكية الناتج عن العمليات والأهداف والظروف الخاصة بالفترة التي ليس لها صلة بأصحاب رأس المال بصفتهم ملوك للوحدة المحاسبية.
- يعكس التعريف بوضوح المفهوم الشامل للدخل إذ يشمل كافة التغيرات في حقوق الملكية باستثناء تلك الناشئة عن استثمارات أصحاب المشروع أي أن هذا المفهوم سوف يساوي صافي التدفقات النقدية من وإلى الوحدة بعد إستبعاد تلك التدفقات المتعلقة بتكون رأس المال والتوزيعات التي تم لأصحاب المشروع.
- وبموجب شمولية المفهوم المحاسبي لصافي الدخل (أو صافي الخسارة) يمكن تحديد مصادر رئيسية للدخل الشامل كما يلي:
  - الدخل الناتج عن العمليات التجارية أو التحويلية التي تجريها الوحدة المحاسبية مع الغير (إعانات، هبات، تبرعات) بخلاف أصحاب رأس المال.
  - الدخل الناتج عن النشاط الإنتاجي للوحدة المحاسبية وما يسفر عنه من منافع في شكل سلعة أو خدمات.

○ الدخل الناتج عن تفاعل الوحدة المحاسبية مع الظروف البيئية المحيطة مثل تغيرات الأسعار والتغيرات التقنية وما تسببه من تقادم، كوراث طبيعية، سرقات،.... إلخ.

### (3) المفاهيم الخاصة بالتغيرات في حقوق الملكية:

إن من الأسباب الرئيسية التي تؤدي إلى تغير حقوق الملكية ما يلي:

- وجود صافي دخل شامل أو صافي خسارة شاملة.
- وجود معاملات مع أصحاب رأس المال بصفتهم ملاكاً.

وفيما يتعلق بعناصر الدخل الشامل فقد سبق توضيحيها، أما المعاملات مع أصحاب رأس المال فتنقسم إلى نوعين هما:

#### أ. استثمارات أصحاب رأس المال:

وهي الزيادة في الاستثمارات الناتجة عن تحويل ملكية أصول أو تقديم خدمات مقابل الحصول على حقوق ملكية، أي أنها معاملات في اتجاه واحد بين الوحدة وأصحابها، وبهذا فهي تعتبر عمليات غير تبادلية (ليست بين الوحدة والغير) بمعنى أن الوحدة المحاسبية غير مطلوب إعطاء مقابل نظير هذه الاستثمارات.

#### ب. التوزيعات على أصحاب رأس المال:

وهي تعد في جوهرها استثمار سالب تمثل في تحويل ملكية أصول إلى أصحاب حقوق ملكية أو تحمل بعض الالتزامات مقابل تخفيض معايير في حقوق ملكيتهم وهذه التوزيعات تعتبر أيضاً في اتجاه واحد بمعنى أنها غير تبادلية تميزاً لها عن المعاملات التبادلية الأخرى وهي المعاملات التي تقع بين الوحدة المحاسبية والغير.

## الفصل الرابع

### الفروض والمبادئ المحاسبية

مقدمة.

أولاً: الفروض المحاسبية.

ثانياً: المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

### مقدمة:

سبق الإشارة إلى أن هيكل النظرية المحاسبية يتكون من الأهداف والمفاهيم وهي تشكل معًا الإطار المفاهيمي لبناء النظرية المحاسبية، كما يتكون من الفروض والمبادئ وهي التي تمثل البناء الرسمي للنظرية، لذلك تعتبر الفروض والمبادئ قمة البناء الفكري للنظرية، فالفروض هي المسلمات الفكرية المستخلصة من البيئة بجوانبها المختلفة الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والتي يتم الاعتماد في مجال البحث للتوصل إلى المبادئ العلمية، وبالتالي فهي المرجع الذي يتم الاحتكام إليه لحسم أي خلاف في التطبيق، باعتبارها حقائق يتم التوصل إليها باستخدام مفاهيم البحث العلمي.

إن تحديد الفروض والمبادئ يعتبر دليلاً على درجة التقدم الذي وصلت إليه النظرية ودليلًا على درجة النضوج والإكمال.

استقر الفقه المحاسبي على مجموعة من الفروض والمبادئ أهمها:

#### ١- الفروض:

- فرض الوحدة المحاسبية.
- فرض الاستمرارية.
- فرض الدورية.
- فرض وحدة القياس.

#### ٢- المبادئ:

- مبدأ القياس الفعلي.
- مبدأ المقابلة.
- مبدأ تحقق الإيراد.

- مبدأ تحقق المدروفات.
- مبدأ التكلفة.
- مبدأ الإفصاح الشامل.

### أولاً: الفرض المحاسبي:

تختلط كثير من المراجع بين الفروض والمفاهيم والأهداف من جهة وبين الفروض والمبادئ من جهة أخرى، مثل: الخلط بين الخصائص النوعية للمعلومات كالملاعنة أو الثبات أو الموضوعية على أنها أهداف، ومبادئ، وأحياناً تعالج على أنها فروض أو أعراف محاسبية. تتميز الفرض بخصائص معينة وهي بأنها محدودة العدد نسبياً، أن تكون مستقلة أي لا تعتمد على بعضها البعض، ألا يكون هناك تعارض فيما بينها، أن تكون كافية وضرورية لتبصير أغراض الدراسة وأهدافها.

#### ١. فرض الوحدة المحاسبية:

يشير مفهوم فرضية الوحدة المحاسبية إلى مسمى الشخصية المعنية أو مسمى الوحدة الاقتصادية وهي جميعها تعبيرات متراوحة تحمل معنى الشخصية المعنية الاعتبارية ذات الذمة المستقلة عن ذمة ملوكها أو مدريريها، وقد أدى ذلك إلى ظهور ما يعرف بالملكية الغائية، وينظر البعض إلى هذا الفرض بأنه حجر الزاوية في بناء النظرية المحاسبية بل في التطبيقات العملية المحاسبية من حيث مسک السجلات وتصميم النظام المحاسبي وإعداد التقارير المالية وتحديد دائرة النشاط والعمليات التي تخضع للقياس المحاسبي، فهذا الفرض ضروري أيضاً لكافة المنشآت بصرف النظر عن أهدافها سواء كانت ربحية أم غير ربحية، كما أنه يتيح المجال للوحدات الاقتصادية بتطبيق طريقة التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي أو طريقة التكلفة الاستبدالية أو طريقة صافي القيمة ال碧عية.

هذا وقد تأخذ الوحدة المحاسبية عدة أشكال مثل شركة مساهمة بذاتها، أو مجموعة من الشركات المستقلة قانوناً مثل وجود شركة أم (قابضة) (Parent) وشركات تابعة (Subsidiaries)، كما قد تكون الوحدة المحاسبية دائرة نشاط معين كما في حالة المنشآت ذات الأقسام المتعددة، وفي نفس السياق أيضاً يعتبر الاقتصاد القومي في الدولة ووحدة محاسبية مستقلة، لذلك ولتوسيع طبيعة هذا الفرض يتم تناوله من الجوانب التالية:

أ. علاقة الوحدة المحاسبية بأصحاب رأس المال.

ب. علاقة الوحدة المحاسبية بالوحدات الاقتصادية الأخرى.

ج. طبيعة الوحدة المحاسبية.

أ. بالنسبة لعلاقة الوحدة المحاسبية بأصحاب رأس المال:

تعتبر الوحدة المحاسبية كياناً مستقلاً عن أصحاب رأس المال بصرف النظر عن طبيعة المنشأة فردية أم أشخاص أو شركات أموال، وتظهر العلاقة بين الوحدة المحاسبية وملاكها في المعاملات المتعلقة بزيادة أو نقص رأس المال، توزيعات الأرباح، المسحوبات الشخصية في شركات الأفراد والأشخاص.

ب. بالنسبة لعلاقة الوحدة المحاسبية مع الوحدات الاقتصادية الأخرى:

يجب التمييز لدى إجراء القياس والتحليل المحاسبي بين العمليات التي تستوجب التسجيل في الدفاتر المحاسبية أو التي لا تستوجب ذلك، الأمر الذي يتعين معه التفرقة بين

الثلاثة أنواع هي:

- عمليات داخلية بالمشروع.
- عمليات خارجية.
- عمليات أجنبية.

### العمليات الداخلية:

هي عبارة عن كافة الأنشطة الإنتاجية التي تقوم بها الوحدة المحاسبية بغرض تحويل الموارد من الأصول إلى منتجات في صورة سلع وخدمات، ويلاحظ أن هذه العمليات تتعلق بمحاسبة التكاليف والتي يتبع عنها تحديد تكلفة المنتجات، الأمر الذي يساعد الإدارة في عمليات التخطيط ورسم السياسات الإنتاجية.

### العمليات الخارجية:

هي عبارة عن المعاملات الخارجية (الأحداث والوقائع) التي تتم بين الوحدة المحاسبية وغيرها من الوحدات، وتشمل عمليات تبادلية وهي العمليات ذات جانبي تنطوي على تدفق الأموال من وإلى الوحدة المحاسبية، أما العمليات التمويلية فهي عمليات ذات جانب واحد تنطوي على تدفق الأموال من الوحدة المحاسبية إلى وحدات أخرى، أو العكس مثل:

- عمليات تمويلية في صالح المنشأة (تدفق مالي داخل) مثل الحصول على أصل، أو الوفاء بالتزام دون التضحية بأي شيء مقابل ذلك كالاعانات، والمساهمات التي تتحصل عليها المنشأة من الغير.
- عمليات تمويلية في غير صالح المنشأة (تدفق مالي خارج) مثل التضحية بأصل، وتحمل التزام دون الحصول على شيء مثل التبرعات أو الالتزامات التي تتکبدها المنشأة كالسرقة أو انقضاء مفاجيء لأحد أصول المنشأة.

### العمليات الأجنبية:

وهي العمليات التي تجري بين الوحدات المحاسبية الأخرى فيما بينها والتي لا تؤثر على أصول المنشأة، ولا تتعلق بأنشطتها وعملياتها المرتبطة بنظامها المحاسبي.

### ج. طبيعة الوحدة المحاسبية:

للوقوف على طبيعة الوحدة المحاسبية يتم النظر إليها من خلال أحد بعدين كما يلي:

#### البعد الأول:

تعتبر الوحدة المحاسبية كيان له أبعاد اقتصادية وإدارية وقانونية ويمكن أن تتمثل في شكل مبلغ معتمد ومحخص لغرض معين كالأجهزة الإدارية أو تعتبر دائرة نشاط أو فرع كما تعتبر شركة قائمة بذاتها أو شركة قابضة وتتبعها شركات أخرى ذات ذمة مالية مستقلة.

#### البعد الثاني:

يركز هذا البعد على اهتمامات أصحاب الحقوق أو المصلحة وليس على نشاط ووظائف الوحدة نفسها، أي يركز على احتياجات المجتمع مما يعني اتساع نطاق التقارير المحاسبية ليغطي مجالات الموارد البشرية، وتكلفة رأس المال وغير ذلك مما يتطلبه نموذج المسؤولية الاجتماعية، وتوجد نظريتان تفسران طبيعة الوحدة المحاسبية في علاقتها بأصحاب المصالح فيها وهي نظرية الملكية المشتركة والتي تعنى أن الوحدة المحاسبية هي وحدة ملوكه لفرد أو مجموعة أفراد لهم مصلحة مشتركة في تحقيق الأرباح، أما النظرية الأخرى فهي الشخصية المعنوية وتعني تعدد أصحاب المصالح في هذه الوحدة سواء كانوا ملوكاً أم مقرضون أم ممولون أو عملاء أو مستهلكون.

### 2. فرض الاستمرارية:

- يرتبط فرض الاستمرارية بفرض وجود الشخصية الاعتبارية المستقلة حيث تعتبر الوحدة المحاسبية مستمرة في أعمالها ونشاطها الطبيعي وليس هناك نية لتصفيتها في الوقت الحاضر وبالتالي فإنه على عكس ذلك فطالما لا يوجد دليل لتصفيتها فإن

القواعد المالية يتم إعدادها بافتراض أن المنشأة تستمر في أداء نشاطها، وبالتالي فإنه احتفال التصفية أو التوقف عن مزاولة النشاط هو حالة استثنائية.

- يتفق هذا الفرض مع الاعتبارات القانونية التي تعمل في ظلها الوحدة الاقتصادية، إن بناء النظرية المحاسبية تتطلب وجود هذا الفرض فإذاً أن تكون هناك حالة استمرار أو حالة تصفية ولا يمكن افتراض كلا الحالتين وإلا جاءت المبادئ المحاسبية متعارضة ومن الطبيعي أن يؤسس الأمر على أساس الافتراض بالاستمرارية وليس التصفية.

السؤال المنطقي الذي يثار إلى متى يتم افتراض الاستمرارية؟

- كثيراً ما نجد في الواقع العملي اختفاء منشآت وحلول منشآت أخرى مكانها لذلك فإن الإجابة على هذا السؤال معناه أن فرض الاستمرارية هو فرض يتعلق بالحاضر والظروف السائدة وقت إعداد القواعد المالية وليس بالمستقبل وأن المنشأة سوف تستمر لفترة أطول من عمر أي أصل تمتلكه وبما يعلم على الوفاء بكل الالتزامات والتعهدات القائمة، وبالتالي فإن هذا الافتراض يتعلق بالماضي والحاضر ولا يتعلق بالنشاط لفترات القادمة.

- يقوم على فرض الاستمرارية بعض المبادئ المحاسبية مثل تقويم الأصول حيث تمثل الأصول مجموعة منافع يتضرر الاستفادة منها مستقبلاً، كذلك إعداد قائمة المركز المالي باعتبارها أرصدة مرحلة للمستقبل، وأسس الاستحقاق وما يتبع عنه من تسويات جردية تتعلق بالمقدمات المستحقات، واستهلاك الأصول الثابتة، والتفرقة بين المعرفات الإيرادية والرأسمالية وتكون الاحتياطات الرأسمالية، واحتياجز جزء من الأرباح وترحيله إلى فترات ثابتة، كلها تعتمد على فرض الاستمرارية.

- يرى فقهاء المحاسبة أن فرضية الاستثمارية هي الفرضية التي يتم الاعتماد عليها عند إجراء القياس المحاسبي القائم وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية ومن ذلك تقويم الأصول الثابتة فطالما أن المنشأة ليست في حالة تصفيّة اضطرارية التي تستوجب التخلص من تلك الأصول وتحويلها إلى أصول نقدية وبالتالي فليس من الملائم تقويمها بالأسعار الجارية لأغراض إعداد المركز المالي للمنشأة مما يوجب الالتزام بالتكلفة التاريخية، ومن ثم تحديد إهلاكها ومبالغ إطفائها على أساس التكلفة التاريخية بصرف النظر عن التغييرات في قيمها خلال الفترات التالية:  
تمثل أرصدة المركز المالي للمنشأة أرصدة مرحلة إلى فترة مستقبلية لاعتبارها تقدم بعملية الربط بين الفترات الزمنية، وعليه فإنه طبقاً لهذه الفرضية (الاستثمارية) يجب إعداد المركز المالي للمنشأة بشكل مستمر عن كل فترة مالية من الفترات المتالية.

### 3. فرض الدورية:

- طبقاً لما ورد في تفسير فرضية الاستثمارية التي تقضي باستمرارية مزاولة المنشأة لأنشطتها، فإن الاعتبارات العملية لهذه الفرضية تقضي بتقسيم حياة المشروع إلى فترات دورية لغرض إعداد التقارير المالية الدورية وتوفير المعلومات اللازمة لتخاذلي القرارات بشكل منظم وبدون تأخير مما يجعلها قابلة للمقارنة بين الفترات المالية للمنشأة أو المنشآت الأخرى المماثلة.
- تظهر أهمية هذا الفرض لأن البديل لذلك هو الإنتظار حتى نهاية عمر المشروع مما يعني تقديم معلومات غير ملائمة.
- هناك مبادئ وإجراءات محاسبية تحكم تحديد نتائج الأعمال وإعداد المركز المالي تقوم على مبدأ الفرضية لأنه بافتراض عكس هذا الفرض (أي في المدى الطويل) فإنه لا يتم اتباع

طريقة القسط الثابت أو المتناقص أو غيره من طرق الاستهلاك، كذلك لا يهم في المدى الطويل تقويم المخزون (تكلفة المخزون) على أساس التكلفة الكلية أو التكلفة المتغيرة، كذلك لا يهم تطبيق مبدأ المقابلة (تحديد المدمنات والمستحقات)، أو التفرقة بين عناصر الربح الشامل والربح الجاري.

- إن الاعتبارات العملية واحتياجات مستخدمي المعلومات تفسر الأسباب المنطقية نحو اتباع هذا الفرض في بناء النظرية المحاسبية، حيث توفر تقارير دورية سنوية تنسجم مع خاصية الملاءمة في البيانات المالية.
- يقى من الناحية العملية ضرورة تحديد الفترة المالية التي تعد عنها القوائم المالية، وما إذا كانت سنة تقويمية كاملة ترتبط باكتمال دورة التشغيل أم تكون أقصر من ذلك، وفي الواقع العلمي نجد أن هناك أمور فنية وعملية تحكم قصر أو طول هذه الفترة وتاريخ بدايتها وتاريخ نهايتها، فالعبرة في تحديد تلك الفترة يخضع لطبيعة نشاط الوحدة المحاسبية، ويمكن القول أن تاريخ نهاية الفترة المحاسبية تحكمها اعتبارات تتعلق بانتهاء دورة النشاط وهي النقطة الزمنية التي يكون فيها دورة النشاط قد اكتملت حتى وصلت إلى ما يقارب نقطة الصفر أي عند أضعف نقطة في مرحلة النشاط حيث تنتهي عندها الفترة المالية.

أما في المنشآت الزراعية فيمكن القول أن الدورة تبدأ مع بداية الموسم الزراعي وتنتهي عند نهايته بصرف النظر ما إذا كانت سنة تقويمية من عدمه أما في الأنشطة الخدمية أو المقاولات والأعمال الإنسانية فهي عادة لا تستمر أكثر من سنة تقويمية وتستمر أنشطتها بنفس المستوى مما يعني في هذه المرحلة ربطها بنهاية السنة التقويمية.

### 4- فرض وحدة القياس:

- لأغراض إثبات المعاملات والواقع الاقتصادي لا بد من استخدام القياس المحاسبي للتعبير الكمي عن تلك المعاملات والظواهر وإبراز العلاقات القائمة بين خصائص الأشياء المراد قياسها لذلك تتطلب عملية القياس اختيار وحدة قياس مناسبة.
- إن القياس المحاسبي هو قياس مالي بمعنى أنها تعنى بالعمليات التي يمكن التعبير عنها نقداً، أي قابلة للقياس الكمي بوحدة النقد، ولكن في ظل التوسيع في مجال العمل المحاسبي فليس من المستبعد أن تدخل المحاسبة مجال العمل المالي الوصفي ويظهر هذا التوجه نحو التوسيع في الإفصاح المالي ليشمل محاسبة الموارد البشرية، وكذلك الانتقال من مفهوم القوائم المالية إلى مفهوم التقارير المالية.
- هناك مشكلة يثيرها هذا الفرض وهي مشكلة عدم ثبات وحدة القياس ذاتها، فمن المعروف أن النقود أداة للتعبير عن القيمة التبادلية للسلع والخدمات وأنه من المتوقع عدم ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد، إلا أن التفسير التقليدي لهذا الفرض يقوم على أساس أنه في غياب التغيرات الكبيرة في القوة الشرائية للنقود يمكن اعتبار وحدة القياس ثابتة القيمة (أي أن التغيرات في قيمة النقود التي ليست ذات وزن كبير يمكن إهمالها عملياً) مع مراعاة إعادة تصوير القوائم المالية باستخدام وحدة قياس موحدة القيمة في حالة حدوث تغيرات كبيرة في القوة الشرائية للنقود.
- يقوم نموذج التكلفة التاريخية على فرضية ثبات وحدة القياس النقدي أي تجاهل التغيرات في المستوى العام للأسعار وتمسكه بالتكليف التاريخية للأحداث والواقع الاقتصادي وقد أكد على ذلك مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية FASB هذه الفرضية والاستمرار في تطبيق نموذج التكلفة التاريخية، مع مراعاة تطبيق محاسبة التضخم خاصة في الدول التي تعاني اقتصادياتها من تضخم بمعدلات عالية.

## ثانياً: المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

على الرغم من الجهد الذي بذلت حتى الآن لتطوير الإطار الفكري للمحاسبة إلا أن هناك صعوبات تعيق المنهج العلمي لتحديد المبادئ المحاسبية الأساسية وهي:

1. وجود العديد من المصالح الذاتية المتعارضة للأطراف المتعددة التي تهتم بنتائج العملية المحاسبية والتي قد لا تستند إلى أي مبررات منطقية.
2. إن استخدام إطار فكري متطرق عليه كأساس لاستخلاص المبادئ (الأسلوب الاستقرائي أو الاستنباطي) يتطلب وقتاً وجهداً طويلاً وهو بحاجة إلى إعادة النظر بشكل مستمر وفقاً للتطورات البيئية.
3. ليس معنى ذلك أن مهنة المحاسبة تعمل دون ضوابط أو قواعد بل تقوم على أساسيات وأعراف اتفق على تسميتها بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) والتي تستخدم كأساس لتصنيف وتبرير الممارسات المحاسبية المقبولة في المكان والزمان.
4. إن المعيار الذي يمكن استخدامه للتفرقة بين المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتلك غير المتعارف عليها هو أنه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها هي التي تحظى بتأييد رسمي من جانب الجهات المسؤولة عن تنظيم وتطوير المهنة كما تحظى بإجماع الرأي حول كيفية تطبيقها.
5. ولما كانت تلك المبادئ هي نتائج إجماع المحاسبين عليها فمن الطبيعي أن تتعرض لمخاطر التحيز لتغليب مصلحة فئة على أخرى وقد حدا ذلك إلى الاتجاه نحو تقويض مهمة تحديد تلك المبادئ إلى الجهات المسؤولة عن تطوير وتنظيم المهنة.

## 1. مبدأ القياس الفعلي:

يعني هذا المبدأ هو قياس كل من عناصر الأصول والخصوم وحقوق الملكية والتغيرات التي تطرأ عليها. مما يستلزم الوقوف على أبعاد عملية القياس من حيث تحديد مفهوم الأحداث والعمليات وكذا تحديد مصادر التغيرات التي تطرأ عليها.

- بالنسبة لتعريف الأحداث فهي عبارة عن وقائع ذات تأثير على اقتصاديات الوحدة وقد تكون هذه الأحداث داخلية وخارجية، كما قد تشمل ظروف يترتب عليها أوضاع تنطوي على مكاسب لصالح المنشأة أو في غير صالحها، ولا شك أن تحديد طبيعة هذه الأحداث والعمليات والظروف وقياسها وتبويتها يساعد كثيراً في تحديد وقياس النتائج والتغيرات التي تطرأ على عناصر القوائم المالية.
- هناك أحداث أو عمليات أو ظروف تؤدي إلى تغيير في الأصول والخصوم ولا يصاحبها تغير في حقوق الملكية.
- هناك أحداث أو عمليات أو ظروف تؤدي إلى تغيير في حقوق الملكية مثل الإيرادات والمصروفات، المكاسب والخسائر، استثمارات المالك، توزيعات للملاك
- هناك أحداث أو عمليات أو ظروف لا تؤثر على حقوق الملكية ولكن تؤثر على العناصر المكونة لهذه الحقوق مثل إصدار أسهم مجانية أو عمليات تحويلية للأسهم في الشركات المساهمة.

### معايير الإثبات المحاسبي:

هناك أربعة معايير أساسية يجب توافرها قبل أن تكون أي عملية مالية قابلة للإثبات المحاسبي (الاعتراف المحاسبي) وهي:

### التعريف: Definition

بمعنى أن ينطبق عليها أحد التعريفات الخاصة بعناصر القوائم المالية فإذا كانت مورداً فيجب أن ينطبق عليها التعريف العلمي للأصول، وإذا كانت التزاماً فيجب أن ينطبق عليها التعريف العلمي للخصوم، بالإضافة إلى انطباق التعريف العلمي لكل من عناصر الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر.

### القياس: Measurability

وهو يعني أن يتوفّر للبلد أو للعملية خاصية القياس أي يعني أن تكون ملائمة في إمكانية تحديد قيمة نقدية لها والعبّر عنها بالتكلفة وفق مناهجها المختلفة وقت وقوع الحدث المالي، ويمكن التعبير عنها كمياً وكذلك استخدام وحدة النقد لقياسها.

### الملاءمة: Relevance

بمعنى أن تكون المعلومات الخاصة بالعملية لها قدرة في التأثير على قرارات مستخدمي القوائم المالية مما يستلزم توفر قدرة تنبؤية لهذه المعلومات، وإمكانية التحقق من التوقعات المتعلقة بها (التغذية العكسية)، وأن تكون في الوقت المناسب.

### الثقة (الاعتماد على المعلومات): Reliability

بمعنى أن تتحقق المعلومات درجة كافية من صدق التمثيل وإمكانية التثبت من المعلومات، وعدم التحيز وعدم إخضاع أي من مفردات القوائم المالية لعملية القياس فيجب أولاً تحديد الخاصية أو الصفة المطلوب إخضاعها للقياس ثم استخدام وحدة النقد للتغيير عنها.

- من الخصائص الرئيسية لقياس عناصر الأصول والخصوم هو بتطبيق خاصية التكلفة التاريخية وهي تشير إلى مقدار النكديّة التي تتحملها المنشأة للحصول على الأصل وهو ما

ينطبق على قياس الأصول الثابتة ومفردات المخزون، وهنا يجب مراعاة المعاير المتعلقة باحتساب تكلفة الأصل مثل معيار التكلفة النقدية للأصل في تاريخ اقتنائه حيث تستبعد تكلفة تمويل الأصل من فوائد وخلافه باعتبارها تكلفة تمويلية وليس تشغيلية، كما يتعين مراعاة معيار المكان وهو ما يتعلّق بنفقات نقل الأصل إلى مكان تخزينه لما يعني إضافة نفقات الشحن والتأمين والجمارك والعمولات، أما المعيار الثالث فهو معيار الجاهزية أي بمعنى إضافة جميع النفقات إلى الأصل حتى يصبح جاهزاً للاستخدام.

- أما خاصية التكلفة الجارية أو تكلفة الاستبدال فتعني ذلك القدر من النقدية الذي يمكن أن تتحمله المنشأة فيما إذا قامت بإعادة شراء ما تمتلكه من أصول في الوقت الحالي كما تعني ما قد يتوفّر للمنشأة من نقدية في حالة تحملها بالتزام معين.
- أما خاصية القيمة السوقية الجارية فتعني ذلك القدر من النقدية الذي يمكن أن تحصل عليه المنشأة إذا قامت ببيع ما يتوفّر لها من أصول.
- أما خاصية صافي القيمة المتوقع الحصول عليها (صافي القيمة البيعية) فهي تمثل قيمة النقد التي يتضرر الحصول عليه أو سداده بعد خصم التكاليف لتحويل الأصل أو الخصم إلى نقدية وهو ما ينطبق على عناصر المدينين والدائنين وأوراق القبض وأوراق الدفع.
- أما خاصية القيمة الحالية للتغيرات النقدية فهي تعتبر الأساس في إثبات عناصر المديونية والدائنة طويلة الأجل باستخدام معدل خصم يمثل سعر الفائدة السائد في تاريخ نشأة الحق أو الالتزام.

وفيما يتعلق بالتعبير عن الكميات والمقادير بوحدة النقد الذي تعرف النظرية المحاسبية بثباتها، فإن ذلك يقوم على أساس أن مخالفة هذا الفرض سوف يؤدي إلى استخدام وحدة نقود للتعبير عن عناصر المركز المالي بوحدات قياس مختلفة، وهو أمر يتعارض مع أصول

ومبادئ نظرية القياس غير أن هناك مشكلة عدم ثبات هذه القوة الشرائية وحدوث تغيرات كبيرة فيها، الأمر الذي أدى إلى التوجه نحو معالجة هذا الأمر بإعداد قوائم مالية تعكس التغيرات في المستوى العام للأسعار من خلال استخدام وحدة نقد ذات قوة شرائية موحدة بدلًا من وحدة النقد الأصلية وبذلك يتم استبعاد أخطاء وحدة القياس النقدي الثابتة.

### 2. مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات:

لتحديد الدخل المحاسبي هناك مدخلان:

أولهما **مدخل الميزانيات**: وهو يعني مقارنة صافي الأصول في أول وآخر الفترة بعد استبعاد أثر أي استثمارات إضافية أو توزيعات على المالك أما قائمة الدخل فهي مجرد حلقة وصل بين ميزانيات الفترات المحاسبية.

والثاني هو **مدخل مقابلة الإيرادات بالمصروفات**: وهو يعني مدخل العمليات حيث يتحدد الدخل المحاسبي بمقابله إيرادات الفترة مع مصروفاتها أما قائمة المركز المالي فهي مجرد حلقة وصل بين قوائم الدخل في الفترات المحاسبية.

- إن الاتجاه الحديث للفكر المحاسبي يدعو إلى العناية بكل من قائمة الدخل والمركز المالي ولا يغلب أحدهما على الأخرى بحيث لا يكون الاهتمام بعناصر قائمة المركز المالي على حساب العناية بقائمة الدخل.
- يعترف النموذج المحاسبي المعاصر بتحديد الدخل على أساس مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، فطبقاً لهذا المبدأ تمثل المصروفات تكاليف الحصول على الإيرادات أي بمعنى وجود علاقة السببية بينها، فالخطوة الأولى هو تحديد إيرادات الفترة ثم يأتي بعد ذلك تحديد الدخل.

ذلك تحديد مصروفاتها باعتبارها ذلك الجزء من التكاليف المستنفدة في سبيل تحقيق تلك الإيرادات، أي بمعنى مقابلة الإنجازات المحققة بالجهود المبذولة.

- يشتق مبدأ مقابلة الإيرادات والمصروفات من فرض الدورية الذي يقضي بقياس نتيجة النشاط للمنشأة خلال فترات قصيرة دورية ومنتظمة حيث يتم في كل فترة دورية تحديد إيراداتها ومصروفاتها بشكل مستقل، ويعتمد هذا المبدأ في التطبيق العملي على أساس الاستحقاق.

### أساس الاستحقاق:

يتفق مبدأ المقابلة مع تطبيق أساس الاستحقاق وليس الأساس النقدي في قياس الإيرادات والمصروفات للأسباب التالية:

- يعتبر اتباع أساس الاستحقاق أكثر فائدة من الأساس النقدي في قياس الدخل الدوري.
- يوفر أساس الاستحقاق مؤشر أفضل عن قدرة المنشأة الحالية والمستقبلية على تحقيق التدفقات النقدية.
- طبقاً لأساس الاستحقاق يتم إثبات آثار مالية للأحداث والعمليات والظروف بمجرد تتحققها وليس عند تحصيلها أو دفعها.
- يتسع نطاق الإثبات المحاسبى على أساس الاستحقاق ليشمل كافة العمليات النقدية والأجلة وعمليات التبادل والتغيرات في أسعار الأصول والخصوم والنشاط الداخلى وما يتبع عنه من قيم مضافة لأصول المنشأة.
- يعطى أساس الاستحقاق تقديرًا أشمل لأداء الوحدة المحاسبية خلال الفترات المحاسبية.
- طبقاً لأساس النقدي فإن المقبولات والمدفوعات لا يمكن أن توضح ما يعتبر منها عائدًا على الاستثمارات أو استردادًا لها، كما أن النقدية المقبوسة خلال فترة معينة قد

تكون ناتجة عن نشاط يتعلّق بفترات سابقة، كما أنّ النّقدية المدفوعة خلال فترة معينة قد تكون متعلّقة بنشاط الفترات المُقبلة.

• لذلك ولتطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات يستلزم الأمر الأخذ بأساس

الاستحقاق حيث يستوجب ضرورة تحديد ما يلي:

◦ توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات من خلال إيجاد علاقة سببية بينهما.

◦ معالجة آثار عدم تزامن التدفقات النقدية من خلال إعداد التسويات الخاصة

بالمقدمات والمستحقات ومعالجة استهلاك التكاليف الرأسمالية وتوزيعها بطريقة

منتظمة ومنطقية تعكس بقدر الإمكان مدى الاستفادة الدورية من هذه الموارد.

◦ هناك حالات تستوجب الأخذ بأساس النّقدي وهي:

- عدم وجود رابطة سببية بين الإيرادات والمصروفات كما في حالة النّشاط

الحكومي، ومثال ذلك عملية الضرائب وجباية الإيرادات وتوزيع أعبائها على

المواطنين دون تقييد بمستوى الخدمات التي تقدمها.

- عندما ترتفع درجة الاجتهاد والتقدير الشخصي إلى حد فقد معه المعلومات

المحاسبية فاعليتها.

- يفيد تطبيق الأساس النّقدي لدى إعداد قائمة التدفق النقدي وفي مجال تقييم

الوضع النقدي ومركز السيولة في المنشأة.

• وختاماً تجدر الإشارة إلى أنّ علاقة السببية بين الإيرادات والمصروفات لا يعني بالضرورة

السببية الحتمية، بمعنى تشخيص كل نفقة وربطها بالإيرادات التي أنتجتها بل ينطلق من

المفهوم الإحصائي لعلاقة الارتباط بين متغيرين، متغير مستقبل ومتغير تابع، أما

الأحداث التي لا تخضع لمبدأ السببية فإنها تعالج في قائمة الدخل في مرحلة أخيرة

منفصلة والتي يسمها المحاسبون الأحداث غير العادلة سواء كانت نفقات أو إيرادات أو كانت تخص أحداً رأسمالية أو أحداً آخر غير عادلة.

### 3. مبدأ قياس وتحقق الإيراد:

للاعتراف بالعملية المالية يجب أن توفر أربعة شروط سبق الإشارة إليها وهي (التعريف، القياس، الملاءمة، الثقة) في مجال قياس وتحقق الإيراد يجب توافر شرطان آخران هما:

- الاكتساب Earned، بمعنى اكتمال عملية توليد الإيراد أو اقترابه من الاكتمال.
- التحقق أو القابلية للتحقق بمعنى تحويل الأصول غير النقدية إلى أصول نقدية وما هو في حكم النقدية.

#### تحديد مفهوم الإيراد:

لمعرفة وتحديد مفهوم الإيراد فإنه يمكن النظر إليه من ثلاثة مفاهيم:

- عبارة عن تدفق من القيمة داخل إلى الوحدة المحاسبية نتيجة أدائها لنشاطها.
- عبارة عن تدفق من القيمة خارج من الوحدة المحاسبية نتيجة تبادل السلع والخدمات مع الغير.
- عبارة عن ما يتولد من قيم سواء كان ذلك في شكل سلع أو خدمات تم تبادلها أو لم يتم تبادلها خلال الفترة (أي كل ما يسفر عنه النشاط الإنتاجي)، ونلاحظ على المفاهيم الثلاثة أن المفهوم الثالث (الأخير) يعتبر أشمل وأوسع لأنّه يعتبر الإيراد مؤشراً على قيمة المنجزات التي حققتها الوحدة المحاسبية خلال الفترة. في حين قد عرف مجلس معايير المحاسبة الأمريكي الإيراد على أنه تدفق داخل وتدفق خارج في شكل سلع وخدمات، أو أي زيادة في أصول المنشأة أو تسديداً لخصومها أو كليهما معاً التي تنشأ عن إنتاج وبيع السلع والخدمات للغير مما تدخل ضمن الأعمال الرئيسية المعتادة المستمرة.

## تحديد وقياس الإيراد:

يتم تحديد وقياس الإيراد من خلال وجهتي نظر:

- وجهة نظر شاملة (يدخل ضمن الإيرادات العائد من إنتاج السلع والخدمات والعائد من أنشطة أخرى فرعية وغير متكررة).
- وجهة نظر محددة وهي تميز بين الإيرادات والمكاسب على أساس أن المكاسب تمثل عائد نشاط غير متكرر لا ترتبط بالهدف الرئيسي للمنشأة.
- فيما يتعلق بالقياس فإن القاعدة العامة هي توفر دليل موضوعي على زيادة القيمة والتي تنتج عن العمليات التبادلية، أي بمعنى أن يكون على أساس قيمة الزيادة في الأصول أو النقص في الخصوم نتيجة بيع السلع وتأدية الخدمات، أما بالنسبة للعمليات الأجلة فإذا كانت فترة الائتمان طويلة نسبياً فإن يتغير في هذه الحالة إيجاد القيمة الحالية المتوقع تحصيلها في تاريخ الاستحقاق وبالتالي فإن أي خصومات نقدية أو أي ديون معدومة يجب معالجتها على أساس أنها تخفيض للإيراد ولا تعتبر ضمن عناصر المصاريف لأنها ليست خدمات مستنفذة في سبيل تحقيق الإيرادات.
- إذا كانت عمليات التبادل غير نقدية (تبادل عيني) فيتم قياس الإيراد على أساس القيمة العادلة للأصل الذي حصلت عليه المنشأة أو الأصل الذي قدمته المنشأة في عملية خلق الإيراد.
- إن ما يمثل مكاسب أو ما يمثل إيرادات مختلف من وحدة لأخرى وفقاً لاختلاف طبيعة النشاط واختلاف الظروف المحيطة.
- ومن أمثلة المكاسب التي تنتج عن عمليات تبادلية هي عملية بيع الأصول، أما المكاسب التي تنتج عن عمليات تمويلية فهي كما في حالة الإعانات والغرامات، كما قد تنشأ

المكاسب بسبب حيازة الأصول والخصوم الناتجة عن التغيرات في الأسعار أو تغيرات أسعار الصرف.

- يتحقق اكتساب الإيراد من خلال النشاط الإنتاجي الذي تقوم به المنشأة بداعياً من الحصول على أوامر التوريد ومروراً بأنشطة التصنيع والتسويق والتخزين والتحويل كما يتم اكتساب الإيراد من خلال المضاربة على أسعار الأصول التي تتحققها من خلال اقتناها لها عبر الفترات المحاسبية.

والسؤال الذي يثار هنا ما هو توقيت الاعتراف بالإيراد محاسبياً؟ وللإجابة على ذلك السؤال يمكن القول:

- يتم الاعتراف بالإيراد كاملاً عند نقطة إتمام البيع والتسليم أي حدوث عملية التبادل بين المنشأة والغير باعتبارها النقطة الزمنية التي يتحقق عندها الحدث الرئيسي ويتم فيها اكتساب الإيراد أو تتحققه أو قابليته للتحقق.
- إن تأجيل الاعتراف بالإيراد أكثر مما ينبغي سوف يفقد المعلومات المحاسبية خاصية الملاءمة للاستخدامات المتوقعة، كما أن الاعتراف به قبل اكتسابه أو توفر الدليل الموضوعي على وجوده سوف يؤثر سلباً على درجة إمكانية الاعتماد على المعلومات المحاسبية.

### مناقشة الأسس التقليدية والبديلة لتحقق الإيراد:

هناك العديد من الممارسات المحاسبية في مجال تحقق الإيرادات هي:

1. ينظر إلى الإيراد على أنه تيار متدايق من الإنتاج للأنشطة خلال الفترات المحاسبية مما يلزم توزيع القيمة المضافة على أكثر من نقطة زمنية، ويندرج تحت ذلك كافة أسس التحقق التي تعترف بالإيرادات، ومن أهم هذه الأسس:

أ. أساس الاستحقاق للإيراد ويتم ذلك في ظل عقود مبرمة مع المنشأة والتي توفر تحقيق شرطي الاكتساب والتحقق للإيراد معًا لذلك يطبق أساس الاستحقاق الدوري كما في حالة الإيجارات الدائنة والفوائد الدائنة والعمولات والأتعاب التي تستحق مقابل تقديم الخدمات.

ب. أساس الزيادة أو النمو الطبيعي في القيمة التي تحدث بمرور الوقت ويلعب فيها هذا الوقت دوراً رئيسياً في عملية تحقق شرط الاكتساب كما في حالة الصناعات الاستخراجية حالات الزراعة والصيد وتربية الماشية مما يستلزم إعادة تقدير هذه الأصول بصورة دورية، ويتم حساب الإيراد في هذه الحالة بالفرق بين صافي الأصول في بداية الفترة وصافي الأصول في نهاية الفترة.

ج. أساس نسبة الإنجاز وهو يقضي بتوزيع الإيراد (الأرباح) وفقاً لدرجة التقدم في التنفيذ، حيث يعتبر هذا التقدم في التنفيذ مليباً لشرط قابلية التتحقق وينطبق ذلك على عقود المقاولات طويلة الأجل.

2. عادةً يتم الاعتراف بالإيراد كاملاً عند النقطة الزمنية التي يتم عندها أداء النشاط الرئيسي أو إتمام حدث هام في دورة اكتساب الأعمال أو نقطة أداء النشاط ويندرج تحت ذلك الأسس التالية:

أ- أساس البيع والتسليم وهو الأساس التقليدي لتحقيق الإيرادات حيث يكون سعر المنتج قد تحدد بصورة نهائية، وقد انتقلت حيازته لطرف آخر، وأن البيع يمثل الحدث الهام في دورة النشاط وإن معظم التكاليف الخاصة بالمنتج قد تم تحديدها. والأسئلة التي تثار هنا هي ما هو توقيت إتمام البيع (هل عند انتقال الملكية القانونية؟ هل عند شحن البضاعة؟ أو عند حجز البضاعة؟ أو عند استلام

البضاعة؟ أو عند تحرير الفاتورة؟ أو عند انتهاء مهلة رد البضاعة؟ وللإجابة على ذلك تعتبر عملية البيع قد نفذت عندما تنتقل إلى المشتري الجزء الأكبر من المخاطر والحقوق المتعلقة بملكية الأصل المباع، ولكن ليس شرطاً أن تنتقل كل المخاطر وكل الحقوق للاعتراف بإتمام عملية البيع وأقرب مثال على ذلك هو حالة البيع بالتقسيط أو البيع التأجيري أو الإيجار التمويلي حيث يتم الاعتراف بقيمة العملية كإيراد محقق في دفاتر البائع على الرغم من احتفاظه بملكية القانونية للأصل حيث يعتبر هذا الاحتفاظ هو مجرد إجراء لضمان سداد المستحق من قيمة الأصل، ويتم ذلك من خلال إجراء عدة قيود محاسبية كالأتي:

- جعل حساب عملاء البيع بالتقسيط مديناً مقابل القيد إلى حساب المبيعات بالتقسيط دائناً بكامل قيمة صفقة البيع.
- جعل حساب تكلفة المبيعات بالتقسيط مديناً مقابل القيد إلى حساب المخزون دائناً بقيمة تكلفة الصفقة المباعة.
- جعل حساب النقدية مديناً مقابل القيد إلى حساب عملاء البيع بالتقسيط دائناً بقيمة الأقساط المسددة فقط.
- جعل حساب المبيعات بالتقسيط مديناً مقابل القيد إلى كل من حساب تكلفة المبيعات بالتقسيط دائناً وحساب الربح المؤجل للمبيعات بالتقسيط دائناً.

ب- أساس إتمام الإنتاج وهنا يتم الاعتراف بالإيراد عند اكتمال الإنتاج دون الانتظار إلى إتمام مرحلة التبادل باعتباره النشاط الرئيسي الأكثر أهمية في دورة النشاط اللازم لاكتساب الإيراد، كما الإيراد يعتبر في حكم القابل للتحقق إذا كانت هناك

سوق جاهزة ونشطة لإنتاج وبيع المنتجات بأسعار تنافسية لا تتأثر بكمية الإنتاج، وبالتالي فإن استخدام أساس الإنتاج للاعتراف بالإيراد وفقاً للشروط السابقة يترتب عليه تقويم المخزون بأسعار البيع أو صافي القيمة البيعية، وعليه فإن استخدام أساس الإنتاج يمكن أن يصلح لمنتج في حالة إنتاج سلع معينة لا يبذل فيها جهد لتسويقها مثل الذهب، والفضة، وبعض المنتجات الزراعية وبعض الاستثمارات في الأوراق المالية، أي في حالة الأنشطة التي يتتوفر لها خاصية القابلية للتحقق لها سوق حاضرة ونشطة بأسعار تنافسية لا تتأثر كثيراً بالقدر الذي تعرضه المنشأة من الإنتاج، وبالتالي فإن القاعدة هي أن يتم الاعتراف بالإيراد بمجرد إتمام الإنتاج وينطبق ذلك على السلع من المعادن الثمينة والأصول الزراعية والحيوانية.

إن الاعتراف بالإيراد أثناء الإنتاج مثل عقود المقاولات الإنسانية طويلة الأجل والتي يتحقق الإيراد فيها حسب درجة الإتمام، أما في حالة التعاقد على ناتج الوحدة المحاسبية فيمكن اعتبار طريقة نسبة الإتمام أي الاعتراف بالإيراد أثناء الإنتاج شريطة توفر تقديرات لتكاليف التنفيذ أو مقاييس محددة للإنجاز يمكن الاعتماد عليها، ويستلزم الأمر في هذه الحالة توفر تقديرات لتكاليف التي يمكن الاعتماد عليها والمتعلقة بتنفيذ العقد.

ج- أساس التحصيل النقدي، في بعض الحالات يعتبر تحصيل النقدية هو الحدث الهام في دورة النشاط وليس البيع أو الإنتاج حيث يمكن اعتبار هذا التحصيل بمثابة إيراد ويشترط لذلك أن تكون تكاليف تنفيذ النشاط قد تم تقاديرها بدقة حتى يمكن اعتبار المتحصلات النقدية إيراداً، وأما إذا لم يكن هناك درجة عالية من

التأكّد حول تكاليف النشاط (الإنتاج) أو تنفيذ العقد فإن الربحية يجب توزيعها طبقاً لأساس آخر.

وأخيراً فإن القاعدة العامة التي تحكم الاختيار بين أسس التحقق البديلة هو الاعتراف بالإيراد في أقرب وقت ممكن طالما قد تم اكتسابه بالنسبة للأنشطة الخاصة بإنتاج وتوزيع السلع هي أن يتم الاعتراف بالإيراد عند إتمام عملية البيع، أما الأنشطة الخاصة بتقديم الخدمات فهي أن يتم الاعتراف بالإيراد عند إكمال أداء الخدمة، أو عند إكمال أداء كل مرحلة من مراحل هذا النشاط أما بالنسبة للإيرادات الناتجة عن السماح للغير باستخدام أصول المنشأة كالفوائد والإيجارات وغيرها فيتم الاعتراف بالإيراد على أساس الاستحقاق الدوري عبر الفترة الزمنية.

أما في حالة التبادل العيني وحصول الوحدة على أصول غير قابلة للتحويل إلى نقدية أو ما في حكم النقدية فالقاعدة أن يتم الاعتراف بالإيراد على أساس القيمة العادلة ويقصد بالقيمة العادلة هي (تلك القيمة التي يمكن تحقيقها إذا ما تم تبادل الأصل في سوق كفاء وبين متعاملين على درجة مناسبة من الإدراك والمسؤولية).

### 4. مبدأ قياس وتحقق المصروفات:

- تعتبر المصروفات هي تدفق من القيم إلى خارج الوحدة المحاسبية نتيجة لاستنفاد الموارد الاقتصادية بصورة مباشرة أو غير مباشرة لغرض تأدية النشاط الاعتيادي والمستمر للمنشأة واكتساب الإيراد خلال فترة معينة.

- تختلف المصروفات عن النفقات، فالنفقات التي تتعلق النشاط الجاري تعرف بالنفقات الإيرادية، والتي تتعلق بالتكوين الرأسمالي تعرف بالنفقات الرأسالية، فالجزء الإيرادي من النفقات هو الذي يمكن اعتباره مصروفًا خاصاً بالفترة المحاسبية، فالنفقة عبارة عن مجموعة شاملة تحتوي ضمنها المصروفات (كمجموعة جزئية)، فكل مصروف يمثل نفقة وليس كل نفقة مصروف.
- تختلف المصروفات عن المدفوعات الأمر الذي يعني أن يكون التعامل مع كل منها وفق أساسين مختلفين عند تحديد نتيجة النشاط، الأول يقوم على أساس مقابلة الإيرادات مع المصروفات، أي وفق أساس الاستحقاق، أما الثاني فيقوم على أساس مقابلة المدفوعات مع المقبوضات أي وفق الأساس النقدي، إذ أن المدفوعات تمثل الأساس النقدي في القياس بالمقارنة بأساس الاستحقاق، فقد تكون المدفوعات سداداً لبعض أو كل التزامات الوحدة، وقد تمثل في رد جزء أو كل رأس المال أو على شكل توزيعات لأصحاب الوحدة المحاسبية.
- تختلف المصروفات عن التكاليف، إذ أن هذه الأخيرة تمثل استنفاداً للموارد الاقتصادية (الأصول) المرتبطة بعملية الإنتاج وأن هذا الإنتاج قد يتم بيعه فيتحول إلى مصروف خلال الدورة المحاسبية، أما الإنتاج الذي لا يتم تصريفه فإنه يظهر وبالتالي ضمن تكلفة المخزون السلعي آخر المدة مما يعكس على قيمة الأصول في المركز المالي، أي أن قيمة الأصول المستنفدة في تحقيق النشاط الجاري قد يقتصر أثرها على مجرد تحويل داخلي فيها يبين عناصر الأصول المختلفة، وتعرف هذه بخاصية التصاق التكلفة Cost attach، أي أن الأثر المالي للأحداث سيؤدي إلى تغير هيكل الأصول الخاصة بالوحدة المحاسبية.

- تختلف المدخرات عن الأصول في أن الأخيرة تمثل موارد لم تستنفذ بعد وإنما يتم استخدامها والاستفادة منها مستقبلاً في تحقيق نشاط الوحدة ولكن الجزء المستنفذ من هذه الأصول هو الذي يمثل المدخر ويعطى ضمن المدخرات.
- تختلف المدخرات عن الخسائر، فالخسائر هي ذلك الجزء من الانفاق أو ذلك الجزء المستنفذ من موارد المنشأة (الأصول) دون أن يكون له قدرة حالية أو مستقبلية على تحقيق الإيرادات، فهي تمثل إنفاقاً غير ضروري لنشاط المنشأة وغير متوقع ولا يمكن التحكم فيه أو تجنبه من قبل الإدارة، فهو إنفاق دون مقابل ومن الجدير باللاحظة أن بعض الموارد المستنفدة خلال الفترة قد لا تكون ضرورية للإنتاج ولكنها متوقعة مثل (التلف العادي من المواد الخام) والوقت الضائع العادي للعمال، ولكن التلف أو الوقت الضائع الذي يزيد عن المعدلات العادلة المتوقعة فإنه يعتبر خسارة.

### تحديد وقياس عناصر المدخرات:

ترتبط عملية تحديد وقياس عناصر المدخرات بما يلي:

- تحديد العناصر المكونة للمدخرات.
- كيفية قياس عناصر المدخرات.
- توقيت الاعتراف محاسباً بالمدخرات.

### (أ) تحديد عناصر المدخرات:

- المدخرات هي تدفقات خارجة (سالبة) تمثل موارد (أصول) مستنفدة في سبيل تحقيق النشاط الرئيسي للمنشأة مثل تكلفة البضاعة المباعة، الأجور.. وهي التي يتم مقابلتها مع إيرادات الفترة المحاسبية.

- هناك تدفقات سالبة يتم معالجتها خصماً من الإيرادات مثل مسموحايات المبيعات وهي معالجة سليمة غير أن هناك عناصر أخرى مثل الديون المشكوك فيها وخصم تعجيل الدفع والتي يجري معالجتها كمصرف ليس صحيحاً فهي ليست موارد مستنفدة في سبيل تحقيق نشاط الوحدة المحاسبية وبالتالي لا يمكن اعتبارها كمصرف، وتعد في حقيقة الأمر تخفيضاً في القيمة التي حصلت عليها المنشأة أو التي ستحصل عليها مستقبلاً، أي تخفيضاً في الإيراد الذي حصلت عليه المنشأة.
- فيما يتعلق بتحديد المصرفات على أساس صافي أم إجمالي، فهي قضية تتعلق بطريقة عرض عناصر القوائم المالية والغرض من إعدادها، وبصفة خاصة استخدامها في مجال التحليل، ومن الجدير بالذكر أن هناك تصنيفان لعرض هذه المصرفات إما على أساس وظيفي كما في حالة المصرفات الإدارية، المصرفات التسويقية، المصرفات الإنتاجية، أو حسب طبيعتها مثل تكلفة المبيعات مصرفات الأهلاك، مصرفات الرواتب، وهكذا.

### (ب) قياس المصرفات:

تشير قضية قياس المصرفات جدلاً واسعاً في الأوساط المهنية المحاسبية بسبب عدم الاتفاق على أهداف محاسبية محددة، وكذا مفهوم الدخل الواجب الإفصاح عنه ويوجد طريقتان

لقياس المصرفات هما:

- الطريقة المستمرة (المباشرة)
  - طريقة الجرد (غير المباشرة)
- بالنسبة للطريقة الأولى فهي تقوم على أساس افتراض وجود علاقة مباشرة (السيبية) بين المصرفات والفترة المحاسبية أو من مصرفات أنشطة معينة أو إيرادات معينة، مثل الإيجار

المدين والتأمين المتعلقة بالفترة المحاسبية، والربط بين أنشطة أو تكاليف الإنتاج أو المبيعات وما يقابلها من إيرادات الإنتاج، وإيرادات المبيعات، وهي الحالة التي تظهر فيها علاقة السببية بين المصروف والإيراد واضحة.

- بالنسبة للطريقة الثانية فهي طريقة غير مباشرة وتعتبر طريقة استثنائية في قياس المصروفات فهي تقوم على أساس تحديد قيمة الأصول (الموجودات) في نهاية الفترة، وذلك للوقوف على ذلك القدر من الموارد غير المستنفدة الذي يمكن ترحيله إلى أنشطة الفترات المقبلة وفق المعادلة التالية حيث يعتبر الفرق (الرصيد) هو مصروفات تخص الفترة الحالية:
$$\text{رصيد الأصول أول الفترة} + \text{ الإنفاق خلال الفترة} - \text{رصيد الأصول آخر الفترة} = \text{مصروفات الفترة}$$

- في التطبيق العملي فإن طبيعة العنصر هي التي تحدد الطريقة التي يفضل إتباعها، وفي جميع الأحوال فإن الأمر يستلزم مراعاة الفصل بين عناصر المصروفات وعناصر الخسائر، وذلك بالنظر إلى ما يتربّى على هذا الخلط من إضعاف القدرة التنبؤية للأرقام المحاسبية.

(ج) وفيما يتعلق بأساس القياس:

- يتم قياس المصروفات على أساسين هما:
- أساس القيمة التاريخية.
  - أساس القيمة الجارية.

أساس القيمة التاريخية:

- يتم قياس المصروفات وفقاً للتكلفة التاريخية وهو الأساس المقبول حسب CAAP (تكلفة اقتناء الأصل) أو مقدار الالتزام الذي نشأ خلال الفترة، ويثير هذا الأساس مشكلات عدّة أهمّها:

- أن سعر التبادل المتفق عليه للسلع والخدمات قد يتم سداده في تاريخ لاحق لتاريخ الاقتناء مما يثير مشكلة احتساب القيمة الحالية.
- أن سعر التبادل لا يعد مقياس مناسبًا للقيم الحقيقة للسلع والخدمات المستنفدة مما يترتب عليه مقابلة خاطئة للإيرادات بالمصروفات.  
ويعود السبب في كل ما سبق إلى أن هذا النموذج يتتجاهل عموماً تغيرات القيم بسبب إرتفاع أو انخفاض الأسعار.

### أساس القيمة الجارية:

يتم قياس المصروفات وفقاً للقيمة الجارية على أساس التكلفة الاستبدالية لعوامل الإنتاج المستنفدة وهي تكلفة الاستبدال لإعادة الشراء أو التصنيع أو وفق القيمة البيعية لها خلال الفترة الحالية.

يؤدي تطبيق هذا الأساس إلى الإفصاح عن نتائج النشاط الجاري بصورة منفصلة عن نتائج نشاط المضاربة (تغير القيمة أثناء حيازة الأصل) والتي تعرف بمكاسب الحيازة المحققة (وهو عبارة عن الفرق بين التكلفة التاريخية والقيمة الجارية لعوامل الإنتاج المستنفدة).  
وأما الفرق الخاص بين التكلفة التاريخية والتكلفة الجارية للأصول غير المستنفدة (يتضرر الاستفادة منها مستقبلاً) فهي التي تمثل مكاسب الحيازة غير المحققة.

### (د) توقيت الاعتراف بالمصروفات:

- ينصرف مفهوم توقيت الاعتراف بالمصروف في تحديد النقطة الزمنية التي يتحقق عندها المصروف ويتم بذلك إثباته في السجلات.
- إن القاعدة العامة في تحقق المصروفات هي الاعتراف بالمصروف عندما يتم استنفاد المنافع الاقتصادية في أداء النشاط أو خلال الفترة بصورة اعبيادية متوقعة، أما الخسائر فيتم

الاعتراف بها بمجرد التحقق من أن المنافع التي سبق الاعتراف بها كأصل قد تلاشت أو انخفضت عنها كانت عليه بصورة غير عادلة أو غير متوقعة.

- يتم الاعتراف بالمصروفات والتمييز بين حالتين منها حسب الآتي:

1. مصروفات ترتبط مباشرة بالإيرادات (وجود علاقة السببية بينهما) أي تتحقق مبدأ المقابلة، ويعتبر تطبيق هذه الحالة أكثر شيوعاً بين المحاسبين، ولكن الأمر لا يخلو من بعض المشكلات، فمثلاً أن تطبيق المقابلة حسب العلاقة السببية كما في حالة المقابلة بين تكلفة البضاعة المباعة وإيرادات البيع لاستخراج رقم الربح الإجمالي يؤدي إلى أرقام مختلفة إذا ما تم استخدام طريقة الوارد أولًا أو الوارد أخيراً صادر أولًا أو طريقة المتوسط المتحرك، وكذلك الأمر في حالة استخدام إحدى طرق الإهلاك المختلفة للأصول، وبالتالي فإن طريقة المقابلة السببية تعتبر طريقة مبالغ فيها من حيث دقة النتائج التي يتم التوصل إليها.

2. مصروفات لا ترتبط مباشرة بالإيرادات ولكن يمكن ربطها بطريقتين أو بأخرى بالفترة المحاسبية، أي وجود علاقة بين المصروف وبين نشاط الفترة (الفترة الزمنية) وهذه المصروفات على نوعين هما:

- مصروفات يمتد أثرها لأكثر من فترة محاسبية، وهنا يتم الاعتراف بالمصروف على أساس توزيع التكلفة على الفترات المختلفة.

- مصروفات يقتصر أثرها على الفترة المحاسبية، ويتم الاعتراف بها بالتحميل على الفترة المحاسبية.

وأخيراً فإن تطبيق أساس الربط بين المصروف في الفترة المحاسبية يثير مشكلات التوزيع أو التخصيص بطريقة منتظمة منطقياً، ومن أمثلة ذلك توزيع التكلفة التاريخية للأصول الثابتة

على الفترات المحاسبية المستفيدة منها أو توزيع النفقات الإيرادية المؤجلة كمصرفات التأسيس وخلافه.

### 5. مبدأ التكالفة التاريخية:

- يعد مبدأ التكالفة التاريخية أحد المبادئ المقوله حسب CAAP، وهو الأكثر انتشاراً في التطبيق العملي لجميع بنود القوائم المالية.
- يعتبر مبدأ التكالفة التاريخية من أهم المبادئ التي يعتمد عليها النموذج المحاسبي المعاصر كأساس لتقدير كل من الأصول والخصوم وتمثل قيمة الأصل في مقدار الخدمات المتوقع الحصول عليها خلال سنوات عمره الإنثاجي.
- يتم تحديد تكالفة الأصل طبقاً للقواعد التالية:
  - في تاريخ اقتناء الأصل: عند اقتناء الأصل نقداً فإن القياس يكون على أساس المبلغ المدفوع نقداً، أما إذا تم اقتناء الأصل مقابل أصل غير نقداً فيتم القياس طبقاً للقيمة العادلة للأصل المتنازع عنه، وإذا تم الاقتناء مقابل التزام فيكون القياس على أساس القيمة الحالية للمبالغ التي يجب دفعها لسداد هذا الالتزام، وإذا تم الاقتناء مقابل إصدار أسهم فيتم القياس على أساس القيمة العادلة للأصل الذي يتم الحصول عليه، وتجاهل القيمة الإسمية لتلك الأسهم، وفيما يلي توضيحاً للحالات الشائعة الاستخدام في الحياة العملية:
    - إذا تم الاقتناء نقداً فيكون القياس هنا وفقاً للقيمة المدفوعة.
    - إذا تم الاقتناء من خلال تقسيط الدفع فلا تعتبر الفوائد المدنية المتعلقة بعملية التقسيط جزءاً من تكالفة الأصل، فالمنشآت المأهولة التي تشتري نقداً لا تتحمل هذه التكالفة مما يستوجب فصل تكالفة شراء الأصل عن أعباء تمويله.

- إذا تم الاقتناء بالأجل بمبلغ يزيد عن الثمن النقدي الحالي، فإن التكاليف المترتبة على ذلك لا تدخل ضمن تكلفة الأصل المقتنى مع مراعاة قيد الأهمية النسبية وذلك باعتبار أن هذه التكاليف ناتجة عن أعباء تمويلية لا علاقة لها بالقيمة الحقيقية للأصل.
- إذا تم اقتناء الأصل (تصنيعه ذاتياً) فإن تكلفة الأصل تتضمن جميع عناصر التكلفة التاريخية للموارد الاقتصادية المستفيدة في إنتاجه والمتمثلة في (تكلفة المواد الأولية والأجور المباشرة والتكلفة الصناعية غير المباشرة).
- إذا تم اقتناء الأصل عن طريقة الهبة، فيتم إثبات قيمة الأصل حسب القيمة العادلة له بتاريخ الاقتناء.
- إذا تم اقتناء الأصل عن طريق المبادلة، فإن القاعدة العامة تقضي بإثبات قيمة الأصل المستلم حسب قيمته العادلة أو القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه أيهما أكثر دقة ووضوحاً مع الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر الناتجة عن ذلك ويكون هذا التطبيق مقصور على حالة الأصول الطبيعية غير المتماثلة فقط حيث تعتبر دورة الاكتساب مكتملة، خلافاً للأصول ذات الطبيعة المتماثلة، وفي حالة عدم إمكانية تحديد القيمة العادلة لأي أصل منها يتم اعتماد القيمة الدفترية للأصل المقدم من المنشأة للمبادرة.
- ما بعد تاريخ الاقتناء: لا يتم الاعتراف بأي تغيرات في أسعار الأصول بعد تاريخ الاقتناء وذلك لأن التغيرات التي تحدث في أسعار الشراء أو بيع للأصول لا تؤثر على الطاقة الكامنة لهذه الأصول، كما أن الوحدة المحاسبية ليست طرفاً أو شريكاً في

حدوث هذه التغيرات، فهي ليست طرفاً في العملية التبادلية مع الغير وفقاً لمفهوم تحقق الإيراد.

○ بالتطبيق على الخصوم فلا تؤخذ في الاعتبار أي تغيرات في الأسعار التي تمت بمقتضها هذه الخصوم، ويطلب أساس التكلفة التاريخية إثبات الخصوم على أساس القيمة الحالية للمبالغ المتضرر دفعها في تاريخ السداد، ففي حالة الخصوم قصيرة الأجل تمثل القيمة الحالية في القيمة الأسمية للخصوم (غير مخصوصة) أما في حالة الخصوم طويلة الأجل فتتمثل القيمة الحالية في المبالغ التي تنتظر دفعها مخصوصة على أساس معدل خصم (تكلفة التمويل السائدة وقت إنجاز العاملة التي أنشأت الخصم).

يقوم مبدأ التكلفة التاريخية على مبرارات أهمها:

- يوفر درجة كبيرة من الموضوعية حيث يمكن التتحقق من بيانات التكلفة التاريخية بشكل أدق وبالتالي تعطي الثقة في البيانات المحاسبية.
- أن كثيراً من العناصر الأخرى المكونة للإطار الفكري للمحاسبة تتوقف مع أساس التكلفة التاريخية ومن ذلك (مبدأ تحقق الإيراد والذي لا يعترف بأي تغيرات في الأصول والخصوم إلا بعد تتحققها بالتبادل مع طرف خارجي)، (مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات والذي يقضي بتحديد الدخل على أساس المقابلة بين إيرادات الفترة وتكليفها المرتبطة بها حيث لا يتم تحديد الدخل وفق معادلة الميزانية بمقارنة صافي الأصول أول وأخر الفترة المحاسبية)، (فرض الاستمرارية والذي يقضي بأن الوحدة المحاسبية في حالة استمرار وبالتالي لا تستخدم القيمة الجارية للأصول إلا في حالة

التصفية)، (مفهوم الثبات حيث أن أساس التكلفة التاريخية يقضي بأن تبقى الأصول والخصوم مقومة بنفس تكلفتها بصرف النظر عن التغيرات في الأسعار)، (الحيطة والحذر والذي يقضي بتجاهل أي زيادات في أسعار الأصول وإظهارها بقيم متحفظة)، (فرض وحدة القياس والذي يقضي بثبات وحدة القياس وتجاهل التغيرات فيها).

ورغم تلك الأسانيد إلا أن هذا الأساس قد تعرض لانتقادات شديدة أهاماً:

- أن مقابلة الإيرادات مع المدروفات مقاسة على أساس التكلفة التاريخية سوف يؤدي إلى دمج نتائج النشاط الجاري مع نتائج المضاربة على أسعار عوامل الإنتاج. حيث يعتبر الدخل خليطاً من أرباح عمليات التشغيل ومن مكاسب الحياة الناتجة عن ارتفاع أسعار الأصول (البضاعة) بين تكلفتها التاريخية وتكلفتها الجارية.
- إن تأجيل الاعتراف بالتغيرات في قيم الأصول حتى يتم تبادلها مع طرف خارجي سوف يؤدي إلى تداخل نتائج الفترات المحاسبية، مما يتعارض مع فرض الدورية ويفؤدي إلى القول بحدوث أخطاء التوقيت، لأن الربح المتحقق لفترة محاسبية سوف يعكس نتائج الأحداث الاقتصادية التي نشأت في فترات سابقة ولم يتحقق إلا خلال هذه الفترة.
- يترتب على الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية تجاهل التغيرات في قيمة الوحدات النقدية الأصلية مما ينشأ عنه ما يعرف بأخطاء وحدة القياس، خاصة في حالة التغيرات الكبيرة في الأسعار مما يجعل الأرقام المحاسبية بعيدة كل البعد عن التعبير عن القيمة الجارية لهذه العناصر، الأمر الذي يفقد القوائم المالية كثيراً من فائدتها.
- إن الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية من شأنه إسقاط كثيراً من الأصول غير الملموسة من عناصر القوائم المالية بسبب عدم حدوث عملية تبادلية مع الغير والتي يشرطها هذا

المبدأ للاعتراف بالتغييرات في عناصر المركز المالي، مما يعني استبعاد عناصر مثل شهرة المحل، والمزايا الاحتكارية والتقنية التي تمتاز بها منشأة عن أخرى.

استمرارية التطبيق لمبدأ التكلفة التاريخية:

على الرغم من الانتقادات التي وجهت لهذا المبدأ إلا أنه لا زال يشكل أحد الدعائم الرئيسية للنموذج المحاسبي المعاصر للأسباب التالية:

- قبول الأهداف متواضعة في ظل أساس التكلفة التاريخية حيث نجد أن المعلومات التي تشملها القوائم المالية ذات هدف أساسي وهو تقييم مدى وفاء الإدارة بمسؤوليتها التعاقدية والقانونية اتجاه أصحاب الحقوق في المنشأة مما يعني إبقاء السجلات المحاسبية بعيداً عن التغيرات التي تطرأ على أسعار السوق أو الأحوال الاقتصادية.
- امكانية التخفيف من حدة هذه الانتقادات عن طريق إدخال بعض التعديلات على الأساس التاريخي بدلاً من استبعاده كليًّا حيث لا تختص القوائم المالية بتقييم التنتائج الاقتصادية لكافة الاختيارات والبدائل ولا بقياس قيمة المنشأة أو مدى المخاطرة التي ترتبط بحقوق الملك وغيرها.

استثناءات في تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية:

لا زال نموذج المحاسبة المعاصر يزخر بتطبيقات تخرج عن مبدأ التكلفة التاريخية من أهمها:

1. تقويم مفردات المدينين حيث لا تظهر أرصدة المدينين وفق القيمة التاريخية بل وفق صافي القيمة المتضرر تحصيلها بعد إتمام عملية البيع حيث ينحص من هذا الحساب المردودات والمسموحة المتوقعة خلال الفترة المتفق عليها ، الخصم النقدي المتعلق بتعجيل الدفع ، خصص الدين المشكوك في تحصيلها.

2. تقويم مفردة أوراق القبض حيث يتم تقويم أوراق القبض بقيمتها الحالية في تاريخ إعداد القوائم المالية مما يتطلب الإعتراف دوريًا بالفروق الناتجة عن تلك الأوراق وتحديد قيمتها الحالية.

3. تقويم مفردة المخزون السلعي وهي تعني تطبيق قاعدة التكلفة أو السوق أيها أقل وهي مدخلًا متحفظاً في تقييم المخزون إلا أن هناك حالات أخرى تستدعي الخروج عن هذه القاعدة عندما تتوفر سوق شبه مؤكدة للمتجر والتكاليف الضرورية للتسويق يمكن قياسها حيث يستخدم في هذه الحالة صافي القيمة البيعية كأساس لتقويم البضاعة بصرف النظر عن كونها أكبر من التكلفة أو أقل منها كذلك يمكن استخدام أسعار السوق في حالة عدم امكانية تحديد التكلفة الفعلية للمخزون كما في حالة النشاط الزراعي أو صناعة وتعبئة اللحوم.

4. تقويم الاستثمارات قصيرة الأجل وهي الاستثمارات التي تشتري لغرض المتاجرة والمكاسب من خلال الفروق في الأسعار، وأن الأساس المتبعد في تقويمها هو إجمالي التكلفة أو القيمة السوقية أيها أقل، أما حسب FASB فإن الأساس المتبعد في تقويمها هو القيمة العادلة مع التقرير عن مكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة كجزء من صافي الدخل وليس حق الملكية.

5. تقويم الاستثمارات طويلة الأجل ويتم تصنيفها كالأتي:

- حيازة أصول أقل من 20٪ حيث يكون تأثير المستثمر ضئيلًا ، يتم التقويم حسب القيمة العادلة كما ذكر أعلاه.
- حيازة أصول من (20-50٪) ، يكون التقويم حسب طريقة حقوق الملكية.

- حيازة أصول تجاوز 50٪ ، حيث يصبح المستثمر قابضاً أيضاً بسبب تأثيره الفعال وظهور الاستثمارات مقومة حسب طريقة حقوق الملكية حيث تظهر الاستثمارات بالتكلفة المعدلة سنوياً بنصيب الشركة المستثمرة من أرباح وسائر الشركة المستثمرة فيها والتوزيعات خلال الفترة.
- تقويم المبادلات غير النقدية ، إن القاعدة العامة المتبعة في إثبات المبادلات غير النقدية هي القيمة السوقية العادلة للأصل المتنازل عنه ، أو الأصل المتحصل عليه منها أكثر تحديداً، وإذا تعذر ذلك يتم الإثبات حسب القيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه كأساس لإثبات قيمة الأصل الجديد دون الاعتراف بأنه مكاسب أو خسائر نتيجة عملية التبادل.  
وتقدير القيمة العادلة للأصل غير النقدي على أساس صافي القيمة البيعية للأصل أو ثمن شراء أصل مماثلاً حالياً في سوق يعمل ويتصف بالكفاءة.
- تقويم الأصول الثابتة ، هناك حالات كثيرة يتم فيها إعادة تقويم الأصول الثابتة خروجاً عن مبدأ التكلفة التاريخية كما في حالة اهلاك الأصول الثابتة دفترياً والتي لا زال تمثل طاقة إنتاجية مستقبلية ، أو في حالة الإنخفاض الدائم في قيمة الأصول بسبب التقاص التقني أو الاقتصادي أو في حالة التكاثر كما في الأصول الحيوانية حيث يتم إعادة تقويمها للاعتراف بالخسارة أو النقص الدائم أو مكاسب الزيادة المتوقعة في قيمتها.

### 6. مبدأ الإفصاح الشامل:

يقضي هذا المبدأ بضرورة أن تتضمن التقارير المالية جميع المعلومات اللازمة لتزويد مستخدمي هذه التقارير بصورة واضحة عن الوحدة المحاسبية ، من خلال الإفصاح الشامل الذي يعتمد على توفير احتياجات المستخدمين الخارجيين للمعلومات المحاسبية التي يمكن تلبيتها من خلال

القوائم المالية ذات الغرض العام ، بالإضافة إلى معلومات أخرى ملائمة للإحتياجات المشتركة للأطراف الخارجية ، ويتحدد دور المحاسب في الإفصاح عن المعلومات الملائمة من خلال 4 قوائم أساسية هي (قائمة المركز المالي ، قائمة الدخل ، قائمة التغير في حقوق الملكية ، قائمة التدفق النقدي).

يجب أن تخضع المعلومات الواردة في القوائم المالية للمعايير التالية:  
(التعريف ، القابلية للاقياس ، الملائمة ، الثقة).

بالإضافة إلى القوائم المالية الأساسية السابقة يتعين أن يشمل التقارير معلومات أخرى كمية ووصفية بيان يتعلق بشؤون العماله من حيث الإنتاجية والكفاءة وما يتعلق بالعنصر البشري، والتقرير عن القيمة المضافة التي حققتها المنشأة، والتقرير عن النفقات الاجتماعية كالمساعدات والمنح والتطوير الحضاري والأنشطة الصحية والبرامج التعليمية ودعم المؤسسات الخيرية وإعانته البطاله وغيرها. كما يتم التقرير عن الآثار البيئية المتعلقة بنشاط المنشأة ومدى مراعاتها للقوانين البيئية. يتم الإفصاح عنها بالأساليب الآتية:

- الإيضاحات المرفقة: وتشمل الملاحظات الهمامشية والكشف الملحقة والقوائم الإضافية.
- تقرير الإدارة: ويشمل خطاب مجلس الإدارة إلى المساهمين ، تحليلات وتوقعات الإدارة عن المستقبل.
- تقرير مراجع الحسابات.

### الإفصاح الوقائي:

يقصد بالإفصاح الوقائي أن يتم الإفصاح في التقارير المالية عن كل ما يجعلها غير مضللة لأصحاب الشأن بهدف حماية المجتمع المالي وبخاصة المستثمر العادي الذي لديه قدرة محدودة على استعمال القوائم المالية ويتطلب هذا الإفصاح الكشف عن الأمور الآتية:

- السياسات المحاسبية.
- التغيير في السياسات المحاسبية.
- التغيير في التقديرات المحاسبية.
- تصحيح الأخطاء في القوائم المالية.
- التغيير في طبيعة الوحدة المحاسبية.
- المكاسب والخسائر المحتملة.
- الارتباطات المالية.
- الأحداث اللاحقة.

فيما يتعلّق بالسياسات يجب أن يتم الإفصاح عن الآتي:

- ما إذا تم الاختيار من بين البدائل المقبولة لمعايير المحاسبة وطرق تطبيقها مع بيان البدائل التي وقع عليها الاختيار.
- ما إذا كانت قد استخدمت المنشأة معايير وطرق محاسبية خاصة تتبع في المجال الذي تعمل به مثل تقييم الاستشارات في المنشآت المالية.
- ما إذا تم إعداد القوائم المالية على أساس لا يتفق مع واحد أو أكثر من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كما في حالة النصفية.
- فيما يتعلّق بالتغيير في السياسات المحاسبية فيقصد به أي تغيير في التطبيق من أحد الطرق إلى طريقة أخرى مقبولة قبولاً عاماً مثل التحول من إحدى طرق تسعير المخزون إلى طريقة أخرى ، التغيير في طريقة احتساب الإهلاك ، والقاعدة الهامة أن يخسّب الأثر المتراكم لاستخدام الطريقة الجديدة على القوائم المالية في بداية الفترة ويتم الإفصاح عن هذه التسوية في قائمة الدخل في قسم مستقل دون أن يترتب على هذا النوع من التغيرات

أي تعديل للقواعد المالية للسنوات السابقة ومن الجدير بالذكر أن التحول من طريقة غير متعارف عليها إلى طريقة متعارف عليها فإن ذلك يعتبر تصحيح للخطأ وليس تغيير في المبادئ المحاسبية.

- فيما يتعلّق بالتغيير في السياسات المحاسبية ذات الأثر الرجعي فهي تتطلّب تعديل أرقام الأرباح المرحلة إلى القوائم المالية للسنوات السابقة والظاهرة ضمن الأرباح المحتجزة في بداية العام.
- يختلف التغيير في التقدّيرات المحاسبية عن التغيير في السياسات المحاسبية في أن التغيير في التقدّيرات المحاسبية لا ينعكس أثّره على السنوات السابقة ويتطّلّب الأمر فقط بيان أثّره على الفترة الحالية التي حدث فيها هذا التغيير ومثال ذلك التغيير في تقدّيرات العمر الإنتاجي للأصول الثابتة أو في قيمتها التخريدية كما لا تعتبر أيضاً هذه التغييرات أخطاء أو تصحيح لأخطاء.
- أما التغيير في السياسات المحاسبية فهو يضع قيود فعالة على رغبة الإدارة في إحداث أي تغييرات لا يكون لها مبرراً منطقياً حتى لا تلجأ الإدارة إلى مثل تلك التغييرات لمجرد تحسين الصورة المالية التي تبدو عليها المنشأة.
- في حالة اكتشاف أخطاء وقعت في الفترات السابقة يجب معالجتها دائمًا بأثر رجعي وبيان أثّرها على القوائم المالية من خلال الإفصاح عنها ضمن الإيضاحات المرفقة بتلك القوائم على النحو التالي:
  - وصف الخطأ الذي وقع.
  - أثر تصحيح الخطأ على القوائم المالية للفترة الجارية وللفترات المالية السابقة.
  - أن القوائم المالية للفترات السابقة قد تم تعديليها.

- يتعين الإفصاح أيضاً عن المكاسب والخسائر المحتملة في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية وكذلك الإفصاح عن الارتباطات الحالية كبيرة القيمة أو غير المادية.
- يتعين الإفصاح أيضاً عن الأحداث التي تقع بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ إصدار تلك القوائم (الأحداث اللاحقة) على شكل إيضاحات دون إجراء أي تعديلات عليها وطالما أن هذه الأحداث لم تكن مرتبطة بالأوضاع التي كانت قائمة في تاريخ إعداد القوائم المالية.

### الإفصاح التشيفي:

- نتيجة لزيادة أهمية الملاعة باعتبارها أحد الخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية ظهر ما يعرف بالإفصاح التشيفي (الإعلامي) ومن أمثلة ذلك المعلومات المتعلقة بأثر التغيرات في مستويات الأسعار وإعداد تقارير مرحلية، والإفصاح عن التنبؤات المالية، والفصل بين العناصر العادلة وغير العادلة في القوائم المالية، والإفصاح عن مكونات الأصول الثابتة والمخزون السلعي، والإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي والمخطط عن ربحية السهم ، مكاسب وخسائر العمليات الأجنبية ، سياسات الإدارة فيما يتعلق بتوزيع الأرباح.
- إن التوسيع في نطاق الإفصاح على هذا النحو سوف يؤدي إلى الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على معلومات إضافية بطرق غير رسمية والتي يترتب عليها تحقيق مكاسب لفترة على حساب أخرى حيث أن المدف الأصلي من هذا الإفصاح هو توفير المعلومات الكافية التي تحقق التوازن في سوق الأوراق المالية.

- فيما يتعلّق بـنطاق الإفصاح فيجب مراعاة الحد الأدنى الواجب إشهاره من معلومات وهو ما يعرف بالإفصاح الكافي ، أمّا الرعاية المتوازنة من المعلومات لاحتياجات جميع الأطراف المعنية فهو ما يعرف بالإفصاح العادل ، أمّا الإفصاح المتعلّق بمدى شمولية التقارير المالية وتغطيتها لأية معلومات ذات أثر محسوس على القارئ فتُعرف بالإفصاح الكامل.
- ويعتبر البند المطلوب بالإفصاح عنه مهما إذا ترتب على حذفه أو عدم تقديم إيضاحات عنه أو عرضه بصورة غير سليمة تأثيراً سلبياً على القوائم المالية.
- لتحديد الأهمية النسبية لبند معين للإفصاح عنه فإن ذلك يخضع لاعتبارات كمية وأخرى نوعية ، فالاعتبارات الكمية تتعلّق بقيمة البند سواء على أساس مطلق أو قيمته النسبية للمجموعة التي يتتمي إليها (مثلاً 10٪ من قيمة الأساس الملائم) ، وأما الاعتبارات النوعية فتشير إلى صفة البند ذاته حيث أن هناك بنود يتبعن الإفصاح عنها بصرف النظر عن قيمتها النسبية كما في حالة المخالفات القانونية.

## الفصل الخامس

### مفاهيم المحاسبة عن رأس المال والقيمة والدخل

مقدمة.

أولاً: مفاهيم رأس المال.

ثانياً: مفاهيم الدخل والقيمة.

ثالثاً: القيمة وأسس التقويم.

### مقدمة:

المحاسبة نشاط خدمي حيث تقوم بقياس ومعالجة الأحداث والعمليات المالية الاقتصادية وتحويلها إلى معلومات تقدم من خلال القوائم المالية إلى مستخدمي هذه المعلومات، لذلك فهي نظام للمعلومات، وأن فاعلية هذا النظام يتوقف على مدى تحقيقه لأهداف المستخدمين. وتعد القوائم المالية ذات فائدة بقدر ما تكون المعلومات التي تتضمنها ذات موثوقية ومثلثة للواقع وقدرة على تزويد المستخدمين بما تنطوي عليه هذه المعلومات من قدرة تنبؤية على اتخاذ القرارات الصحيحة.

وفي أغلب الأحيان يمثل ملاك المشروع المستثمرون والمقرضون أكثر الفئات استخداماً للقوائم المالية الصادرة عن المشروع، مما يعني الافتراض بأن الأهداف الأساسية للتقارير المالية يجب أن تكون موجهة نحو تزويد هذه الفئات بالمعلومات التي تساعدهم على اتخاذ القرارات، وبطبيعة الحال فإن محور اهتمام هذه الفئات أولاً هو المحافظة على قيمة رأس المال وزيادته ثم المحافظة على الدخل المتولد من هذا الاستثمار والعمل على زراعته. وانطلاقاً من وظيفة التقارير المالية في إبراء مسؤولية الإدارة تجاه تلك الفئات، فإن التقرير المالي يجب أن يُستند إلى ثلاثة مفاهيم تتعلق برأس المال، والقيمة، والدخل

### أولاً : مفاهيم رأس المال: *Concepts of Capital*

يشير المفهوم الاقتصادي لرأس المال بأنه عبارة عن مجموعة الأصول المستخدمة في إنتاج السلع والخدمات، أي أنه يشمل كافة الأصول المادية الملموسة كالمباني والتجهيزات والآلات والمعدات، كما يتضمن الأصول غير الملموسة كالتكنولوجيا والخبرات والمهارات البشرية أي أنه عبارة عن إجمالي قيمة الأصول Total Assets، أما في المحاسبة فإن مفهوم رأس المال

ينصب نحو صافي قيمة الأصول Net Assets أي أنه يساوي رأس المال الحقوقي والذي يعبر عنه بالمعادلة التالية (صافي الأصول = حقوق الملكية). أي أنه ينظر إلى رأس المال من زاوية إجمالي الأصول في الميزانية حسب المفهوم الاقتصادي، بينما ينظر إليه في المفهوم المحاسبي من جانب الخصوص، ويثير السؤال عن مفهوم رأس المال والمحافظة عليه، فالدخل يتم الاعتراف به بعد المحافظة عن رأس المال أو بعد استرداد تكاليف الاستثمار، من هنا يتم التمييز بين العائد على رأس المال باعتباره (الدخل) وبين استرداد رأس المال باعتباره استرداداً للتكلفة أو الاستثمار، هذا ويوجد أربعة مفاهيم أساسية للمحافظة على رأس المال هي:

### (أ) مفهوم رأس المال النقدي:

ينطلق هذا المفهوم من فرض ثبات قيمة وحدة القياس النقدي عبر الزمن، ومن الواضح أن هذا الفرض مخالف للواقع خاصة في ظل التغيرات في الأسعار (انكمشاً أو ارتفاعاً)، وطبقاً لهذا المفهوم تتم المحافظة على رأس المال في صورة نقدية بحثة بغض النظر عن الطاقة التشغيلية التي يمثلها (أيبقاء رأس المال دون مساس مع زيادته بقيمة الربح الدوري واستبعاد المبالغ الموزعة كالأرباح) وهو الذي يعبر عن رأس المال الأصلي مقاساً بوحدة النقد الثابتة، وأن المفهوم الملائم لاسترداد المبلغ النقدي لرأس المال بافتراض ثبات وحدة النقد هو التقويم وفق التكلفة التاريخية، وهو المفهوم الذي يلقى قبولاً عاماً في الحياة العملية على الرغم من وضوح قصوره.

### (ب) المفهوم المالي لرأس المال (القوة الشرائية لرأس المال):

يختلف المفهوم المالي لرأس المال عن المفهوم النقدي في أن المفهوم المالي لرأس المال يأخذ في الاعتبار التغير في قيمة وحدة القياس النقدي (قوتها الشرائية)، وذلك بتحويل التكلفة التاريخية المقومة وفق وحدات نقدية ثابتة ذات قوة شرائية مختلفة إلى تكلفة تاريخية (جديدة)

وقد وحدات نقدية ذات قوة شرائية متماثلة (أي استبعاد التضخم النقدي) وفقاً للتغيرات في المستوى العام للأسعار وبها يؤدي إلى المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال.

### (ج) مفهوم المحافظة على رأس المال العيني (الطاقة الإنتاجية):

يلاحظ أن كلاً من مفهوم رأس المال النقدي ورأس المال المالي يركز على مفهوم رأس المال الحقوقي (حق الملكية) مع الاختلاف بينهما في احتساب أثر التضخم، ولكن مفهوم رأس المال العيني، يقصد به المحافظة على الطاقة الإنتاجية للمنشأة، وبالتالي ينظر إليه على أنه كافة الأصول المستغلة في العملية الإنتاجية بصرف النظر أن كانت هذه الأصول ممولة من رأس المال المملوك أو رأس المال المقترض، فهو مفهوم يعتمد على وجهة نظر المنشأة نفسها باعتبارها شخصية معنوية مستقلة، وبالتالي فهو يمثل انعكاساً لنظرية الشخصية المعنوية للمنشأة.

يتم المحافظة على الطاقة الإنتاجية للمشروع من خلال إجراء عملية التقويم وفق التكلفة الاستبدالية *Replacement Cost Value* سعر الشراء الجاري للعناصر المستنفذة في العملية الإنتاجية.

### (د) مفهوم المحافظة على القوة الشرائية للطاقة الإنتاجية:

يلاحظ على مفهوم المحافظة على رأس المال العيني (الطاقة الإنتاجية) أنه قد ركز على احتساب الطاقة الإنتاجية للمنشأة وأنه قد أعاد تقدير قيمة العناصر المستنفذة والانتاج وفقاً لأسعار التكلفة الاستبدالية.

أما مفهوم المحافظة على رأس المال وفقاً للقوة الشرائية للطاقة الإنتاجية فإنه يأخذ في الاعتبار الطاقة الإنتاجية للمنشأة من خلال إجراء عملية إعادة التقويم وفق التكلفة الاستبدالية والقيمة البيعية باستخدام وحدات نقدية ذات قوة شرائية متماثلة أي استبعاد أثر التضخم وفقاً للتغيرات في المستوى العام للأسعار.

وفيما يلي مثالاً مبسطاً لتوضيح الأفكار التي تتطوّي عليها مفاهيم رأس المال المذكور: بلغت قيمة صافي أصول منشأة معينة في بداية الفترة المحاسبية 7000 دينار، وكانت صافي الأصول في نهاية الفترة المحاسبية 9000 دينار، ولنفرض أيضاً أن صافي الأصول المطلوبة المحافظة على الطاقة الإنتاجية 8000 دينار، وبافتراض أن المستوى العام للأسعار قد ارتفع خلال المدة بنسبة 10٪.

الحل:

1. الدخل وفق مفهوم رأس المال النقدي:

$$2000 = 7000 - 9000$$

2. الدخل وفق مفهوم رأس المال المالي:

$$[0.10 \times 7000 + 7000] - 9000$$

$$(700 + 7000) - 9000 =$$

$$1300 = \text{دينار.}$$

3. الدخل وفق مفهوم رأس المال العيني (الطاقة الإنتاجية):

$$1000 = 8000 - 9000$$

4. الدخل وفق مفهوم المحافظة على القوة الشرائية للطاقة الإنتاجية:

$$[0.10 \times 8000 + 8000] - 9000$$

$$(800 + 8000) - 9000 =$$

$$200 = \text{دينار.}$$

### ثانياً: مفاهيم الدخل والقيمة:

هناك علاقة أساسية متبادلة بين الدخل ورأس المال، فطبقاً لوجهة نظر العالم الاقتصادي (فيشر) يتمثل رأس المال في رصيد الثروة المتواجدة في لحظة معينة لاستخدامها كمصدر لمنافع دورية في المستقبل، أما الدخل فهو ذلك القدر من المنافع المتوقع الحصول عليها من هذه الثروة خلال فترة معينة.

وفي ضوء هذه العلاقة فإن قيمة رأس المال تتحدد على أساس ما يتظر أن يدره من دخل طيلة فترة بقائه مستمراً، فالمزرعة مثلاً تمثل بالنسبة لمالكها ثروة إنتاجية وهي بمثابة رأس المال الذي يستمد منه دخله الحقيقي في شكل إنتاج زراعي وأن قيمة هذه المزرعة تعتمد على القيمة النقدية لهذا الإنتاج (أي على الدخل المتوقع) فرأس المال يمثل مصدر الدخل والمحافظة على رأس المال يعني المحافظة على استمرارية الدخل، كما أن الدخل يمكن أن يصبح مصدراً لزيادة رأس المال.

- يقول فيشر في مجال العلاقة بين رأس المال والدخل (يبدو أن الدخل يجب أن يشتق من رأس المال وهذا صحيح في معنى معين، فالدخل يشتق من الاستثمارات الرأسمالية، ولكن قيمة الدخل لا تشقق من قيمة الاستثمارات الرأسمالية بل على العكس تشقق قيمة الاستثمارات الرأسمالية من قيمة الدخل).
- بناءً على ما سبق يمكن القول أن تحديد قيمة الدخل لا تعتمد على قيمة رأس المال وإنما العكس فإن قيمة رأس المال تعتمد على قيمة الدخل، فالدخل يتم تحديده بناءً على رأس المال، ولعل هذا المفهوم هو أكثر المفاهيم ملاءمة في مجال التطبيق على الوحدة المحاسبية، فالتغيرات التي تحدث في رأس المال تمثل تغيراً في التوقعات المستقبلية التي لا تخضع للفترة الحالية بل تتعلق بالفترة المستقبلية.

- على العكس مما سبق فقد عرف العالم الاقتصادي (هيكس) الدخل على أنه ذلك القدر الذي يمكن للفرد أن ينفقه كحد أقصى خلال فترة معينة وبحيث ينتهي في آخر الفترة بنفس القدر من رأس المال الذي كان عليه في أول الفترة، وبالتطبيق على الوحدات الاقتصادية يكون الدخل هو الحد الأقصى الذي يمكن توزيعه على أصحاب حقوق الملكية وبحيث يتم المحافظة على رأس المال الذي كانت تمتلكه الوحدة في بداية الفترة.
- بناءً على ما سبق يقدم هيكس مفهوماً للمحافظة على رأس المال هما:
  - المحافظة على القيمة الحالية للتغيرات النقدية المتوقعة.
  - المحافظة على القدرة على الإنفاق بنفس القدر في الفترات المقبلة.
- وبالتالي فيمكن القول بأن هناك منهجان لتحديد الدخل طبقاً لهيكس هما:
  - منهج المحافظة على رأس المال، حيث يتم تحديد الدخل بحيث يشمل المتحصلات أو (التوزيعات) خلال الفترة زائداً التغيرات في قيمة رأس المال.
  - منهج التدفقات، حيث يتم تحديد الدخل بحيث يستبعد الأرباح (الخسائر) الناتجة عن التغير في التوقعات أو التغير في سعر الفائدة (الخصم).
- وحسب ما أورده هيكس فإن التغير في رأس المال يمكن إرجاعه إلى عامل أو أكثر مما يلي:
  - التغير في حجم الاستثمارات (زيادة أو خفضاً) خلال الفترة.
  - التغير في سعر الفائدة (معدل الخصم).
  - التغير في التوقعات الخاصة بالفترات المقبلة.
- هذا ولإيضاح كيفية تأثير التغير في سعر الفائدة على قيمة رأس المال وبالتالي قيمة الدخل نورد المثال التالي:

بفرض أن أحد السندات يدر عائدًا سنويًا ثابتًا قدره 100 دينار ، وكان سعر الفائدة في السوق 10٪ ، فإن قيمة هذا السند تكون:

$$\text{قيمة السند} = \frac{100}{٪.10} = 1000 \text{ دينار}$$

وبافتراض أن قد طرأ إنخفاض على سعر الفائدة ليصبح 5٪ ، وبناءً على ذلك نجد أن قيمة

$$\text{السند تصبح} = \frac{100}{٪.5} = 2000 \text{ دينار}$$

وبتطبيق هذه المعلومات نجد أن الدخل = المدخرات خلال الفترة + التغير في قيمة رأس المال

$$(1000 - 2000) + 100 =$$

$$1100 =$$

ولإيضاح كيفية تأثير التغير في توقعات المستثمرين على الدخل ، نفترض أنه خلال الفترة المذكورة لم يتغير سعر الفائدة ، وإنما تغيرت توقعات المستثمر بحيث أصبح الدخل الدوري المتوقع 120 دينار ، فإنه في هذه الحالة يصبح قيمة السند:

$$\frac{120}{٪.10} = 1200 \text{ دينار}$$

عليه يكون الدخل = المدخرات خلال الفترة + التغير في قيمة رأس المال

$$(1000 - 1200) + 120 =$$

$$320 = 200 + 120 =$$

**مفهوم الدخل وأهداف قياسه:**

السؤال الذي يدور لماذا نقيس الدخل وما هي الأهداف التي يتحققها هذا القياس، للإجابة عن ذلك:

نشير أولاً إلى أن الدخل المحاسبي هو عبارة عن ناتج مقابلة الإيرادات المحققة من عمليات الفترة بالتكليف التاريخية لهذه الإيرادات ، وهو يعتمد على مجموعة من المبادئ والقواعد التي تحقق معالجة منطقية ومتاسكة للأحداث والعمليات والظروف ذات الصلة بالوحدة المحاسبية مثل (مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات ، مبدأ التكلفة التاريخية ، مبدأ تحقق الإيراد ، فرض ثبات القوة الشرائية للنقد ، الاعتماد على التحليل المزدوج للوحدات والعمليات والظروف. ونموذج الدخل الذي يعتمد على هذه المبادئ يمكن الاستفادة منه في عدة مجالات أهمها:

### (أ) الدخل كأساس للضريبة:

يعتبر الدخل المحاسبي النقدي أساساً تبنيه معظم التشريعات الضريبية لتحديد ما هو خاضع للضريبة وما هو قابل للتزييل منها ، مع مراعاة إجراء التعديلات معينة عليه يتنتقل من الدخل المحاسبي إلى الدخل الضريبي.

### (ب) الدخل وتوزيع عوائد رأس المال:

يعتبر الدخل مرشداً لسياسة توزيع العوائد أو سياسة الاستثمار، فعند تحديد الدخل تستطيع الوحدة المحاسبية اتخاذ السياسة المناسبة للمبلغ الممكن توزيعه كعوائد على رأس المال أو الاحتفاظ به للتوسيع في أعمال تلك الوحدة ، وعلى الرغم من الاعتراف بالدخل فإن مسألة التوزيع تحكمها عوامل أخرى كالسيولة المتاحة ، سياسة الاستثمار والتوسّع.

### (ج) الدخل كمؤشر للاستثمار وإتخاذ القرارات:

يعتبر الدخل مؤشراً للاستثمار يعتمد عليه المستثمرون في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية والتي يتم في ضوئها إتخاذ القرار المناسب بشأن الاحتفاظ بالأسهم ، أو بيعها أو شراء أسهم جديدة.

- ترى لجنة التقارير الخارجية التابعة للجمعية الأمريكية للمحاسبة أن قدرة المنشأة على دفع العوائد للمستثمرين ترتبط بعدة متغيرات أهمها:
  - صافي التدفقات النقدية الناتجة عن العمليات الطبيعية أو غير العادلة.
  - صافي التدفقات النقدية الناتجة عن التغير في مستوى الاستثمار لدى المساهمين والدائنين.
  - صافي التدفقات النقدية الناتجة عن الاستثمار في الأصول.
  - سياسة العوائد النقدية.
- ومن الواضح أن الدخل المحاسبي لا يصلح للتنبؤ بغالبية هذه المتغيرات مما يدعو إلى التحول نحو مفهوم التدفق النقدي.

### (د) الدخل والتنبؤ:

يقدم الدخل أساساً أولياً للتنبؤ بتطور الأرباح في المستقبل وذلك سواء تم التقويم وفق التكالفة التاريخية أو التكالفة الحارية ، فمن المعروف أن قائمة الدخل تتضمن عادة مرحلتين: مرحلة دخل العمليات العادلة أو الطبيعية ، ومرحلة المكاسب والخسائر غير العادلة التي لا تتسم بالتكرار الدوري وصولاً إلى ما يعرف بالدخل الشامل.

هذا ونظراً لعدم انتظام سلوك دخل المشروع عبر الفترات المالية مما يقلل من الفائدة التي يتواхها المستثمرون في اتخاذ القرارات ، فقد ظهر قياساً جديداً للدخل يعطي مؤشراً نحو تنبؤات أدق يعرف بمفهوم (صقل الدخل) وذلك لتخفييف أثر عدم الانتظام في الدخل إلى

حين وضوح الاتجاه العام للتطور في هذا الدخل وترتفع فيه درجة الثقة والتنبؤية ولتحفيض أثر انحرافات الأرباح في المنشأة عن الأرباح السائدة في السوق.

### (ه) الدخل كمقياس لكفاءة وفاعلية الإداره:

يستخدم الدخل كمقياس لتقييم كفاءة وفاعلية الإدارة من حيث قيامها بوظيفة رعاية وحسن استخدام الموارد المتاحة لغرض تحقيق أهداف المشروع ويعيد ذلك ما جاء في تقرير FASB (هيئة معايير المحاسبة المالية الأمريكية) والذي ينطلق من فرضية الهدف الرئيسي لإدارة المشروع وهو تعظيم أرباح المساهمين ، فان هؤلاء يقيمون كفاءة الإدارة إستناداً إلى أرقام الربح المحقق وبجانب ذلك هناك أهدافاً أخرى تسعى الإدارة إلى تحقيقها تتعلق بزيادة معدلات النمو والمبيعات.

### (و) الدخل كمؤشر للاقراض:

تعتمد مؤسسات الإقراض على التقارير المالية للوحدة الاقتصادية بشكل عام كمؤشر لقياس قدرتها على سداد القروض التي تحصل عليها ، وقد تطور هذا المفهوم مؤخراً وبدأ التركيز على تحليل عناصر قائمة الدخل والتنبؤ بدلاله الأرقام التي تتضمنها كمؤشر أكثر فائدة إلى جانب المؤشرات الأخرى لقياس وتحديد التغيرات التي تطرأ على المنشأة.

### التحليل المحاسبي لخصائص الدخل من المنظور المحاسبي :

من المعلوم أن التحليل الاقتصادي للدخل يظهر عدم قابلية لقياس والتحديد على نحو دقيق إلا في ظل توفر ظروف معينة تتعلق بمدى توفر سوق كاملة تغطي كافة السلع والخدمات في كافة أشكالها ، بالإضافة إلى توفر الكفاءة والمنافسة في هذه الأسواق.

في المجال المحاسبي فإن قياس وتحديد الدخل تحكمه عدة قواعد ومبادئ تعرف باسم المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً **GAAP** والتي لا زالت تتمسك بنموذج التكلفة التاريخية في تحديد وقياس هذا الدخل ، فقياس الدخل وفقاً لهذا النموذج يعتمد على مبررات كثيرة ، فمن ناحية نجد أنه قد ثبت صلاحيته وفائدة عبر الزمن وأقوى دليل على ذلك أنه لا زال حتى وقتنا هذا يمثل الأساس العملي في تقييم واتخاذ القرارات ، ولو لا هذه الفائدة لمارس مستخدمي القوائم المالية الضغوط الشديدة لإحداث التطوير الملائم في النموذج المحاسبي منذ أمد بعيد.

يتميز نموذج التكلفة التاريخية لقياس الدخل بإيجابيات تجعله مفيداً في المجالات التالية:

- لا زال نموذج التكلفة التاريخية في النموذج المحاسبي المعاصر يزخر بالتطبيقات التي تلقى تأييداً كبيراً من قبل الأوساط المهنية والباحثين في مجال المحاسبة ومنهم ليتلقون Kohler و كوفر Littleton.
- تحقيق الموضوعية في القياس حيث تكون الأرقام قابلة للمقارنة والتثبت من سلامتها وصحتها لأنها تعبر عن التكلفة الفعلية التي وقعت مما يوفر خاصية الاعتماد عليها دون تغيير.
- توفر أساساً ملائماً لإغراض الرقابة والمساءلة وتحديد مسؤولية الإدارة كتوكيل تجاه أصحاب الحقوق في الوحدة المحاسبية.
- تعامل مع قاعدة الحيطة والحذر حيث يتم التحفظ في القياس بتجاهل التغيرات في القيمة والاعتراف بالإرباح المحققة فعلاً ، مما يجنب مستخدمي التقارير المالية كثيراً من مخاطر عملية اتخاذ القرارات.

يشوب نموذج التكلفة التاريخية لقياس الدخل عدة سلبيات أهمها:

على الرغم من الإيجابيات المتعلقة بتطبيق نموذج التكلفة التاريخية إلا أن ثمة انتقادات شديدة

قد وجهت له أهمها:

• في ظل الارتفاع العام للأسعار سوف يترتب على استخدام نموذج التكلفة التاريخية قياسات متحفظة لعناصر الأصول مثل المخزون والأصول الثابتة حيث تظهر بتكلفتها التاريخية خاصة عندما تطول العملية الإنتاجية وعملية التخزين بسبب الفارق الزمني بين تاريخ الحصول على الأصل وبين التكلفة الجارية في تاريخ بيعه أو إعداد القوائم المالية ، الأمر الذي يترتب عليه تضخم أرباح المنشأة بشكل صوري نتيجة انخفاض تكلفة البضاعة المباعة وأقساط الإهلاك المحمولة على قائمة الدخل ، وفي مقابل ذلك تظهر الأصول في الميزانية مقومة بتكلفتها التاريخية المتدنية (المتحفظة) ، بمعنى أن التمسك بنموذج التكلفة التاريخية يؤدي إلى تقويم متحفظ (متشارئ) في الميزانية ، وتقويم متغائر (متضخم) في قائمة الدخل.

إن إتباع نموذج التكلفة التاريخية سيؤدي إلى أخطاء في القياس بسبب فرض ثبات وحدة النقد في ظل الارتفاع العام لمستوى الأسعار، حيث تصبح وحدة القياس المستخدمة غير متجانسة بالنسبة للعمليات والفترات المالية بسبب التغير في قيمتها وبالنظر إلى تدنى قيمتها وقوتها الشرائية ، وبالتالي فإن المحاسب يقوم بجمع وطرح قيم وأحداث عمليات مالية كما لو كانت ذات قوة شرائية واحدة على الرغم من اختلاف قوتها الشرائية مثلما هو الحال في حالة جمع أو طرح الدينار مع الدولار دون إجراء عمليات التحويل ، الأمر الذي يتسبب في عدم دلالة القوائم المالية ، وعدم إمكانية استخدامها في عقد المقارنات فيما بينها.

- إن نموذج التكلفة التاريخية ليس موضوعيا في حد ذاته ، فمثلا وفق هذا النموذج هناك عدة مقاييس وطرق مستخدمة مثل طرق تقويم المخزون - طرق تقدير الإهلاك للأصول الثابتة ، طرق تقدير الديون المشكوك فيها.
  - إن إتباع مبدأ التحقق بمفهومه التقليدي وفقا لنموذج التكلفة التاريخية يؤدي إلى حدوث أخطاء في توقيت الإثبات (الاعتراف المحاسبي) بالتغييرات في القيمة ، حيث تكون نتائج الأعمال عبارة عن خليط من الدخل الخالص بالفترة الحالية والدخل الذي تم اكتسابه ولم يتحقق في الفترات السابقة.
- يتم تشويه نتائج القياس المحاسبي في ظل نموذج التكلفة التاريخية بسبب تجاهل التغير في قيمة وحدة القياس المحاسبي مما يؤدي إلى عدة مشكلات أهمها:
- اتخاذ قرارات خاطئة سواء من قبل الإدارة أو مستخدمي القوائم المالية بسبب ما تظهره من تحليلات غير صحيحة كالعائد على الاستثمار، وتسعير الإنتاج ، والتمويل وتحديد تكاليف الإنتاج.
  - دفع ضرائب على أرباح صورية قد لا تكون متحققة.
  - توزيع جزء من رأس المال على شكل أرباح غير متحققة فعلا.
  - عجز المنشأة عن إحلال أصول ثابتة جديدة محل الأصول المستهلكة مما يؤدي إلى تراجع الطاقة الإنتاجية للمنشأة.

### الدخل الاقتصادي:

منذ بداية القرن العشرين بدأ الاقتصاديون ينظرون إلى طبيعة العلاقة التي يجب أن تسود بين قيمة رأس المال وقيمة الدخل ، وكما ذكر هيكس في هذه العلاقة لأغراض قياس الدخل بأنه المبلغ الذي يمكن إنفاقه خلال فترة منية معينة بحيث يبقى رأس المال في نهاية الفترة بعد

الإنفاق كما لو كان في بداية الفترة، أما القيمة الاقتصادية للأصل فإنها تتحدد بمقدار مجموع التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة الحصول عليها من استخدام أو استثمار هذا الأصل محسوباً وفقاً للقيمة الحالية لصافي الإيرادات المتوقعة من استثمار هذا الأصل بالنظر إلى ان تدفق الإيرادات يقع خلال فترات زمنية مختلفة اقتصادياً، ويكون وبالتالي الدخل هو الفرق بين القيمة الاقتصادية للأصل خلال الفترتين المحاسبتين.

ويسمى قياس الدخل وفقاً لذلك بالدخل الاقتصادي القبلي، تميزاً له عن مفهوم آخر يعرف باسم الدخل الاقتصادي البعدي وهو الدخل الذي يظهر عندما تختلف التقديرات المتوقعة للدخل بعد نهاية الفترة المحاسبية الأولى، وذلك للتغلب على مشكلة اختلاف قيم التقديرات المتوقعة خلال الفترات الزمنية، وتكون البيانات في هذه الحالة قابلة للمقارنة.

وتعتبر طريقة حساب الدخل الاقتصادي هامة في مجال حساب القيمة الاقتصادية (القيمة الحالية) للأصل ، فالقيمة الاقتصادية للأصل ما تتحدد بمقدار مجموع التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع الحصول عليها من إستعمال أو استثمار هذا الأصل ، أي أن القيمة الاقتصادية للأصل هي عبارة عن القيمة الحالية لصافي الإيرادات الناتجة عن استثمار هذا الأصل ، أما الدخل الاقتصادي في دورة معينة فهو عبارة عن الفرق بين القيمة الاقتصادية للأصل في أول وأخر الفترة.

بناء على ما سبق يتم تقويم الأصل على أساس القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة، أما الدخل فيقوم على أساس القيمة الحالية في تاريخين مختلفين ، وأن كلاهما يعتمدان على التنبؤ والتقدير.

مثال حول:

حساب الدخل الاقتصادي القبلي(قبل الاداء) Ex. Ante Income نفرض أن أحدي الشركات تتوقع تحصيل إيرادات نقدية صافية من استثمار أصولها كالتالي:

<u>صافي الإيراد</u>	<u>التاريخ</u>	<u>السنة</u>
-----	1 / 1	2007
8000	1 / 1	2007
12000	1 / 1	2008
14000	1 / 1	2010
16000	1 / 1	2011

ولنفرض أن معدل الخصم المناسب 9٪ ، والمطلوب تقدير الدخل الاقتصادي القبلي والدخل الاقتصادي البعدي.

الحل: (أ) الدخل الاقتصادي القبلي:

1. القيمة الحالية لصافي الإيرادات المتوقعة في 1/1/2007

القيمة الحالية للإيراد في 1/1/2006	صافي الإيراد	السنة
$7407 =^1 (1.08) / 8000$	8000	2007/12/31
$10.291 =^2 (1.08) / 12000$	12000	2008/12/31
$11.110 =^3 (1.08) / 14000$	14000	2009/12/31
$\underline{11.764 =^4 (1.08) / 16000}$	16000	2010/12/31
<b>الإجمالي 40.572</b>		

- القيمة الحالية لصافي الإيرادات المتوقعة في 31/12/2008:

القيمة الحالية للإيراد في 12/31/2006	صافي الإيراد	السنة
$8000 = -----$	80000	2007/12/31
$11.110 =^1 (1.08) / 12000$	12000	2008/12/31

## الفصل الخامس: مفاهيم المحاسبة عن رأس المال والقيمة والدخل

$$12.006 = ^2(1.08) / 14000 \quad 14000 \quad 2009 / 12 / 31$$

$$12.697 = ^3(1.08) / 16000 \quad 16000 \quad 2010 / 12 / 31$$

الإجمالي 43.816

وبناء على ذلك يكون الدخل المتوقع لعام 2007 هو عبارة عن الفرق بين القيمة الحالية في

2007 / 12 / 31 وللقيمة الحالية في 1 / 1 / 2007

أي أن دخل عام 2007 = 40572 - 43816 = 3244 دينار

وهو نفسه حاصل ضرب 40572 × 8% = 3244 دينار

### (ب) الدخل الاقتصادي البعدي

إذا اختلفت القيمة الحالية للدخل المتوقعة في نهاية العام عن القيمة الحالية في بداية العام يظهر ما يعرف بالدخل القبلي والدخل البعدي ، وبافتراض أن صافي الإيرادات النقدية في المثال السابق قد تم تعديلها بتقدير جديد لتصبح 13500 دينار لكل من التدفق الثاني والثالث والرابع . عليه تكون صافي القيمة الحالية للإيرادات المتوقعة في 31 / 12 / 2006 كما يلي :

السنة	صافي الإيراد	القيمة الحالية للإيراد في 31 / 12 / 2006
	8000	8000 = -----

2007 / 12 / 31	13000	12037 = ^1(1.08) / 13000
----------------	-------	--------------------------

2008 / 12 / 31	13000	11149 = ^2(1.08) / 13000
----------------	-------	--------------------------

2009 / 12 / 31	13000	10317 = ^3(1.08) / 13000
----------------	-------	--------------------------

الإجمالي = 41503

عليه يكون الدخل لعام 2007 = 40573 - 41503 = 2007

= 930 دينار

### ثالثاً: القيمة وأسس التقويم:

القيمة هي مفهوم معنوي يتعلق بتحديد ما يستحقه الشيء من حيث القدر أو مدى الأهمية ، فأساس قيمة الشيء هي قدرته الذاتية على الإشباع ، وينطبق هذا المفهوم على الوحدات الاقتصادية فإن القيمة تأخذ بعداً مادياً يعتمد على نظام الأسعار ، حيث تستخدم الأسعار للتعبير عن المنفعة من ناحية والندرة النسبية من ناحية أخرى.

وهناك ثلاثة أبعاد رئيسية لعملية التقويم في مجال الأصول هي:

- بعد الإنتاجي حيث ينظر إلى الأصل وفقاً لمكوناته الأصلية أو في صورته الراهنة التي تعكس درجة الإتمام التي وصل إليها، أو في صورته النهائية في المستقبل عندما يكتمل إنتاجه.
- بعد الزمني وهو يتعلق بالأسعار المستخدمة للتقويم، فقد تكون أسعاراً تاريخية أو أسعاراً مستقبلية.
- بعد التبادلي وهو يتعلق بالسوق التي يمكن الحصول منها على الأسعار، وهي إما من أسواق الشراء وتمثل الأسعار في هذه الحالة بالنسبة للمنشأة أسعار الشراء (دخول) Entry Prices، وأما من أسواق البيع وتمثل الأسعار في هذه الحالة بالنسبة للمنشأة أسعار البيع (خروج) Exit Prices.

### القيم المحاسبية:

تنقسم القيم المحاسبية إلى جموعتين هما:

- قيم المخرجات وتمثل في القيمة الحالية (المخصومة) للتدفقات النقدية المتوقعة، القيمة البيعية الجارية Current out put، القيمة النقدية الجارية المعادلة equivalent.

- قيم المدخلات وتمثل في التكلفة التاريخية، التكلفة الحارية، والتكلفة الاستبدالية القيمة الحالية للتكلفة المتوقعة في المستقبل، القيمة الحالية (الاقتصادية).

### التقويم على أساس قيم المخرجات:

#### (أ) القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة:

- تتكون أصول وخصوم المنشأة من عناصر نقدية وغير نقدية، فالقيمة الحالية (القيمة الاقتصادية) لها استخدام محدود في مجال المحاسبة المالية، ولا يمكن تطبيقها على أساس موضوعي إلا بالنسبة لعناصر الأصول والخصوم النقدية، أما تطبيق القيمة الحالية (الاقتصادية) بالنسبة لعناصر الأخرى غير النقدية تثير مشكلات عملية وفكيرية حيث يلزم الاعتماد على الاجتهاد الشخصي والتقدير للقائم بعملية القياس مما يجعل هذه القيمة غير قابلة للإثبات والتحقق مما يفقدها خاصية جودة المعلومات، كما أنه من الناحية الفكرية فإن التدفقات النقدية ما هي إلا نتيجة تظافر كافة الجهود (عناصر الأصول) مجتمعة، وبالتالي لا يمكن تطبيق مفهوم القيمة الاقتصادية إلا على مستوى المنشأة ككل.

#### (ب) القيمة البيعية:

- بناءً على الصعوبات التي تكتنف التطبيق لمفهوم القيمة الاقتصادية فإنه تستخدم أسعار البيع المتوقعة كمقاييس بديل للتدفقات النقدية المستقبلية، وقد تكون هذه الأسعار جارية أو مستقبلية، وللمفاضلة بينهما يعتمد الأمر على المدى الزمني الذي يستغرقه تصريف المنتج (الأصل)، فإذا كان هذا التصريف يستغرق وقتاً طويلاً يستخدم أسعار البيع المستقبلية (المتوقعة)، مع مراعاة خصم التكاليف المتعلقة باستكمال دوره ببيع المنتج ويعرف هذا المقياس بالقيمة القابلة للتحقيق أو صافي القيمة البيعية.

- وفي حالة الاعتماد على أسعار البيع الجارية كأساس وحيد لتقدير الأصول والخصوم للوحدة المحاسبية يتبع ما يعرف بالقيمة النقدية الجارية المعادلة وهي تعد أيضاً قياساً لتكلفة الفرصة البديلة، أي أنها عبارة عن القيمة النقدية التي يمكن أن تتحققها المنشأة لو أنها قامت ببيع كافة الأصول التي تمتلكها بطريقة منتظمة وعلى أساس أسعار البيع العادلة، وهذا خلافاً للقيمة التصوفية وهي التي تمثل في الأسعار المنخفضة بسبب عمليات البيع الاضطراري.
- هذا ويتحقق استخدام أسعار البيع الجارية في عملية التقويم على مستوى المنشأة مزايـا عديدة أهمها:
  - إعداد مركز مالي يعبر عن قدرة المنشأة على التأقلم في التغيرات المستمرة في الظروف المحيطة.
  - يكسب قائمة المركز المالي الفائدة المرجوة منها في التعبير عن قيمة الموارد المتاحة للوحدة المحاسبية، وأداة للحكم على مدى المرونة التي تتمتع بها في توجيه استثماراتها حسب التغيرات البيئية.
  - سوف تكون قائمة الدخل معبرة بصورة أفضل عن الدخل الاقتصادي.
  - أن المحاسبة عن الدخل في ظل هذا النموذج سوف تكون خالية من أخطاء تتعلق بتوقيت الاعتراف المحاسبي، حيث لم يعد هناك أرباح محققة وأرباح غير محققة لأنه يتم الاعتراف محاسبياً بأي تغير في القيم الجارية في حينه أي مجرد حدوثه (اكتسابه).
  - استخدام هذا النموذج يجنبنا مشكلة التوزيع والتخصيص لعناصر الإيرادات والمصروفات بين الأنشطة والفترات المحاسبية حيث لن يكون هناك أي مجال

للتأثير على الأرقام في القوائم المالية سواء من جانب الإداره أو المحاسب عن طريق اختيار بديل محاسبي وفضيله عن بديل آخر.

- رغم تلك الإيجابيات هناك مشاكل عملية وفكيرية يثيرها هذا النموذج هي:
  - محدودية مجال تطبيقه حيث يقتصر تطبيقه على الأصول التي تقتني لغرض البيع كما في حالة المخزون السلعي أو الاستثمارات أو الأصول الثابتة التي يتقرر الاستغناء عنها.
  - تتأثر النتائج النهائية للتقييم لعناصر الأصول وفقاً لمستوى التجميع المستخدم، وعلى أساس كل نوع على حدة، مما يؤدي إلى اختلاف القيمة البيعية لمجموعات الأصول وفقاً لمستوى التجميع المعد بشأنها.

### (2) التقويم على أساس قيم المدخلات:

#### (أ) نموذج التكلفة التاريخية:

- تمثل التكلفة التاريخية الأسعار الحالية في سوق العرض (سوق الشراء) في تاريخ اقتناء الأصل وهي تمثل الحد الأدنى للقيمة في تاريخ الشراء بافتراض أن الوحدة مستمرة في أعمالها لمدة أطول من حياة أي أصل تمتلكه، غير أنه في تاريخ لاحق لتاريخ اقتناء سوف تصبح التكلفة التاريخية غير صالحة كأساس للتعبير عن القيمة بسبب تغيرات الأسعار وتغير توقعات الوحدة بالنسبة لمستقبل الاستفادة من أصولها.

#### (ب) التكلفة الاستبدالية:

- ويقصد بها السعر الحاري لشراء أصل مماثل للأصل الذي تمتلكه المنشأة من حيث العمر والإنتاجية، وفي حالة تعذر هذا القياس يمكن إتباع أحد الطرق التالية:

- السعر الجاري لشراء أصل جديد مماثل للأصل المملوك مع تعديل السعر بالاستهلاك حتى تاريخه.

- السعر الجاري لشراء أصل جديد ذو تقنية عالية مع تعديل السعر بأثر التقدم التقني على أقساط الإهلاك والتقادم والتكلفة المتغيرة المتعلقة بتشغيل الأصل.

(3) تعديل التكلفة التاريخية للأصل باستخدام رقم قياسي خاص للتغير في أسعار مجموعة الأصول التي ينتمي إليها الأصل موضوع القياس.

- إن القاعدة التي يرتكز عليها مفهوم التقويم على أساس القيمة الاستبدالية أم القيمة البيعية هي أن الأساس هو وجوب التقويم وفقاً للقيمة الاستبدالية إلا في حالة استثنائية عندما يفقد الأصل قيمته الاقتصادية وتكون أفضلية الاستغناء عنه واجبة حيث يتم التقويم على أساس القيمة البيعية للأصل.

مبررات استخدام أساس التكلفة الاستبدالية:

- يؤدي إلى توضيح مكونات الدخل الدوري عن طريق التمييز بين دخل النشاط الجاري وبين مكاسب الحيازة وكذلك بين مكاسب الحيازة المحققة وغير المحققة.
- أن قياس التكاليف على أساس التكلفة الاستبدالية يؤدي إلى المحافظة على رأس المال المستثمر في شكل طاقة إنتاجية، وبالتالي فإن دخل النشاط الجاري سوف يمثل الدخل القابل للتوزيع والذي يحقق الاستمرارية للوحدة الاقتصادية.
- هناك تقارب بين الأساس النظري لنموذج التكلفة الاستبدالية والنموذج الاقتصادي للدخل، إذ أن دخل النشاط الجاري يماثل إلى حد كبير الجزء المتوقع من الدخل الاقتصادي، كما أن مكاسب الحيازة تمايل إلى حد كبير الجزء غير المتوقع أو الأرباح الرأسمالية.

## الفصل السادس

### المحاسبة في ظل مشكلة التغيرات في المستوى العام للأسعار (اتجاهات المشكلة ومحاولات الحلول)

أولاً: المعلومات التي تعكس آثار التغيرات في الأسعار في ضوء المعيار المحاسبي الدولي رقم (15)

ثانياً: التطبيق العملي للمحاسبة في ظل مشكلة التغيرات في المستوى العام للأسعار (اتجاهات المشكلة ومحاولات الحلول).

## أولاً: المعلومات التي تعكس آثار التغيرات في الأسعار في ضوء المعيار المحاسبي الدولي رقم (15):

إن ظاهرة التغير في الأسعار تثير العديد من المشكلات التي كانت ولا زالت تشغل اهتمام الباحثين، فليست هناك مبدأ علمي أو مهني متفق عليه وذلك لواجهة هذه الظاهرة، فهي ظاهرة مركبة ومعقدة، ويمكن إرجاع السبب في تغير الأسعار إلى:

- التغير في سوق التعامل الناتج من الانتقال من سوق الشراء إلى سوق البيع.
- نتيجة إضافة منافع معينة على السلعة.
- نتيجة الظروف الاقتصادية كالتضخم أو زيادة العرض والطلب.

هذا ووفقاً لما جاء في معيار المحاسبة الدولي رقم (15) نورد فيما يلي أهم النقاط والمعلومات الأساسية اللازمة لتطبيق المعيار:

- المحاسبة وفقاً لنموذج التكلفة التاريخية لا تعترف بهذه التغيرات في حينها وإنما يتم الاعتراف بها عند وقوع التبادل أو وجود قياسات موضوعية يمكن التحقق والتثبت من صحتها وبالتالي يمكن في هذه الحالة أن يعترف النموذج المحاسبي بالتغييرات المذكورة دفعة واحدة.
- نطاق تطبيق المعيار الدولي والمدف منه:  
ينطبق المعيار على المنشآت التي تكون مستويات إيراداتها وأرباحها أو أصولها ذات أهمية نسبية بالنسبة للبيئة الاقتصادية التي تعمل فيها عندما تعرض بيانات الشركة الأم القوائم المالية الموحدة.

يكفي بالمعلومات التي تشتمل عليها القوائم المالية المجمعة أو التي تشتمل عليها القوائم المالية للشركة القابضة إذا كانت الشركات التابعة تعمل في نفس بلد الشركة القابضة،

وبالتالي لا يجب الوفاء بهذه المعلومات بالنسبة للشركات التابعة إذا كانت تعمل في نفس بلد مقر الشركة الأم.

يهدف المعيار إلى إظهار أثر التغير في الأسعار على المقاييس المستخدمة في تحديد نتائج الأعمال والمركز المالي للمنشأة.

كما أن المهد هو عرض معلومات تجعل مستخدمي القوائم المالية على دراية بآثار التغير في الأسعار على نتائج عمليات المنشأة، خاصة وأن القوائم تعد في الأغلب على أساس التكلفة التاريخية.

- أنواع التغيرات في الأسعار التي تؤثر على المركز المالي للمنشآت:  
هناك نوعان:

أ. التغيرات الخاصة في الأسعار (الناتجة عن قوى العرض والطلب والتغيرات التكنولوجية).

ب. التغيرات العامة في الأسعار (الناتجة عن التغير في المستوى العام للأسعار والقوة الشرائية للنقد).

- المستويات المرتبطة بدراسة الظاهرة:

يرتبط دراسة ظاهرة التغير في الأسعار بثلاثة مستويات يتحدد في ضوئها مفاهيم ونظم المحاسبة المتعلقة بعلاج هذه الظاهرة وهي:

أ- التغير في المستوى العام للأسعار:

يقصد بالتغيير في المستوى العام للأسعار هو التغير في أسعار كافة أو معظم السلع والخدمات زيادة أو نقصا، مما يعني التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد، فعند زيادة المستوى العام للأسعار فإن ذلك يعني ظهور حالات التضخم أي انخفاض القوة

الشرائية للنقد ويتم قياس هذا التغير باستخدام الأرقام القياسية العامة للأسعار (General price index) والتي تعكس بدورها التغير في أسعار السلع والخدمات التي يتم تبادلها في الاقتصاد بين تاريخين مختلفين.

### ب- التغير في المستوى الخاص للأسعار:

ويقصد به التغير الذي قد يصيب سلعة معينة أو خدمة معينة في سوق معينة فقد يكون هذا التغير متفقاً مع التغير في المستوى العام أو يسير في اتجاه معاكس له، وبالتالي فإن دراسة هذا التغير يعني دراسة التغير في قيمة السلع والخدمات وليس دراسة التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد، ويتم قياس هذا التغير باستخدام الأرقام القياسية الخاصة للأسعار (specific price index) لهذا ويتأثر التغير في المستوى الخاص للأسعار بكل من:

- التغير في المستوى العام للأسعار وهو يعد تغييراً صورياً لأنه ناتج عن التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد (القياس).
- التغير في المستوى النسبي للأسعار وهو تغير حقيقي في القيمة بسبب التغير في سعر السلعة بالنسبة لأسعار السلع الأخرى.

### ج- التغير في المستوى النسبي للأسعار:

إن التغير في المستوى النسبي للأسعار هو عبارة عن التغير في المستوى الخاص للأسعار مستبعداً منه أثر التغير في المستوى العام للأسعار، ولتوسيع ذلك:

- نفرض أن السعر الخاص لسلعة كان في فترة ما يساوي 2 دينار، وقد تغير إلى 3 دينار، فإن التغير في المستوى الخاص لسعر السلعة هو  $(\frac{3}{2} - 1) \times 100 = 50\%$ .
- وإذا فرضنا أن التغير في المستوى العام لكافة السلع كان كالتالي:

الأسعار في الفترة الأولى 200 دينار وقد تغيرت إلى 250 دينار، فإن التغير في المستوى العام للأسعار هو  $(50) \text{ دينار} / 200 \times 100 = 25\%$ .

وبتطبيق هذه المعدلات على قيمة السلعة يتبيّن ما يلي:

- تأثرت أسعار السلعة بالمستوى العام للأسعار بواقع  $25\% \text{ أي } 2 \text{ دينار} \times 25\%$  ويساوي 500 فلس وهو التغير الذي يطلق عليه الارتفاع العام للأسعار نتيجة عنصر التضخم.

- يكون التغير في المستوى النسبي للأسعار هو التغير في المستوى الخاص للأسعار السلع مطروحا منه التغير في المستوى العام للأسعار أي  $1000 - 500 = 0.500$  فلس.

ويلاحظ على ما سبق أن الاعتراف بالتغيرات في المستوى النسبي للأسعار يتطلب تطبيق كل من الاتجاهين السابقين، ويتم ذلك عن طريق تعديل أرقام القيم الجارية بأثر التغير في القوة الشرائية للنقدود، مع مراعاة الإفصاح في القوائم المالية عن مكاسب وخسائر القوة الشرائية (Purchasing power gains and losses) بالنسبة للعناصر النقدية، ومكاسب وخسائر الحيازة للأصول غير النقدية مبوبة حسب:

• مكاسب وخسائر حيازة حقيقة (real holding gains losses).

• مكاسب وخسائر حيازة صورية (fictitious or money holding gains).

هذا على الرغم مما يهدف إليه تطبيق الاتجاهات الثلاثة في معالجة النموذج المحاسبي التقليدي - والذي تظهر نتائجه غير معبرة عن الواقع في ظل التغير في المستوى العام للأسعار - إلا أنها تختلف فيما بينها حول طريقة المعالجة المحاسبية الالزامية للوصول إلى

نموذج محاسبي متتطور يأخذ في الاعتبار الأخطاء التي يتضمنها هذا النموذج والمتمثلة في الآتي:

أ- الأخطاء في القياس (Measurement errors) وهي الأخطاء الناتجة عن الاستمرار في تطبيق فرض ثبات وحدة النقد على الرغم من تغير القوة الشرائية لهذه الوحدة.

ب- الأخطاء في التوقيت (Timing errors) وهي الأخطاء الناتجة عن تطبيق مبدأ التحقق في صورته التقليدية على الرغم من التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد (بمعنى عدم مراعاة أثر هذه التغيرات وتأجيل إثباتها إلى حين توفر الدليل الموضوعي القابل للتحقق سواء من خلال تبادل الأصل مع طرف خارجي أو توفر قياسات موضوعية يمكن التتحقق منها).

هذا ولما كان نموذج التكلفة التاريخية غير قادر على التعامل مع ظاهرة التغيرات في الأسعار بصورة متكاملة حيث لا يعترف بهذه التغيرات إلا عند وقوع التبادل أو توفر دليل موضوعي قابل للتحقق، فإن التطوير المحاسبي في هذا المجال يعني الاعتراف بالتغيرات في المستوى العام للأسعار، الأمر الذي يؤدي إلى الخروج عن فرضية ثبات القوة الشرائية للنقد، ولمعالجة ذلك يؤيد البعض الاتجاه نحو تعديل القوائم المالية التاريخية بوحدة نقد موحدة القيمة (نموذج التكلفة التاريخية المعدلة Adjusted historical cost) أو نموذج القوة الشرائية (Current purchasing power).

إن من شأن تطبيق هذا النموذج هو جعل الأرقام المحاسبية قابلة للمقارنة بشكل أدق وصحيح، وقد أوصى البيان رقم (3) الصادر عن مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكية بإعداد قوائم مالية ملحقة (Supplementary) للقوائم التقليدية لإظهار أثر التغيرات

في الأسعار، على أن يكون التعديل شاملًا كافه عناصر القوائم المالية الأساسية (Primary financial statements)، وأن يتم ترجمة القوائم المالية الحالية والسابقة على أساس القوة الشرائية لوحدة النقد في تاريخ إعداد آخر ميزانية وليس في تاريخ سنة الأساس.

هذا كما أن الاعتراف بالتغييرات في المستوى الخاص للأسعار يؤدي إلى الخروج عن مبدأ التحقق المحاسبي في صورته التقليدية، ويكون التطور المحاسبي في هذا الاتجاه هو استخدام أحد نماذج القيمة الجارية current value كأساس لإعداد قوائم مالية مكملة لتلك التي يتم إعدادها وفقاً لنموذج التكلفة التاريخية مع مراعاة الفصل بين دخل النشاط الجاري وبين مكاسب (خسائر) حيازة الأصول غير النقدية.

- الطرق التي يمكن استخدامها في إعداد المعلومات المالية بحيث تعكس آثار التغيرات في الأسعار:

توجد ثلاثة طرق:

أ- الطريقة الأولى: إظهار المعلومات المالية على أساس القوة الشرائية العامة (التغير في المستوى العام للأسعار).

ب-الطريقة الثانية: إظهار المعلومات على أساس التكلفة الجارية (بدلاً من التكلفة التاريخية) مع الاعتراف بالتغيرات المحددة في أسعار الأصول (التغير في المستوى الخاص للأسعار).

ج- الطريقة الثالثة: وتحمّل جميع التكلفة الجارية (التغير في المستوى النسبي للأسعار).

- الأساس الذي تستند إليه هذه الطرق في تحديد الدخل:

يوجد أساسان:

أ- الأساس الأول: الاعتراف بالدخل بعد الحفاظ على القوة الشرائية لحقوق المساهمين في الشركة.

ب- الأساس الثاني: الاعتراف بالدخل بعد الحفاظ على الطاقة التشغيلية للمنشأة.

- المنهج الذي تستند إليه القوة الشرائية العامة:

يقوم المنهج على إعادة احتساب بعض أو كل بنود القوائم المالية وفقا للتغيرات في المستويات العامة للأسعار.

وفي ظل هذه الطرق فإن الدخل سوف يعكس مدى تأثير التغيرات العامة في مستويات الأسعار على البنود التالية:

أ- الاستهلاك.

ب-تكلفة المبيعات.

ج- صافي البنود النقدية.

وتهدف هذه الطرق إلى المحافظة على القوة الشرائية العامة لحقوق المساهمين.

- المنهج الذي يستند إليه أسلوب التكلفة الجارية:

1. يتطلب أسلوب التكلفة الجارية بصفة عامة الاعتراف بأثر التغيرات في الأسعار على

البنود التالية:

أ- الاستهلاك

ب-تكلفة المبيعات

وبصفة عامة، فإن أسلوب التكفة الجارية يُعرف بالدخل بعد التأكيد من المحافظة على الطاقة التشغيلية للمنشأة.

2. يستخدم أسلوب التكفة الجارية عدة طرق تقوم في مجموعها على تكفة الاستبدال (الإحلال) كقاعدة رئيسية في القياس.

- ويقصد بالتكفة الاستبدالية: هي تكفة الحصول على أصل ماثل جديد أو قديم أو أصل مكافئ من حيث الطاقة الإنتاجية وإمكانية تقديم الخدمة.
- كما يقصد بصافي القيمة القابلة للتحقيق بأنها: هي صافي سعر البيع الجاري للأصل.
- أما المقصود بصافي القيمة الحالية: هي التقدير الجاري للمتحصلات المستقبلية الخاصة بالأصل مخصوصة بسعر مناسب.
- إذا كانت التكفة الاستبدالية أعلى من كل من صافي القيمة الحالية وصافي القيمة القابلة للتحقيق: يستخدم الأعلى من هاتين القيمتين كأساس للقياس.
- في ظل أسلوب التكفة الجارية تم استخدام أرقام قياسية خاصة لتحديد التكفة الجارية لبعض البنود.
- تمثل البنود النقدية أهمية بالنسبة للطاقة التشغيلية للمنشأة لذلك تتطلب بعض طرق التكفة الجارية إجراء تعديلات لتعكس آثار التغيرات في الأسعار على كافة العناصر النقدية بها فيما الالتزامات طويلة الأجل، حيث أنه في حالة اتجاه الأسعار نحو الصعود فإن الاحتفاظ الفعلي بالأصول النقدية يترتب عليه خسائر بينما يتم تحقيق مكاسب متمثلة في وجود صافي التزامات النقدية.
- ومع ذلك، فإن بعض الطرق تقصر التعديلات على الأصول والالتزامات المتداولة (المتعلقة برأس المال العامل).

• يمكن أن تطبق بعض طرق التكلفة الجارية الأرقام القياسيّة العامة للأسعار على حقوق المساهمين، وذلك حتى يتم التوضيح حول المدى الذي تمت فيه المحافظة على تلك الحقوق في صورة قوّة شرائط عامة وذلك في حالة كون الزيادة في التكلفة الاستبدالية للأصول خلال الفترة أقل من مقدار النقص في القوّة الشرائط لحقوق الملكية في نفس الفترة.

وأحياناً تتم هذه الحسابات للتمكن من عقد المقارنة بين صافي الأصول (طبقاً للقوّة الشرائط العامة) وبين صافي الأصول (طبقاً للتكميلات الجارية). ويعد الفرق بين هذين الرقمين كمكاسب أو خسائر محققة للمساهمين.

### • الإفصاح المطلوب وفقاً للمعيار:

1. التعديلات أو المبلغ المعدل لكل من:
  - أ- استهلاك الأصول الثابتة.
  - ب-تكلفة المبيعات.
2. التعديلات المتعلقة بالعناصر النقدية.
3. تأثير الافتراض أو حقوق الملكية عندأخذ التعديلات في العناصر النقدية في الحسابان لدى تحديد الدخل.
4. الأثر الإجمالي لتعديلات استهلاك الأصول الثابتة وتكلفة المبيعات وأية بنود أخرى على النتائج.
5. يجب الإفصاح عن التكلفة الجارية للأصول الثابتة والمخزون السلعي في حالة تطبيق أسلوب التكلفة الجارية.

6. يجب الإفصاح عن الطرق المطبقة في احتساب المعلومات المشار إليها للبنود الموضحة أعلاه.

7. يمكن توفير المعلومات المطلوب الإفصاح عنها في شكل إيضاحات أو تضمينها في صلب القوائم المالية.

8. يمكن الإفصاح عن أي تعديلات تتعلق بالخصصات الضريبية أو الأرصدة الضريبية.

**ثانياً: التطبيق العملي للمحاسبة في ظل مشكلة التغيرات في المستوى العام للأسعار (اتجاهات المشكلة ومحاولات حلولها):**

بدأت مشكلة التغيرات في المستوى العام للأسعار تبرز على السطح كمشكلة محاسبية وذات أبعاد اقتصادية في ظل تمسك النموذج المحاسبي التقليدي بالفرض والمبادئ التي يقوم عليها على الرغم من زيادة حدة الاتجاهات والضغوط التضخمية التي تصيب الاقتصاد، الأمر الذي حدا بالمحاسبين في ظل هذه الظروف إلى البحث عن حلول لمواجهة هذه المشكلة، وقد تمثلت أولى هذه المحاولات في تشجيع المنشآت والوحدات الاقتصادية على تبني سياسة الوارد أخيراً صادر أولاً (LIFO) في تقويم المخزون، واستخدام طرق الإهلاك المعجل Accelerated depreciation في تقويم الأصول الثابتة.

وبموجب هذه الطريقة (الوارد أخيراً صادر أولاً) يتم تسعير المواد المنصرفة من المخازن بأسعار آخر ارساليه مما يتربّ عليه مقابلة أسعار البيع الجارية بأسعار التكلفة الجارية إلى حد كبير، ويكون مجمل الربح في هذه الحالة قريباً من مجمل الربح الذي يتحققه استخدام طريقة التكلفة الجارية.

غير أن استخدام هذه الطريقة يشوبه بعض المشكلات أهمها أن بضاعة آخر المدة الظاهرة في الميزانية تكون على أساس الأسعار المدفوعة في الفترة الأولى (أقدم الأسعار) وهي بطبيعة الحال تخالف الأسعار الجارية لبيانو البضاعة الموجودة في آخر المدة. كما أن انخفاض كمية المخزون يعني أن تكلفة البضاعة المباعة قد تتضمن قيمة بضاعة مسيرة بأسعار قديمة.

أما بالنسبة لاستخدام طرق الإهلاك المعجل كطريقة مجموع أرقام السنين Sum. Of the years digits، وطريقة ضعف القسط المتناقص سيؤدي إلى تحويل السنوات الأولى لعمر الأصل بأقساط إهلاك أكبر من السنوات الأخيرة، وعلى الرغم مما قد تشكله استخدام هذه الطريقة من معاجلة جزئية لمشكلة التضخم إلا أنه يعاد عليها بأن تحويل السنوات الأولى من عمر الأصل بأقساط إهلاك أكبر من السنوات الأخيرة مما يؤدي إلى ابتعاد القسط المحسوب وفقاً لذلك عن مفهوم التكلفة الجارية وما يؤدي أيضاً إلى عدم ملاءمة رقم صافي الربح عن الرقم الحقيقي له، كما أن ذلك يؤدي أيضاً إلى اختلاف رقم صافي الأصول الظاهرة بالميزانية عن القيمة الحقيقية الجارية لها في تاريخ الميزانية.

### المحاولة الثانية: استخدام نموذج التكلفة التاريخية المعدلة

سبق الإشارة إلى أن ظاهرة التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد تؤدي إلى جعل الأرقام المحاسبية غير قابلة للتجميع وغير قابلة للمقارنة وقد قدم لنا الفكر المحاسبي نموذجاً مقترحاً لتعديل القوائم المالية يقوم على الأسس الآتية:

1. التمييز بين العناصر النقدية وغير النقدية، فالعناصر النقدية هي تلك الحقوق الواجبة التحصيل أو الواجبة السداد في صورة مقدار محدد من وحدات النقد الجاري التعامل بها،

(ثابتة من حيث العدد ومتغيرة من حيث قوتها الشرائية)، ومن أمثلة تلك العناصر (النقدية المدينين، أ. القبض، الدائنين، أ. الدفع)، أما العناصر غير النقدية فهي تمثل في حقوق والالتزامات في عدد غير محدد أو ثابت من حيث العدد والقوة الشرائية، ومن أمثلة ذلك الأصول الثابتة، المخزون، الاستثمارات، حقوق الملكية.

والعناصر النقدية لا تحتاج إلى تعديل بالتغييرات في المستوى العام للأسعار لأنها عناصر تعبّر عن عدد محدد وثابت من الوحدات النقدية، إلا أن الاحتفاظ بهذه العناصر خلال فترات التغيير في الأسعار سوف ينبع عنه مكاسب أو خسائر في القوة الشرائية، فالنسبة للأصول النقدية نجد أن الاحتفاظ بها في أوقات التضخم سوف ينبع عنها خسائر في القوة الشرائية بنسبة الزيادة التي حدثت في المستوى العام للأسعار، وفي المقابل فإن الاحتفاظ بالخصوم النقدية خلال فترة التضخم سوف يتحقق مكاسب في القوة الشرائية لأن ذلك يعني ببساطة قيام المنشأة بتسديد هذه الخصوم باستخدام وحدات نقد منخفضة القيمة.

وعلى العكس من ذلك فإنه في أوقات الانكماش يتبع عن الاحتفاظ بالأصول النقدية مكاسب في القوة الشرائية، ويتيح عن الاحتفاظ بالخصوم النقدية خسائر لأنها سوف تسدّد هذه الخصوم باستخدام وحدات نقد ذات قيمة مرتفعة.

وعليه يمكن تلخيص ذلك بالتوضيح التالي:

الحالة في ضوء الوضع الاقتصادي		المركز النقدي للمنشأة
الانكماش	التضخم	
مكاسب	خسائر	الاحتفاظ بأصول نقدية أكبر من الخصوم النقدية
خسائر	مكاسب	الاحتفاظ بأصول نقدية أقل من الخصوم النقدية

ويلاحظ مما سبق أنه في حالة التضخم يخسر حملة الأسهم، كما تخسر المنشأة إذا كانت الأصول النقدية أكبر من الخصوم النقدية ويعادلها مكاسب في حالة ما إذا كانت الخصوم النقدية أكبر من الأصول النقدية.

2. يتم إعداد القوائم المالية (المركز المالي، قائمة الدخل) طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعلقة بالنموذج المحاسبي التقليدي

3. يتم تعديل أرقام العناصر غير النقدية باستخدام الأرقام القياسية للأسعار بضرب التكلفة التاريخية في الرقم القياسي الجاري مقسوماً على الرقم القياسي لسنة الأساس

4. لا يتم تعديل أرقام العناصر النقدية، وإنما يتم احتساب مكاسب وخسائر الاحتفاظ بهذه العناصر خلال الفترة المحاسبية، حيث إنها لا تحتاج إلى تعديل بسبب أنها تمثل القوة الشرائية الفعلية السائدة في تاريخ إعداد القوائم المالية ، ولكن يتطلب الأمر بدلاً عن ذلك احتساب المكاسب أو الخسائر التي تنتج عن الاحتفاظ بهذه العناصر في ظل التغير في المستوى العام للأسعار.

ولتوضيح المبادئ التي يقوم عليها تعديل العناصر النقدية نورد المثال التالي:

- بلغت الأصول النقدية في 1/1 40000
- بلغت الخصوم النقدية في 1/1 30000
- بلغت المدحولات النقدية خلال الفترة 50000
- بلغت المدفوعات النقدية خلال الفترة 40000
- كان الرقم القياسي للأسعار في بداية الفترة 120 وفي نهاية الفترة 180 وفي المتوسط 150

**الحل:**

- صافي الأصول النقدية أول المدة =  $10000 - 30000 - 40000 = 10000$
- صافي الأصول المعدلة =  $15000 = 120 / 180 \times 10000$
- قيمة المتطلبات النقدية المعدلة =  $60000 = 150 / 180 \times 50000$
- قيمة المدفوعات النقدية المعدلة =  $48000 = 150 / 180 \times 40000$

وببناء على ما سبق فإن القيمة المعدلة لصافي الأصول النقدية هي

$$= 15000 + 48000 - 60000 - 27000 = 27000 \text{ دينار (خسارة)}$$

ويكون وبالتالي خسائر القوة الشرائية هي  $7000 = 20000 - 27000$  دينار

ويتمثل المبلغ المذكور في الخسائر المتعلقة بالاحتفاظ بهذه الأصول النقدية وهي عبارة عن صافي الأصول النقدية المعدلة مخصوماً منها صافي الأصول النقدية في نهاية الفترة، وبالتالي يمكن القول بأنه في حالة زيادة صافي الأصول النقدية المعدلة في آخر الفترة عن القيمة الفعلية الظاهرة في الميزانية فإن هذه الزيادة تعتبر خسارة.

**مناقشة الآراء المتعلقة بمعالجة المكاسب أو الخسائر:**

يثور خلاف بين المحاسبين حول هذه المعالجة، إلا أن الرأي الغالب والمقبول عموماً من أغلب الاتحادات المهنية يتوجه نحو اعتبار هذه الفروقات مكاسب أو خسائر ضمن عناصر الدخل ويتم إظهارها كمفردة مستقلة بعد رقم الربح للنشاط الجاري وهذا الرأي يتفق مع مفهوم المحافظة على رأس المال في صورة نقدية.

إلا أن البعض الآخر يرى أن هناك معالجات محاسبية بديلة لذلك أهمها:

1. معالجة المكاسب المتحققة ضمن بنود رأس المال، في حين يتم معالجة الخسائر ضمن قائمة الدخل ويستند أصحاب هذا الرأي على قاعدة الحيطة والحذر.

2. معالجة المكاسب أو الخسائر المتحققة ضمن بنود رأس المال باعتبارها لا تمت إلى العمليات الإنتاجية للمنشأة.

3. معالجة المكاسب أو الخسائر المتعلقة بالقروض طويلة الأجل (السندات التي لها حق التحويل إلى أسهم) ضمن قائمة المركز المالي بعيداً عن قائمة الدخل، ويرر أصحاب هذا الرأي حجتهم في ذلك بأنه في حالة الارتفاع العام لمستوى الأسعار فإن المكاسب أو الخسائر المتحققة من القروض طويلة الأجل سوف يتأثر بها سلباً مباشرةً حملة السندات (المقرضون) لصالح المنشأة (المساهمون)، والعكس صحيح في حالة انخفاض المستوى العام للأسعار، مما يعني أن التسويات سوف تتأثر بها المنشأة ككل وتكون داخل منطقة حقوق الملكية، مما تنفي معه مبرر إظهارها ضمن قائمة الدخل، أما المكاسب أو الخسائر المتعلقة بالقروض طويلة الأجل التي لا ينطبق عليها الشرط السابق فيؤجل الاعتراف بها حتى يتم تحقيقها عند سداد تلك الديون.

و حول ما سبق أيضاً يمكن القول أن اختلاف الآراء وتعددها ليس مقصوراً على المعالجة المحاسبية لمكاسب أو خسائر القوة الشرائية لوحدة النقد في حالة ارتفاع أو انخفاض المستوى العام للأسعار، ولكن في الحياة العملية هناك مشكلات أخرى تتعلق بكيفية التفرقة بين العناصر النقدية وغير النقدية، لذلك نرى من الأهمية بمكان التعرض بالشرح والتحليل الموجزين إلى أساس التفرقة بينهما وما يثار حولهما من مشكلات:

### تعريف البنود النقدية: Monetary Items

وهي البنود التي يمكن التعبير عنها بصورة عدد محدد من وحدات النقد (ثابتة من حيث المقدار) بصرف النظر عن التغيرات التي قد تحدث في القوة الشرائية لهذه الوحدات، وهي تمثل في الوقت ذاته حقوقاً واجبة التحصيل لصالح المنشأة أو تشكل التزاماً عليها واجب

السداد، ومن أمثلتها النقدية: أ- الدفع، قرض السندات، الأسهم المتداولة، الضرائب المستحقة.

### تعريف البند غير النقدية: Non Monetary Items

تعد البند غير النقدية أصولاً أو حقوق ملكية لا تمثل حقاً في عدد معين أو محدد من وحدات النقد (غير ثابتة)، ومن أمثلتها المخزون، الأراضي، المباني، الآلات، إهلاكات الأصول الثابتة، الأسهم العادية.

هذا ومن الأهمية الإشارة إلى أن خاصية الثبات بالنسبة للعناصر غير مطلقة كما أنها ليست ثابتة بالنسبة للعنصر الواحد من فترة إلى أخرى، الأمر الذي يثير مشكلة التمييز بين العناصر النقدية وغير النقدية ومن أمثلة ذلك السندات التي لها حق التحويل إلى أسهم في رأس المال فإنه طبقاً للمفهوم السابق إذا كانت السندات مدرجة في القوائم المالية بقيمة ثابتة ومحددة فهي تعتبر من العناصر النقدية، ولكن نجد أحياناً أنه تحت تأثير الظروف الاقتصادية السائدة في سوق الأوراق المالية قد تتغير قيمة تلك السندات بسبب التغير بالارتفاع في قيمة الأسهم، الأمر الذي يدفع أصحابها إلى الرغبة في تحويلها إلى أسهم مما يعني في هذه الحالة اعتبارها عنصر غير نقدى.

كذلك الأمر بالنسبة للأسهم المتداولة فإذا كانت القيمة المدرجة بها في القوائم المالية ثابتة ومحددة والتي تستحق في تاريخ السداد أو التصفية فيتم اعتبارها عنصراً نقدياً أما إذا كانت مدرجة بأقل من القيمة المحددة لها فإنها تعتبر من العناصر غير النقدية، وهنا يجب ملاحظة أن المكاسب أو الخسائر الناتجة عن اعتبار الأسهم المتداولة من العناصر النقدية يجب أن يظهر في قائمة المركز المالي (ضمن مفردات حقوق الملكية) ولا تظهر في قائمة الدخل.

وبالمثل إذا تم النظر إلى الحقوق أو الالتزامات المتعلقة بالعملات الأجنبية، فإذا كان الاحتفاظ بها لأغراض المضاربة على أسعارها تعتبر عناصر غير نقدية، وإذا كان الاحتفاظ بها لأغراض سداد الالتزامات وتصفية الحقوق فتعتبر عناصر نقدية.

**مثال يوضح كيفية تعديل القوائم المالية وفقا لنموذج التكلفة التاريخية المعدلة:**

شركة (س)

**قائمة المركز المالي وفقاً لأساس التكلفة التاريخية**

<b>2010/12/31</b>	<b>الأصول</b>
40000	نقدية
24000	مدينون
22000	مخزون
46000	أصول ثابتة (آلات)
(4600)	مجموع الإهلاك
127400	مجموع الأصول

**الخصوم وحقوق الملكية**

16000	دائنون
10000	أ. دفع
21400	أرباح مدورة
80000	رأس المال الأسهم
127400	مجموع الخصوم وحقوق الملكية

قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في 31/12/2010

120000	المبيعات
70000	تكلفة المبيعات
50000	محمel الربح
24000	المصروفات
4600	إهلاك الآلات
21400	صافي الربح

فإذا علمت ما يلي:

1. باشرت الشركة أعمالها في 1/1/2010 برأس مال قدره 80000 دفعت نقداً.
2. تم شراء الآلات في 1/1/2010 ودفع منها مبلغ 20000 نقداً والباقي على الحساب.
3. تم شراء المخزون على دفعتين الأولى بقيمة 44000 دينار في 2/10/2010 والثانية بقيمة 48000 في 10/6/2010.
4. بلغت المبيعات 120000 دينار منها مبلغ 24000 على الحساب.
5. تتبع الشركة سياسة الوارد أولاً صادر أولاً.
6. فيما يلي الأرقام القياسية للأسعار:

100	2010 / 1 / 1
110	فبراير / 2010
120	يونيه / 2010
130	2010 / 12 / 31
120	متوسط التغير في الأسعار

المطلوب:

1. حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية.
2. إعداد قائمة الدخل معدلة بالتغيير في المستوى العام للأسعار.
3. إعداد قائمة المركز المالي معدلة بالتغيير في المستوى العام في الأسعار.

الحل:

**1 - مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية:**

الأرقام التاريخية المعدلة	معامل التحويل	الأرقام التاريخية	
104000	100 / 130	80000	صافي الأصول النقدية في بداية العام (الموجودات النقدية - المطلوبات النقدية)
130000	120 / 130	120000	يضاف: المتحصلات النقدية خلال العام المبيعات
234000 خسارة		200000	
			يخصم: المدفوعات النقدية خلال العام
59800	100 / 130	46000	معدات مشترأة
52000	110 / 130	44000	بضاعة مشترأة
52000	120 / 130	48000	بضاعة مشترأة

## الفصل السادس: المحاسبة في ظل مشكلة التغيرات في المستوى العام للأسعار

الأرقام التاريخية المعدلة	معامل التحويل	الأرقams التاريخية	
26000	120 /130	24000	المصروفات
مكبس 189800		162000	
خسارة 44200		38000	صافي الأصول النقدية في نهاية العام
38000			يخصم صافي المركز النقدي غير المعدل
خسارة 6200			خسائر القوة الشرائية

ثانياً: قائمة الدخل المعدلة:

الأرقams المعدلة	معامل التحويل	الأرقams التاريخية	
130000	120 /130	120000	المبيعات
520000	110 /130	44000	يخصم: تكلفة البضاعة المباعة
28167	120 /130	26000	يخصم: تكلفة البضاعة المباعة
26000	120 /130	24000	المصروفات
5980	100 /130	4600	استهلاك
17853		21400	صافي الدخل

ثالثاً: قائمة المركز المالي المعدلة في 31/12/2010

الأرقams المعدلة	معامل التحويل	الأرقams التاريخية	
104000	100 /130	80000	رأس المال الأسهم
17853		21400	الأرباح المرحلة
6200			خسائر القوة الشرائية

الأرقام المعدلة	معامل التحويل	الأرقام التاريخية	
26000	130 / 130	26000	دائنون وأوراق الدفع
141653		127400	إجمالي الخصوم
59800	100 / 130	46000	الأصول الثابتة
(5980)	100 / 130	(4600)	مجمع الإهلاك
24000	130 / 130	24000	المدينون
23833	120 / 130	22000	المخزون
40000	130 / 130	40000	النقدية
141653		127400	إجمالي الأصول

ملاحظات:

- صافي الأصول النقدية في 1/1/2010 هي 80000 ويتمثل في قيمة رأس المال المدفوع حيث باشرت الشركة نشاطها في نفس التاريخ.
- النقدية الواردة تمثل في قيمة المبيعات والبالغة 120000 دينار.
- النقدية الصادرة وتمثل في قيمة المشتريات للمعدات، البضاعة، المصرفوفات أي بمبلغ 162000 دينار.
- صافي المركز النقدي هو عبارة عن صافي رصيد الأصول النقدية آخر الفترة ويساوي (نقدية 40000 + مدينون 24000 - دائنون 10000 - أ، الدفع 16000) = 38000 دينار.

**مثال آخر:**

تستخدم إحدى الشركات التجارية نظام المخزون المستمر، وفي 31/12/2010 بلغ رصيد

حساب تكلفة البضاعة المباعة 500000 دينار، فإذا علمت أن:

1. مخزون البضاعة في 1/1/2010 بلغت قيمته 25000 دينار.
2. مخزون البضاعة في 31/12/2010 بلغت قيمته 30000 دينار.
3. الأرقام القياسية للمستوى العام للأسعار كانت كما يلي:
  - أ. 120 في 1/1/2010 م.
  - ب. 125 في 31/12/2010 م.
  - ج. 115 المتوسط خلال السنة.

المطلوب: تحديد تكلفة البضاعة المباعة المعدلة في ظل كل من طرق التقويم الآتية:

1. طريقة الوارد أولاً صادر أولاً.
2. طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً.
3. طريقة المتوسط المرجح.

حل المثال:

1. الوارد أولاً صادر أولاً:

البيان	التكلفة التاريخية	معامل التعديل	التكلفة المعدلة
مخزون أول المدة	25000	120 / 125	26042
+ الجزء المباع من المشتريات	475000	115 / 125	516304
تكلفة البضاعة المباعة	500000		542346

2. الوارد أخيراً صادر أولأً:

تكلفة البضاعة المباعة المعدلة =  $(115/125) \times 500000 = 543478$  دينار.

3. المتوسط المرجح:

البيان	التكلفة التاريخية	معامل التعديل	التكلفة المعدلة
مخزون أول المدة	25000	120/125	26042
+ المشتريات	455000	115/125	494565
تكلفة البضاعة المباعة	480000		520607

تكلفة البضاعة المباعة المعدلة =

$(480000/500000) \times 520607 = 542299$  دينار

مثال آخر:

فيما يلي بيانات عن مبيعات إحدى الشركات خلال عام 2010 والرقم القياسي العام للأسعار:

الفترة	قيمة المبيعات	الرقم القياسي العام للأسعار
يناير	200000	100
فبراير	220000	105
مارس	260000	100
أبريل	290000	112
مايو	300000	115
يونيو	330000	120

## الفصل السادس: المحاسبة في ظل مشكلة التغيرات في المستوى العام للأسعار

الرقم القياسي العام للأسعار	قيمة المبيعات	الفترة
125	250000	يوليو
140	230000	أغسطس
150	200000	سبتمبر
155	150000	أكتوبر
170	100000	نوفمبر
175	120000	ديسمبر

إذا علمت أن الرقم القياسي العام للأسعار للربع الأول بلغ 105 وللربع الثاني بلغ 115 وللربع الثالث بلغ 130، وللربع الرابع بلغ 150.

**المطلوب:**

1. تعديل القيمة التاريخية الإجمالية للمبيعات على أساس متوسط الرقم القياسي العام للأسعار والذي بلغ 140.
2. تعديل القيمة التاريخية للمبيعات على أساس ربع سنوي.
3. تعديل القيمة التاريخية للمبيعات على أساس شهري.
4. علل اختلاف النتائج في الحالات الثلاث السابقة.

**حل المثال:**

أولاً: تعديل المبيعات على أساس متوسط الرقم القياسي للأسعار خلال السنة:

$$\text{القيمة المعدلة للمبيعات} = \frac{175}{140} \times 2650000 = 3312500 \text{ دينار}$$

ثانياً: تعديل المبيعات على أساس ربع سنوي:

البيان	المعادلة	دينار
مبيعات الربع الأول	$(260000 + 220000 + 200000)$	680000
مبيعات الربع الثاني	$(330000 + 300000 + 290000)$	920000
مبيعات الربع الثالث	$(200000 + 230000 + 250000)$	680000
مبيعات الربع الرابع	$(120000 + 100000 + 150000)$	370000
القيمة التاريخية للمبيعات		2650000

ويتم تعديلها على النحو التالي:

البيان	المعادلة	دينار
الربع الأول	$((105 / 175) \times 680000)$	1133333
الربع الثاني	$((115 / 175) \times 920000)$	1400000
الربع الثالث	$((130 / 175) \times 680000)$	915384
الربع الرابع	$((150 / 175) \times 370000)$	431667
القيمة التاريخية للمبيعات		3880384

ثالثاً: تعديل المبيعات على أساس شهري:

ويتم التعديل على النحو التالي:

البيان	المعادلة	دينار
الشهر الأول	$((100 / 175) \times 200000)$	350000
الشهر الثاني	$((105 / 175) \times 220000)$	366666
الشهر الثالث	$((100 / 175) \times 260000)$	455000

## الفصل السادس: المحاسبة في ظل مشكلة التغيرات في المستوى العام للأسعار

البيان	المعادلة	دينار
الشهر الرابع	$((112 / 175) \times 290000)$	453125
الشهر الخامس	$((52 / 175) \times 300000)$	456521
الشهر السادس	$((120 / 175) \times 330000)$	481250
الشهر السابع	$((125 / 175) \times 250000)$	350000
الشهر الثامن	$((140 / 175) \times 230000)$	287500
الشهر التاسع	$((150 / 175) \times 200000)$	233333
الشهر العاشر	$((155 / 175) \times 150000)$	169354
الشهر الحادي عشر	$((170 / 175) \times 100000)$	102941
الشهر الثاني عشر	$((175 / 175) \times 120000)$	120000
القيمة المعدلة للمبيعات		3825690

### رابعاً: مقارنة النتائج:

البيان	القيمة المعدلة للمبيعات
على أساس متوسط الرقم القياسي خلال السنة	3312500
على أساس ربع سنوي	3880384
على أساس شهري	3825690

من الملاحظ أن الفرق بين القيمة المعدلة للمبيعات على أساس ربع سنوي والقيمة المعدلة على أساس شهري كان متقلباً جداً والسبب في ذلك هو أن توزيع المبيعات داخل كل ربع سنة "أي بين شهور كل ربع سنة" لا يتبع كثيراً، ومن ثم يمكن افتراض أن المبيعات داخل كل

ربع بطريقة منتظمة وبمعدلات متساوية حيث أن هذا الافتراض واقعي، فإن فروق الدقة لا تكون كبيرة إذا ما تم التعديل على أساس ربع سنوي أو على أساس شهري.

ولكن بمقارنة القيمة المعدلة على أساس متوسط الرقم القياسي خلال السنة والقيمة المعدلة على أساس ربع سنوي، نجد أن الفرق كبير، والسبب في ذلك هو تقلب المبيعات، حيث تبلغ في الربع الثاني مثلاً 920000 دينار بينما تبلغ في الربع الثالث 680000 دينار، وكما هو واضح فإن نشاط الشركة موسمي حيث تتركز المبيعات تقريباً خلال الربع الثاني من السنة، وحيث إن المبيعات لا تتم بصفة منتظمة وبمعدلات متساوية شهرياً، فإن فروق الدقة تكون كبيرة.

هذا وبناء على ما سبق يتبيّن أن التطبيق العملي لمدخل المحاسبة الشاملة للتغيير في القوّة الشرائية للنقدود يتطلّب الأخذ في عين الاعتبار ما يلي:

1. التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية، حيث لا تتأثر عناصر البنود النقدية بالتغيرات في الأسعار مما لا يستوجب إجراء أية معالجات محاسبية لتعديل قيمتها في تاريخ الميزانية، في حين تتأثر العناصر غير النقدية بالتغيرات في الأسعار مما يتطلّب التدخل المحاسبي لتعديل قيمتها و تتضمّن عادة كل من الأصول الثابتة والمخزون وحقوق الملكية، مع عدم إجراء تعديلات على الأصول غير الملموسة كالشهرة وبراءات الاختراع وحقوق الامتياز باعتبارها لا تتأثر بالتغيرات في مستويات الأسعار.
2. يتم معالجة عناصر بنود قائمة الدخل بمتوسط الأرقام القياسية للأسعار أما مصروفات الإهلاك فيتم معالجتها حسب التغيير في مستوى الأسعار منذ تاريخ وقوع العمليات التي أحدثت هذه الموجودات.

3. بالنسبة لبضاعة أو مخزون أول المدة فيتم معالجتها حسب مستوى الأسعار لبضاعة آخر المدة للسنة السابقة.
4. بالنسبة لمخزون آخر المدة فهناك ثلاث طرق:
  - أ- إذا كانت الشركة تتبع طريقة الوارد أولا صادر أولا (FIFO) يتم معالجة المخزون وفقاً لمستوى الأسعار الذي طبق على المشتريات حسب تاريخ ورودها.
  - ب- إذا كانت الشركة تتبع طريقة الوارد أخيراً صادر أولا (LIFO) يتم استعمال مستوى الأسعار لبضاعة أول المدة أو حسب الرقم القياسي للمشتريات التي تزيد عن ذلك.
  - ج- إذا كانت الشركة تتبع طريقة المتوسط المتحرك (W A) تم معالجة المخزون وفقاً لمتوسط الأسعار.

### الأراء المؤيدة لإعداد التقادير المالية وفقاً لنموذج التكلفة التاريخية المعدلة:

1. يقدم نموذج التكلفة التاريخية المعدلة علاجاً مناسباً لمشكلة التضخم حيث يتم إمداد الإدارة بتقدير كمي و موضوعي لآثار التضخم على أنشطة الوحدة الاقتصادية.
2. يعد نموذج التكلفة التاريخية المعدلة علاجاً مناسباً لتجنب الوحدة الاقتصادية أخطاء القياس عن طريق تثبيت وحدة القياس، وتجعل القوائم المالية أكثر قدرة على المقارنة الزمانية والمكانية فيما بين الوحدات الاقتصادية بشكل عام.
3. يسمح استخدام نموذج التكلفة التاريخية المعدلة بإجراء التعديلات على القوائم المالية بشكل مستقل وجنباً إلى جنب مع القوائم المالية التقليدية، ويعطي صورة صحيحة عن واقع التغيرات في الأسعار وأثارها على القوائم المالية.

### الآراء المعارض لإعداد التقارير المالية وفقاً لنموذج التكلفة التاريخية المعدلة:

1. لا يقدم هذا النموذج علاجاً حاسماً لأوجه القصور في نموذج التكلفة التاريخية بسبب عدم معالجته لأنظمة التوقيت التي تنشأ من التغيرات في المستوى الخاص أو النسبي للأسعار، وبالتالي فهو لا يعالج كل جوانب القصور في طريقة التكلفة التاريخية.
2. عدم الاستفادة من المعلومات الناتجة عن تطبيق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة بشكل عام حيث أن الاهتمام العملي لمستخدمي القوائم المالية يتركز حول دراسة حجم وتوقيت التدفقات النقدية كأساس لاتخاذ القرارات، كما أن المنافع المتوقعة من المعلومات التي يقدمها هذا النموذج قد لا يقابل التكاليف الإضافية اللاحقة لاستخراجها، فضلاً عما قد تسببه من خلط وسوء فهم لدى المستخدمين لها.

### التغيرات في الأسعار الخاصة (محاسبة التكلفة الجارية):

ترتكز محاسبة التكلفة الجارية على فرضية أن التغير في أسعار بنود سلع معينة لا تتأثر بالتضخم العام فقط وإنما تتأثر بقوة سوقية خاصة تتعلق بالسلعة نفسها، وقد تكون أكبر أو أقل من التغير في المستوى العام في الأسعار، لذلك يستخدم أسلوب التغير في الأسعار الخاصة (التكلفة الجارية) لقياس هذا التغير، الأمر الذي يتطلب تعديل القيم التاريخية لعناصر الأصول غير النقدية بحيث تكون معبرة عن القيمة الجارية لها في تاريخ الميزانية.

أما الأصول النقدية فليس هناك حاجة إلى تعديلها باعتبارها تمثل نفس الأرقام الخاصة بها في تاريخ الميزانية.

إن التعبير عن الأرقام التاريخية للعناصر غير النقدية في هذه الحالة بأرقام أخرى جديدة سوف يعني تغيير أساس القياس نفسه من مبدأ التكلفة التاريخية إلى مبدأ التكلفة الجارية وذلك خلافاً لمبدأ التكلفة التاريخية المعدلة الذي يقوم على مجرد تعديل الوحدات غير النقدية التاريخية إلى قوة شرائية ثابتة.

إن أحد أهم النتائج الرئيسية لاتباع نموذج القيمة الجارية هو الاعتراف بمكاسب أو خسائر حيازة الأصول غير النقدية بمجرد حدوث تغيير في أسعارها الخاصة مما يعد مؤشراً لتقسيم أداء الإدارية، لذلك فإنه من الضروري إجراء التعديلات الالزامية على كافة البنود غير النقدية. ولما كان نموذج التكلفة الجارية كما أسلفنا يغير أساس القياس، فإن استخدامه أيضاً بشكل مطلق دون الأخذ في الاعتبار أثر التغيير في القوة الشرائية للنقدود سيؤدي إلى أخطاء في القياس، وعليه فإن الأمر يتطلب أيضاً استبعاد أثر هذا التغيير من التغير في الأسعار الخاصة ويتم ذلك عن طريق استخدام الأسعار النسبية كأساس لتعديل القوائم المالية ويعرف هذا النموذج باسم نموذج التكلفة الجارية المعدلة والذي يتم فيه تحديد مكاسب أو خسائر الحيازة بعد استبعاد أثر التضخم أو الانكماش (التغير في المستوى العام للأسعار) وسنحاول فيها يلي مناقشة هذه الموضوعات، حيث نتناول أولاً استخدام نموذج القيمة الجارية وفق مدخلين هما الاستبدالية وصافي القيمة البيعية من خلال المثال التالي:

### مثال:

تكونت إحدى الشركات برأس مال قدره 10000 دينار وفور مباشرةً أعملاًها قامت بشراء 700 وحدة بسعر 10 دينار للوحدة دفع منها مبلغ 5000 دينار نقداً والباقي على الحساب، باعت منها 600 وحدة بسعر 15 دينار للوحدة نقداً وكانت المصروفات المدفوعة 500 دينار وفيها يلي التغيرات في الأسعار العامة والخاصة.

الرقم القياسي للأسعار	صافي القيمة البيعية	التكلفة الاستبدالية	
100	-	10	أول العام
125	15	12	خلال العام
160	16	14	نهاية العام

المطلوب: إعداد القوائم المالية اللاحمة حسب نموذج القيمة الجارية.

الحل:

أولاً: قائمة الدخل:

القيمة الجارية	التكلفة التاريخية	البيان
صافي القيمة البيعية	التكلفة الاستبدالية	
10600	9000	الإيرادات
<u>8600</u>	<u>7200</u>	تكلفة المبيعات
2000	1800	مجموع الربح
<u>500</u>	<u>500</u>	مصاريف
1500	1300	صافي الربح
1200	1200	مكاسب الحيازة المحققة
<u>400</u>	<u>400</u>	مكاسب الحيازة الغير محققة
3100	2900	صافي الربح

إرشادات الحل:

1- الإيرادات حسب التكلفة التاريخية أو التكلفة الاستبدالية =  $9000 = 15 \times 600$

2- الإيرادات حسب مدخل صافي القيمة البيعية =  $10600 = (100 \times 16) + 9000$

## الفصل السادس: المحاسبة في ظل مشكلة التغيرات في المستوى العام للأسعار

3- تكلفة المبيعات حسب تكلفة التاريخية =  $6000 = 10 \times 600$

4- تكلفة المبيعات حسب التكلفة الاستبدالية =  $7200 = 12 \times 600$

5- تكلفة المبيعات حسب صافي القيمة البيعية =  $8600 = (100 \times 14) + 7200$

6- مكاسب الحيازة المتحقق حسب التكلفة الاستبدالية وصافي القيمة البيعية =  $1200 = (12 \times 600) - 1000$

7- مكاسب الحيازة غير متحقق حسب التكلفة الاستبدالية وصافي القيمة البيعية =  $400 = (10 - 14)$

### ثانياً: قائمة المركز المالي

#### الأصول

نموذج التكلفة الجارية		نموذج التكلفة التاريخية	البيان
صافي القيمة البيعية	التكلفة الاستبدالية		
13500	13500	13500	النقدية
1600	1400	1000	المخزون
15100	14900	14500	إجمالي الأصول

#### الخصوم

نموذج التكلفة الجارية		نموذج التكلفة التاريخية	البيان
صافي القيمة البيعية	التكلفة الاستبدالية		
10000	10000	10000	رأس المال
2700	2500	2500	الأرباح المرحلة المحققة
400	400	-	الأرباح المرحلة غير المحققة

نموذج التكلفة الجارية		نموذج التكلفة التاريخية	البيان
صافي القيمة البيعية	التكلفة الاستبدالية		
2000	2000	2000	الدائنون
15100	14900	14500	إجمالي الخصوم

إرشادات الحل:

$$\text{النقدية} = 10000 \text{ (رأس المال)} + 9000 \text{ (المبيعات)} - 5000$$

$$(المشتريات - 500 \text{ (المصروفات)}) = 13500$$

• الدائنون=المبلغ غير المدفوع من قيمة المشتريات وهو 2000

• المخزون=100 وحدة مضروبة في السعر وهو 10، 14، 16

و حول النماذج المذكورة نورد فيما يلي خصائص و انتقادات استخدام كل من تلك النماذج:

النماذج	الخصائص	الانتقادات
1- نموذج التكلفة التاريخية	■ فرض ثبات وحدة النقد (القياس)	■ الواقع في أخطاء التقويم بسبب دمج أو استبعاد دخل النشاط الجاري في علاقتها في الفترات المالية السابقة أو اللاحقة.
	■ التكلفة التاريخية هي أساس التقويم	■ الواقع في أخطاء القياس نظرا لاستخدام وحدات نقد غير موحدة القيمة.
2- نموذج التكلفة الجارية	■ التكلفة الاستبدالية (أسعار الشراء) هي أساس التقويم.	■ الواقع في أخطاء التقويم بسبب احتساب أو دمج الدخل المتحقق عن

## الفصل السادس: المحاسبة في ظل مشكلة التغيرات في المستوى العام للأسعار

الانتقادات	الخصائص	النموذج
<p>فترات سابقة ضمن عناصر الدخل الجاري واستبعاد بعض عناصر الدخل المكتسب خلال الفترة الحالية إلى حين تتحققه خلال الفترة القادمة.</p> <p>الوقوع في أخطاء القياس نظرا لاستخدام وحدات نقد غير موحدة القيمة.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ فرض ثبات وحدة النقد (القياس).</li> <li>▪ يعتمد ثبات مبدأ التحقق المحاسبي.</li> <li>▪ الفصل بين دخل النشاط الجاري ومكاسب الحيازة.</li> </ul>	<p>(أسلوب التكلفة الاستبدالية)</p>
<p>يحتوي على أخطاء القياس حيث لا يأخذ في الاعتبار ظاهرة التغير في المستوى العام للأسعار</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ صافي القيمة البيعية (أسعار البيع) هي أساس التقويم.</li> <li>▪ فرض ثبات وحدة النقد (القياس).</li> <li>▪ عدم الاعتماد على مبدأ التحقق المحاسبي مما تنتفي معه أخطاء التوقيت حيث يتم الاعتراف بدخل النشاط بمجرد اكتسابه دون الانتظار حتى تتوفر شروط التحقق المحاسبي.</li> <li>▪ الفصل بين دخل النشاط الجاري ومكاسب الحيازة.</li> </ul>	<p>3- نموذج التكلفة الجارية (أسلوب صافي القيمة البيعية)</p>

### نموذج القيمة الجارية المعدلة (الأسعار النسبية):

وهو النموذج الذي يأخذ في الاعتبار التغيرات الخاصة في الأسعار إلى جانب التغيرات في المستوى العام للأسعار، ومع استخدام النموذج وفق أسلوب التكلفة الاستبدالية المعدلة إذا طبقت أسعار الشراء، أو وفق أسلوب صافي القيمة البيعية إذا طبقت أسعار البيع.

مثال: باستخدام بيانات المثال السابق

المطلوب: إعداد القوائم المالية المقارنة وفقاً لنموذج القيمة الجارية المعدلة

الحل:

أولاً: قائمة الدخل

البيان	التكلفة التاريخية المعدلة	التكلفة الاستبدالية المعدلة	صافي القيمة البيعية المعدلة
الإيرادات	11520	11520	13120
تكلفة المبيعات	9600	9216	10616
مجمل الربح	1920	2304	2504
المصروفات	500	500	500
صافي الربح	1420	1804	2004
مكاسب حيازة محققة	-	384	384
مكاسب حيازة غير محققة	-	200	200
	1420	1220	1420

**إرشادات حول كيفية تحديد الأرقام:**

1- الإيرادات حسب نموذج التكلفة التاريخية المعدلة ونموذج التكلفة الاستبدالية

$$11520 = 125 / 160 \times 9000 =$$

2- الإيرادات حسب نموذج صافي القيمة البيعية =  $13120 = (100 \times 16) + 11520$

3- تكلفة المبيعات حسب نموذج التكلفة التاريخية المعدلة =  $9600 = 100 / 160 \times 6000$

4- تكلفة المبيعات حسب نموذج التكلفة الاستبدالية المعدلة

$$9216 = 125 / 160 \times 7200 =$$

5- تكلفة المبيعات حسب نموذج صافي القيمة البيعية =  $10616 = (100 \times 14) + 9216$

6- مكاسب الحيازة الحقيقة حسب التكلفة الاستبدالية وصافي القيمة البيعية المعدلة

$$384 = 600 \times (100 / 160 \times 10 - 125 / 160 \times 12) =$$

7- مكاسب الحيازة غير المتحققة حسب التكلفة الاستبدالية وصافي القيمة البيعية المعدلة

$$200 = 100 \times (100 / 160 \times 10 - 14) =$$

**ثانياً: مكاسب أو خسائر القوة الشرائية**

أرقام معدلة	معامل التحويل	أرقام غير معدلة	البيان
16000	100 / 160	10000	صافي المركز النقدي أول المدة
11520	125 / 160	9000	يضاف المتحصلات النقدية خلال الفترة
11200		7000	يطرح المدفوعات النقدية خلال الفترة

أرقام معدلة	معامل التحويل	أرقام غير معدلة	البيان
500	100 / 160	500	مشتريات
	160 / 160		مصرفات
15820		11500	صافي المركز النقدي آخر الفترة
11500			
4320			
خسارة			

ثالثاً: قائمة المركز المالي

الأصول:

صافي القيمة البيعية المعدلة	تكلفة استبدالية معدلة	تكلفة تاريخية معدلة	البيان
13500	13500	13500	النقدية
1600	1400	1600	المخزون
15100	14900	15100	إجمالي الأصول

الخصوم:

صافي القيمة البيعية	تكلفة استبدالية معدلة	تكلفة تاريخية معدلة	البيان
16000	16000	16000	رأس المال
2000	2000	2000	دائنون
1420	1220	1420	أرباح النشاط الجاري
-	-	-	مكاسب حيازة متحققة

## الفصل السادس: المحاسبة في ظل مشكلة التغيرات في المستوى العام للأسعار

البيان	تكلفة تاريخية معدلة	تكلفة استبدالية معدلة	صافي القيمة البيعية
مكاسب حيازة غير متحققة	-	-	-
خسائر التغير في المستوى العام للأسعار	(4320)	(4320)	(4320)
	14900	15100	15100

### إرشادات الحل:

$$\text{المخزون} = 1400 = 100 / 160 \times 14 \times 100, 1600 = 100 / 160 \times 1000$$

$$\text{رأس المال} = 1600 = 160 / 160 \times 16 \times 100, 16000 = 100 / 160 \times 10000$$

و حول النتائج السابقة يتبيّن أهم الخصائص التي تميّز بها النماذج المذكورة:

### خصائص نموذج التكلفة التاريخية المعدلة:

- 1- التكلفة التاريخية هي أساس التقويم (القياس) المستخدم.
- 2- يعتمد على مبدأ التحقق المحاسبي كأساس لمقابلة الإيرادات بالصرفات.
- 3- استخدام وحدة القوة الشرائية (النقد) كأساس للقياس.

وحيث أن هذا النموذج يقوم على أساس تعديل الأرقام المحاسبية بالتغيير في المستوى العام للأسعار مما تنتهي معه مشكلة الأخطاء في القياس، إلا أنه لا زال هناك مشكلة تمثل في أخطاء التوقيت بسبب دمج النشاط الجاري مع مكاسب الحيازة الخاصة بالفترات السابقة والتي تتحقق خلال الفترة الحالية، كما يتم استبعاد مكاسب الحيازة الخاصة بالفترة الحالية والتي لم تتحقق بعد وتأجيل الاعتراف بها للفترات المقبلة.

### خصائص نموذج التكلفة الاستبدالية المعدلة:

- 1- التكلفة الاستبدالية (أسعار الشراء) هي أساس التقويم (القياس) المستخدم.
- 2- يعتمد على مبدأ التحقق المحاسبي كأساس لمقابلة الإيرادات والمصروفات.
- 3- استخدام وحدة القوة الشرائية (النقد) كأساس للقياس.
- 4- الفصل بين دخل النشاط الجاري وبين مكاسب أو خسائر الحيازة.

ويعتبر هذا النموذج خطوة متقدمة على طريق تجنب أخطاء القياس، إلا أنه لازال يحتوي على بعض أخطاء التوقيت بسبب اعتماده على مبدأ التتحقق المحاسبي والمتمثلة في استبعاد الاعتراف ببعض عناصر النشاط الجاري خلال الفترة الحالية وتأجيل الاعتراف بها لفترات التالية، كما يتم احتساب بعض عناصر النشاط الجاري الخاصة بالفترات السابقة نظراً لتحقيقها خلال الفترة الحالية.

### خصائص نموذج صافي القيمة البيعية المعدلة:

- 1- صافي القيمة البيعية (أسعار البيع) هي أساس التقويم (القياس) المستخدم.
- 2- عدم الاعتماد على مبدأ التتحقق المحاسبي في تحديد الدخل المحاسبي.
- 3- استخدام وحدة القوة الشرائية (النقد) كأساس للقياس.
- 4- الفصل بين دخل النشاط الجاري وبين مكاسب أو خسائر الحيازة.

ويعتبر هذا النموذج خطوة أكثر تقدماً على طريق تجنب أخطاء القياس وأخطاء التوقيت مما يعد أكثر اقتراباً من النموذج الاقتصادي حيث يتم الاعتراف بالتغييرات على المستويات الثلاث (المستوى العام للأسعار)، (المستوى الخاص للأسعار)، (المستوى النسبي للأسعار)، هذا على الرغم من المزايا النظرية لهذا النموذج، إلا أنه يشير مشاكل تطبيقية يتمثل بعضها في صعوبة الحصول على أسعار البيع على أساس موضوعي للعديد من عناصر الأصول بصورة منتظمة، مما يفسر التأييد الكبير الذي يلقاه نموذج التكلفة الاستبدالية المعدلة.

## الفصل السابع

### محاسبة الموارد البشرية

تمهيد.

أولاً: طبيعة المحاسبة عن الموارد البشرية وافتراضاتها.

ثانياً: أهمية الموارد البشرية.

ثالثاً: طرق تقييم الموارد البشرية.

رابعاً: تأجير الموارد البشرية.

خامساً: نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية.

## تمهيد:

تعتبر المحاسبة عن الموارد البشرية أحد الإتجاهات الحديثة لقياس تكلفة تلك الموارد لغرض الوصول إلى مجموعة من الحقائق حول ما تتحمله المنشأة من تكاليف، فالمنشأة تحمل العديد من أوجه التكاليف سواء أكانت تكاليف مبررة أو غير مبررة، فهذه التكاليف وإن كان من الصعب قياسها ومتابعتها بدقة فإنه ينفق عليها مبالغ مالية طائلة على أمل أن تظهر نتائجها على المدى البعيد، لذلك كان لزاماً التفكير بالآلية التفاعل مع هذا المورد البشري كأصل من أصولها من خلال حساب تكلفة وعائد الموارد البشرية ووضع الموازنات الخاصة بها وتدور الفكرة الأساسية لمحاسبة الموارد البشرية حول حجم الإنفاق على تنمية الموارد البشرية وتكونيتها باعتباره إنفاقاً استثمارياً، ويشكل عاملًا مهمًا يؤثر في نجاح المنظمة على المدى القصير ويعزز قدرتها على البقاء والاستمرار على المدى الطويل، لذلك يأتي هذا الفصل لمناقشة وتحليل الموضوعات التالية:

1. طبيعة المحاسبة عن الموارد البشرية وافتراضاتها.
2. أهمية الموارد البشرية.
3. طرق تقدير الموارد البشرية.
4. تأجير الموارد البشرية.
5. نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية.

### 1. طبيعة المحاسبة عن الموارد البشرية وإفتراضاتها:

بدأ مفهوم المحاسبة عن الموارد البشرية ومبررات استخدامها في الآونة الأخيرة يحوز على إهتمام العديد من الباحثين حيث إهتمت الأبحاث والدراسات بتحديد مفهوم محاسبة الموارد البشرية، و تم تطوير استخدام المفهوم على مستوى المنظمة لغرض الوصول لمجموعة من

الحقائق عن ذلك النوع من المحاسبة ولفهم طبيعة هذا الموضوع نعرض فيما يلي أولاً إلى بعض التعريفات الخاصة بمحاسبة الموارد البشرية.

### تعريف المحاسبة عن الموارد البشرية:

عرفت المحاسبة عن الموارد البشرية بأنها تشمل على ذلك النوع من أصول المشروع الممثل في ولاء جمهور المستهلكين وحملة الأسهم، وكذلك في ولاء الموردين، بالإضافة إلى سمعة المشروع في المجتمع المالي، وسمعته في البيئة التي توجد فيها مصانعه ومكاتبها، ولقد عرفها فلامهولز فقال: تعتبر المحاسبة عن الموارد البشرية وسيلة لقياس التكاليف التي تحدث في المشروع أو المشروعات الأخرى نتيجة لاختيار الأصول البشرية وتدربيها وتنميتها، كما يتضمن أيضاً القياس الاقتصادي لقيمة الموارد البشرية للمشروع، أما لجنة المحاسبة عن الموارد البشرية المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية AAA فقد عرفتها بأنها "عملية تحديد البيانات الخاصة بالموارد البشرية وقياسها وتوصيل هذه البيانات إلى متخذي القرارات"، كما عُرفت على أنها "عملية تقدير القيمة المالية للموارد البشرية أفراد وجماعات في المنظمات والمجتمع ومتابعة التغيرات التي تطرأ على قيمتها مع الوقت" وعرفت على أنها الحقل" الذي يستخدم مفهوم الموارد البشرية كموجودات تحدد تكلفة الاستثمار فيها وتكلفة النفاذ ذات الصلة وتقدر وتراقب وتقارن تلك التكلفة مع القيمة الاقتصادية للتنظيم البشري في المنظمة"، وعرفت بشكل أكثر شمولية بأنها "قياس التكاليف المتحققة من قبل المنظمات عن إستقطاب وإختيار وإستئجار وتدريب وتنمية الأصول البشرية".

يظهر من التعريف السابقة بأن الفكرة الأساسية لمحاسبة الموارد البشرية تدور حول فكرة القيمة الاقتصادية للموارد البشرية في المنظمة والتي يجب متابعتها وقياسها، كما أن الإنفاق

على الموارد البشرية يمثل إستثمار طويل الأجل يحتاج إلى رسملة وإطفاء حسب العمر الإنتاجي للموارد البشرية.

وبناء على ما سبق فإن المحاسبة عن الموارد البشرية يستلزم توفر مجموعة من المقومات أهمها:

- توفير إطار يساعد على إتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية.
- تقديم المعلومات الكمية المتعلقة بالتكلفة والقيمة الخاصة بالموارد البشرية.
- تطوير نماذج قياس التكاليف المحاسبية في مجال الموارد البشرية.
- تحفيز الإدارة على الاهتمام بمفهوم العنصر البشري (كرأس مال) عند إتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية.
- تحديد أثر محاسبة الموارد البشرية على سلوك العنصر البشري.

وبذلك فإن محاسبة الموارد البشرية تحاول الإجابة على السؤال الآتي:

هل يمكن اعتبار المورد البشري أصلًا من أصول المنظمة؟ وكيف يمكن التعامل معه محاسبياً؟  
وللإجابة على هذا السؤال يتم التعرض إلى الإفتراضات الأساسية التي يقوم عليها مفهوم الموارد البشرية:

تستند محاسبة الموارد البشرية على الإفتراضات الآتية:

- تعتبر الموارد البشرية ذات قيمة إقتصادية مباشرة وغير مباشرة في المنظمة وتمثل القيمة المباشرة بالجهد والوقت الذي تبذله الموارد البشرية لإنجاز الأعمال الموكلة إليها مباشرة، بينما تمثل القيمة غير المباشرة في حسن استخدامها لعناصر الإنتاج الأخرى "كرأس المال والمعدات والآلات) والمواد الأولية والأرض والطاقة.
- تتأثر قيمة الموارد البشرية بأسلوب إدارتها، حيث تتطور معارف الموارد البشرية في المظاهر التي تركز إدارتها على التدريب والتطوير مما يعكس بنتائج إيجابية على مستوى

إنتاجية الموارد البشرية، بينما تتحدد وتقتيد تلك المعرف في المنظمات التي لا تعطي التدريب والتطوير إهتمام كاف.

- تعد المعلومات الخاصة بمحاسبة الموارد البشرية ضرورة لفاعلية وكفاءة إدارة المنظمة باعتبارها موردا لها. فمثل هذه المعلومة مفيدة في عمليات التخطيط لإختيار وتوظيف وتنمية وتعويض وصيانة الموارد البشرية، أي أن المعلومات التي تتضمنها محاسبة الموارد البشرية تشكل أداة تخطيط ورقابة لحركة الموارد البشرية من وإلى المنظمة.
- يتضمن توظيف الموارد البشرية تكلفة اقتصادية تتحملها المنظمة مقابل خدمات ومنافع تحصل عليها مستقبلاً، لذا يمكن ترجمة التكلفة والخدمة في صور موازنات نقدية وإظهارها في الكشوفات المالية.
- اعتبار المورد البشري أصلاً من أصول المنظمة يمكن إخضاعه إلى حد كبير لعملية الرسملة والإطفاء حسب العمر الإنتاجي لذلك المورد، كما يمكن تحديد أقساط الإنثار التي تمثل بالصيانة والتدريب والتنمية وذلك على الرغم من أن هذا الافتراض ينبع للكثير من الجدل وخاصة حول إنطباق مفهوم الأصل على الموارد البشرية.

### 2. أهمية الموارد البشرية:

تعتمد المنشآت الحديثة في تحقيق أهدافها ونجاحها على العنصر البشري، فكفاية وفعالية وكفاءة العاملين تعد عاملأً أساسياً في تحقيق الإستخدام الكفاء للاستثمارات المادية الضخمة في الصناعات الحديثة، بل قد تعد العامل الأهم في بعض المنشآت هذا من ناحية، و يتوقع الباحثون ميلاً متزايداً نحو الإستثمارات في الأصول البشرية والتكون الرأسمالي البشري، وللتوسيع هذه الأهمية نعرض فيما يلي بعض الأمثلة لمنشآت يلعب فيها الأصل البشري دوراً حاسماً:

- شركات الأدوية.
- شركات البرمجيات الجاهزة والإلكترونيات عموماً.
- شركات التدقيق وتقديم الاستشارات المالية والفنية.
- شركات المحاماة وشركات الدراسات الهندسية.

كل هذه الشركات يلعب فيها التكوين الرأساني البشري وتطوير المهارات والكفاءات البشرية دوراً مهماً في نجاح تلك الشركات.

كما تزداد أهمية الأصول البشرية في بيئة الإنتاج الحديثة، بيئة تكنولوجيا المعلومات حيث تسعى المنشآت إلى اعتماد إستراتيجية إدارة الجودة الشاملة "Total Quality Management" وما يتبعها من سياسات فرعية مثل سياسة إنتاج خال من العيوب "Zero Defect" وسياسة في الوقت المناسب "Just In Time" شراءً وتخزينًا وإنتاجًا وتسلیماً. وهكذا فإن تجاهل تأصيل العنصر البشري يعد نقصاً وإهانةً كبيراً يجعل من قائمة المركز المالي مجرد ميزان مراجعة متوازن لا أكثر ولا أقل بعيداً كل البعد عن الإفصاح عن أصول وقيمة المنشآة.

**3. طرق تقييم الموارد البشرية ومناقشة الآراء التي تدور حولها:**  
لما كان هدف قياس قيمة الموارد البشرية يرتبط بأهم أهداف محاسبة الموارد البشرية فإن الفكر المحاسبي لتلك الموارد يشير إلى رأيين هما:

- أن تعامل الأموال المستمرة في أنشطة الموارد البشرية معاملة المصاروفات الإيرادية وتحمل على حسابات النتيجة شأنها في ذلك شأن كافة المصاروفات التي تسجل في الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر.

- الرأى الغالب يذهب إلى ضرورة التمييز بين المصروفات الإيرادية والنفقات الرأسمالية، بحيث يعامل الجزء الإيرادي منها كمصرف ويعامل الجزء الرأسمالي فيها كأصل. ولمناقشة هذه القضية الأساسية فإن من المعلوم أن الأفراد في حد ذاتهم ليسوا أصولاً بالمعنى المتعارف عليه وإنما خدماتهم التي من المتوقع أن يقدموها للمنشأة توفر أصولاً للمنشأة، فالقضية إذا هي: هل يجب معاملة الإستثمارات في الموارد البشرية على أنها أصولاً للمنشأة؟ لذلك فإنه من المناسب العودة لتعريف معنى الأصول في المنشأة بشكل عام: عرف الأصل بأنه: أي مورد قابل للتحول أو التجزئة نتيجة عمليات التبادل أو التصنيع أو نقل ملكيته عن طريق الهبة ويدخل في ملكية المشروع.
  - كما عرف بأنه يمثل الموارد الاقتصادية المملوكة للمشروع.
  - كما عرف بأنه: قيمة المنافع الاقتصادية المتوقعة، كذلك الحقوق التي يحصل عليها المشروع نتيجة لعمليات جارية أو ماضية.
  - وعرف أيضاً بأنه: يتمثل في الموارد الاقتصادية التي تخضع لرقابة الوحدة أو الموارد التي تتوقع الوحدة تحقيق رقابة عليها مستقبلاً.
  - أما مجلس معايير المحاسبة الأمريكي فقد عرف الأصل بأنها: منافع إقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل وأن الوحدة الاقتصادية قد إكتسبت حق الحصول على هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة أحداث أو عمليات تمت في الماضي.
 وحول ما سبق يمكن القول بأنه للاعتراف بالأصل يجب توفر ما يلي:
- القدرة على تقديم خدمات مستقبلية، فإذا لم يكن في الإمكان الحصول على خدمات مستقبلية من الأصل فإنه تنتفي عنه هذه الصفة.

وبالتطبيق على الموارد البشرية فإن هذه الصفة "الخدمات المستقبلية تُنطبق على المورد البشري، باعتبار أن المورد هو مجمع للخدمات المتوقع الحصول عليها مستقبلاً، لأن معظم النفقات المتعلقة بالموارد البشرية من التدريب والاختيار وتوفير المناخ الملائم للعمل، تمثل تدفقات لتحسين المهارات والخبرات للقوى العاملة.

- أن يكون في الإمكان قياس تلك الخدمات المستقبلية بشكل مالي، فإن العنصر الذي يقدم خدمات مستقبلية لفترات مالية قادمة ولا يمكن قياسها مالياً لا يمكن اعتباره أصلاً، وهذا الأمر ينطبق أيضاً على العنصر البشري.
- ضرورة وجود أحداث جارية أو ماضية نشأت عن عمليات التبادل تسمح بتوارد حق الحصول على الخدمات المستقبلية، وهو ما يعرف بتملك هذا العنصر.

و حول هذا الشرط نلاحظ أنه غير مطلق، لأن بعض الأصول قد تحصل عليها المنشأة نتيجة عمليات تحويلية وليس عمليات تبادلية، كالهبة مثلاً، أو الاكتشاف وليس نتيجة عملية إمتلاك ناتجة عن تحمل تكلفة، فالمتهم هنا ليس الملكية فقط وإنما يمتد ذلك إلى ممارسة بعض أنواع الرقابة على خدمات الأصل، فالمشروع يمكنه ممارسة نوع من الرقابة على موارد البشرية، دون وجود أحداث جارية أو ماضية، وذلك عن طريق المحافظة على ولاء العمال في المشروع بتوفير ظروف عمل ومناخ اقتصادي واجتماعي جيد للعمال، حيث أن الأفراد المنظمين جيداً ذوي الولاء للمنشأة قد يشكلون أصلاً أكثر أهمية من رصيد أي مخزون مادي آخر وهو ما ينطبق على المورد البشري.

وفي نفس الإطار فإنه يمكن النظر إلى الأصل على أنه يمثل رصيداً مديناً قابلاً للترحيل إلى الفترة اللاحقة لإغفال الحسابات الختامية طبقاً للمبادئ المحاسبية على أساس أنه يمثل حق ملكية أو قيمة تم الحصول عليه، أو عبارة عن نفقة أو جدت حق ملكية أو من المحتمل أن

توجده مستقبلاً، وبالتالي فالأصل يعتبر مجمع للمنافع المتوقع الحصول عليها مستقبلاً، وعليه فإن الأصل يتميز بالخصائص التالية:

- وجود حقوق محددة على منافع وخدمات مستقبلية.
- أن تكون هذه الحقوق مملوكة لشخص أو منظمة.
- أن تؤيد هذه الحقوق بمستندات قانونية.

- أن تكون المنافع الاقتصادية التي تتضمنها الأصول نتيجة أحداث وقعت في الماضي.

وبالمقارنة مع ما سبق نجد أن جزءاً كبيراً من خصائص الأصل يمكن أن تطبق على الموارد البشرية، إذ أن المنافع المتحققـة من استخدام الموارد البشرية هي منافع مستقبلية، وتعود هذه المنافع بنتائج على المنظمة التي تمتلك الحق في الاستفادة من مواردها البشرية، ويتمثل هذا الحق من خلال التعاقدات والالتزامات المحددة بين الفرد والمنظمة.

وفي مقابل الآراء السابقة هناك من يعارض إعتبار المورد البشري أصلاً من أصول المنظمة

للأسباب الآتية:

- عدم إمكانية تملك الإنسان كاملاً حيث يقتصر حق المنظمة الشرعي في إمكانية تشغيل واستخدام طاقات ومهارات ومعارف الإنسان، لذا فلا يمكن إعتبار المورد أصلاً لعدم تحقق شرط الملكية التامة.
- صعوبة تحديد فترة الاستفادة من الموارد البشرية وبالتالي صعوبة رسميتها، وفي الغالب تتمنى المنظمة الاستفادة من المورد البشري لأطول فترة ممكنة، ولكن طول هذه الفترة أمر يخرج عن سيطرة المنظمة ذاتها.
- صعوبة تحديد أساس واضح ومناسب لمعاملة تلك الأصول وقياسها.
- استياء الموارد البشرية من معاملتها كأصول كمية أصول المنظمة الأخرى.

وهنا يثور السؤال أيضاً وهو ما يتعلّق بوجهة النظر المحاسبية حول تحديد فترة إستهلاك الموارد البشرية كما في الأصول الأخرى والتي تستند إلى التقدير وخاصة في عالم تسوده المنافسة القوية وسرعة التغيير، فكما يمكن أن تستهلك الأدوات والمعدات فإنه أيضاً تستهلك قدرات وقابليات الإنسان مع التغييرات التكنولوجية وعدم وجود برامج تدريب وتطوير لهذه القدرات.

وتأسيساً على ذلك فإن الاتجاه نحو محاسبة الموارد البشرية يمكن أن تستخدم كوسيلة تحطيمية ورقاية لنشاطات إدارة الموارد البشرية إذا توفر نظام دقيق من المعلومات وأعتمد التقدير الدقيق للتکاليف والمنافع التي يمكن أن تترتب على استخدام الموارد البشرية في المنظمة، وعلى هذا الأساس فقد حددت جمعية المحاسبين الأمريكية ثلاثة أهداف رئيسة لمحاسبة الموارد البشرية هي:

- القياس: أي تقدير لتكلفة وقيمة العنصر البشري باستخدام طرق ونماذج ومعايير موضوعية.
- التطبيق: تصميم النظام المحاسبي الملائم للإستفادة من المقاييس الموضوعة.
- النتائج الإجتماعية: تتضمن تحليل أثر محاسبة الموارد البشرية على المنظمات الإجتماعية وإتجاهات وسلوك العاملين.

وببناء على كل ما سبق والجدل المثار حول الموضوع يمكن القول بما يلي:

- أن العنصر البشري لا يمكن إهلاكه وأن موضوع الملكية المطلقة للأصل ليس معياراً فاصلاً لاعتباره الشيء أصلاً، كما في حالة البيع للتاجر، إنما الشيء أهام هو أن الفاصل لاعتبار التكلفة أصلاً أو مصروفاً هو الخدمات المستقبلية المتوقع تقديمها.

- أن عدم التأكيد بالنسبة لتحقيق الخدمات المستقبلية من الموارد البشرية، نشير بأن الأفراد لديهم الحرية في ترك العمل في الوقت الذي يرغبون فيه ولا بد للمحاسبة من الأخذ بمبدأ الحيطة والحذر وبالتالي فإن تطبيق ذلك بحذافيره غير ممكن، إذ يوجد أكثر من شيء يعتبر أصلاً، على الرغم من وجود درجة عالية من عدم التأكيد كالشهرة.
- بالنسبة لمبدأ الحيطة والحذر فإن تطبيقه وبشكل جامد أمر غير مرغوب فيه، إذ أنه يؤدي إلى تشويه القوائم المالية (الدخل، المركز المالي) حيث يمكن لإدارة المنشأة وفي سبيل زيادة رقم صافي الدخل أن تعمل على ارتكاب مخالفات قد تضر بمصلحة المنشأة مستقبلاً.

كما نشير هنا أيضاً إلى أن تشويه رقم صافي الدخل قد يحدث أيضاً نتيجة رسملة الاستشارات في الموارد البشرية، حيث أن النفقات التي تحملها المنشأة في سبيل الحصول على الموارد البشرية أو للحصول على حق المعرفة الفنية أو في سبيل اجتذاب المستهلكين أو الحصول على العلامات التجارية المشهورة، كل هذه النفقات قد تكون كبيرة جداً، ويمكن أن تزيد أو تنقص في الأجل القصير غالباً حسب الرغبة مما تؤدي إلى إحداث تأثير كبير على المكاسب التي تتحققها المنشأة.

وبناءً على ما تقدم فإن محاسبة الموارد البشرية تستهدف توفير المعلومات الكمية التي تساعده المنظمة في الوقوف على تكلفة ومنافع مواردها البشرية مما يساعد في اتخاذ القرارات الخاصة بها من حيث النفقات التي يجب تخصيصها للمحافظة على قوة عمل مستقرة، وبالتالي يظهر هدف تطوير نماذج لقياس هذه التكلفة والمنفعة المتوقعة منها لصياغة إطار مناسب لمحاسبة الموارد البشرية، على الرغم من ظهور وجهات نظر متباعدة حوله والتي نوردها كما يأتي:

### وجهات النظر المؤيدة وتمثل في الآتي:

- تقدم محاسبة الموارد البشرية معلومات هامة وموثوق بها للجهات ذات العلاقة داخل المنظمة وللجهات الخارجية وخاصة أجهزة الرقابة الحكومية.
- تساعد المنظمة في وضع خطط برامجها التدريبية والاجتماعية.
- تساهم في تغيير النظرة إلى الموارد البشرية من كونها تكلفة إلى أصل يمكن أن يتضمن منافع وخدمات مستقبلية على الأقل.
- تساهم في تطوير النمط القيادي الإداري المهم بتربية وتطوير موارد المنظمة البشرية.
- تطور نظرة المديرين إلى أن أهمية تقويم الأداء، كما تركز اهتمامها للنظر في أهمية التتائج المستقبلية وعلى المدى البعيد.
- يمكن أن تتحقق مزايا تخطيطية ورقابية بتحفيضها تكاليف دوران العمل.
- تساعد في تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد البشرية عن طريق اتخاذ قرارات أكثر موضوعية في الاختيار والتعيين والتدريب والتوجيه والصيانة.

### وجهات النظر المعارضة وتشمل في الآتي:

- أن محاسبة الموارد البشرية تساعد الإدارة على مزيد من الإستغلال لجهود الأفراد العاملين، حيث أن محاسبة الأصول تتضمن العمل على إستهلاك الأصل بأكفاء طريق ممكن فاستخدام هذه النقطة قد يبرر للإدارة استخدام أساليب غير مشروعة في استغلال – وليس استثمار – جهود العاملين في المنظمة.
- أن عملية جمع وعرض وتحليل البيانات المتعلقة بالموارد البشرية تعد عملية صعبة ومعقدة وذلك لكثره المتغيرات التي تتناولها هذه البيانات وبالذات المتغيرات الإنسانية (السلوك، الدوافع، الرضا) التي يصعب قياسها بشكل دقيق.

- صعوبة التعامل مع قيمة الأصول الإنسانية وقياسها بشكل دقيق وإدراجها في الميزانية، ذلك أنها عرضة للتغيير وتخضع لتأثيرات بيئية عامة قد تؤثر في تخفيض قيمتها وبشكل مستمر مما يصعب متابعتها.
  - عدم موازنة المنافع المحصلة من استخدام محاسبة الموارد البشرية مع التكلفة المصرفية على جمع البيانات وإعداد الجداول والموازنات.
  - من الصعوبة الإفصاح للأفراد العاملين في المنظمة بأنهم يعاملون كالأصول الأخرى، حيث أن مثل هذا الإفصاح يخلق رد فعل سلبي الذي يعكس بنتائج سلبية، قد لا توافي الفائدة المتحققـة من استخدام الموارد البشرية.
- وبناءً على ما سبق يمكن القول بأن تطبيق محاسبة الموارد البشرية تشوـه إيجابيات وسلبياتـ ما يتطلبـ منـ المنـظـمةـ ضـرـورةـ إـجـراءـ المـقارـنةـ بـيـنـ السـلـبـيـاتـ وـالـإـيجـابـيـاتـ وـمـنـ النـواـحـيـ الـمحـاسـبـيـةـ وـالـإـدارـيـةـ وـالـإـنسـانـيـةـ قـبـلـ إـسـتـخـدـامـ مـحـاسـبـةـ الـموـارـدـ الـبـشـرـيـةـ. فقد تكون التكاليف المترتبة على استخدام أقل بكثير من المنافع المتحقـقةـ وهذاـ ماـ يـقـودـ إـلـىـ زـيـادـةـ تـكـالـيفـ الـموـارـدـ الـبـشـرـيـةـ فيـ المنـظـمةـ، وـيـبـرـرـ الـبعـضـ ذـلـكـ أـيـضاـ بـأـنـ الـمنـظـمةـ لـاـ تـمـتـعـ بـحـقـ الـمـلـكـيـةـ الـقـانـوـنـيـةـ عـلـىـ عـامـلـيـهـ طـالـماـ أـنـ عـقـودـ التـوـظـيفـ تـنـشـئـ لـهـمـ الـخـدـمـةـ فـيـ مـنـظـمـاهـمـ بـإـرـادـهـمـ، فـالـحـقـ الـوـحـيدـ الـذـيـ تـمـلـكـهـ الـمـنـظـمةـ فـيـ هـذـاـ الـمـجـالـ هـوـ الـحـقـ الـوـظـيفـيـ، أـيـ إـلـتـزـامـاتـ الـوـظـيفـةـ الـتـيـ تـمـ إـتـفـاقـ عـلـيـهـاـ فـيـ الـعـقـدـ.
- كـمـاـ أـنـ إـنـدـاعـ سـوقـ مـتـخـصـصـ لـتـبـادـلـ الـمـوـارـدـ الـبـشـرـيـةـ يـكـوـنـ مـنـ الصـعـبـ قـيـاسـ قـيـمةـ الـمـوـارـدـ الـبـشـرـيـةـ قـيـاسـاـ مـوـضـوعـيـاـ نـتـيـجـةـ حـالـةـ دـعـمـ التـأـكـدـ الـمـحـيطـ بـمـسـتـقـبـلـ الـمـنـظـمةـ، لـذـاـ يـكـوـنـ مـنـ الصـعـبـ قـيـاسـ الـمـنـافـعـ أـوـ الـخـدـمـاتـ الـمـسـتـقـبـلـةـ الـمـحـتمـلـةـ لـلـمـوـارـدـ الـبـشـرـيـةـ وـتـبـرـيرـ رـسـمـلـهـاـ أـوـ مـعـدـلـاتـ هـذـهـ الرـسـمـلـةـ.

ويمكن أن نلخص ما سبق بأن هناك سببان رئيسيان لإعتبار الاستثمار في الموارد البشرية أصولاً:

**الأول:** ضرورة أن تكون المعلومات عن هذه الاستثمارات واضحة في القوائم المالية انسجاماً مع مبدأ الإفصاح لمساعدة مستخدمي القوائم المالية في تقدير القيمة الكلية للمنشأة.

**الثاني:** أن الاستثمار في الموارد البشرية يفي بالمتطلبات اللاحقة المرتبطة بتعريف الأصل محاسبياً.

كما أنه للتفرقة بين الأصل والمصروف فإنه يجب النظر إلى معيار الخدمات المتوقعة من النفقة في المستقبل، فالنفقة يجب أن تعالج كمصروف في الفترة التي تتحقق فيها منافعها، ومن ثم فإذا كانت منافع النفقة تتعلق أو تفيء عدة سنوات فإنها يجب أن تعالج كأصول، وبالتالي يجب أن ترسمل، وتعتبر أصلاً من أصول المنشأة.

هذا وبعد أن تم رسملة النفقات على الموارد البشرية واعتبارها أصولاً تكون الخطوة التالية وهي قياس النسبة من قيمة الأصل التي سوف تستهلك خلال الفترة المحاسبية، وذلك لمقابلة ما قد يستهلك من خدمات نتيجة استنفاد العوامل المكونة لهذا الأصل.

مع مراعاة أن تلك الأصول إما أن تكون لها مدة خدمة تعادل فترة بقاء الشخص في تلك الخدمة أو تكون مدة خدماتها تعادل مدة بقاء الفرد في وظيفة معينة في المنشأة أو أن مدة خدماتها تكون مرتبطة بمدة بقاء التكنولوجيا التي يحيدها "بمعنى إذا صدرت تكنولوجيا جديدة لا يعرفونها فإن قيمتهم كأصول بشري تستنفذ بالكامل.

#### 4. نماذج القياس المحاسبى للموارد البشرية:

على الرغم من وجود الموارد البشرية في الحياة العملية بشكل مادي وملموس إلا أن وجهات النظر اختلفت في التعبير عنها وما إذا يمكن إدراجها ضمن القوائم المالية عند إعدادها، لذلك نتناول في هذا الموضوع بعض النماذج المستخدمة لقياس الموارد البشرية:

##### أ. النماذج التي تعتمد على التكلفة:

إن تعبير تكلفة الموارد البشرية مشتق من المفهوم العام للتكلفة ويقصد به: التكلفة التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على المورد أو استبداله، وتكلفة الموارد البشرية كغيرها من التكاليف تشتمل على المكونات: المصروفات والأصل ويمكن أن تكون تكلفة مدفوعة "أو تكلفة الفرصة" كما يمكن أن تكون مباشرة أو غير مباشرة، وهذه التكلفة تأخذ مدخلين هما التكلفة التاريخية أو التكلفة الجارية.

##### • مدخل التكلفة التاريخية:

وتعرف بأنها التضخيمية التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على البشر وتنميتهم، وتعامل الموارد البشرية وفق هذه الطريقة كالأصول الأخرى المادية، حيث تقسم تكلفة الموارد البشرية إلى قسمين، "قسم يعامل كمصاروفات جارية والقسم الآخر يعامل كمصاروفات رأسمالية وتشتمل على المصاريف التي تؤدي إلى زيادة المنافع المستقبلية كنفقات التدريب والإختبار والتعيين والتنمية والتي يتم إطفائها على مدى العمر الإنتاجي للأصل، ويتمثل الجزء المستنفد من هذه التكلفة بقسط الإطفاء السنوي، أما الجزء غير المستنفد فيتمثل بالجزء المتبقى من التكلفة الأصلية التي تظهر في الميزانية العمومية مطروحاً منها الجزء المستنفد، وتفق هذه الطريقة رسملة مكونات تلك الموارد والمتمثلة في تكاليف الإستقطاب وتكاليف الإختيار وتكاليف الإعارة، مع مراعاة إجراء تحديث مستمر للأساس المطبق في إطفاء تكلفة تلك الموارد وذلك من خلال:

- حصر التغييرات المادية المهمة التي تطرأ على الأفراد كالتدور الصحي وخلافه.
- حصر التغييرات في متطلبات العمل والموقع الوظيفية التي قد تؤدي إلى تقادم أو إطفاء الجزء المتبقى من تكاليفهم أو شطبيها حسب الوضع الجديد.
- حصر تنقلات الأفراد بين الأقسام، الأمر الذي يستدعي إعادة تجميع أرصدة هذه الأصول لأغراض إعادة النظر في المحاسبة عليها.
- حصر الإستقالات أو ترك العمل التي يجب أن تسجل كخسائر تستقطع من الأرصدة المستنفدة أو التي لم يتم إطفائها.

ورغم سهولة طريقة التكلفة التاريخية وإمكانيات تطبيقها، إلا أنه يؤخذ عليها عدم مراعاتها التغيرات في الأسعار وقت التضخم وتفاوت القيمة الاقتصادية للموارد البشرية.

هذا وتمثل المكونات الأساسية لاحتساب التكلفة وفق المنهج المذكور من خلال إحتساب تكلفة الحصول على المورد البشر وهي تتضمن التضخيمية التي تحملها المؤسسة في سبيل الحصول على من سيشغل مركزاً معيناً، وتشمل مجموعة من التكاليف المباشرة كتكاليف الإستقطاب، والاختيار والتعيين والتوظيف، وكذلك مجموعة من التكاليف غير المباشرة، كتكاليف الترقية والندب.....، إلخ.

ثم تكلفة التعلم وهي تتضمن التضخيمية التي تحملها في سبيل تدريب الفرد ووضعه في مستوى الأداء العادي المتوقع من الفرد عند قيامه بوظيفة معينة وتشمل تكاليف برامج التدريب الرسمي والتوجيه وتكاليف التدريب أثناء العمل.

ثم تأتي تكلفة ترك العمل وهي التكلفة التي تحملها المنظمة عندما يقوم شخص معين بترك العمل سواء بالاستقالة أو الوفاة أو الإصابة التي تبعده عن العمل.

ويمكن أن تكون هذه التكاليف مباشرة وغير مباشرة، فالرواتب والأجور التي يتلقاها الشخص خلال فترة التدريب وكذلك الذي يقضيه المتدرب يعتبر تكلفة مباشرة، أما تكلفة الإنتاجية الضائعة خلال فترة التدريب التي تمثل في تأثير المتدرب في أداء العاملين الآخرين، فهي من التكاليف غير المباشرة.

- **مدخل التكلفة الجارية:**

يعتمد هذا المدخل على القيام برسملة التكاليف وفقاً للأسعار الجارية وتأخذ في الاعتبار التغيرات في الأرقام القياسية للأسعار حيث يتم إحتساب تكلفة الأصول طويلة الأمد على أساس المتوقع إنفاقه في المستقبل بصرف النظر عن التكاليف الفعلية، هذا ويصعب استخدام هذه الطريقة كونها تعامل مع المستقبل وتتضمن عنصر عدم التأكد. وتشير صعوبتها في حساب تكلفة الموارد البشرية كونها تخضع للكثير من التغيرات الداخلية والخارجية.

- **مدخل تكلفة الفرصة البديلة:**

يستند هذا المدخل على أساس مفهوم الميزة التنافسية التي تشير إلى أن المديرين في المنظمة يتنافسون بينهم من أجل الحصول على الفرد ذو المهارة النادرة، فالمدير الذي ينجح في الحصول على ذلك الفرد يمكن أن يحصل على زيادة في الأرباح عن طريق الخدمات التي يقدمها هذا الفرد، حيث أن ما يدفعه المدير للحصول على فرد ذو مهارة عالية (مثلاً حواجز العمل) يمثل تكلفة الفرصة البديلة لذلك المورد البشري، وهي تدخل في حساب معدل العائد على الاستثمار المتوقع من الفرد، وبالتالي فإن هذه الطريقة تؤدي إلى التخصيص الأمثل للأفراد في المنظمة وتتوفر أساس كمي لخطيط وتقدير الأصول البشرية في المنظمة.

### بـ. النهاذج التي تعتمد على القيمة:

تستند هذه النهاذج على مفهومين مختلفين للقيمة الاقتصادية للموارد البشرية كما يلي:

الأول: أنها تعبّر عن الفائدة من مورد معين، أي تعبّر عن المُنفعة وتسمى قيمة الاستعمال.

الثاني: أنها تعبّر عن القدرة على شراء السلع الكامنة في هذا المورد، أي تعبّر عن القوة الشرائية وتسماى قيمة التبادل.

وفي هذا الشأن فإن النظريات الإقتصادية تحديد قيمة الشيء (الأصل) بمقدار قدرته على تقديم منافع أو خدمات إقتصادية في المستقبل، وقد أشار إلى ذلك الإقتصاديون، فمثلاً لودفنج مؤسس قال " كل من يريد أن يوجد نظرية للقيمة أو السعر عليه أن يفكّر أولاً في المُنفعة " أما إيرفج فيشر فقال " لا شك في أن مشتري أي أصل رأسّي يقوم بتقدير هذا الشيء على أساس الخدمات التي سيحصل عليها منه، وأنه سيدفع السعر الذي يمثل الحد الأدنى الذي يتعادل مع خدماته المتوقعة، أو بمعنى آخر القيمة الحالية أو المخصومة لهذا الأصل .

وإذا كان الأصل غير قادر على تقديم خدمات إقتصادية في المستقبل فإنه يصبح عديم القيمة وعليه يمكن القول بأن قيمة الأصل هي القيمة الحالية للخدمات المتوقعة في المستقبل .  
وفيهما يلي أهم النهاذج المستخدمة في هذا الخصوص :

أـ. نموذج الشهرة غير المشتراء هرمانسون **Hermanson**: اعتبر هرمانسون أن قيمة الموارد البشرية لمنظمة ما يمكن أن تقدر برسملة الإيرادات التي تزيد على الإيرادات العادلة للصناعة أو لمجموعة الشركات التي تشكل الوحدة جزءاً منها.

ويسمى هرمانسون الطريقة " بنموذج الشهرة غير المشتراء "، فعلى سبيل المثال، إذا كان معدل العائد على الأصول المملوكة في صناعة معينة خلال الخمس سنوات الماضية 12

٪، وأن الشركة هنا قد حققت عائدًا قيمته " 15 ٪ " على أصولها المملوكة البالغة 8000000 دينار فإن الربح غير العادي (الشهرة) يكون كالتالي:

$$240000 = 960.000 - 1200.000$$

و حول هذا النموذج يلاحظ ما يلي:

- يعتمد على بيانات تاريخية وهذا يحد من استخدامه للتنبؤ.
- يفترض النموذج أن الموارد البشرية تمثل كل الأصول "غير المملوكة" وبالتالي لم يترك مجالاً للأصول غير المملوكة الأخرى أو مجالاً للأسس المختلفة المعتمدة لبيان الأصول المملوكة وفقاً لسجلات الشركة "المنظمة".
- يفترض هذا النموذج ضمناً قيمة صفرية للموارد البشرية في الشركات الأخرى المنافسة، لأن أي قيمة إيجابية تتطلب إيرادات فوق المعدل الوسطي.

#### ب. نموذج الدخل للف وسشوارتز:

يستند هذا النموذج على المفهوم الاقتصادي لرأس المال الإنساني في البيانات المالية حيث أن رأس المال يتمثل في كونه مصدراً لتدفق الدخل وأن قيمته ثروته هي القيمة الحالية للدخول المستقبلية المخصومة بمعدل خصم معين للملك لهذا المورد.

ويعتبر هذا النموذج مفيداً في إجماليات الإحصاءات الوطنية وفي تقدير ديناميكية رأس المال وأنه يزود مستخدمي البيانات المالية بمعلومات قابلة للتقويم حول التغيرات في القوى العاملة للمنظمة.

#### ج. نموذج القيمة الاقتصادية لبرومت وفلامهولتز وبایل:

اقترح بروميت وزملاؤه مقاييس متعددة للموارد البشرية متضمنة مفهوم القيمة الاقتصادية التي تتضمن التنبؤ بالإيرادات المستقبلية، وخصم تلك الإيرادات وتوزيع

هذا المبلغ نسبياً على جميع الأصول ومنها الموارد البشرية، ويلاحظ على هذا النموذج أنه يضع الموارد البشرية مع الموارد الأخرى في نفس مستوى مساهمتها في الإيرادات.

### د. نموذج تقويم المكافآت المستقلة لفلامهولتز:

ينظر هذا النموذج إلى حركة الأفراد من خلال أدوارهم المختلفة أو مناصبهم في المنظمة باعتبار ذلك عملية مستقلة تعتمد على الوظائف السابقة أو حالات الخدمة التي يقوم بها الفرد في المنظمة ولتطبيق هذا النموذج عملياً يستلزم الأمر التعرف على مجموعة من المستويات الوظيفية التي يمكن أن يشغلها الفرد في المنظمة ووصفها وتحديد قيمة كل منها ومدة الثبات المتوقعة لكل مستوى فيها.

### هـ. نموذج محدّدات قيمة الفرد لفلامهولتز:

يعتمد هذا النموذج على المتغيرات الأساسية التي تحدد قيمة كل فرد في المنظمة وال العلاقات بين هذه المتغيرات وذلك من خلال ترجمة تلك المحدّدات في صورة نقدية.

### و. نموذج الأبعاد الخمسة لمايرز وفلوز:

يقوم هذا النموذج على أساس تقدير قيمة مدخلاتقوى العاملة اللازمة لتحسين كفاءة العمل، ويتم تقدير تلك الأبعاد من خلال التقييم الشخصي للعاملين ووفقاً لما يعرف بدوره الوضع الجساني للعامل كما يلي:

$$\text{الوضع الجساني القياسي} = \frac{\text{علامة الوضع الجساني الموازنة}}{\text{الوزن الجساني}}$$

الوضع الجساني المدولر = الوضع الجساني القياسي × المدفوعات السنوية.

وتحدد علامات الوضع الجساني كنقطة تعادل بين ترك العمل والدخول للعمل ثم توزن تلك العلامات إعتماداً على أوضاع العامل لتحديد الوضع الجساني وثباته ويحدد الوضع

الجساني المدولي بضرب الرواتب السنوية في علامات الوضع الجساني للفرد أو بوضع القياس لمجموعة من الأفراد.

**ز. نموذج المنافع الصافية المعادلة لظروف التأكيد المحسومة لأوغان:**

يعتمد هذا النموذج على أساس تقدير واضح لتكلفة الموارد البشرية يأخذ في الإعتبار مراعاة جانبي التكلفة و المنفعة لقيمة الموارد البشرية في المنظمة، وهذا النموذج ميزة تمثل في إمكانية استخدامه في منظمات الأعمال التي تحدد مساهمات أو وداع العاملين بسهولة كما في حالة موظفي البيع، والخبراء وحالات أخرى التي يعتمد تحديد العوائد فيها على بيانات ل الوقت الذي يقضيه هؤلاء مع الزبائن أو العملاء.

**5- متطلبات إطار مقترن لنموذج محاسبة الموارد البشرية:**

يتضح مما تقدم بأن محاسبة الموارد البشرية وبالرغم من أهميتها لا تزال تعاني الكثير من القصور في جانب حساب تكلفة وعائد الموارد البشرية، وتعزى أسباب هذا القصور إلى عدم تكامل مفهوم الموارد البشرية فضلاً عن تطبيقه في منظمات متباعدة الخصائص وعدم اعتماد معيار موحد للقياس، لذلك وإستمراراً للجهود البحثية في هذا المجال أقترح بعض الباحثين نموذجاً جديداً قد يصلح كمقترن لمحاسبة الموارد البشرية، ولكنه بحاجة إلى إجراء اختبارات ميدانية دقيقة من خلال القيام بالخطوات التالية:

- دراسة نشاط المنظمة والتعرف على طبيعة الإنفاق فيها، والعمل على فصل النفقات الخاصة بالموارد البشرية وتطويرها وتدريبها وصيانتها بشكل مستقل عن النفقات الأخرى.

- تقسيم النفقات الخاصة بالموارد البشرية إلى إيرادية ومؤجلة.
  - تحديد مصروفات الإطفاء لتكلفة الموارد البشرية.
  - قيد مصروفات الإطفاء كمصاريف جارية في حساب الأرباح والخسائر.
  - إظهار الموارد البشرية كبند مستقل ضمن الموجودات الثابتة في الميزانية العمومية مع ملاحظة التغير في قيمة تلك الموجودات وبشكل معاكس للموجودات الأخرى، حيث أن قيمة الموارد البشرية تزداد مع مرور الوقت وفقاً لمنحنى الخبرة والتعلم.
- وفي ضوء ما سبق يمكن صياغة نموذج المحاسبة عن الموارد البشرية يأخذ في الاعتبار تكلفة تلك الموارد والمتمثلة في التكاليف الجارية التي تشتمل على نفقات الرواتب والأجور والحوافز والمكافآت والتكاليف المؤجلة التي تشتمل على تكاليف التدريب والتطوير والتأهيل والصيانة والإختيار والتعيين، وهي التكاليف التي تمتد أثارها إلى الفترات اللاحقة لإنفاقها والتي تستوجب في هذه الحالة رسميتها.
- أما بالنسبة للقيمة الاقتصادية للموارد البشرية فمن الضروري تقييمها بإحدى الطرق التي تم ذكرها والتي تتناسب مع نوع الموارد البشرية الموجودة في المنظمة والمعلومات المتاحة عن أنشطتها.
- فمجموع المصروفات التي يتم رسميتها يجب إطفائها على مدار الفترات التالية التي يتوقع الإستفادة منها، وهنا يمكن إستخدام طرق حساب الإطفاء حسب طريقة إستخدام المورد البشري مع الإستفادة من تحطيط المسار الوظيفي لتحديد الفترة المتوقعة للإستفادة

من ذلك المورد والمركز الوظيفي المرتبط بكل فترة منها، بحيث يتم فصل مجموع مبالغ الإطفاء إضافة إلى المصروفات الجارية الإيرادية التي تخص العنصر البشري في كشف الأرباح والخسائر لكل فترة مالية، إضافة إلى المبالغ المشطوبة من قيم الموارد البشرية التي تتمثل بالوفاة، التقاعد، الاستقالة ودوران العمل وبالتالي فإن القوائم المالية التي يشملها نموذج المحاسبة عن الموارد البشرية يشمل ما يلي:

- قائمة توضح بيان قيمة الإستثمار في الموارد البشرية والتي تتضمن قيمة المبالغ المستمرة خلال الفترة الحالية كمصاريف رأسمالية.
  - تقرير أو قائمة التغيرات في الإستثمار في الموارد البشرية، حيث تبين هذه القائمة رصيد الموارد البشرية في أول المدة المتواجدة في المنظمة والإضافات التي حدثت لهذا الرصيد خلال المدة نتيجة لعمليات رسملة الموارد البشرية.
  - مقدار الانخفاض الحاصل في القيمة الكلية للموارد البشرية المتوافرة نتيجة عمليات الشطب والإطفاء.
  - قائمة الدخل والمركز المالي بالصورة المحاسبية التقليدية إضافة إلى تضمينها بالمعلومات الخاصة بالموارد البشرية من تكلفة إيرادية وإطفاء وشطب والتي تقلل في قائمة الدخل أو تظهر كأرصدة في قائمة المركز المالي.
- وبناء على ما سبق فإن تكلفة الموارد البشرية تقارن بقيمتها الحالية والمستقبلية، ويتم استخدام نتائج المقارنة في تحديد القيمة التقريرية للموارد البشرية وجدوى الإستثمار فيها،

ونظراً لأن قيمة الموارد البشرية تتزايد مع مرور الزمن فإن الإستثمار فيها وعند أي نقطة زمنية يجب أن يظهر زيادة المنفعة على التكلفة الخاصة بها.

وبحول ما تقدم يمكن القول بأن نتائج متابعة التكلفة الخاصة بالموارد البشرية التي ترد في قائمة كشف الدخل أو تظهر كأرصدة ضمن قائمة المركز المالي للمنظمة يمكن استخدامها كأدوات تخطيطية تساعد إدارة الموارد البشرية وإدارة المنظمة في توجيه الإستثمار في الموارد البشرية بشكل أفضل، لذا فإن إمتلاك المنظمة لمعلومات دقيقة وحديثة عن مواردها البشرية يمكنها من متابعة التغيرات التي تطرأ عليها لأغراض الإطفاء أو الشطب، الأمر الذي يتطلب توفر نظام خاص بالمعلومات عن تلك الموارد تستطيع من خلاله المنظمة متابعة عمليات التخطيط والرقابة والمتابعة الالزمة بشأنها.

## الفصل الثامن

### المحاسبة عن المسئولية البيئية والاجتماعية

مقدمة.

أولاً: تطور المحاسبة الاجتماعية وأهميتها.

ثانياً: الإطار العام لقياس التكاليف والمنافع الاجتماعية.

ثالثاً: المحاسبة من التكاليف والالتزامات البيئية والاجتماعية

والإفصاح عنها.

### مقدمة:

تعتبر المحاسبة عن المسئولية البيئية والاجتماعية أحدث مراحل التطور في المنهج المحاسبي، ولقد نشأ هذا التطور نتيجة للازدياد المطرد في حجم وقدرات المنشآت الاقتصادية وبصفة خاصة الشركات المساهمة، فكثيراً من المنشآت الاقتصادية المعاصرة لها تأثيرات مالية وبيئية واجتماعية واسعة النطاق سواء من وجهاً الاقتصاد الوطني أو من وجهاً نظر الأطراف ذات المصلحة التي تعامل مع تلك المنشآت بشكل مباشر أو غير مباشر، فمن المعروف أن المنشأة الاقتصادية تؤثر في مصالح فئات عديدة من المجتمع لعل أهمها المستثمرين الحالين والمرتقين، وإدارة المنشأة، والمقرضين الحالين والمرتقين، والجهات الحكومية المختلفة، والعاملين فيها، والعملاء (المستهلكين)، والوردين وغيرهم.

ونظراً لاحتمالات تعارض مصالح هذه الفئات، فإن هناك اتجاهها بوجوب الالتزام بوجهة النظر البيئية والاجتماعية، أي أن التقارير المحاسبية عن المسئولية الاجتماعية يجب أن تسلك منهجاً شمولياً بحيث تغطي اتجاهات كافة فئات المجتمع، وعدم تغليب وجهة نظر معينة في إنتاج المعلومات على وجهة نظر فئات أخرى وبالتالي عدم إعطاء فئة معينة ميزة نسبية عن فئة أخرى، وذلك تجرباً لعدم التأثير في عدالة توزيع المنافع بين الفئات المكونة للمجتمع، وبذلك فإن على المحاسب أن يراعي النفع العام عند إعداد التقارير المالية، الأمر الذي يتطلب الموازنة بين المنافع المحققة بالنسبة لفئة معينة مع الأضرار التي تحملها فئة أو فئات أخرى وبحيث يكون الأثر النهائي في صالح المجتمع بكامله.

ان أول ما يتطلبه النفع العام هو التوسيع في الإفصاح المحاسبي عن مجالات المحاسبة عن المسئولية البيئية والاجتماعية مما يتطلب نموذجاً محاسبياً مبنياً على أساس من القيم الاجتماعية

السائدة في الزمان والمكان وبها يحقق الاتجاه النفعي لكافة فئات المجتمع، الامر الذي يعزز دور المحاسبة باعتبارها نظاماً للمعلومات المحاسبية للمنشأة الاقتصادية.

وطبقاً لهذا الاتجاه يتم تفضيل بدائل محاسبي على بدائل آخر على أساس أثاره الاقتصادية وليس على أساس أثاره على مصالح فئة معينة من الفئات المستخدمة للتقارير المحاسبية، وبالتالي يتطلب الأمر أن يكون نموذج المحاسبة عن المسئولية البيئية والاجتماعية يحقق توسيعاً في القياس والافصاح المحاسبي بحيث يمتد ليشمل الآثار التي تتعذر فيها أصحاب المصالح المباشرة في المنشأة الاقتصادية، الى الآثار الخارجية التي اصبحت تعرف باحتساب التكلفة الاجتماعية والعائد الاجتماعي.

كما ان المحاسبة عن المسئولية البيئية والاجتماعية لها جانب آخر وهو يختص بالعلاقة بين الحسابات على مستوى المنشأة الاقتصادية أو ما يعرف بالمحاسبة الجزئية وبين الحسابات على مستوى الاقتصاد الوطني، وأن الأخذ بوجهة نظر الاقتصاد الكلي في حسابات المنشأة الاقتصادية يصبح قابلاً للتجميع وصولاً إلى الإجماليات والمؤشرات الوطنية هو جوهر الاهتمام فيما بات يعرف<sup>1</sup> بالمحاسبة (الوطنية)، وما لا شك فيه ان إعداد الحسابات الكلية سوف يتطلب الخروج على بعض المبادئ المحاسبية ومنها تقويم الأصول باستخدام القيم الجارية، وبالتالي ضرورة الاعتراف بتحقيق الأرباح على أساس الإنتاج وليس على أساس البيع.

### أولاً: تطور المحاسبة الاجتماعية وأهميتها:

من الفكر المحاسبي خلال تطوره بمراحل متعددة فقد نشأت هذه المحاسبة نتيجة لزيادة حجم وقدرات الوحدات المحاسبية ولا سيما الشركات المساهمة والذي أدى بدوره إلى زيادة

الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية للمشروع من قبل مجموعات مختلفة (أصحاب المشروع العملاء المستثمرين - الجهات الحكومية المختلفة) وزيادة اهتمام إدارة المشروع ومتخذي القرارات والجهات الحكومية بقيام المشروع بالأنشطة الاجتماعية المنوط بها، وما يفرضه ذلك من أعباء إضافية، وإن المتتبع لتطور المحاسبة الاجتماعية يجد أنها مررت عبر ثلات مراحل هي:

### المرحلة الأولى:

تتحدد فيها مسؤولية المنشأة في توجيه الموارد المتاحة بما يحقق زيادة في الأرباح مع الالتزام بالقيم والقواعد السائدة في المجتمع.

### المرحلة الثانية:

- تحمل فيها المنشأة نوعين من المسؤولية:
- **مسؤولية اجتماعية:** تمثل في المساهمة في تحقيق الرفاه الاجتماعي والحد من الآثار السلبية لنشاط المنشأة.
  - **مسؤولية خاصة:** تمثل في تحقيق أرباح لأصحاب المنشأة.

وطبقاً لذلك أصبحت المسؤولية الاجتماعية الملقة على عاتق المنشأة تشكل قيداً على تعظيم الأرباح حيث أنها تقضي قيام المشروع بأنشطة إلزامية ومراعاة تأثير تلك الأنشطة على المجتمع ككل إلى جانب مدى تحقيق وإشباع بعض المتطلبات الاجتماعية التي تستلزمها القوانين والسياسات العامة والأعراف الاجتماعية السائدة.

### المرحلة الثالثة:

ينظر فيها إلى المنشأة على أنها نظام فرعي اجتماعي داخل نظام اجتماعي أكبر وأنه يجب على إدارة المنشأة أن تحافظ على توازن هذا النظام وذلك تحقيقاً لأغراض النمو والبقاء أي أن المصلحة الذاتية للمنشأة مرتبطاً ارتباطاً قوياً بتحقيق الرفاه الاجتماعي العام، فلم يعد هدف

النشاط الاقتصادي هو تعظيم الربح فقط يل أصبح هو تحقيق مستوى مرضي ومناسب من الربح بما ينسجم مع تحقيق الاهداف الاجتماعية و التوافق بين اهتمامات كافة الفئات ذات المصالح المختلفة مثل (مطالبة العاملين بزيادة الأجر ومطالبة المساهمين بتوزيعات أعلى للأرباح ومطالبة العملاء بسعر منخفض وجودة أعلى).

قد أصبح من المتعارف عليه في الوقت الحالي أن المسؤولية الاجتماعية تعنى القيام بأنشطة إلزامية أو إدارية تستهدف الحد من التأثير السلبية لنشاط المشروع والمساهمة أيضاً في حل المشاكل الخاصة بالمجتمع الذي يعمل المشروع فيه.

أن ظهور المحاسبة الاجتماعية قد أثار قضية هامة تتعلق بقياس الأداء الاقتصادي والمالي للأحداث والظروف والعمليات التي تحدث داخل الوحدة المحاسبية والتي تعكس أثارها الاجتماعية خارج الوحدة المحاسبية، الأمر الذي دعا جهات عديدة بالإضافة إلى المالكين إلى الاهتمام بالمعلومات المحاسبية الاجتماعية للحفاظ على صحة الإنسان ومكافحة المشاكل والأضرار الاجتماعية (كتلوث البيئة) وتحقيق الأمان والسلامة المهنية، وبالتالي أصبح القياس المحاسبي يشمل الآثار الخارجية لتصرفات المنشأة وتمثل في ما يعرف بالتكلفة الاجتماعية والعائد الاجتماعي.

هذا وتظهر أهمية المحاسبة الاجتماعية نتيجة العديد من العوامل أهمها:

1- تزايد الاعتراف بالمسؤولية الاجتماعية للمنشآت الاقتصادية حيث كانت مسؤولية المنشآت تمثل في تحقيق الربح باعتباره الهدف الهام في تقييم الأداء وأن المنشآة لن تستمر في اعمالها دون تحقيق أرباح، إلا أن الظروف الاجتماعية والبيئية المحيطة بالمنشأة كظهور التفاوت الكبير في الدخول وتلوث البيئة نتيجة مزاولة المنشآة لنشاطها قد أثر في مكانة هذا الهدف فلم تعد الأرباح المحققة تستخدم كمعيار شامل لتقييم الأداء بل يتغير القيام

تحليل شامل للأثار الاجتماعية التي تخلفها المنشآت وتوفير البيانات الملائمة عن التكاليف والمنافع الاجتماعية المرتبة عليها وكيفية توزيع تلك المنافع على المجتمع.

2- ازدياد المطالبة من قبل بعض والهيئات والجمعيات المهنية للمنشآت الاقتصادية بالإفصاح عن البيانات التي لها مضمون اجتماعي لاسيما بعد التطور الكبير في المجال الصناعي وزيادة التلوث للبيئة المحيطة بالمشاريع مما تطلب ضرورة الإفصاح عن هذا الأداء لمعرفة مدى قيام المنشأة بمسؤولياتها الاجتماعية.

3- التوجه نحو احتساب التكلفة الاجتماعية عند تحديد التكلفة الفعلية لأنشطة المنشآت فعل الرغم من تجاهل تلك التكلفة الا انها تعتبر عنصرا مؤثرا في تحديد التكلفة الحقيقة لنشاط المنشأة.

4- ادى التركيز على جانب التكاليف في مجال قياس الأداء الاجتماعي وإهمال المنافع الاجتماعية إلى ارتفاع التكاليف الكلية للمنشآت، لذلك فإنه لابد من الأخذ في الاعتبار هذه التكلفة عند مقارنتها مع مشروعات أخرى لا تتحمل مسؤولية اجتماعية عن ادائها.

### ثانياً: الإطار العام لقياس التكاليف والمنافع الاجتماعية:

#### 1. طبيعة وأسس قياس التكاليف الاجتماعية:

هناك إختلاف بين وجهة النظر المحاسبية ووجهة النظر الاقتصادية في قياس التكلفة الاجتماعية فوجهة النظر المحاسبية تعتبر أن التكلفة الاجتماعية تمثل المبالغ التي تنفقها الوحدة الاقتصادية و لا يتطلبها نشاطها الاقتصادي و تتصف هذه التكلفة بعدم حصول المنشأة على أي عائد إقتصادي أو منفعة مباشرة مقابلها.

وتقيل المؤسسة تحمل هذا النوع من التكالفة إما اختيارياً أو اجبارياً وفقاً للقوانين التي تفرضها الحكومة، أما وجهة النظر الاقتصادية فتعتبر أن التكالفة الاجتماعية هي عبارة عنها يتحمله المجتمع من أضرار نتيجة ممارسة المنشآة لنشاطها الاقتصادي (كتلوب البيئة - إدارة الضجيج - قطع الأشجار... إلخ)

قتلوب الهواء يؤثر على صحة المواطنين المقيمين ويترتب على ذلك تكلفة اجتماعية يقع عبئها على المجتمع ويطلق على هذه التكالفة من وجهة النظر الاقتصادية (تكلفة الفرصة البديلة). وفي الواقع فإنه من النادر أن تتطابق وجهتي النظر المحاسبية والاقتصادية حول تحديد التكالفة الاجتماعية، وبالتالي فإنه لا يمكن الأخذ بوجهة النظر المحاسبية فقط لأننا نكون بذلك قد أهملنا الأضرار التي يتحملها المجتمع ولا يمكننا الأخذ بوجهة النظر الاقتصادية فقط لأننا نكون قد أهملنا ما يتحمله المشروع من تكلفة مساهمة منه في تحمل مسؤولياته الاجتماعية، وبالتالي يجب الأخذ بوجهتي النظر معاً لتلافي القصور في كل منها.

### 2. أسس قياس التكاليف الاجتماعية:

يجب أن يشمل قياس التكاليف الاجتماعية على ما يلي:

- المبالغ التي تدفعها الوحدة الاقتصادية للجهات الحكومية، ولا توجد مشكلة في قياس هذا النوع من التكالفة لأنها تمثل في الأصل مبالغ نقدية معروفة بدقة.
- المبالغ التي تتحملها المنشأة اختيارياً ولا تتعلق بنشاطها الاقتصادي وتشمل قياس تكلفة الأصول التي تستخدمها المنشأة لتحقيق أهدافها الاجتماعية، كإقامة استراحات العمال ومحطات تنقية المياه وإنشاء الملاعب والكافيريا وغيرها حيث تقام تكلفة هذه الأصول بالتكلفة التاريخية ويتم في كل سنة مالية حساب قسط الاحالك المتعلق بها.

- **الأضرار التي يتحملها المجتمع:**

هناك صعوبة في قياس الإضرار التي يتحملها المجتمع وتنشأ المشكلة في كيفية خضوع هذه الأضرار للقياس الكمي وكيفية ترجمته إلى قيم نقدية فهناك صعوبة كبيرة في القياس المباشر للأضرار لذلك يتم اللجوء إلى طرق غير مباشرة للتعبير عن الأضرار نقدياً ومن هذه الطرق:

- **قياس تكلفة منع حدوث الأضرار الاجتماعية:**

يقوم هذا الأسلوب على افتراض أنه كلما قامت المنشأة بالإإنفاق على منع التلوث مثلا انخفضت الأضرار التي تصيب المجتمع من هذا التلوث وبالتالي فإن تكاليف المنع هي الأقرب إلى تحديد التكاليف الاجتماعية (قيمة الأضرار). وإن الإفتراض بوجود علاقة عكسية بين قيمة الأضرار التي يتحملها المجتمع وتكاليف المنع ليس صحيحا في جميع الحالات ففي بعض الأحيان قد يؤدي الإنفاق مبلغ ضئيل نسبياً إلى منع أضرار إجتماعية ذات قيمة كبيرة إجتماعياً، وبالتالي فإن منع حدوث الأضرار لا تكون متساوية عادة لقيمة هذه الأضرار، ومع ذلك فإن تكاليف المنع تمثل أفضل رقم تقريري لقيمة الأضرار التي تصيب المجتمع.

- **تكلفة التصحيح:**

وهي المبالغ التي يقوم المشروع بإنفاقها لغرض إعادة بعض موارد المجتمع لحالتها الأصلية تقريراً أو لإنشاء مورد جديد ليحل مكان المورد الاجتماعي الذي تأثر بالأنشطة الاقتصادية للمشروع مثل تطهير مكان من التلوث الذي أحدهه المشروع.

### ثالثاً: المحاسبة عن التكاليف والإلتزامات البيئية والاجتماعية والأفصاح عنها:

تعرف البيئة بأنها المحيط المادي الطبيعي وهو يشمل الهواء، الماء، الأرض، النباتات والحيوانات، وان الآثار السلبية لا تتحملها المنشأة الإقتصادية بل يتحملها المجتمع بشكل عام وتشمل.

#### 1. الإعتراف بالتكاليف البيئية والاجتماعية:

تتحدد التكاليف البيئية في تكاليف الإجراءات المتتخذة أو المطلوبة لخاذها لمعالجة الآثار البيئية التي تترتب على نشاط المنشأة والتي يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

○ تكاليف التخلص من النفايات.

○ المحافظة على جودة الهواء وتحسينها.

○ إجراءات البحوث البيئية.

○ الغرامات الناتجة عن مخالفة القوانين التي تحافظ على البيئة.

هذا ويجب الإعتراف بالتكاليف البيئية والإجتماعية في الفترة التي تحدث فيهاً، ثم استيفاء معايير الإعتراف بها كأصل من الأصول وإطفاؤها في قائمة الدخل على مدى الفترة الحالية والفترات المستقبلية المناسبة، مع مراعاة ان يتم رسملة التكاليف البيئية إذا كانت تؤدي إلى:

○ زيادة قدرة الأصول الأخرى التي تملكها المنشأة (زيادة كفاءتها).

○ حفظ أو منع التلوث المرجح أن يحدث نتيجة لعمليات تتم في المستقبل.

○ المحافظة على البيئة.

وفي بعض الحالات يمكن أن تتصل تكلفة بيئية بضرر تم تكبده في فترة سابقة ومن أمثلة ذلك الضرر البيئي الذي قد يكون قد لحق بملكية قبل حيازتها أو حادث أو أنشطة أخرى تكون قد

تمت في فترة سابقة ويجب تنظيف ممتلكات تم التصرف فيها في فترة سابقة، وتكاليف التخلص من نفايات خطيرة نشأت في فترة سابقة أو معالجتها كجزء من مساحتها في المحافظة على البيئة.

### 2. قياس المنافع الاجتماعية:

تناول معظم الدراسات موضوع قياس المنافع الاجتماعية ولكن تظهر هناك صعوبة أساسية في قياس تلك المنافع وهي تمثل عقبة في بناء أي نموذج مقترن بالإفصاح عن المعلومات الاجتماعية، وتعود صعوبة القياس إلى المعيقات التالية:

أ- أن فوائد المنافع الاجتماعية يتحقق معظمها لأطراف خارج المشروع فالأنشطة الاجتماعية ينشأ عنها منافع اجتماعية للمجتمع وليس للمشروع، فهذه المنافع يصعب قياسها نقداً (مثل: المنفعة التي يحصل عليها المجتمع نتيجة الحد من تلوث الهواء التي تحدثه عمليات تشغيل المشروع وكذلك قياس المنافع الاجتماعية التي تستخدم لتشجير منطقة المشروع... إلخ

ب- صعوبة تقدير قيمة نقدية لهذا المنافع، بالإضافة إلى صعوبة التحقق منها الأخذ لو أمكن تحديدها، كما لا يتفق مع سياسة الحبطة والحدر التي يتبعها المحاسبون.

ج- أن العائد الاجتماعي الذي يمثل المنفعة التي تعود على المجتمع نتيجة إنشاء المنشآت الاقتصادية له عدة فوائد:

- في مجال الموارد البشرية: يتمثل العائد في توفير فرص العمل وصقل الخبرة عن طريق برامج التدريب، ورفع مستوى المعيشة، والمحافظة على صحة العمال عن طريق برامج الرعاية الصحية.

- في مجال البيئة: يتمثل العائد في قيام المنشأة بجهود لتنقية المياه أو الأراضي الملوثة أو شق الطرق أو إنشاء الحدائق...إلخ.

- في مجال السلع والخدمات: يتمثل العائد في توفير سلع وخدمات لجميع أفراد المجتمع ذات مزايا كبيرة مثل عمر المنتج وسعر مناسب لمستوى المعيشة والمساهمة في تحقيق الأمان الغذائي.

### د- الدخل الاجتماعي:

يمثل الدخل الاجتماعي صافي المساهمة الإجتماعية للمنشأة معبراً عنه بالفرق بين الربح المحاسبي والإسهام الاجتماعي للمنشأة والذي يتمثل بالفرق بين التكاليف والمنافع الإجتماعية. ويمكن التعبير عنه بالمعادلة الآتية:

$$\text{الدخل الاجتماعي} = \text{الربح المحاسبي} - \text{الإسهام الاجتماعي}$$

### هـ- الأطراف الاجتماعية المستفيدة:

تتمثل الأطراف المستفيدة داخل المجتمع بتلك الأطراف التي ترتبط بعلاقة اجتماعية وتقع على الادارة المسئولة تجاهها وهي التي تستخدم مخرجات المنشآت التي تعمل ضمن المجتمع وتتأثر بمخلفاتها مثل (المستثمرين، المستهلكين والعمال... إلخ). فالمحاسبة المالية تهتم فقط بحقوق الملاك والتغيرات التي تطرأ عليها في حين أن المحاسبة الاجتماعية توسع في تحديد الأطراف التي تهتم بها وذلك من أجل تحقيق أهدافها.

### و- صافي الأصل الاجتماعي:

يستخدم صافي الأصل الاجتماعي في أي منشأة لقياس إجمالي المساهمة في رفاهية المجتمع. ومن الواضح أن هذا المفهوم لا يستخدم في المحاسبة المالية بالرغم من أهميته في مجال إتخاذ القرارات.

### 3. الإفصاح عن التكاليف البيئية والاجتماعية:

يجب الإفصاح عن كافة أنواع البند التي تعتبرها المنشأة ضمن التكاليف البيئية مع بيان حجم تلك التكاليف المحمولة على قائمة الدخل وتلك المرسملة خلال الفترة، حيث يتطلب

الإفصاح عن الأمور التالية:

- تكاليف معالجة النفايات السائلة، والصلبة، والغازات. .... إلخ

- الغرامات والجزاءات المترتبة على عدم إمتثال بالأنظمة والقوانين البيئية

- التعويضات المدفوعة للغير.

### 4. الاعتراف بالإلتزام البيئي:

يتسم الاعتراف عادة بالإلتزام البيئي المتعلق بتحمل المنشأة تكلفة بيئية وفق القوانين الصادرة بهذا الشأن مثل إزالة التلوث الذي تسببه المنشأة أثناء عملياتها التشغيلية وإذا تعذر تقدير مبلغ الإلتزام البيئي كلياً أو جزئياً يجب الكشف عن ذلك في الإيضاحات حول القوائم المالية.

والجدير بالذكر أن هناك عدة طرق لقياس الإلتزامات البيئية منها:

- طريقة القيمة الراهنة (المبلغ المطلوب في الوقت الحاضر)

- طريقة التكلفة الجارية.

هذا ويتعبر الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالتكاليف والإلتزامات البيئية أمر مهم لتوضيح البند في الميزانية العمومية وفي قائمة الدخل أو لزيادة الإيضاحات المتعلقة بها، كما يمكن إدراج المعلومات التي يتم الكشف عنها إما في القوائم أو في ملاحظات حول القوائم المالية، وعند تقرير الإفصاح عن بند من بند القوائم أو عن مجموعة من هذه البنود يجب النظر ما إذا كان البند يشكل أهمية نسبية من عدمه.

هذا ويتم الإفصاح بإحدى الطريقتين:

• طريقة الدمج.

• طريقة الفصل.

**أ-** طريقة الدمج: تقوم هذه الطريقة على دمج معلومات محاسبة المسئولية الإجتماعية مع معلومات المحاسبة المالية ضمن قوائمها المالية (قائمة الدخل - قائمة المركز المالي). وتطبق هذه الطريقة مفاهيم تنسجم مع مفاهيم المحاسبة المالية التقليدية مثل مفهوم العمليات الإجتماعية، تكاليف اجتماعية، منافع إجتماعية...

كما إنها تفترض إمكانية القياس النقدي لظواهر وآثار المسؤولية الاجتماعية رغم صعوبة القياس بدقة وعدم إمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات كما أن عملية الدمج تعقد المعلومات وتؤثر عليها سلباً ومنها طريقة العرض حسب قائمة العمليات الاقتصادية-

الاجتماعية: (نموذج LINOWES)

وتمثل هذه القائمة نتيجة المقابلة الزمنية للعمليات ذات التأثيرات الموجبة والسلبية في مجالات محاسبة المسئولية الاجتماعية (مجال الموارد البشرية، مجال الموارد الطبيعية، مجال المنتج أو الخدمة) ثم يتم تقسيم كل مجال إلى تأثيرات موجبة أو سالبة، كما يتبيّن من الشكل رقم (1).

**ب-** طريقة الفصل وتشمل قائمة التأثيرات المالية ويعبر عنها حسب النموذج ESTES

(الشكل رقم 2) كالاتي:

- تقارير وصفية: تأخذ هذه الطريقة بأسلوب الرقابة للأنشطة الاجتماعية للوحدة حيث يتم تقويم وتحليل التكاليف والمنافع المتعلقة بتلك الأنشطة.

- تقارير المدخلات: وهي تقارير تفصّح عن الجانب التكاليفي فقط لأثر أنشطة المسؤولية الاجتماعية.

- تقارير المدخلات والخرجات: وهي تقارير تفصح عن تكاليف و منافع أنشطة المسؤولية الاجتماعية. - تقارير الأداء البيئي والاجتماعي متعدد الأبعاد وتشمل هذه

التقارير المعلومات الواردة حسب الشكل رقم (3) كالتالي:

- معلومات على النتائج التي يعتبرها القانون حد أدنى لتحقيق أهداف المسؤولية الاجتماعية.
- معلومات توضيحية حول تأثير العمليات البيئية الإجتماعية.
- معلومات للحكومة عن مدى التزام المشروع بمسؤوليته الاجتماعية.
- معلومات حول مجالات المساهمات البيئية، والمساهمات العامة، والموارد البشرية.

### 5. القائمة المالية لتأثيرات عدم الوفاء بالمسؤولية الاجتماعية:

في حالة ظهور تقرير الأداء البيئي والاجتماعي متعدد الأبعاد انحرافات غير ملائمة عند مقارنة المستويات الفعلية بالمعاييرة يتبع ان يقوم المشروع بواجباته للوفاء بمتطلبات المسؤولية الاجتماعية، ويتم تحديد هذه الأعباء من خلال القائمة المالية لتأثيرات عدم الوفاء بالمسؤولية الاجتماعية، كما هو موضح في الشكل المرفق رقم (4).

**شكل (1) نموذج Linowes قائمة العمليات الاقتصادية - الاجتماعية**

1- مجال الموارد البشرية - برامج تدريب العاملين - مساهمة في الهيئات التعليمية - الزيادة في التكاليف بسبب تنفيذ برنامج تشغيل الأقليات - مصاريف حضانة أطفال العاملين - التكاليف المؤجلة التي تخص تركيب أجهزة الأمن الصناعي		
--	--	--

2- مجال الموارد الطبيعية			
<ul style="list-style-type: none"> <li>- استصلاح أراضي تستخدم للتخلص من المخلفات</li> <li>- تكاليف تركيب أجهزة القرابة على التلوث</li> <li>- تكاليف التخلص من المخلفات السامة</li> <li>- تكاليف مؤجلة لإعادة استصلاح موقع المشروع</li> <li>- تكاليف مقدرة لتركيب وحدة تنقية المخلفات</li> </ul>			
3 - مجال المنتج			
<ul style="list-style-type: none"> <li>- مرتبات القائمين باختبار أمان المنتج</li> <li>- تكلفة استخلاص السموم من المواد المستخدمة في التغليف</li> <li>- تكلفة أجهزة اختبار أمان المنتج لم يتم تركيبها</li> </ul>			
اجمالي العمليات الاقتصادية- الاجتماعية			

**الشكل رقم (2) نموذج ESTES قائمة التأثيرات المالية**

<p>المنافع الاجتماعية:</p> <p>السلع أو الخدمات التي تم توفيرها</p> <p>مدفعوات للعناصر الاجتماعية:</p> <p>عمالة متاحة (أجور ومرتبات)</p> <p>مدفعوات لوردي السلع والخدمات</p> <p>ضرائب مسددة</p> <p>توزيعات خيرية</p>			
---	--	--	--

توزيعات وأرباح موزعة قروض ومدفوّعات أخرى			
منافع إضافية مباشرة للعاملين هبات للغير في شكل خدمات بشرية ومعدات وتسهيلات تحسينات بيئية منافع أخرى			
إجمالي المنافع الاجتماعية			
التكاليف الاجتماعية سلع ومواد أولية تم الحصول عليها مباني ومعدات مشتراء عمل وخدمات مستخدمة			
فروقات وظيفية عند التعيين (خارجية) أثناء العمل في المركز الوظيفي والترقية (داخلية)			
أضرار وأمراض تسببها عمليات المشروع خدمات وتسهيلات عامة مستخدمة			
أضرار بيئية أضرار للأراضي تلويث المياه ضوضاء			

مخلفات صلبة تشويه الشكل الجمالي للبيئة أضرار أخرى للبيئة			
مدفوعات من عناصر أخرى للمجتمع مدفوعات مقابل سلع وخدمات زيادة في رأس المال سلف مدفوعات أخرى			
تكاليف أخرى			
إجمالي التكاليف الاجتماعية			
الفائض (الجزء) الاجتماعي العام			
ملاحظات عن: - التأثيرات غير المباشرة العامة المرتبطة بالمدخلات - التأثيرات غير المباشرة العامة المرتبطة بالمخرجات - أسس القياس والتقييم - مدى التقدم في مجالات الاهتمام الاجتماعي الحالية			

الشكل رقم (3) تقرير الأداء البيئي والاجتماعي متعدد الأبعاد

أولاً: مجال المساهمات البيئية:

الانحرافات	المستويات الفعلية	المستويات القياسية	وحدة القياس	العناصر المؤثرة على نوعية البيئة الطبيعية
			3 مجم / م³	أ- عناصر مسببة لتلوث الهواء
			3 مجم / م³ ديسيل	أول أكسيد الكربون ثاني أكسيد الكربون
			جزء / مليون	الضوضاء
			جزء / مليون	2- عناصر مسببة لتلوث المياه: درجة الحرارة الأكسجين الحراري
			جزء / مليون	3- عناصر مسببة لتلوث التربة أملاح ذائبة الكبريتيدات

**ثانياً: مجال المساهمات العامة:**

المقدار	البيان
	1- توفير فرص عملاء: عدد العاملين بالمشروع نسبة العاملين من الذكور نسبة العاملين من الإناث عدد العاملين الذين يزيدون عن احتياجات المشروع عدد العاملين المعوقين نسبة العاملين المعوقين لـإجمالي عدد العاملين
	2- الرفاهية المادية للعاملين متوسط الأجر في المشروع متوسط الأجر في الصناعة نسبة الزيادة (النقص) في متوسط الأجر عن متوسط الصناعة
	3- عناصر مسببة لتلوث الهواء عدد الوحدات السكنية عدد الأسر المستفيدة عدد أفراد الأسر المستفيدة نسبة مساحة الأرض المقامة عليها المباني لـإجمالي مساحة المشروع
	4- خدمات المواصلات عدد السيارات المخصصة لنقل الأفراد

المقدار	البيان
	عدد المستفيدون بخدمة النقل نسبة المستفيدون بخدمة النقل لإجمالي عدد العاملين
	5- الخدمات الصحية: عدد الأسر المتابعة بالوحدة الصحية عدد الأطباء العاملين بالوحدة الصحية عدد المستفيدون من الخدمات الصحية متوسط عدد المترددin على الوحدة الصحية لمساحة الكلية للمشروع
	6- رعاية مجموعات خاصة: عدد الأسر المستفيدة بخدمة مركز رعاية الطفولة عدد الأطفال بمركز رعاية الطفولة عدد العاملين بمركز رعاية الطفولة عدد المستفيدون من الخدمات الترفيهية

ثالثاً: مجال الموارد البشرية:

المقدار	البيان
	1- التدريب عدد العاملين المستفيدون من برنامج التدريب نسبة العاملين المستفيدون من التدريب لإجمالي العاملين بالمشروع

المقدار	البيان
	عدد العاملين الذين تم ترقيتهم بعد التدريب عدد المستفیدین من التدريب من غير العاملين بالمشروع
	<b>2- الأمان الصناعي:</b> معدل تكرار الإصابة بالمشروع معدل تكرار الإصابة في الصناعة معدل شدة الإصابة في المشروع معدل شدة الإصابة في الصناعة نسبة التعرض لإصابات العمل في المشروع نسبة التعرض لإصابات العمل في الصناعة عدد المصابين بإصابات العمل عدد حالات الوفاة بإصابات العمل عدد حالات العجز الكلي نتيجة إصابات العمل عدد حالات العجز نتيجة العمل

**رابعاً: مجال المنتج**

المقدار	البيان
	<b>1- جودة المنتج</b> عدد شكاوى العملاء من مستوى الجودة كمية المنتج المرتدة من العملاء لعدم الجودة عدد ساعات إصلاح المنتج ليتماشى مع مستويات الجودة

المقدار	البيان
	2- أمان المنتج
	عدد الحوادث الناتجة عن استخدام المنتج
	عدد شكاوى العملاء من الاستخدام غير الآمن للممنتج
	عدد ساعات إصلاح المنتج لتحقيق الاستخدام الآمن له

الشكل رقم (4) القائمة المالية لتأثيرات عدم الوفاء بالمسؤولية البيئية والاجتماعية

		البيان
		<p><b>أولاً: مجال المساهمات البيئية:</b></p> <p>قيمة الضرر الذي يصيب الأفراد بسبب تلوث الهواء.</p> <p>قيمة الضرر الذي يصيب الموارد بسبب تلوث الهواء.</p> <p>نصيب المشروع من قيمة أضرار تراكم مسببات تلوث الهواء.</p> <p>قيمة أضرار عدم تنقية المخلفات السائلة.</p> <p>نصيب المشروع من قيمة أضرار مسببات تلوث المياه والتربة.</p> <p>إجمالي التأثيرات السالبة.</p>

البيان		
		<p>ثانياً: مجال المساهمات العامة:</p> <p>مقابل عدم توظيف المعوقين.</p> <p>مقابل عدم توفير خدمات رعاية الطفولة.</p> <p>إجمالي التأثيرات السالبة.</p>
		<p>ثالثاً: مجال الموارد البشرية:</p> <p>قيمة أضرار إصابات عمل أدت إلى:</p> <p>التوقف عن العمل للعلاج</p> <p>العجز الجزئي</p> <p>العجز الكلي</p> <p>الوفاة المبكرة</p> <p>إجمالي التأثيرات السالبة</p>
		<p>رابعاً: مجال المنتج</p> <p>قيمة أضرار ناتجة عن:</p> <p>عدم تحقيق المستويات القياسية للجودة</p> <p>عدم المنتج</p> <p>إجمالي التأثيرات السالبة</p>
		<p>إجمالي العام للتأثيرات السالبة نتيجة عدم الوفاء</p> <p>بالمسئولية البيئية والاجتماعية</p>



## نماذج امتحانات في مادة النظرية المحاسبية

### نموذج (1)

#### السؤال الأول:

فيما يلي مجموعة من العبارات التي تحتاج إلى تحديد رأيك فيها بصفتك خبيراً في مجالات النظرية المحاسبية بوضع إشارة (✓) أو إشارة (✗) أمام كل عبارة:

- 1- تقوم نظرية كفاءة السوق Market Efficiency على أساس افتراض أن أسواق الأوراق المالية تتميز بالإستجابة السريعة والوثيقة للمعلومات المتاحة تنبية وجود عدد من المستثمرين على وعي وإدراك كاملين بدلالة الأرقام المحاسبية، بالإضافة إلى ادراك أثر الطرق المحاسبية البديلة على دلالة هذه الأرقام.
- 2- يقصد بخاصية الملاءمة Relevancy في مجال زيادة منفعة المعلومات المحاسبية أن تكون المعلومات قادرة على التأثير في عملية اتخاذ القرار فضلاً عن وجوب ان تكون ذات قدرة تنبؤية في نفس المجال.
- 3- يعتبر استخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً LIFO أكثر اتفاقاً مع وجهة نظر أصحاب المشروع مفهوم (حقوق الملكية) لأنها تؤدي إلى قياس أفضل للدخل الدوري.
- 4- يقصد بمفهوم الثقة في المعلومات المحاسبية هي القدرة على التنبؤ بالمستقبل والتقييم الارتدادي للتنبؤات السابقة والتوقيت الملائم.
- 5- تعتبر خاصية التكلفة التاريخية من الخصائص الرئيسية لقياس عناصر الأصول والخصوم وهي تعني مقدار النقدية التي تتحملها المنشأة للحصول على الأصول وهذا ينطبق على قياس الأصول الثابتة ومفردات المخزون.

- 6- تعتبر خاصية القيمة الحالية للتغيرات النقدية الأساس الملائم لإثبات عناصر المديونية والدائنية طويلة الأجل باستخدام معدل خصم يمثل سعر الفائدة السائد في تاريخ نشأة الحق أو الالتزام.
- 7- يشتق مبدأ المقابلة (مقابلة الإيرادات بالمصروفات) من فرضية الدورية الذي يقضي بقياس نتيجة النشاط للمنشأة خلال فترات قصيرة ودورية ومنتظمة ويعتمد هذا المبدأ في التطبيق العملي على أساس الاستحقاق أو الأساس النقدي.
- 8- في مجال تطبيق اساس الاستحقاق فإن تطبيق الأساس النقدي لدى اعداد قائمة التدفق النقدي يفيد في مجال تقييم الوضع النقدي ومركز السيولة في المنشأة.
- 9- تعتبر المصروفات (النفقات الإيرادية) تدفق من القيم إلى خارج المنشأة نتيجة لاستنفاد الموارد الاقتصادية بصورة مباشرة أو غير مباشرة لغرض اكتساب الإيراد خلال فترة معينة.
- 10- إن الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية من شأنه إسقاط قيد كثيراً من الأصول غير الملموسة من عناصر القوائم المالية بسبب عدم حدوث العملية التبادلية مع الغير.
- 11- إن عملية تأجيل الإعتراف بالتغييرات في قيم الأصول حتى يتم تبادلها مع طرف خارجي والتي يتمسك بها مبدأ التكلفة التاريخية لا يتعارض مع فرضية الاستمرارية.
- 12- يقول العالم الاقتصادي (فيشر) في مجال العلاقة بين رأس المال والدخل بأن الدخل يشتق من الاستثمارات بينما تشتق قيمة الاستثمارات من قيمة الدخل.
- 13- يؤكّد العالم الاقتصادي (هيكس) في مجال تحديد الدخل للمحافظة على رأس المال (الأصول) بأن التغيير في سعر الفائدة يؤثر على قيمة رأس المال فهي حالة انخفاض سعر الفائدة في السوق تنخفض قيمة رأس المال والعكس صحيح.

14- يشوب نموذج التكلفة التاريخية في مجال قياس الدخل عدة سلبيات منها إنه في ظل الارتفاع العام للأسعار يترب على استخدام هذا النموذج قياسات متحفظة لعناصر الأصول في الميزانية مثل المخزون والأصول الثانوية وذلك عندما تطول العملية الإنتاجية وعملية التخزين.

15- يقول مؤيدو تطبيق نموذج التكلفة التاريخية بأنه يحقق الموضوعية في القياس حيث يمكن التثبت من صحة الأرقام الفعلية، وأنه يوفر أساس ملائم لأغراض الرقابة والمساءلة وتحديد مسؤولية الإدارة فضلاً على إنه يتعاطى بشكل أيجابي مع قاعدة الحيطة والحذر.

### السؤال الثاني:

فيما يلي بعض العبارات المتعلقة بأهداف ومفاهيم ومبادئ النظرية المحاسبية وبدائل القياس المحاسبي المعاصر: والمطلوب دراسة كل عبارة منها بعناية والإجابة عليها حسب ما هو مبين في كل منها:

1- يراعى عند السياسة المحاسبية توفر بعض الضوابط اللازمة لتحقيق فائدة المعلومات المحاسبية في مجالات التطبيق المختلفة في ضوء دراستك للنظرية المحاسبية ،اذكر أهم الضوابط الثلاثة المتعلقة بتحديد السياسة المحاسبية.

2- تحدد مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية في ضوء خاصيتين اساسيتين: اذكر هاتين الخاصيتين مع الشرح المختصر عن مضمون كل منها.

3- علمت ان بناء النظرية المحاسبية يتطلب وجود فرضية الاستمرارية، فإذاً أن تكون هناك حالة لشمرارأو حالة تصفية ولا يمكن افتراض كلا الحالتين وإلا جاءت المبادئ

المحاسبية متقارضة، ومن الطبيعي أن يؤسس الأمر على أساس افتراض الاستمرارية

وليس التصفية:

اذكر أهم المبادئ المحاسبية التي تعتمد على هذه الفرضية.

4- يقصد بفرضية الدورية تقسيم حياة المشروع إلى فترات دورية لــغراض إعداد التقارير المالية ويوفر المعلومات اللازمة لتخاذلي القرارات، وهناك مبادئ واجراءات محاسبية تقوم على وجود هذه الفرضية:

اذكر أهم هذه المبادئ والإجراءات مع التعليق عليها بشكل موجز.

5- على الرغم من الجهد الذي بذلت حتى الآن لتطوير الإطار الفكري للمحاسبة إلا أنه هناك صعوبات تعرّض المنهج العلمي لتحديد المبادئ المحاسبية الأساسية:

اذكر أهم الصعوبات التي تعرّض المنهج العلمي لتحديد تلك المبادىء.

6- هناك أربعة معايير أساسية يجب توافرها قبل أن تكون أي عملية مالية قابلة للإثبات المحاسبي (الاعتراف المحاسبي):

اذكر أهم هذه المعايير مع الشرح الموجز لكل منها.

7- في مجال قياس وتحقق الإيرادات يجب توفر شرطان آخران بالإضافة إلى شروط الاعتراف بالعملية المالية:

اذكر هذان الشرطان مع التعليق عليهما باختصار.

8- يشير الفكر المحاسبي المعاصر إلى هناك عمليات خاصة تتعلق بمعاملة الديون المشكوك فيها وخصم تعجيل الدفع والتي تجري معالجتها كمصروفات:

في ضوء دراستك للنظرية المحاسبية، وضح أسباب هذا الخطأ في المعالجة.

٩- يقوم مبدأ التكلفة التاريخية على مبررات عديدة والتي لازال النموذج المحاسبي المعاصر

يتمسك بها:

اذكر أهم المبررات التي يستند عليها هذا المبدأ.

١٠- يركز مفهوم رأس المال النقدي ورأس المال المالي على مفهوم رأس المال الحقوقي (حق

الملكية) مع الاختلاف بينهما في احتساب أثر التضخم، ولكن مفهوم رأس المال العيني

يقصد به المحافظة على الطاقة الإنتاجية للمنشأة:

اشرح باختصار المفاهيم الثلاثة المتعلقة برأس المال.

### السؤال الثالث:

يعتبر الدخل الاقتصادي في دورة معينة عبارة عن الفرق بين القيمة الاقتصادية للأصل في

تاريفين مختلفين، وبصفتك خبيراً في مجال تحديد الدخل الاقتصادي، إليك المعلومات التالية:

بتاريخ ١/١/٢٠٠٥ م تتوقع أحدى الشركات تحصيل إيرادات من إستئجار أصولها كالتالي:

صافي الإيراد	التاريخ	السنة
10000	12/31	2005
12000	12/31	2006
14000	12/31	2007
15000	12/31	2008

هذا ونتيجة لإختلاف التوقعات الجديدة للدخل عنها كان متوقعاً فقد تم تعديل التقديرات

للدخل الثاني والثالث والرابع بقيمة 13000 دينار والمطلوب: تقدير الدخل الاقتصادي

القبلي والدخل الاقتصادي البعدي لعام 2005 علماً بأن معدل الخصم 10%.

**السؤال الرابع:**

قامت احدى الشركات باعداد قوائمه المالية بتاريخ 31/12/2007 على أساس مبدأ التكلفة التاريخية، لاحظت أن هذه القوائم تحتاج إلى تعديل بسبب مشكلة التضخم العالي الذي يعاني منه الاقتصاد.

المطلوب إظهار الأثر المقارن للتغيرات في الأسعار على قائمةي الدخل والمركز المالي للشركة حسب نموذج التكلفة الاستبدالية المعدلة، وصافي القيمة البيعية المعدلة.

أولاًً: قائمة الدخل لشركة القدس وفق نموذج التكلفة التاريخية:

<b>14000</b>	الإيرادات
<b><u>8000</u></b>	تكلفة المبيعات
<b>6000</b>	مجمل الربح
<b><u>1000</u></b>	مصاريفات
<b><u>5000</u></b>	صافي الربح

ثانياً: قائمة المركز المالي لشركة العودة وفق نموذج التكلفة التاريخية:

الأصول:

<b>18000</b>	النقدية
<b>800</b>	المخزون
<b><u>18800</u></b>	إجمالي الأصول
<b>10000</b>	الخصوم: رأس المال
<b>5000</b>	الأرباح
<b><u>3800</u></b>	الدائون
<b><u>18800</u></b>	إجمالي الخصوم

إذا علمت ما يلي:

1. بدأت الشركة أعمالها في 1/1/2007
2. عدد الوحدات المشتراء من 1/1/2007 هو 1100 وحدة بسعر 8 دينار للوحدة دفع منها 5000 نقداً والباقي على الحساب.
3. تم بيع 1000 وحدة خلال العام بسعر 14 دينار للوحدة نقداً.
4. كانت التغيرات في الأسعار كما يلي:

البيان	التكلفة الاستبدالية	صافي القيمة البيعية	الرقم القياسي للأسعار
أول عام	8	-	100
خلال العام	10	14	125
نهاية العام	12	15	150

المطلوب:

1. إعداد بيان يوضح مكاسب أو خسائر القوة الشرائية؟
2. إعداد قائمة الدخل وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة والتكلفة الاستبدالية المعدلة وصافي القيمة البيعية المعدلة بالتغيير في المستوى العام للأسعار.
3. اعداد قائمة المركز المالي وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة و التكلفة الاستبدالية المعدلة وصافي القيمة البيعية المعدلة بالتغيير في المستوى العام للأسعار.

## نموذج (2)

السؤال الأول: حدد رأيك بالنسبة للعبارات التالية بوضع اشارة (✓) أو (✗) أمام كل منها.

- 1 - ( ) تقدم النظرية المحاسبية الأساس العلمي لدراسة الطرق الحالية والمفترضة للواقع العملي وبما يحقق التوجيه والترشيد والتبرير والشرح للممارسات العملية.
- 2 - ( ) يعتبر فرض الاستمرارية في المحاسبة من الفروض القياسية الذي ثبت فائدته في إثراء الفكر المحاسبي بشكل ملحوظ.
- 3 - ( ) يقصد بمفهوم السياسة المحاسبية بأنها مجموعة أدوات التطبيق المتمثلة في القواعد والأسس والطرق والإجراءات التي تستخدمها المنشأة في إنتاج وتوصيل المعلومات المالية.
- 4 - ( ) يقصد بخاصية الثقة Reliability في مجال زيادة منفعة المعلومات المحاسبية هي قدرة هذه المعلومات على التأثير في عملية اتخاذ القرارات.
- 5 - ( ) يذكر البعض أن هناك اعتبارات كثيرة تؤدي إلى فشل القوى التنافسية في السوق المالي تعود إلى أنهم ينظرون إلى المعلومات المحاسبية كسلعة عامة لها خاصية مميزة تسمى حقوق الملكية المتساهلة (Soft property Rights).
- 6 - ( ) يترتب على مفهوم التوحيد المطلق اتساع مسؤولية المراجع بحيث يشمل التتحقق من سلامية الأرقام المحاسبية وتحديد مدى ملاءمة المعالجات المحاسبية المتعلقة بالظروف والأوضاع المحيطة.
- 7 - ( ) يذكر البعض أن مفهوم التوحيد المطلق يحقق هدف كفاءة سوق الأوراق المالية حيث يعتبر أكثر ملاءمة لنوعية المعلومات المحاسبية التي تعبّر بصدق عن المخاطر المتعلقة ببدائل الاستثمار.

- 8- ( ) إن وجهة نظر الشخصية المعنوية تعطي الأولوية من حيث الاهتمام لقائمة الدخل وقياس نتائج الأعمال خلافاً لمفهوم حقوق الملكية التي تعطي الأولوية من حيث الاهتمام لقائمة المركز المالي.
- 9- ( ) تعتمد بعض الممارسات المحاسبية في تأصيلها العلمي على اختيار مفهوم معين دون الآخر، فاستخدام طريقة LIFO أكثر اتفاقاً مع وجهة نظر مفهوم الشخصية المعنوية في حين أن طريق Fifo تعتبر أكثر اتفاقاً مع وجهة نظر مفهوم حقوق الملكية.
- 10- ( ) يقصد بمفهوم ملاءمة المعلومات المحاسبية (الصدق في التعبير، وإمكانية التثبت من المعلومات، وحيادية المعلومات)
- 11- ( ) خاصية الصدق في المعلومات المحاسبية تتطلب تجنب نوعان من أنواع التحiz هما التحiz في سياسة الحيطة والخذر، التحiz من قبل القائم بعملية القياس المحاسبى.
- 12- ( ) تميز حقوق الملكية بأنها عبارة عن حقوق متباعدة resolvable interest وأنها تأتي من مصدرين أساسين هما استئارات أصحاب الحقوق وحقوق مكتسبة نتيجة الأرباح المتجمعة.
- 13- ( ) تعتبر بعض العناصر مثل الديون المشكوك فيها وخصم تعجيل الدفع تدفقات سالبة يتم معالجتها كمصروف واعتبارها موارد مستنفدة في سبيل تحقيق نشاط الوحدة المحاسبية.
- 14- ( ) أن مقابلة الإيرادات مع المصروفات المقاسة على أساس التكلفة التاريخية يؤدي إلى دمج نتائج النشاط الجاري مع نتائج المضاربة على أسعار عوامل الإنتاج.
- 15- ( ) أن تأجيل الاعتراف بالتغييرات في قيم الأصول التي يتمسك بها نموذج التكلفة التاريخية حتى يتم تبادلها مع طرف خارجي يتعارض مع فرضية الاستمرارية.

- 16- ( ) أن الاعتماد على مبدأ التكفة التاريخية من شأنه إسقاط كثيراً من عناصر الأصول في القوائم المالية بسبب عدم حدوث العمليّة التبادلية مع الغير والتي يشترطها هذا المبدأ للاعتراف بالتغييرات في عناصر المركز المالي.
- 17- ( ) يشير المفهوم الاقتصادي لرأس المال بأنه عبارة عن مجموعة من الأصول المادية الملموسة وغير الملموسة أي أنه عبارة عن إجمالي الأصول .Total Assets
- 18- ( ) يقصد بمفهوم رأس المال العيني هو المحافظة على رأس المال الحقوقي من خلال المحافظة على الطاقة الإنتاجية للمنشأة.
- 19- ( ) يقوم العالم الاقتصادي (تيشر) في مجال العلاقة بين رأس المال والدخل (الدخل يشتغل من الاستثمارات الرأسمالية، كما تشتغل قيمة الاستثمارات الرأسمالية من قيمة الدخل).
- 20- ( ) أن اتباع نموذج التكفة التاريخية يؤدي إلى أخطاء في التوقيت بسبب فرض ثبات وحدة النقد كما يؤدي إلى أخطاء في القياس بسبب عدم الاعتراف بالتغييرات في القيمة.

### السؤال الثاني:

- 1- يجب أن تتوفر في السياسة المحاسبية مجموعة ضوابط وخصائص أساسية.  
اذكر الضوابط والخصائص الثلاثة التي تحكم وضع السياسة المحاسبية في المنشآت الاقتصادية مع الشرح المختصر لكل منها؟
- 2- يثور الخلاف بين المحاسبين حول مدى الحاجة إلى التدخل الخارجي في مجال تحديد ورسم السياسة المحاسبية الخاصة بالمنشأة.  
اذكر الحجج التي يعتمد عليها أصحاب الرأي المعارض للتدخل الخارجي لتنظيم السياسة المحاسبية للمنشأة باختصار شديد؟

3- قد تلجأ إدارة المنشأة إلى القيام بمهارات محاسبية من شأنها التأثير على عناصر المركز المالي بهدف تحقيق مكاسب لها.

في ضوء دراستك للنظرية المحاسبية. اذكر ثلاثة ممارسات فقط مع الشرح الموجز لها؟

4- تعتبر المعايير المحاسبية ترجمة مدققة لمستوى الفكر المحاسبي المتاح والمتمثل في مجموعة من المبادئ والأهداف والمفاهيم والفرض، بحيث يتم من خلالها الانتقال من النظرية إلى التطبيق.

اذكر ثلاثة من المستويات الفكرية للنظرية المحاسبية وما يقابلها من معايير ملائمة لها في التطبيق العملي.

5- تعتبر عقود الإيجار طويلة الأجل (Lessing) هي البديل عن شراء الأصول الإنتاجية وهي بمثابة عملية تمويل رأس المالية يمنحها المؤجر إلى المستأجر.

اذكر ثلاثة شروط على الأقل يجب توفرها حتى يستطيع المستأجر القيام برسملة الأقساط المتفق عليها خلال العقد الرأسالي.

6- من أهم المشاكل التي تشيرها عملية تحديد أهداف التقارير المالية هو احتمالات تعارض وجهات نظر ثلاثة أطراف (داخل المنشأة وخارجها) وما قد يفرضه ذلك من ضرورة تغليب وجهة نظر مجموعة على أخرى؟ ناقش وجهات النظر للأطراف الثلاثة باختصار؟

7- تتميز المعلومات المحاسبية المفيدة بخصائص تسمى (جودة المعلومات المحاسبية) عدد خصائص جودة المعلومات المحاسبية؟

8- عرف مجلس معايير المحاسبين الأمريكي الأصول على أنها منافع اقتصادية متوقعة الحصول عليها في المستقبل، وأن الوحدة المحاسبية قد اكتسبت حق الحصول على هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة أحداث وقعت في الماضي.

ناقشت الخصائص الرئيسيّة التي يتميّز بها هذا التعريف باختصار.

9- للاعتراف بالإيراد يجب توفر أربعة شروط هي (التعريف، القياس، الملاءمة، الثقة) وفي مجال قياس الإيراد يجب توفر شرطان آخران ؟ ذكر الشرطان الآخران وناقشهما بإختصار؟

10- ناقش مفهوم التصاق التكلفة (Cost attach) بإختصار؟

11- يشير عملية قياس المعرفات على أساس مبدأ التكلفة التاريخية عدد مشكلات؟ ناقش المشكلات التي يثيرها هذا المبدأ في مجال قياس المعرفات فقط؟

12- يقوم مبدأ التكلفة التاريخية على مبررات لازال النموذج المحاسبي المعاصر متمسكاً بها. ذكر أهم هذه المبررات التي تدعو إلى استمرارية التمسك بهذا المبدأ؟

### السؤال الثالث:

يقيس الدخل الاقتصادي على أساس التنبؤ بالقيمة الحالية للدخل في تاريخين مختلفين وبصفتك خبيراً في مجال تحديد الدخل الاقتصادي، إليك السؤال التالي:

بتاريخ 1/1/2003 تتوقع إحدى الشركات تحصيل إيرادات لفترة صافية من استثمار بعض أصولها كالتالي:

السنة	صافي الإيراد
2003/12/31	10000
2004/12/31	12500
2005/12/31	14000
2006/12/31	16000

المطلوب:

تقدير الدخل الاقتصادي المتوقع لعام 2003 إذا علمت أن معدل الخصم هو 10٪.

### السؤال الرابع:

من خلال مراجعتك للقواعد المالية لشركة العودة بتاريخ 31/12/2006 والمعدة على أساس مبدأ التكلفة التاريخية، لاحظت أن هذه القوائم تحتاج إلى تعديل بسبب مشكلة التضخم العالي الذي يعني منه الاقتصاد.

المطلوب إظهار الأثر المقارن للتغيرات في الأسعار على قائمة الدخل والمركز المالي لشركة حسب نموذج التكلفة الاستبدالية المعدلة، وصافي القيمة البيعية المعدلة.

**أولاًً: قائمة الدخل لشركة العودة وفق نموذج التكلفة التاريخية:**

13000	الإيرادات
8000	تكلفة المبيعات
5000	مجمل الربح
500	مصاريف
4500	صافي الربح

**ثانياً: قائمة المركز المالي لشركة العودة وفق نموذج التكلفة التاريخية:**

**الأصول:**

17500	النقدية
800	المخزون
18300	إجمالي الأصول
10000	الخصوم: رأس المال
4500	الأرباح
3800	الدائون
18300	إجمالي الخصوم

إذا علمت ما يلي:

1. بدأت الشركة أعمالها في 1/1/2006
2. عدد الوحدات المشتراء من 1/1/2006 هو 1100 وحدة بسعر 8 دينار للوحدة دفع منها 5000 نقداً والباقي على الحساب.
3. تم بيع 1000 وحدة خلال العام بسعر 13 دينار للوحدة نقداً.
4. كانت التغيرات في الأسعار كما يلي:

البيان	التكلفة الاستبدالية	صافي القيمة البيعية	الرقم القياسي للأسعار
أول عام	-	8	100
خلال العام	10	13	125
نهاية العام	12	14	150

المطلوب:

5. إعداد بيان يوضح مكاسب أو خسائر القوة الشرائية؟
6. إعداد قائمة الدخل وفق نموذج التكلفة الاستبدالية المعدلة وصافي القيمة البيعية المعدلة بالتغيير في المستوى العام للأسعار.
7. إعداد قائمة المركز المالي وفق نموذج التكلفة الاستبدالية المعدلة وصافي القيمة البيعية المعدلة بالتغيير في المستوى العام للأسعار.

### نموذج (3)

السؤال الأول: فيما يلي بعض العبارات التي تتطلب القراءة بعناية وتحديد الرأي المناسب بشأنها بوضع إشارة (✓) أم إشارة (✗) أمام كل منها:

1. ( ) إن بناء المعايير المحاسبية وتطويرها يعتمد على ثلاثة مصادر رئيسية فقط هي النظرية والبيئة والعرف.
2. ( ) تُقوم الاستثمارات المؤقتة (لغرض البيع) أو الاستثمارات الدائمة على أساس التكلفة أو السوق أيها أقل طالما كانت نسبتها أقل من 20%.
3. ( ) تقوم الاستثمارات الدائمة (التي لا تنوى الإداره إعادة بيعها في الأجل القصير) إذا بلغت 20% ولا تزيد عن 50% على أساس حقوق الملكية.
4. ( ) الأحداث والعمليات المحاسبية المركبة يناسبها مفهوم التوحيد المقيد مما يستلزم دائمًا توصيف الظروف والأوضاع الملائمة لكل معالجة محاسبية.
5. ( ) في ظل تطبيق مفهوم التوحيد المطلق فإن ذلك يلقى على الإطار المفاهيمي للنظرية المحاسبية عبئاً إضافياً يتعلق بتحديد القواعد التي يمكن الاعتماد عليها في إتباع البدائل المحاسبية المختلفة.
6. ( ) لا تعتبر وجهة نظر مستخدمي التقارير المالية هي وجهة النظر السائدة حالياً في تحديد أهداف المحاسبة لأن الاهتمام الأساسي أصبح يركز على إنتاج تقارير مالية تتسم بال موضوعية ومستندة إلى مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بغرض حماية المراجع الخارجي من أية مسؤولية قد يتعرض لها.

7. ( ) يرى مؤيدو مفهوم حقوق الملكية بالنسبة لطبيعة الوحدة المحاسبية أنه يجب تفسير الطواهر المحاسبية بما يتفق مع وجهة نظر أصحاب المشروع.
8. ( ) إن استخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً LIFO أكثر اتفاقاً مع وجهة نظر أصحاب المشروع لأنها تؤدي إلى قياس أفضل للدخل الدوري.
9. ( ) يشير البعض إلى أن قائمة المركز المالي لا تمثل مقاييس متجانسة باعتبارها تمثل عناصر مختلفة يتم تقويمها على أساس التكلفة التاريخية أو التكلفة الجارية وأسعار السوق أو القيم الدفترية
10. ( ) لا يعتبر شراء أسهم الخزينة في جوهره تخفيضاً مؤقتاً لحقوق الملكية ولا يعتبر أيضاً أصلاً من أصول المنشأة.
11. ( ) يعتبر وقوع عملية البيع لأغراض تحقق وقيد الإيرادات قد نفذت عند انتقال كل المخاطر المتعلقة بملكية الأصل إلى المشتري.
12. ( ) إن استخدام أساس الإنتاج للاعتراف بالإيراد في حاله وجود سوق جاهزة لإنتاج وبيع السلع يتربّ عليه تقويم المخزون وفقاً للأسعار المستنفدة في إنتاج تلك السلع.
13. ( ) إن تأجيل الاعتراف بالتغييرات في قيم الأصول وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية يتعارض مع فرض الدورية كما يؤدي إلى الواقع في أخطاء القياس وأخطاء التوقيت.
14. ( ) إن التغيير في السياسات المحاسبية قد يتربّ عليه إعادة إعداد القوائم المالية للسنوات السابقة، أو أن يتم الإفصاح عن التسوية التي تترتب عليها في قائمة الدخل دون إجراء أية تعديلات على القوائم المالية حسب طبيعة تلك التسويات.
15. ( ) في حالة اكتشاف أخطاء وقعت في السنوات السابقة، فإنه يجب معالجتها وبيان أثرها على القوائم المالية الحالية من خلال الإفصاح ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

16. ( ) ينصرف مفهوم المحافظة على رأس المال العيني إلى المحافظة على القوة الشرائية

لرأس المال

17. ( ) وفقاً لمقوله فيشر (العالم الاقتصادي) فإن قيمة الدخل لا تشتق من قيمة

الاستثمارات الرأسمالية وأن قيمة الاستثمارات الرأسمالية تشتق من قيمة الدخل.

18. ( ) توجد علاقة عكسية بين أسعار السندات وسعر الفائدة في حالات التضخم

والانكماش.

19. ( ) من مزايا استخدام نموذج أسعار البيع الجارية في عملية التقويم على مستوى

المنشأة امكانية تطبيقه على كافة عناصر الأصول التي تقتنيها المنشأة والمقيدة في

سجلاتها.

20. ( ) هناك تقارب كبير بين الأساس النظري لنموذج القيمة البيعية والنموذج

الاقتصادي للدخل إذ أن دخل النشاط الجاري يماثل إلى حد كبير الدخل الاقتصادي.

السؤال الثاني: فيما يلي بعض العبارات الموضوعية المتعلقة بمفاهيم وفكر النظرية المحاسبية

وبدائل القياس المحاسبي المعاصر، ويطلب الأمر دراسة كل عبارة منها والتعليق عليها

حسب ما هو موضح بشأنها:

1. يحقق استخدام أسعار البيع الجارية في عملية التقويم على مستوى المنشأة مزايا متعددة.

أذكرى ثلاثة من تلك المزايا.

2. في ظل استخدام نموذج التكلفة التاريخية يتم تشويه نتائج القياس المحاسبي مما يؤدي إلى

عدة مشكلات. أذكرى أهم المشكلات التي يشيرها استخدام هذا النموذج.

3. يعتبر الإطار المفاهيمي في المحاسبة ضرورياً لتحقيق عدة أهداف منطقية، أذكرى الأهداف الثلاثة التي يعمل الإطار المفاهيمي للنظرية المحاسبية على تحقيقها.
4. تؤثر الظروف البيئية في تحديد أهداف التقارير المالية. أذكرى الاعتبارات الثلاثة المتعلقة بالظروف البيئية التي تؤثر في تحديد تلك الأهداف.
5. يناسب مفهوم الإعتمادات أو الأموال المخصصة طبيعة الوحدات الإدارية التي تمثل الجهاز الإداري والحكومي للدولة. أذكرى مع التوضيح الأسباب الثلاثة الرئيسية التي تدعم هذا المفهوم.
6. تحدد جودة المعلومات المحاسبية في ضوء خاصيتين أساسيتين ويترافق منها عدة خصائص فرعية. أذكرى هاتان الخاصيتان وما يتفرع عنهما من مقومات أخرى.
7. إن بناء النظرية المحاسبية يتطلب وجود فرضية الاستمرارية لأن كثيراً من المبادئ المحاسبية تؤسس على هذه الفرضية. أذكرى أهم المبادئ المحاسبية التي تستند إلى تلك الفرضية.
8. في مجال تطبيق مبدأ قياس وتحقق الإيراد فإن معالجة أي خصومات نقدية أو ديون معدومة يجب أن تتم على أساس أنها تخفيض للإيرادات وليس من عناصر المصرفات، ناقشى هذه العبارة موضحاً المبررات التي تستند إليها هذه المعالجة.
9. يقوم مبدأ التكلفة التاريخية على عدة مبررات لا زال الفكر المحاسبي الحالي يتمسك بها. ناقشى هذه المبررات مبيناً الأسانيد التي تقوم عليها.
10. إن الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية يؤدي إلى إسقاط كثيراً من الأصول غير الملموسة كالشهرة وغيرها. ناقشى هذه العبارة مبيناً الأسباب التي تبرر ذلك.

**السؤال الثالث:**

توقع إحدى الشركات تحصيل إيرادات نقدية صافية من استثمار أصولها في نهاية السنوات المالية على النحو التالي:

صافي الإيراد بالدينار	السنة
15000	2005/12/31
16000	2006/12/31
18500	2007/12/31
19000	2008/12/31
20000	2009/12/31

بافتراض أن معدل الخصم كان 8%. المطلوب تدريب الدخل الاقتصادي القبلي

**Income**

**السؤال الرابع:**

فيما يلي قائمة الدخل وقائمة الميزانية العمومية لشركة (X) بتاريخ 31/12/2009 والمدة وفقاً لنموذج التكلفة التاريخية، وترغب الشركة إعادة تصوير تلك القوائم وفقاً لأساس التكلفة التاريخية المعدلة والتكلفة الجارية (نموذج تكلفة الاستبدالية ونموذج صافي القيمة البيعية)

قائمة الدخل

المبيعات	180000
تكلفة المبيعات	94000

86000	جمل الربح
40000	المصروفات
5000	<u>أهلاك الآلات</u>
<u>41000</u>	<u>صافي الربح</u>

**الميزانية العمومية في 2009/12/31**

الخصوم	الأصول		
دائنون	28000	نقدية	33000
أوراق دفع	10000	مدينون	25000
رأس المال الاسهمي	50000	مخزون	26000
أرباح مدورة	41000	أصول ثابتة	50000
		مجموع الإهلاك	<u>(5000)</u>
الإجمالي	<u>129000</u>	الإجمالي	<u>129000</u>

فإذا علمت ما يلي:

1. باشرت الشركة أعملاها في 1/1/2009 برأس مال قدره 50000 دينار دفعت نقداً.
2. تم شراء الآلات في 1/1/2009 ودفع منها مبلغ 12000 نقداً والباقي على الحساب.
3. تم شراء المخزون على دفعتين نقداً الأولى بتاريخ 1/1/2009 بقيمة 55000 دينار والثانية خلال العام بتاريخ 20/8/2009 بقيمة 65000 دينار.
4. كانت عدد وحدات المخزون المشتراه في الدفعة الأولى 5500 وحدة بسعر 10 دينار للوحدة وفي الدفعة الثانية 5000 وحدة بسعر 13 دينار للوحدة.

5. تبع الشركة سياسة الوارد أولاً صادر أولاً.
6. كانت مبيعات الشركة خلال العام 180000 دينار منها مبلغ 155000 نقداً والباقي على الحساب.
7. كان عدد الوحدات المباعة 8500 وحدة منها 5500 وحدة من الوحدات المشتراء من الدفعه الأولى وعدد 3000 وحدة من الدفعه الثانية المشتراء وكان المخزون غير المباع 2000 وحدة.
8. تم دفع المصروفات في نهاية العام.
9. كانت التغيرات في الأسعار كما يلي:

البيان	التكلفة الاستبدالية	صافي القيمة البيعية	الرقم القياسي للأسعار
أول العام	10	-	100
خلال العام	13	15	120
نهاية العام	16	17	160

المطلوب:

1. إعداد قائمة الدخل وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة والتكلفة الاستبدالية المعدلة وصافي القيمة البيعية المعدلة بالتغيير في المستوى العام للأسعار.
2. إعداد بيان يوضح مكاسب أو خسائر القوة الشرائية.
3. إعداد قائمة المركز المالي وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة والتكلفة الاستبدالية المعدلة وصافي القيمة البيعية المعدلة بالتغيير في المستوى العام للأسعار.

## نحو (4)

السؤال الأول: ضع أشارة (✓) أو أشارة (✗) أمام العبارة المناسبة:

1. في مجال إعداد قائمة التدفقات النقدية فإن المتحصلات الناتجة عن بيع الاستثمارات في الأوراق المالية أو العكس أي المدفوعات مقابل زيادة الاستثمارات تدخل ضمن التدفقات النقدية الناتجة عن النشاط الاستثماري ولا علاقة لها بالنشاط التمويلي.
2. جاء في تعريف الأصل في النظرية المحاسبية بأنه عبارة عن منافع اقتصادية مستقبلية سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة وأن الوحدة المحاسبية قد اكتسبت حق الحصول على هذه المنافع نتيجة أحداث وقعت في الماضي بهدف تحقيق تدفقات نقدية موجبة في المستقبل.
3. يقصد بخاصية الملاءمة هي قدرة المعلومات المحاسبية على توفير الإمكانيات الازمة للاعتماد عليها كالصدق في التعبير وإمكانية التثبت منها (الموضوعية) بالإضافة إلى حيادية هذه المعلومات.
4. أن مفهوم الشخصية المعنوية للوحدة المحاسبية تعطى الأولوية لقائمة الدخل من حيث قياس نتائج الأعمال خلافاً لمفهوم حقوق الملكية التي تعطي الاهتمام لقائمة المركز المالي.
5. وفقاً لمفهوم الخصوم وللاعتراف محاسبياً بأحد عناصر الخصوم فأنها تمثل في الالتزامات الحالية دون الالتزامات المستقبلية.
6. يقصد بالسياسة المحاسبية بأنها مجموعة أدوات التطبيق العملي التي تستخدمها المنشأة في إنتاج وتوصيل المعلومات، وبذلك فهي لا تشمل الإجراءات الخاصة بمعالجة العمليات والأحداث.

7. من مركبات نظرية كفاءة السوق أنه لا يمكن خداع السوق بالاختلافات الناتجة عن استخدام طرق محاسبية بديلة أو الناتجة عن التغير فيها خلال الفترات المحاسبية.
8. في مجال مفهوم الربح من العمليات الجارية فإن فلسفة هذا المفهوم يستند إلى تبرير أساسي هو أن العناصر غير العادية لا تخضع عادة لإدارة المنشأة مما يجعل قائمة الدخل أكثر فائدة في مجال التقييم وعمل التنبؤات.
9. أن المعالجة المحاسبية التي تقوم على أساس القيمة الجارية تتلاءم مع مفهوم التوحيد المطلق في حين أن أساس التكلفة التاريخية يتلاءم مع مفهوم التوحيد المقيد.
10. أن مفهوم التوحيد المطلق يلقى عبئاً على الإطار المفاهيمي للنظرية المحاسبية يتمثل في تحديد القواعد التي يمكن الاعتماد عليها والتي تبرر إتباع البديل المحاسبية و المجالات كل سياسة والأسس التي تستند إليها في ظل الظروف المحيطة.

**السؤال الثاني:** فيما يلي بعض العبارات التي تحتاج إلى الإجابة عليها وفقاً لما هو مطلوب لكل منها:

- 1- عادة ما يكون استخدام التوحيد المطلق في التطبيق العملي في مجال المحاسبة مبنياً على عدة أسباب. ذكر سببين منها؟
- 2- هناك فرق بين رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب. ذكر مثالين كحالتين عمليتين لكل منها؟
- 3- هناك مجموعة من الاعتبارات التي يتعين الاسترشاد بها عند وضع السياسة المحاسبية. ناقش الاعتبارات الثلاثة التي تحكم عملية وضع السياسة باختصار شديد؟

- 4- تعتبر المعايير المحاسبية هي ترجمة مدرورة لمستوى الفكر المحاسبي المتاح (النظري) والمتمثل في مجموعة من المبادئ والأهداف والمفاهيم والفرض. أذكر مثالين حول كيفية الربط والانتقال من النظرية إلى المعايير (التطبيق العملي)؟
- 5- طبقاً للمعيار رقم (13) الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية الأمريكية يجب توافر شرط واحد على الأقل من الشروط حتى يستطيع المستأجر القيام برسمله الأقساط المتفق عليها خلال العقد باعتباره عقداً رأسانياً. أذكر ثلاثة من الشروط التي أشار إليها المعيار المذكور؟
- 6- تلجم بعض المنشآت إلى تكوين احتياطيات سرية من خلال إتباع أنماط معينة في توزيع التكاليف بين الفترات المحاسبية المتعاقبة. (اشرح ووضح على شكل نقاط محددة الوسائل المتبعة في تكوين تلك الاحتياطيات).
- 7- في مجال تنظيم السياسة المحاسبية يقول البعض إن هناك اعتبارات كثيرة تؤدي إلى فشل كفاءة السوق وعدم قدرته على العمل وفقاً لذلك. (اشرح ووضح أهم الاعتبارات على شكل نقاط محددة).
- 8- هناك مبادئ وإجراءات محاسبية تحكم تحديد نتائج الأعمال وإعداد المركز المالي تقوم على مبدأ الدورية. أذكر أهم المبادئ أو الإجراءات المرتبطة بهذه الفرضية على شكل نقاط محددة؟
- 9- في ضوء دراستك للنظرية المحاسبية فإن الإطار المفاهيمي للنظرية المحاسبية يُعد ضرورياً لتحقيق ثلاثة أهداف أساسية.
- المطلوب: وضح هذه الأهداف ؟

10- في ضوء دراستك للنظرية المحاسبية علمت أن الاحتياطيات التي تكونها المنشأة لمقابلة أحداثاً متوقعة لا تعتبر خصوماً.

**المطلوب:** اذكر الأسباب المتعلقة بذلك؟

### السؤال الثالث:

أ. لأغراض حساب الدخل والقيمة المترولة من الأصل في ظل عدم التأكد هو حساب الدخل الاقتصادي القبلي (قبل الأداء) والدخل الاقتصادي البعدى (بعد الأداء) وللذان يعتمدان على التنبؤ والتقدير للقيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية لهذا الأصل، ووفقاً للبيانات التالية فالمطلوب تحديد الدخل الاقتصادي القبلي فقط علماً بأن معدل الخصم 10%.

	1 / 1	2005
13000	1 / 1	2006
13500	1 / 1	2006
15000	1 / 1	2008
16000	1 / 1	2009

ب. يقول العالم الاقتصادي هيكس أن التغير في رأس المال يمكن إرجاعه إلى عدة عوامل من بينها التغيير في سعر الفائدة (سعر الخصم)، فإذا كان هناك سند يدر عائد سنوي ثابت قدره 120 دينار وكان سعر الفائدة في السوق 10% وطرأ تغيير على سعر الفائدة وأصبح 6%.

**المطلوب:** وضح من خلال الأرقام التالية أثر التغير في سعر الفائدة على قيمة رأس المال (السند) وبالتالي قيمة الدخل.

**السؤال الرابع:**

تكونت أحدى الشركات برأس مال قدره 10000 دينار دفع منها مبلغ 8000 نقداً والباقي على شكل أصول ثابتة عيناً وفور مباشرة أعملاها قامت بشراء 800وحدة بسعر الوحدة 10 دينار دفع منها مبلغ 6000 دينار نقداً والباقي على الحساب وتم بيع 500وحدة منها بسعر 15 دينار للوحدة وكانت المدفوعات المدفوعة خلال العام 1000 دينار وفيما يلي التغيرات في الأسعار العامة والخاصة:

الرقم القياسي للأسعار	صافي القيمة البيعية	التكلفة الاستبدالية	
100	-	10	أول العام
125	15	14	خلال العام
150	18	16	نهاية العام

**المطلوب:**

1. حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية.
2. إعداد قائمة الدخل وفقاً للتكلفة التاريخية المعدلة بالتغيير في المستوى العام للأسعار والتكلفة الاستبدالية المعدلة بالتعبير في المستوى العام للأسعار وصافي القيمة البيعية المعدلة بالتغيير في المستوى العام للأسعار.
3. إعداد قائمة المركز المالي وفق التكلفة التاريخية المعدلة بالتغيير في المستوى العام للأسعار والتكلفة الاستبدالية المعدلة بالتغيير في المستوى العام للأسعار وصافي القيمة البيعية المعدلة بالتغيير في المستوى العام للأسعار.

## نموذج (5)

### السؤال الأول:

فيما يلي مجموعة من العبارات التي تحتاج إلى تحديد رأيك فيها بصفتك خبيراً في مجالات النظرية المحاسبية بوضع إشارة (✓) أو إشارة (✗) أمام كل عبارة:

- 1- يتم استخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً لأنها أكثر اتفاقاً مع وجهة نظر أصحاب المشروع مفهوم (حقوق الملكية) لأنها تؤدي إلى قياس أفضل للدخل الدوري.
- 2- في مجال تطبيق اساس الاستحقاق فإن تطبيق الاساس النقدي لدى اعداد قائمة التدفق النقدي يفيد في مجال تقييم الوضع النقدي ومركز السيولة في المنشأة.
- 3- لإثبات عناصر المديونية والدائنة طويلة الأجل تعتبر خاصية القيمة الحالية للتغيرات النقدية الأساس الملائم باستخدام معدل خصم يمثل سعر الفائدة السائد في تاريخ نشأة الحق أو الالتزام
- 4- تؤسس نظرية كفاءة السوق بافتراض أن أسواق الأوراق المالية تميز بالإستجابة السريعة والوثيقة للمعلومات المتاحة نتيجة وجود عدد من المستثمرين على وعي وإدراك كاملين بدلالة الأرقام المحاسبية، بصرف النظر عن ادراك أثر الطرق المحاسبية البديلة على دلالة هذه الأرقام.
- 5- في مجال زيادة منفعة المعلومات المحاسبية فإن خاصية الملاءمة تعنى أن تكون المعلومات قادرة على التأثير في عملية اتخاذ القرار فضلاً عن وجوب ان تكون ذات قدرة تنبؤية في نفس المجال..

- 6- ان القدرة على التنبؤ بالمستقبل والتقييم الارتدادي للتنبؤات السابقة والتوقيت الملائم تقع ضمن مفهوم الملاعنة في المعلومات المحاسبية.
- 7- لقياس عناصر الأصول والخصوم يتم استخدام خاصية التكلفة التاريخية وهي تعني مقدار النقدية التي تحملها المنشأة للحصول على الأصول وهذا ينطبق على قياس الأصول الثابتة ومفردات المخزون.
- 8- يشتق من فرضية الدورية مبدأ المقابلة (مقابلة الإيرادات بالمصروفات) الذي يقضى بقياس نتيجة النشاط للمنشأة خلال فترات قصيرة ودورية ومنتظمة ويعتمد هذا المبدأ في التطبيق العملي على أساس الاستحقاق.
- 9- تعتبر المصروفات (النفقات الإيرادية) تدفق من القيم نتيجة لاستنفاد الموارد الاقتصادية بصورة مباشرة أو غير مباشرة لغرض اكتساب الإيراد خلال فترة معينة.
- 10- إن إسقاط قيد كثيراً من الأصول غير الملموسة من عناصر القوائم المالية يعود إلى الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية والذي يتطلب حدوث العملية التبادلية مع الغير.
- 11- إن تأجيل الإعتراف بالتغيرات في قيم الأصول حتى يتم تبادلها مع طرف خارجي والتي يتتجاهلها مبدأ التكلفة التاريخية لا يتعارض مع فرضية الاستمرارية.
- 12- يقول العالم الاقتصادي (فيشر) في مجال العلاقة بين رأس المال والدخل بأن الدخل يشتق من الاستثمارات بينما تشتق قيمة الاستثمارات من قيمة الدخل.
- 13- يؤكّد العالم الاقتصادي (هيكس) في مجال تحديد الدخل للمحافظة على رأس المال (الأصول) بأن التغيير في سعر الفائدة يؤثّر على قيمة رأس المال ففي حالة انخفاض سعر الفائدة في السوق ترتفع قيمة رأس المال والعكس صحيح.

14- يقول معارضو تطبيق نموذج التكلفة التاريخية بأنه لا يحقق الموضوعية في القياس حيث يمكن التثبت من صحة الأرقام الفعلية، وأنه يوفر أساس ملائم لأغراض الرقابة والمساءلة وتحديد مسؤولية الإدارة فضلاً على إنه يتعاطى بشكل أيجابي مع قاعدة الحيطة والحذر.

15- من سلبيات تطبيق نموذج التكلفة التاريخية في مجال قياس الدخل إنه في ظل الارتفاع العام للأسعار يتربّب على استخدام هذا النموذج قياسات متحفظة لعناصر الأصول في الميزانية مثل المخزون والأصول الثانوية.

### السؤال الثاني:

فيما يلي بعض العبارات المتعلقة بأهداف ومفاهيم ومبادئ النظرية المحاسبية وبدائل القياس المحاسبي المعاصر. والمطلوب: دراسة كل عبارة منها بعناية والإجابة عليها حسب ما هو مبين في كل منها:

1- يراعى عند السياسة المحاسبية توفر بعض الضوابط الالازمة لتحقيق فائدة المعلومات المحاسبية في مجالات التطبيق المختلفة:

في ضوء دراستك للنظرية المحاسبية ،اذكر أهم الضوابط الثلاثة المتعلقة بتحديد السياسة المحاسبية.

2- تتحدد مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية في ضوء خاصيتين اساسيتين:  
اذكر هاتين الخاصيتين مع الشرح المختصر عن مضمون كل منها.

3- علمت ان بناء النظرية المحاسبية يتطلب وجود فرضية الاستمرارية، فإذاً أن تكون هناك حالة لستمرارأو حالة تصفية ولا يمكن افتراض كلا الحالتين وإلا جاءت المبادئ

المحاسبية متقارضة، ومن الطبيعي أن يؤسس الأمر على أساس افتراض الاستمرارية

وليس التصفية:

اذكر أهم المبادئ المحاسبية التي تعتمد على هذه الفرضية.

4- يقصد بفرضية الدورية تقسيم حياة المشروع إلى فترات دورية لــغراض إعداد التقارير المالية ويوفر المعلومات اللازمة لتخاذلي القرارات، وهناك مبادئ واجراءات محاسبية تقوم على وجود هذه الفرضية:

اذكر أهم هذه المبادئ والإجراءات مع التعليق عليها بشكل موجز.

5- على الرغم من الجهد الذي بذلت حتى الآن لتطوير الإطار الفكري للمحاسبة إلا أنه هناك صعوبات تعرّض المنهج العلمي لتحديد المبادئ المحاسبية الأساسية:  
اذكر أهم الصعوبات التي تعرّض المنهج العلمي لتحديد تلك المبادىء.

6- هناك أربعة معايير أساسية يجب توافرها قبل أن تكون أي عملية مالية قابلة للإثبات المحاسبي (الاعتراف المحاسبي):  
اذكر أهم هذه المعايير مع الشرح الموجز لكل منها.

7- في مجال قياس وتحقق الإيرادات يجب توفر شرطان آخران بالإضافة إلى شروط الاعتراف بالعملية المالية:

اذكر هذان الشرطان مع التعليق عليهما باختصار.

8- يشير الفكر المحاسبي المعاصر إلى هناك عمليات خاصة تتعلق بمعاملة الديون المشكوك فيها وخصم تعجيل الدفع والتي تجري معالجتها كمصروفات:  
في ضوء دراستك للنظرية المحاسبية، وضح أسباب هذا الخطأ في المعالجة.

9- يقوم مبدأ التكلفة التاريخية على مبررات عديدة والتي لازال النموذج المحاسبي المعاصر

يتمسك بها:

اذكر أهم المبررات التي يستند عليها هذا المبدأ.

10- يركز مفهوم رأس المال النقدي ورأس المال المالي على مفهوم رأس المال الحقوقي (حق

الملكية) مع الاختلاف بينهما في احتساب أثر التضخم، ولكن مفهوم رأس المال العيني

يقصد به المحافظة على الطاقة الإنتاجية للمنشأة:

اشرح باختصار المفاهيم الثلاثة المتعلقة برأس المال.

### السؤال الثالث:

يعتبر الدخل الاقتصادي في دورة معينة عبارة عن الفرق بين القيمة الاقتصادية للأصل في

تاريفين مختلفين، وبصفتك خبيراً في مجال تحديد الدخل الاقتصادي، إليك المعلومات التالية:

بتاريخ 01/01/2005 م تتوقع أحدى الشركات تحصيل إيرادات من إستئجار أصولها

كالآتي:

السنة	التاريخ	صافي الإيراد
2005	12/31	11000
2006	12/31	12000
2007	12/31	13000
2008	12/31	14000

هذا ونتيجة لِاختلاف التوقعات الجديدة للدخل للدخل عما كان متوقعاً فقد تم تعديل التقديرات للدخل الثاني والثالث والرابع بقيمة 12000 دينار والمطلوب: تقدير الدخل الإقتصادي القبلي والدخل الإقتصادي البعدي لعام 2005 علماً بأن معدل الخصم 10٪.

### السؤال الرابع:

قامت احدى الشركات باعداد قوائمه المالية بتاريخ 31/12/2008 على أساس مبدأ التكلفة التاريخية، وقد لاحظت أن هذه القوائم تحتاج إلى تعديل بسبب مشكلة التضخم العالي الذي يعاني منه الاقتصاد.

المطلوب إظهار الأثر المقارن للتغيرات في الأسعار على قائمه الدخل والمركز المالي للشركة حسب نموذج التكلفة الاستبدالية المعدلة، وصافي القيمة البيعية المعدلة.  
أولاًً: قائمة الدخل لشركة القدس وفق نموذج التكلفة التاريخية:

<b>14000</b>	الإيرادات
<b>8000</b>	تكلفة المبيعات
<b>6000</b>	مجمل الربح
<b>1000</b>	مصاريف
<b>5000</b>	صافي الربح

ثانياً: قائمة المركز المالي لشركة العودة وفق نموذج التكلفة التاريخية:  
الأصول:

<b>18000</b>	النقدية
--------------	---------

<u>800</u>	المخزون
<u>18800</u>	إجمالي الأصول
<b>الخصوم</b>	
<u>10000</u>	رأس المال
<u>5000</u>	الأرباح
<u>3800</u>	الدائنون
<u>18800</u>	إجمالي الخصوم

فإذا علمت ما يلي:

1. بدأت الشركة أعمالها في 1/1/2008
2. عدد الوحدات المشتراء من 1/1/2008 هو 1100 وحدة بسعر 8 دينار للوحدة دفع منها 5000 نقداً والباقي على الحساب.
3. تم بيع 1000 وحدة خلال العام بسعر 14 دينار للوحدة نقداً.
4. كانت التغيرات في الأسعار كما يلي:

البيان	التكلفة الاستبدالية	صافي القيمة البيعية	الرقم القياسي للأسعار
أول عام	8	-	100
خلال العام	10	14	120
نهاية العام	12	15	150

المطلوب:

1. إعداد بيان يوضح مكاسب أو خسائر القوة الشرائية؟

2. إعداد قائمة الدخل وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة و نموذج التكلفة الاستبدالية المعدلة و نموذج صافي القيمة البيعية المعدلة بالتغيير في المستوى العام للإسعار وتحديد مكاسب الحيازة المحققة وغير المحققة.
3. إعداد قائمة المركز المالي وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة و نموذج التكلفة الاستبدالية المعدلة و نموذج صافي القيمة البيعية المعدلة بالتغيير في المستوى العام للإسعار.

## نموذج (6)

### السؤال الأول:

ضع علامة (✓) أو علامة (✗) أمام العبارة المناسبة:

- 1- إن تحديد الأهداف والمفاهيم المحاسبية يندرج تحت إطار مفاهيم المحاسبة باعتبارها الأساس الذي يتم في ضوئه التوصل إلى العروض والمبادئ العلمية، بالإضافة إلى استخدامها للتوصول إلى معايير التطبيق العملي.
- 2- السياسة المحاسبية هي مجموعة أدوات للتطبيق العملي التي تستخدم في إنتاج وتوصيل المعلومات والتي يتم الاستعانة بها في معالجة البنود والعمليات والأحداث بالإضافة أيضاً إلى تطبيق المبادئ المحاسبية.
- 3- يقصد بخاصية الثبات كأحد ضوابط السياسة المحاسبية هو تحقيق فائدة المعلومات وعقد المقارنات الزمانية ولا علاقة لها بالقدرة على التنبؤ.
- 4- إن العمل بالاعتبارات الثلاثة التالية عند وضع السياسة المحاسبية لا ترك المجال للإدارة للتأثير على تلك السياسة وهي: (الحيطة والحذر - تغليب الجوهر على الشكل - الأهمية النسبية).
- 5- تقوم نظرية كفاءة السوق المالي على افتراض أساسي أن السوق يستجيب بسرعة ودقة للمعلومات المتاحة نتيجة وجود إدارة تتمتع بالشفافية والكفاءة وأنها على إدراك كامل بدلالة الأرقام المحاسبية التي تظهرها القوائم المالية.
- 6- يقول مؤيدو التدخل الخارجي لتنظيم السياسة المحاسبية إن هذا التدخل يحقق خاصية الملاءمة والثقة في المعلومات المحاسبية بجانب المرونة الالزامية في رسم سياساتها المحاسبية.

- 7- يقصد بمفهوم الملاعة في المعلومات المحاسبية هو قدرتها على التنبؤ بالمستقبل والتقييم الارتدادي للسنوات السابقة ومراعاة عنصر التوقيت الملائم.
- 8- إن مفهوم حيدة المعلومات المحاسبية تعني تجنب ذلك النوع من التحيز الذي يمارسه القائم بإعداد وعرض القوائم المالية، وبالتالي فإن خلو هذه المعلومات من التحيز يتحقق بصورة تلقائية حيدة هذه المعلومات.
- 9- في مجال تعريف الأصول فإنها ترتبط بخاصية وجود منافع اقتصادية مستقبلية من الأصل وجود سعر سوقي للأصل وقابلية للتبادل.
- 10- أورد مجلس معايير المحاسبةالأوبكي FASB تعريفاً للإيرادات على أنها التدفقات الداخلية المنشأة أو أنها الزيادة في الأصول أو التي تنشأ عن إنتاج أو بيع السلع وتأدية الخدمات للغير ضمن الأعمال الرئيسية المعادة لمنشأة.

### السؤال الثاني:

- إليك بعض العبارات التي تحتاج إلى إبداء رأيك فيها حسب ما هو مطلوب لكل منها:
- 1- تلجاً بعض المنشآت إلى تكوين الاحتياطات السرية من خلال إتباع أنماط معينة في توزيع التكاليف والإيرادات بين الفترات المحاسبية المتعاقبة.  
(أشرح ووضح الوسائل المتبعة في تكوين تلك الاحتياطات على شكل نقاط محددة)
- 2- في مجال تنظيم السياسة المحاسبية، يقول البعض أن هناك اعتبارات كثيرة تؤدي إلى فشل السوق وعدم قدرته على العمل بكفاءة.  
(أشرح ووضح أهم هذه الاعتبارات على شكل نقاط محددة)

3- المعايير المحاسبية هي ترجمة مدرورة لمستوى الفكر المتأخر (النظرية) والمتمثل في مجموعة الأهداف والمفاهيم والفرضيات والمبادئ.

والمطلوب توضيح أمثلة حول المستوى الفكري للنظرية وما يقابلها من معايير عملية.

4- في ضوء دراستك للنظرية المحاسبية يتين لك أن الإطار المفاهيمي للنظرية المحاسبية ضرورياً لتحقيق ثلاثة أهداف أساسية.

وضح هذه الأهداف.

5- في ضوء دراستك للنظرية المحاسبية علمت أن الاحتياطات التي تكونها المنشأة مقابلته أحداث متوقعة لا تعتبر خصوصاً.

اذكر الأسباب.

## نموذج (7)

السؤال الأول: ضع أشارة (✓) أو أشارة (✗) أمام العبارة المناسبة:

1. في مجال إعداد قائمة التدفقات النقدية فإن المتحصلات الناتجة عن بيع الاستثمارات في الأوراق المالية أو العكس أي المدفوعات مقابل زيادة الاستثمارات تدخل ضمن التدفقات النقدية الناتجة عن النشاط الاستثماري ولا علاقة لها بالنشاط التمويلي.
2. جاء في تعريف الأصل في النظرية المحاسبية بأنه عبارة عن منافع اقتصادية مستقبلية سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة وأن الوحدة المحاسبية قد اكتسبت حق الحصول على هذه المنافع نتيجة أحاديث وقعت في الماضي بهدف تحقيق تدفقات نقدية موجبة في المستقبل.
3. يقصد بخاصية الملاءمة هي قدرة المعلومات المحاسبية على توفير الإمكانيات اللازمة للاعتماد عليها كالصدق في التعبير وإمكانية التثبت منها (الموضوعية) بالإضافة إلى حيادية هذه المعلومات.
4. أن مفهوم الشخصية المعنية للوحدة المحاسبية تعطى الأولوية لقائمة الدخل من حيث قياس نتائج الأعمال خلافاً لمفهوم حقوق الملكية التي تعطي الاهتمام لقائمة المركز المالي.
5. وفقاً لمفهوم الخصوم وللإعتراف محاسبياً بأحد عناصر الخصوم فإنها تمثل في الالتزامات الحالية دون الالتزامات المستقبلية.
6. يقصد بالسياسة المحاسبية بأنها مجموعة أدوات التطبيق العملي التي تستخدمها المنشأة في إنتاج وتوصيل المعلومات، وبذلك فهي لا تشمل الإجراءات الخاصة بمعالجة العمليات والأحداث.

7. من مركبات نظرية كفاءة السوق أنه لا يمكن خداع السوق بالاختلافات الناتجة عن استخدام طرق محاسبية بديلة أو الناتجة عن التغير فيها خلال الفترات المحاسبية.
8. في مجال مفهوم الربح من العمليات الجارية فإن فلسفة هذا المفهوم يستند إلى تبرير أساسي هو أن العناصر غير العادية لا تخضع عادة لإدارة المنشأة مما يجعل قائمة الدخل أكثر فائدة في مجال التقييم وعمل التنبؤات.
9. أن المعالجة المحاسبية التي تقوم على أساس القيمة الجارية تتلاءم مع مفهوم التوحيد المطلق في حين أن أساس التكلفة التاريخية يتلاءم مع مفهوم التوحيد المقيد.
10. أن مفهوم التوحيد المطلق يلقى عبئاً على الإطار المفاهيمي للنظرية المحاسبية يتمثل في تحديد القواعد التي يمكن الاعتماد عليها والتي تبرر إتباع البديل المحاسبية و المجالات كل سياسة والأسس التي تستند إليها في ظل الظروف المحيطة.

**السؤال الثاني:**

فيما يلي بعض العبارات التي تحتاج إلى الإجابة عليها وفقاً لما هو مطلوب لكل منها:

1. عادة ما يكون استخدام التوحيد المطلق في التطبيق العملي في مجال المحاسبة مبنياً على عدة أسباب. أذكر سببين منها؟
2. هناك فرق بين رأس المال المكتسب ورأس المال المحاسب. أذكر مثالين كحالتين عمليتين لكلاً منها؟
3. هناك مجموعة من الاعتبارات التي يتعين الاسترشاد بها عند وضع السياسة المحاسبية. ناقش الاعتبارات الثلاثة التي تحكم عملية وضع السياسة باختصار شديد؟

4. تعتبر المعايير المحاسبية هي ترجمة مدرورة لمستوى الفكر المحاسبي المتاح (النظري) والمتمثل في مجموعة من المبادئ والأهداف والمفاهيم والفرض. أذكر مثالين حول كيفية الربط والانتقال من النظرية إلى المعايير (التطبيق العملي)؟
5. طبقاً للمعيار رقم (13) الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية الأمريكية يجب توافر شرط واحد على الأقل من الشروط حتى يستطيع المستأجر القيام برسمله الأقساط المتفق عليها خلال العقد باعتباره عقداً رأسألياً. أذكر ثلاثة من الشروط التي أشار إليها المعيار المذكور؟

## نموذج (8)

### السؤال الأول:

فيما يلي مجموعة من العبارات التي يتوجب تحديد رأيك فيها بوضع إشارة (✓) أو إشارة (✗)

أمام كل منها:

1. ( ) أصبحت وجهة نظر المراجع الخارجي هي وجهة النظر السائدة التي أثرت في تحديد أهداف المحاسبة وهو ما يعرف بالاتجاه التفيعي أو اتجاه فائدة المعلومات.
2. ( ) التقارير المالية ذات الغرض العام توفر معلومات عن المتغيرات التي لا يمكن قياس أثارها المالية، وبالتالي فإنها لا تحتوي على مقاييس مباشرة تفيد في تقدير المنافع والتكاليف والمخاطر المرتبطة بحقوق الملكية.
3. ( ) طبقاً لمفهوم حقوق الملكية تعطي لأهمية عنصر الملكية باعتباره الجوهر والمحور الأساسي في مدى نجاح أو فشل المشروع وبناء على ذلك تكون معادلة الميزانية (حقوق الملكية = الأصول - الخصوم).
4. ( ) إن وجهة النظر الخاصة بالشخصية المعنوية للمنشأة تعني إعطاء الأولوية من حيث الاهتمام لقائمة المركز المالي خلافاً لمفهوم حقوق الملكية الذي يعطي الاهتمام لقائمة الدخل وقياس نتائج الأعمال التي تؤثر على تلك الحقوق.
5. ( ) تعتبر المتحصلات من إصدار الأوراق المالية ضمن التدفقات النقدية من النشاط الاستثماري بينما تعتبر المتحصلات النقدية من بيع الاستثمارات من النشاط التمويلي.

6. ( ) استقر رأي مجلس معايير المحاسبة الأمريكية على تعريف المصرفات بأنها التدفقات النقدية الخارجـة من الوحدة أو أي نقص في أصولها وزيادة في خصومها أو كليهما معاً والتي تتعلق بإنتاج السلع والخدمـات التي تدخل ضمن نتائج نشاط المـنشأ.
7. ( ) أغلب المبادئ المحاسبية الموجودة حالياً كانت عبارة عن مجرد ممارسـات مهنية استقرت وثبت فائدتها مع مرور الزمن ونالت القبول العام لدى المحاسبـين.
8. ( ) يتطلب تطبيق المنطق الاستقرائي في مجال المحاسبة ضرورة القيام بتجمـيع الملاحظـات والمشاهـدات وقياس الظواهر الاقتصادية دراسة الأرقـام المحاسبـية حيث يتم من خلالـها استخلاص الفروض ومن ثم التوصل إلى المبادـئ العلمـية.
9. ( ) في مجال تنـيم السياسـة المحاسبـية، يرى المعارضـون للتدخل الخارجـي أن إدارـة المنشـآت لديـها الحافـر الذـاـي الذي يدفعـها دائمـاً لاختـيار أفضـل السياسـات المحاسبـية التي تلائمـها دون تدخل خارـجي معتمـدين في ذلك على نـظرـية الوـكـالـة ونظرـية كـفاءـة السـوق وفرضـية توـفر المـعلومات بالاتفاقـ المباشرـ.
10. ( ) في مجال توحـيد السياسـة المحاسبـية فإن الأحداثـ والعمليـات المركـبة ينـاسبـها الفـهـوم المـطلق للتـوحـيد شـريـطة توـفر الـظـروف الملائـمة والـمنـاسـبة التي تستلزم توـصـيف الـظـروف والأوضـاع الملائـمة لـكل معـالـجة محـاسبـية.

**السؤال الثاني:**

فيما يلي مجموعـة من العـبارـات والمـطلوب تحـديد رأـيك فيها حـسب المـطلوب أـمام كل منها:

- 1- الإطار المفاهيمي للنظـريـة المحـاسبـية عـبـارة عن نظام متـماـسـك يـشـتمـل على مـجمـوعـة مـترـابـطة من المـفـاهـيم الخـاصـة، ويعـتـبر ضـرـوريـاً لـتحـقـيق مـجمـوعـة من الأـهدـاف وأـسـاسـياتـ الـعـلمـ.
- أـذـكـر أـهمـ هـذـه الأـهدـافـ.

- 2- في التأصيل العلمي لبعض الممارسات المحاسبية يذكر أن استخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً تتفق مع وجهة نظر مفهوم الشخصية المعنوية. أذكر الأسباب المبررة لهذا التأصيل.
- 3- هناك خصائص ذاتية للمعلومات يتحدد في ضوئها ما يعرف باسم جودة المعلومات المحاسبية. أذكر أهم ما يميز مقومات خاصية الملاعة.
- 4- حدد مجلس معايير المحاسبة الأمريكية عدة أهداف من إعداد قائمة التدفق النقدي في المنشآت لمساعدة المستخدمين والمقرضين، أذكر الأهداف الأربع التي حددت في هذا المجال.
- 5- هناك ثلاثة خصائص يتميز بها التعريف العلمي لمفهوم الخصوم الذي أخذ به مجلس معايير المحاسبة الأمريكية. أذكر الخصائص التي تتعلق بهذا التعريف.
- 6- في مجال المحاسبة يتم تطبيق الأسلوب الاستنبطاني للتوصل إلى مجموعة من النتائج العامة التي تنطبق على حاله أو حالات خاصة. أذكر أهم المجالات المحاسبية التي يتم التوصل إلى تحديدها لدى تطبيق الأسلوب الاستنبطاني.
- 7- يعتمد القياس المحاسبي على القياس المالي من خلال وحدة النقد التي يتم التعامل بها، لذلك لا بد من الاعتماد على بعض الفروض لأغراض التقديرات المحاسبية. أذكر أربعة أمثلة على التقديرات المحاسبة و المجالات استخدامها.
- 8- يقصد بنظرية كفاءة السوق هي القدرة على استيعاب المعلومات المالية المتاحة من مصادرها المختلفة والاستفادة منها في تحديد أسعار الأسهم والسنادات المتداولة. أذكر الافتراضات الأساسية التي تقوم عليها نظرية كفاءة السوق المالي.



## قائمة المراجع

### مراجع عربية:

1. د. رضوان حلوة حنان: النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2003.
2. د. رضوان حلوة حنان: بدائل القياس المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2003.
3. د. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، دار السلاسل، الكويت، 1990.
4. عبدربه، محمد محمود، دراسات في النظرية المحاسبية، بيروت: الدار الجامعية، 2000.
5. الليثي، فؤاد محمد، نظرية المحاسبة "المدخل المعاصر"، القاهرة: دار النهضة العربية، 2003.
6. مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، معايير المحاسبة الدولية، ترجمة المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2002.
7. محمود السيد الناغي: دراسات في نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية، جامعة المنصورة، المكتبة العصرية، 2002.
8. مطر، محمد، التأصيل النظري للممارسات المحاسبية، عمان: دار وائل للنشر، 2004.
9. النقيب، عماد، مقدمة في نظرية المحاسبة، عمان: دار وائل للنشر، 2004.
10. د. يوسف جربوع، نظرية المحاسبة (المفاهيم، المبادئ، المعايير)، دار الوراق للطباعة والنشر، عمان، الأردن، 2001.

### المراجع الأجنبية:

1. Barry Epstein, Ralaph Nach, Steven.M Bragg, Wiley GAAP, 2010.
2. Belkaoui R.A. Accounting theory 5<sup>th</sup> ed Business press Thornson Learning 2004.
3. E.S. Hend riksen and M.F. van Breda: Accounting theory fifth Edition Irwin mcgraw-hill 1992.
4. Glautier M.W Accounting theory and practice prentice-hall 2001.
5. Kieso E.D & Weygandt J.J. Intermediate accounting 11<sup>th</sup> ed John Wiley 2004.
6. Littleton A.C Structure of Accounting theory 10<sup>th</sup> ed. AAA-1973.
7. Loren A.Nikolai, John D.Bazely, Jefferson P.Jones, Intermediate Accounting ,2009 Eleventh Edition.
8. M.W.E Glautier and B. underdown: Accounting theory awd practice London 1997.
9. Needles E.B. Financial Accounting 7<sup>th</sup> ed: Houghton Mifflin co. Ny 2001.
10. Pyckman D. Intermediate Accounting sthed mc graw-Hill co. chicayo 2001.
11. Riehard G.Schroeder, Myrtle w.Clark, Jack M.Cathey writeterview, Financial Accounting Theory and Analysis, 2010.