نظرية محاسبية
المرحلة الرابعة / قسم المحاسبة / كلية شط العرب الأهلية الجامعة
إعداد م. عباس فاضل جياد

. ماهية القوائم المالية

إن نشاط المنشأة يترجم إلى بنود في القوائم المالية التي من خلالها يستطيع مستخدمو تلك القوائم الحصول على البيانات اللازمة لكل طائفة حسب احتياجاتها فهي أداة إفصاح وتوصيل الناتج الرسمي للنظام المحاسبي هو القوائم المالية، وهذه القوائم تمد المستخدمين بإحصاءات عن التشغيل من خلال قائمة الدخل بما في ذلك صافي الربح أو الخسارة عن مدة محدودة، وإحصاءات عن الموردين من خلال الميزانية العمومية حتى يمكن للمستخدمين من تقييم أصول الشركة وخصومها وحقوق الملكية في تاريخ معين.

تنشأ الحاجة إلى المعلومات المحاسبية من نقص المعرفة وحالة عدم التأكد اللازمة للنشاط الاقتصادي، وبذلك فان الهدف من توفير وتقديم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية إلى الجهات المستفيدة يتحدد في تخفيف حالة القلق التي تنتابهم، وكذلك لإمدادهم بمزيد من المعرفة وتقليل حجم التباين في الخيارات المتاحة لهم .

تتمثل مخرجات الوحدات الاقتصادية على شكل مجموعة من القوائم المالية وما يلحقها من إيضاحات وملاحظات وكشوف إيضاحية، والتي تحتوي على المعلومات المحاسبية الملائمة لقرارات الأطراف الخارجية عن تلك الوحدات، فلا يكتفي المحاسب باستخدام مجموعة من المفاهيم والفروض والمبادئ والإجراءات لكي يصل إلى مقاييس محاسبية معينة، وإنما يتعداها إلى توصيل نتائج قياسه لعمليات المنشأة دوريا إلى الأطراف المختلفة التي تحتاج إلى المعلومات المحاسبية. ويقتضي تطبيق مبدأ الإفصاح المحاسبي أن يتم الإفصاح عن المعلومات الملائمة والضرورية كافة التي تهم القراء وخاصة المستثمرين الذين دائما يسعون إلى معرفة مقدار النقدية التي يتوقعون الحصول عليها مستقبلا نتيجة لاستثماراتهم في المنشأة فيتم الإفصاح عن هذه المعلومات بشكل غير متحيز وقابل للفهم وفي التوقيت المناسب سواء في صلب القوائم المالية أم في خارجها .

تعد القوائم المالية الأساسية العمود الفقري للإفصاح، إذ يراعى في إعدادها المبادئ المحاسبية المقبولة، والتبويب، والتوحيد، والأرقام المقارنة عن سنتين وكذلك المذكرات التي تشتمل على البيانات المالية غير واردة في القوائم المالية، وتكون منشورة أسفل القوائم المالية، كطرائق تقويم المخزون، ومصروفات الصيانة، وتحويلات العملات الأجنبية، وأحداث وقعت بعد إعداد الميزانية والتفسيرات عن السياسات المحاسبية، والإيضاحات التي تحتوي على معلومات غير واردة في القوائم المالية وتكون مكملة لها، هذا كله يزيد من ثقة المستفيدين من القوائم المالية. وأن المعلومات الأكثر علاقة وملائمة يجب أن تلخص بوحدات كمية وتعرض بالقوائم المالية، وأما المعلومات الوصفية فيجب أن تظهر على شكل ملاحظات إرشادية تنشر فضلا عن القوائم المالية .

الخصائص النوعية للقوائم المالية

لكي تحقق المعلومات المحاسبية الفائدة المرجوة لها من قبل مستخدميها، فإن هناك مجموعة من الخواص (السمات أو الصفات) التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية، وتتعلق هذه الخواص بمعايير نوعية يمكن من خلالها الحكم على مدى تحقق الفائدة من المعلومات المحاسبية. وقد قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار قائمة المفاهيم (2) في سنة 1980 بعنوان الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، أوضح من خلالها مجموعة من الخواص الرئيسة للمعلومات المحاسبية .

م. عباس فاضل جياد

1- **الشمول**:- تشير هذه الخاصية إلى شمولية البيانات على المعلومات التي توفر الإجابة عن كل علامات الاستفهام التي يستطيع أن يعرفها مستخدم هذه المعلومات من خلال بيانات القوائم المالية.
2- **الدقة**:- من أهم خصائص المعلومات الجيدة، درجة دقتها في تصوير ووصف الحالة موضوع البحث، بمعنى خلو البيانات التي تتولد عن نظام المعلومات المحاسبي من أخطاء قدر الإمكان.
3- **الملائمة**:- يقصد بالملائمة مدى مطابقة المعلومات المتوافرة لاحتياجات متخذ القرار، وذلك لأن المعلومات التي يحتاج إليها متخذ القرار في وقت من الأوقات قد لا تكون ملائمة في وقت أخر، وتكون المعلومات ملائمة عندما تفيد في اتخاذ القرارات لدى قراء القوائم المالية ومساعدتهم في تقييم الأحداث المتعلقة بالمنشأة سواء أكانت ماضية أم حاضرة أم مستقبلية وتوفير إمكان أعمال التنبؤات.
4- **الوضوح**:- يقصد بالوضوح خلو البيانات من الغموض بحيث يسهل فهمها بيسر لتحقيق الفائدة منها ويجب أن تكون بسيطة وواضحة وخالية من التعقيد.
5- **الموضوعية**:- المقصود بموضوعية البيانات والمعلومات هو قابليتها على التعبير عن الحقائق بدون تحريف وبعيدا عن التحيز الشخصي والقصد منه إظهار الإحداث والحقائق كما هي بالواقع الفعلي.
6- **القياس الكمي**:- هناك بعض المعلومات لا يمكن قياس قيمتها على الرغم من أهميتها في تحقيق الوضوح التام والتي يطلق عليها (المعلومات الوصفية) في حين أن معظم المعلومات المحاسبية هي معلومات كمية من خلال استخدام وحدة النقد المستخدمة في كل بلد.
7- **الاتساق أو الثبات**:- يقوم هذا المبدأ على أساس أن الإجراءات والطرائق والمبادئ والسياسات المحاسبية التي يتم اختيارها من عدة إجراءات وطرائق ومبادئ بديلة، يجب أن يتم إتباعها بصورة ثابتة ومنتظمة من مدة إلى مدة محاسبية أخرى.
8- **التحفظ**:- بمقتضى هذا المبدأ فإن بعض عناصر القوائم المالية التي تحتاج إلى بعض التقديرات وخصوصا العناصر التي يدخل فيها التخمين الشخصي، يجب أن يراعى فيها جانب التحفظ، والابتعاد عن المبالغة الناجمة عن التفاؤل في معالجة بعض الأمور المحاسبية.
9- **الموثوقية**:- ويقصد بذلك خلوها من الأخطاء الفادحة والتحيز وتوفير إمكان الاعتماد عليها كمعلومات صادقة وتمثل المعلومات بصدق وتعرض نتائج المحاسبة عن العمليات وتقدمها طبقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وأن تكون محايدة وخالية من التحيز وتتخذ الإجراءات الضرورية في حالات عدم التأكد من خلال ممارسة سياسة الحيطة والحذر. وعرض المعلومات بشكل كامل ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة وعدم حذف أي معلومات تؤثر في القرارات الاقتصادية لقرائها.
10- **القابلية للمقارنة**:- ويقصد بذلك جعل مستخدمي القوائم المالية قادرين على إجراء المقارنات المختلفة بالاعتماد على تلك القوائم، وذلك من خلال الاعتماد على أسس ثابتة في عملية قياس وعرض الأثر المالي للأحداث الاقتصادية، وكذلك الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في القياس وفي إعداد القوائم المالية والإفصاح عن أثر التغير في تلك السياسات وإظهار القوائم المالية المقارنة للمدد السابقة.

3. أهداف القوائم المالية

أشارت لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى أن أهداف القوائم المالية ليست أهدافا جامدة وإنما تتأثر بعدد من العوامل الاقتصادية والقانونية والسياسية لتناسب المجتمع الذي تعد فيه هذه القوائم، وفي ضوء ذلك حددت عددا من أهداف القوائم المالية أهمها ما يلي:

د. عادل فاضل محمد

1- توفير معلومات تلاءم المستثمرين الحاليين والمحتملين والدائنين لاستخدامها في اتخاذ القرارات الاستثمارية ومنح القروض المالية، ومن الضروري أن تكون القوائم المالية مفهومة بالنسبة للمستثمرين والدائنين الذين يكون لديهم الماما معقولا بالأنشطة الاقتصادية والتجارية والمحاسبة المالية. فهدف القوائم المالية الأساسي هو توفير معلومات حول المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشاة تكون مفيدة لمستخدمين متنوعين في صنع القرارات الاقتصادية.
2- تزويد المعلومات المفيدة للمستثمرين والدائنين لأغراض التنبؤ والمقارنة وتقييم التدفقات النقدية المتوقعة بالنسبة لهم من حيث المبلغ والتوقيت وحالة عدم التأكد المتعلقة بهذه التدفقات (قائمة التدفقات النقدية) وذلك من خلال دراسة وتقويم درجة سيولة الوحدة الاقتصادية وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها سواء أكانت قصيرة أم طويلة الأجل.
3- يجب أن توضح كل ما يتعلق بحقوق الملكية وحقوق الغير وأية التزامات أخرى فضلاً عن أثر العمليات والإحداث الاقتصادية في هذه الحقوق (قائمة المركز المالي).
4- يجب أن توضح طريقة الحصول على الموارد وكيفية استخدامها في شكل أصول مختلفة وأية معلومات تفيد في تقييم الأداء والتنبؤ بالأرباح في المستقبل.

4. المستفيدون من القوائم المالية

لقد أصبح للقوائم المالية التي تقوم بنشرها الوحدات المحاسبية مجموعة من المستخدمين المهتمين باقتصاديات الوحدة المحاسبية بشكل مباشر أو غير مباشر، وأصبح من المفترض أن تلبي تلك القوائم رغبات وحاجات هؤلاء من المعلومات الملائمة لهم وهؤلاء المستخدمون هم:

1- **المستثمرون**: مقدمو رأس المال ومستشاريهم مهتمون بالمخاطرة الملازمة لاستثماراتهم والعائد المتحقق منها، إذ أنهم يحتاجون لمعلومات تعينهم على اتخاذ قرار الشراء، والاحتفاظ بالاستثمار أو البيع وأن المساهمين مهتمون بالمعلومات التي تعينهم على تقييم قدرة الوحدة المحاسبية على توزيع الأرباح واستمرارية هذا التوزيع.
2- **المقرضون**: المقرضون مهتمون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد فيما إذا كانت قروضهم والفوائد المتعلقة بها سوف تدفع لهم بتاريخ الاستحقاق.
3- **الموردون والدائنون**: الموردون والدائنون الآخرون مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المتحققة لهم ستدفع عند الاستحقاق.
4- **العملاء**: المستهلكون مهتمون بالمعلومات المتعلقة باستمرارية الوحدة المحاسبية خصوصا عندما يكون لهم ارتباط طويل الأجل معها أو اعتمادهم عليها.
5- **الموظفون**: الموظفون والمجموعات المماثلة لهم مهتمون بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية رب العمل وأنهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم الوحدة المحاسبية على دفع مكافآتهم وتعويضاتهم ومنافع التقاعد وتوفير فرص العمل.
6- **الحكومات ومؤسساتها**: تهتم الحكومات بعملية توزيع الموارد وبالتالي نشاطات المنشآت من أجل تنظيم نشاطات المنشآت وتحديد السياسات الضريبية وكأساس لإحصاءات الدخل القومي وإحصاءات مشابهة.
7- **الجمهور العام**: تؤثر الوحدات المحاسبية في أفراد الجمهور بطرائق متنوعة على سبيل المثال، قد تقدم المنشآت مساعدات كبيرة للاقتصاد المحلي بطرائق مختلفة، منها عدد الأفراد الذين تستخدمهم وتعاملها مع الموردين المحليين.
8- **إدارة المشروع**: تحتاج إدارة المشروع سواء الإدارة العليا أم الإدارة التنفيذية إلى جملة من المعلومات المالية الواردة بالتقارير المالية لمساعدتها على اتخاذ القرارات الخاصة بالإنتاج أو التوزيع أو الحصول على قروض أو عند المفاضلة بين شراء أصل من الأصول أو بين استئجاره من الغير أو عند قيام بتقييم أداء الأنشطة والعمليات المختلفة لديها.

ح. عباس فاضل جياد

م. عباس فاضل جياد

الإطار ألمفاهيمي للنظرية:-

----------. تعرف النظرية بشكل عام بأنها مجموعة شاملة من الافتراضات والمفاهيم والمبادئ والإجراءات والتي تشكل في مجموعها أطارًا عاما لحقل من حقول المعرفة . أما النظرية المحاسبية فهي مجموعة من الأسس المترابطة والمتكاملة الغرض منها تحسين وترشيد الممارسات المحاسبية الجارية وتطوير حلول للمشاكل المستجدة التي تواجه مهنة المحاسبة وتتكون من ثلاث مستويات هي:

1- **أهداف وخصائص وعناصر القوائم المالية.**
2- **الفروض والمبادئ والمفاهيم والمعايير المحاسبية.**
3- **أساليب تطبيق المعايير وأعداد القوائم المالية .**

مراحل تطور النظرية المحاسبية:

----------. إذا كان التطبيق العملي للمحاسبة هو الجانب الذي يظهر من خلال عمل المحاسب الظاهر في الوحدات الاقتصادية ، فان الجانب النظري لا يقل أهميه عنه لأنه الأساس الذي يتم الاعتماد عليه ليس من اجل تفسير مبادئ النظرية التي يعتمد عليها التطبيق العملي فحسب وإنما فهم إجراءات التطبيق العملي ونشأتها والعوامل المؤثرة في تطويرها ايظا فان الجانب النظري هو ضروري بالنسبة للممارسة العملية ايظا .

فعند نشؤ المحاسبة وتطورها التاريخي من اجل تلبية حاجات المجتمع المالي ولاتساع حجم الشركات وانفصال الملكية عن الإدارة وظهور الشخصية المعنوية المستقلة عن المشروع وتعدد الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية التي تنتجها هذه الوحدات فقد كان لها بالغ الأثر في تطوير الفكر المحاسبي ليس على الصعيد العملي فقط وإنما على بناء النظرية ايظا.

وبالتالي فان مراحل تطور النظرية المحاسبية هي:

المرحلة الأولى : تعظيم الربح لملاك الشركة .

المرحلة الثانية : مراعاة مصالح المساهمين والمستثمرين والدائنين عن طريق أيجاد مبادئ محاسبية متعارف عليها من قبل مجمعات محاسبية مهنية .
المرحلة الثالثة : مراعاة مصالح المجتمع عن طريق أنشاء معايير محاسبية دولية وإلزام تطبيقها من قبل الوحدات المحاسبية .

مفهوم المعيار المحاسبي:

هو مجموعة من الضوابط والأسس لمعالجة موضوع محاسبي معين وفق مبادئ محاسبية متعارف عليها عند إعداد وعرض القوائم المالية وذلك للوصول إلى تجانس في المعالجات المحاسبية في سجلات وقوائم الشركات وذلك لغرض أجراء المقارنات بين القوائم المالية التي تصدرها تلك الشركات ، وهذه المعايير المحاسبية تصدر من منظمات مهنية عالمية ملزمة التطبيق من قبل المحاسبين ويجب أتباعها عند إصدار معايير جديدة أو تعديل معايير قائمة أو تطويرها من قبل هذه المنظمات.

أهداف المحاسبة: تتركز أهداف المحاسبة على ما يلي :

1- تنظيم علاقة الوحدة الاقتصادية مع الجهات الداخلية والخارجية من مستثمرين ومنتجين وزبائن وموردين ومصارف ودوائر حكومية.
2- تحديد نتيجة النشاط الاقتصادي من ربح أو خسارة وبيان المركز المالي الحقيقي للوحدات الاقتصادية
3- تحقيق رقابة داخلية للمحافظة على ممتلكات الوحدة الاقتصادية من التلف والضياع والسرقة والتأكيد على الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية.

بعض المنظمات المهنية في مجال المحاسبة:

أولا- مجمع المحاسبين القانونيين في انجلترا وويلز.

كانت انجلترا من أوائل الدول التي نظمت مهنة المراجعة والتدقيق وافترضت وجوده وكان المراجعون الانكليز هم الذين يقومون بمراجعة الحسابات في أميركا من اجل المحافظة على مصالح المجتمع المالي وفي طليعته المساهمون والدائنين ، ولذلك أسهم هذا المجمع بإصدار عدة نشرات محاسبية تناولت الكثير من تلك المشكلات التي تواجه المحاسب وقد كانت أهم هذه النشرات تلك التي تناولت المبادئ المحاسبية.

ثانيا- مجمع المحاسبين الأمريكيين أو المعد الأمريكي للمحاسبين القانونين. (AICPA)

لقد كان لهذا المجمع والذي تأسس عام 1917 دور مهم في توحيد الممارسات المحاسبية عن طريق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما(GAAP) ، فقد كان له اثر عالمي في تطور المحاسبة خارج الولايات المتحدة وأصبح مصطلح المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تستخدم في غالبية أقطار العالم ، وكانت الشركات العالمية تصر على قيام محاسب قانوني(C.P.A) من اعظاء هذا المجمع بمراجعة وتدقيق حساباتها لكي يشير في تقريره إلى أن الشركة موضوع التدقيق قد اتبعت المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما لدى أعداد حساباتها ، وقد اكتسبت شهادة المحاسبة القانونية (CPA) شهادة دولية تخول صاحبها العمل في شركات التدقيق الكبرى في مختلف دول العالم .

بيان النظرية الأساسية للمحاسبة :

----------. صدر هذا البيان عن المجمع المحاسبي الأمريكي(AICPA) عام 1966 وقد وصف هذا البيان القواعد العامة لتسجيل العمليات المالية وإعداد وعرض القوائم المالية ويرى البيان بان المحاسبة معنية بحاجات مستخدمي هذه القوائم ومساعدتهم على ترشيد قراراتهم الاستثمارية وذلك عن طريق إصدار مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية والإرشادات الداعمة لها. وقد انطلق البيان من أن المحاسبة تهدف إلى توفير المعلومات اللازمة لتحقيق الإغراض التالية:

م. عباس فاضل سعيد

1- اتخاذ قرارات تتعلق باستخدام الموارد الاقتصادية المحددة.
2- توجيه هذه الموارد الاقتصادية سواء كانت مادية أو بشرية والرقابة عليها بطريقة فعالة.
3- الاهتمام بتقديم بيانات بصورة صادقة للدوائر الضريبية والتخطيطية.

مراحل تطور علم المحاسبة:

----------. يمكن تقسيم مراحل تطور علم المحاسبة إلى أربعة مراحل وهي :

المرحلة الأولى: مرحلة الوصف.

يقصد بالوصف هو تحليل مجال الدراسة وتميزه عن المجالات الأخرى، فالمحاسبة كانت حتى فترة زمنية قريبة تعني بإجراءات التطبيق العملي دون الاهتمام بالمفاهيم المحاسبية ولا توجد دراسات تحاول تفسير تلك الإجراءات العملية ولكن منذ القرن الماضي جرت عدة دراسات حول إيجاد لغة محاسبية مشتركة فقام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بتشكيل لجنة المصطلحات المحاسبية من اجل تشخيص بعض المشكلات المحاسبية وإيجاد الإجراءات المحاسبية لحلها.

المرحلة الثانية: مرحلة التفسير.

في هذه المرحلة اضطر المحاسبون إلى تفسير أتباعهم لطريقة أو أجراء محاسبي معين دون أخر في تسجيل العمليات المالية وأعداد وعرض القوائم المالية وذلك من اجل جعل قراءة القوائم المالية اقرب إلى الحقيقة عن طريق وضع المعلومات التفسيرية على متن القوائم المالية عل شكل ملاحظات وإيضاحات وبالتالي عدم فسح المجال أمام قراء القوائم المالية لاتهامهم بالغش والتضليل. ومن اجل تفسير الإجراءات المحاسبية وتبريرها وضعت عدة نظريات أهمها:

أ- نظرية الملكية المشتركة (المشروعات الفردية).
ب- نظرية الشخصية المعنوية (شركات التضامنية وشركات الأموال).
ت- نظرية الأموال المخصصة (الوحدات الحكومية).

وان وضع هذه النظريات ما هو ألا تفسير للإجراءات المحاسبية العملية في كل من الشركات الفردية والتضامنية والمساهمة والوحدات الحكومية ، ومن ثم بدأت الدراسات النظرية بالتطور إلى محاولة وضع الفروض المحاسبية لتفسير تلك الممارسات الجارية كفرض استمرار المشروع وفرض الشخصية المعنوية وفرض الثبات ووحدة القياس النقدي كما تم اشتقاق من هذه الفروض مبادئ علمية محاسبية ساهمت في تبرير وتفسير الكثير من الإجراءات المحاسبية الجارية.

المرحلة الثالثة: مرحلة التنبؤ.

وتأتي هذه المرحلة بعد تراكم المعرفة وتفسيرها مما ينتج أمكانية التنبؤ والتخطيط واتخاذا القرارات التي تؤثر على المستقبل على الرغم من أن المحاسبة تهتم بالماضي وتسجل أحداثا وقعت بالفعل، ولكن المعلومات المحاسبة التي تنتجها الوحدات الاقتصادية والمتمثلة بمخرجات النظام المحاسبي يستفاد منها أساسا من اجل اتخاذ القرارات الرشيدة وان اعتماد المشروعات المختلفة على التخطيط مما جعل الموازنات التخطيطية هي الأداة المحاسبية التي تلجا إليها أدارة الوحدات الاقتصادية للتنبؤ حول نشاطها في المستقبل.

المرحلة الرابعة: مرحلة وضع النظرية.

بمفهومها العام هي مجموعة من المفاهيم والتعاريف المترابطة مع بعضها البعض حول ظاهرة معينة وإيجاد طريقة تحدد العلاقات بين المتغيرات بهدف شرحها وتفسيرها. وفي المحاسبة تشكل النظرية المحاسبية الإطار الفكري للمحاسبة على انه مجموعة من المبادئ والفرضيات والمفاهيم مثل مفهوم الشخصية المعنوية أو الوحدة الاقتصادية ، وحدة القياس النقدي، الاستمرارية، التكلفة، التحقق، الثبات أو استمرار تطبيق المبادئ المحاسبية خلال الفترات المحاسبية المتعاقبة ، الأساس النقدي، أساس الاستحقاق، الأهمية النسبية ، الإفصاح الكامل، الدورية أو الفترة الزمنية ، مقابلة الإيرادات مع المصروفات، التكلفة أو سعر السوق أيهما اقل ، القيد المزدوج ، قابلية المقارنة .

د. عباس فاضل جبار

واختلف الكتاب بالتسميات أو على مسمى أو معنى واحد فالبعض يسمي القيد المزدوج مبدأ والبعض الأخر يسميه طريقة والأخر يسميه نظام وكذلك بالنسبة للاستمرارية فالبعض يعرفها بأنها بقاء الوحدة المحاسبية في مزاولة عملها إلى الأبد ، في حين يرى آخرون هي إن حياة المشروع أطول من حياة أي أصل تمتلكه الوحدة المحاسبية أو استمرار الشكل القانوني أو نمط الملكية على ما هو عليه في الوقت الحاضر. وان عدم الوضوح السائد في المصطلحات المحاسبية جعل الحاجة إلى نظرية متكاملة ، وبالتالي فان مصالح المشروعات وإداراتها تحاول إن تقلل من أهمية النظرية وإطارها الفكري لكي تتحرر من التزاماتها وتطالب بمعايير محاسبية أكثر مرونة وذلك للحصول على إرباح ومكاسب وتوزيعها على المساهمين أما باقي الإطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية التي تنتجها هذه المشروعات فتتمسك بالمعايير المحاسبية وتطالب بتطويرها وتنتظر تدخل الدولة لحماية مصالحها والإطراف المختلفة في المجتمع المالي .

الإطار العام للنظرية المحاسبية الحديثة:

----------. بما أن فلسفة المحاسبة تتركز في البحث عن الحقيقة المتأتية عن طريق العلم وحيث أن العلم هو ذلك النشاط الذي يحصل به على قدر كبير من المعرفة عن حقائق الطبيعة أو ظاهرة من الظواهر الطبيعية أو حقل من حقول المعرفة .

وبالتالي فان النظرية المحاسبية ماهية إلا مجموعة من الافتراضات والمفاهيم والمبادئ والإجراءات والتي تشكل في مجموعها أطارا أو هيكل عام لحقل من حقول المعرفة تحاول تفسير وشرح القواعد المحاسبية في مهنة المحاسبة وأداة للمفاضلة بين الحلول البديلة للمشاكل المحاسبية وان هذا التفسير أو الشرح يكون في خدمة الوحدة الاقتصادية.

ولذلك اجمع الباحثون على أن المحاسبة تأثرت بمجموعة من النظريات الرئيسية وهي :

1- **نظرية القرار.**

فهذه النظرية تحاول أن تفسر كيفية صنع القرارات عن طريق توفير المعلومات المحاسبية لصناع القرار في الوحدات المحاسبية ويمكن تحليل هذه النظرية في الخطوات **التالية.**

أ- ادارك أو حصر المشكلة .
ب- تحديد الحلول البديلة للمشكلة .
ت- جمع كل المعلومات المتعلقة بتلك الحلول البديلة.
ث- تصنيف المعلومات .
ج- تقرير الحل البديل الأفضل.
ح- المصادقة على القرار.

2- **نظرية القياس**.

وهذه النظرية ذات أهمية كبيرة للمحاسبة لأنها تعالج مشكلة تقييم البيانات وما هو المقياس الذي يجب أن تستعمله وحيث أن معيار القياس هو وحدة النقد وان تكون هذه الوحدات النقدية ثابتة القيمة على الفترات الزمنية المتتالية لكي تجعل البيانات المحاسبية قابلة للمقارنة وان يصلح هذا المقياس لعملية التنبؤ.

3- **نظرية المعلومات.**

تعالج هذه النظرية مسالة الكفاءة في استخدام المعلومات عن طريق المقابلة بين تكلفة أنتاج المعلومات والفائدة المتحققة من استخدامها في صنع القرارات وتأتي هنا أهمية دور المحاسب في زيادة كفاءة المنفعة من المعلومات عن طريق السعي إلى تخفيض تكلفة هذه المعلومات.

4- **نظرية الاتصال .**

د. عادل فاضل جياد

تدرس هذه النظرية العلاقة بين طرفي عملية الاتصال المرسل والمستقبل وكيفية بث أو نقل المعلومات من مصدر إنتاجها إلى مستقر الاستفادة منها أو استخدامها ، أو بمعنى أخر تهدف نظرية الاتصال إلى نقل المعلومات ممن يعلمها لمن لا يعلمها وتوظيف هذه المعلومات بأفضل صورة واضحة وصحيحة لصالح مستخدم المعلومات المحاسبية عن الوحدة المحاسبية.

الفروض المحاسبية:

تعني الفروض المحاسبية بأنها مجموعة من الحقائق المعروفة بالفعل وصحيحة ولا تحتاج إلى أثبات صحتها وهي صادقة ومقبولة في مجالات معرفية أخرى ، أو تعرف الفروض بأنها مقدمات علمية تتميز بالعمومية وتعتبر الأساس و نقطة البداية في الهيكل العام للنظرية المحاسبية ، وتعتبر هذه الفروض المحاسبية الأساس الذي يستخدم في اشتقاق المبادئ المحاسبية وأعداد القوائم المالية .

وان الفروض المحاسبية الأكثر انتشارا وقبولا في الفكر المحاسبي والتي كانت الانعكاس المباشر لتطور المحاسبة في مراحلها المختلفة هي :

1- فرض الوحدة المحاسبية (الشخصية المعنوية).
2- فرض الاستمرارية .
3- فرض القياس النقدي .
4- فرض الفترة المحاسبية .
5- فرض التوازن المحاسبي.

د. عباس فاضل عيال

أولا:- فرض الوحدة المحاسبية.(الشخصية المعنوية).

ويقصد بها وجود شخصية معنوية مستقلة للمشروع كوحدة تنظيمية ترتبط بها السجلات المحاسبية وان هذا الافتراض يعني تدفقات القيم التي تتضمنها السجلات المحاسبية ترتبط أساسا بهذه الشخصية المستقلة حتى لو امتلكها أشخاص متعددون أو مختلفون.

فيقوم المحاسب بناء على هذا الافتراض بإجراء عملية القياس المحاسبي وإعداد المعلومات الاقتصادية التي تتضمنها القوائم المالية المنشورة أو غيرها من البيانات المحاسبية لهذا المشروع كوحدة معنوية مستقلة وليس لأصحاب المشروع .ولذلك فان مفهوم الشخصية المعنوية أي إن الوحدة الاقتصادية عند إنشائها واكتسابها الصفة القانونية تكون مستقلة ومنفصلة بملكيتها عن ملكية المالكين.

وبالتالي فان الهدف الأساسي للمحاسبة المالية هو قياس ملكية الوحدة الاقتصادية لعملياتها بشكل مترابط ، والقياس في الفكر المحاسبي يقصد به القياس المادي المتوافق مع طبيعة العملية الاقتصادية والمتصلة بأحد الجوانب التالية :

1- **علاقة الوحدة المحاسبية بالمالكين (أصحاب المشروع).**
2- **علاقة الوحدة المحاسبية بالوحدات الاقتصادية الأخرى.**
3- **طبيعة الوحدة الاقتصادية.**

فإذا نظرنا إلى علاقة الوحدة المحاسبية بالمالكين والوحدات المحاسبية الأخرى فانه من الضروري النظر إلى احتياجات الوحدة الاقتصادية للموارد الاقتصادية قبل وبعد إنشائها وهذه الموارد تتطلب العديد من مصادر التمويل ويكون البعض منها من المالكين مباشرة يطلق عليه (حقوق الملكية) ، والأخر يقترض من إطراف وجهات متعددة يسمى (الالتزامات)، وإذا أضفنا إلى ذلك احتياجات سير العمليات الاقتصادية للموارد المالية والبشرية بهدف أجراء التوسعات

أو أحلال معدات جديدة بدلا من المعدات الهالكة لغرض تحسين الجودة للإنتاج أو تقليل الوقت الضائع أو مقابلة الزيادة المتوقعة للمبيعات وغير ذلك من الأحداث والتي في مجملها تسعى إلى تحقيق الزيادة في أرباح المشروع مستقبلا، والتي تؤدي إلى نشوء الالتزامات حيال الوحدة المحاسبية، كما يؤدي إلى بعض الحقوق
المادية تجاه الغير ، وكل ذلك يؤدي إلى زيادة بعض أصولها أو نقص في البعض الأخر، والى زيادة أو نقصان التزاماتها في نهاية الفترة المالية، وجميعها تؤثر على حقوق ملكية أصحاب المشروع بالزيادة أو النقصان تبعا لنتيجة نشاطها، ولذلك فان حقوق الملكية في تاريخ معين تشمل الفرق الحاصل بين أصول المنشاة والتزاماتها.
وبما أن طبيعة الوحدات المحاسبية التنظيمية تختلف وذات أنواع فمنها الفردية ومنها الجماعية (شركات الأشخاص وشركات الأموال) ولذلك فمن الطبيعي أن تكون المعالجات المحاسبية لقياس موارد الوحدة المحاسبية وحقوقها تختلف لكل نوع من أنواع الشركات .
وبالتالي فان تعددية خصائص الوحدة المحاسبية ناتج عن تعدد المفاهيم الخاصة بها وهذه المفاهيم هي :

1- مفهوم حقوق الملكية : (نظرية الملكية المشتركة)

بما أن فرض الوحدة المحاسبية يعني ضمنيا الشخصية المعنوية المستقلة للوحدة الاقتصادية وهنا لا يبدو أي خلاف في هذا الجانب ولكن الخلاف الجوهري ينصب حول طبيعة الوحدة الاقتصادية ، ووفقا لهذا المفهوم فانه من الضروري التفرقة بين الالتزامات وحقوق الملكية ، إذ يجب التأكد من أن الحق كان مستحقا لشخص خارجي أو لمالك المشروع ، أي انه أذا كان هناك حق مستحق الدفع لشخص خارجي عندئذ يطلق على هذا النوع بمثابة الالتزام، أما أذا لم يكن هناك أي تعهد من جانب المشروع بمعنى أن الفشل في التنفيذ لا يعرض المشروع للمسائلة القانونية عندئذ نقول انه حق من حقوق ملاك المشروع.
ولذلك فانه من يتبنى هذا المفهوم يرى بان جميع الظواهر المحاسبية لا بد من أن تفسر بما يتفق مع مصالح أصحاب المشروع المنسجمة مع وجهات نظرهم ، فالأصول هي ملك لأصحاب المشروع والمطلوبات هي أعباء على أصحاب المشروع أي الالتزامات وان كل عملية مالية ما هي ألا تنفيذ لقرار أداري يتخذه أصحاب المشروع والقوائم المالية تعد من وجهة أصحاب المشروع أما وضيفة المحاسب فهي تتبع التغيرات التي تطرأ على القيمة الصافية للمشروع وتحليل تلك التغيرات وأسبابها.
وقد لاقى المفهوم السابق رواجا في مطلع القرن التاسع عشر عندما كان الشكل التنظيمي السائد هو المشروعات الفردية أو مجموعة المالكين الأشخاص وكان تفسير العلاقة بين ملكية المشروع وملكيتهم الشخصية تفسيرا واحدا، ألا أن توسع الشركات وزيادة الإنتاج أدى إلى ظهور الحاجة إلى رؤوس أموال ضخمة والتي رافقها بروز ظاهرة شركات الأموال مما استوجب انفصال الملكية بالكامل عن المالكين وسيطرة الإدارة الممثلة عن أصحاب أو مالكي المشروع ، وهذا التنظيم الاقتصادي الجديد فرق بشكل أكثر وضوحا بين ملكية أصحاب المشروع والملكية الخاصة للمشروع وكذلك التفرقة بين التزامات الطرفين . حيث لا يفصل القانون بين الذمة المالية للمشروع وبين ذمة أصحاب المشروع وقد سادت الفكر المحاسبي في تلك الفترة (نظرية الملكية المشتركة) ، وقد عدت هذه النظرية بمثابة محور دارت حوله المبادئ المحاسبية في تلك المرحلة حيث يعد عنصر الملكية هو جوهر المشروع ، وهي تعد المشروع مجموعة من الأشخاص (الملاك) وان شخصية المشروع القانونية مندمجة في شخصية أصحابه **وتقوم هذه النظرية على المقومات الآتية:**

1- أن العلاقة التعاقدية بين أصحاب المشروع هي التي ترسم إطار أو هيكل المشروع، وهذه العلاقة هي التي تخلق المشروع الاقتصادي.

2- الملكية : أن أصول المشروع مملوكة ملكية جماعية للإفراد الطبيعيين المكونين للمشروع وليست مملوكة للمشروع نفسه، كما أنها ليست مملوكة لكل أصحاب الأموال في الشركة، حيث هناك فرقا جوهريا بين ملاك المشروع ودائني المشروع ، فالفريق الأول فقط هو الذي تربطه بالمشروع رابطة الملكية أما الثاني فتربطه بالمشروع علاقة الدائنية والمديونية.
3- الإدارة : يرى أصحاب هذه النظرية أن قدرة الإدارة على اتخاذ القرارات أنما تستمد من سلطة ملاك المشروع ، فلذلك فان القائمين على الإدارة يعدون بمثابة وكلاء عن أصحاب المشروع ويعملون بارادته .
4- الهدف : الغرض من المشروع الاقتصادي هو تحقيق اكبر قدر من الإرباح الممكنة لأصحاب المشروع ، أما أدارة المشروع فهي ترسم سياسة المشروع لتحقيق هذا الهدف .
وقد أثرت هذه النظرية (نظرية الملكية المشتركة) بالفكر المحاسبي السائد وطبعته بطابعها وكان أهم أثارها الأتي:-
1- كان الغرض من المحاسبة مجرد تسجيل العمليات المالية في الدفاتر نظرا لحاجة صاحب المشروع إلى سجل منتظم لجميع العمليات التي لا يستطيع أن يعيها بذاكرته ، والى رغبة صاحب المشروع في قياس مسؤوليات الأشخاص القائمين على أدارة أمواله نيابة عنه دون الاهتمام بالأغراض الأخرى التي اقتضتها وظيفة المحاسبة المعاصرة .
2- رأس المال: كان رأس المال يتمثل في الأصول التي تمثل قيمة الحصص الأصلية للشركاء أو المبلغ الأصلي المدفوع من المالك مضافا إليه الإرباح المرحلة من الأعوام السابقة وأية احتياطيات أخرى أو إرباح محتجزه.
3- الربح : الربح في نظر أصحاب المشروع عبارة عن الربح الشامل الذي تعبر عنه الزيادة في حقوقهم قبل نشوء المشروع والناتجة عن تعامل المشروع مع الغير سواء أكانت هذه الزيادة ناتجة عن النشاط التجاري العادي أم غير العادي أو المكاسب الرأسمالية ، وكان الربح يقاس عن طريق معادلة الميزانية ومقارنة صافي الأصول في بداية المدة ونهايتها ، أما بالنسبة لمعالجة قيم الأصول فهو اقرب للقيم الجارية لأنها اقدر على قياس المركز المالي بواقعية أكثر من التكلفة التاريخية .
4- الأصول وبحسب نظرية الملكية المشتركة هي كل شيء مملوك لأصحاب الشركة وله قيمة مالية .
5- الخصوم هي الالتزامات على أصحاب المشروع تجاه الغير ، أي بمعنى أخر أن أصحاب المشروع يضمنون سداد الديون بذمتهم المالية وليس بذمة المشروع وحده.
2- نظرية الشخصية المعنوية:
يعتبر مفهوم الشخصية المعنوية حجر الزاوية لفرض الوحدة المحاسبية في الهيكل العام لنظرية المحاسبة ، والذي يعني استقلالية وانفصال الوحدة المحاسبية عن المالكين من حيث حقوقها والتزاماتها وبالتالي فان السجلات المحاسبية وقوائمها المالية أصبحت المرآة العاكسة لنشاط الوحدة الاقتصادية وليس لها علاقة بنشاط المالكين، ولذلك ووفقا لهذا المفهوم أصبح ينظر إلى المحاسبة بأنها المجال الذي يتم فيه تسجيل وتثبيت البيانات من وقائع النشاط الاقتصادي أولا بأول أو بعد حصول الواقعة مباشرة لتكون المرآة العاكسة لهذا النشاط في حركته المستمرة، ولم تقتصر التفرقة فقط على حقوق الطرفين وإنما استوجبت ايظا التفرقة بين أصول الوحدة الاقتصادية وأصول المالكين وكما شملت التفرقة على التزامات الوحدة الاقتصادية عن التزامات المالكين وهذا يؤدي بالضرورة إلى التفرقة بين نتائج عمل الوحدة الاقتصادية عن نتائج أعمال المالكين بصفتهم الشخصية ، باعتبار أن أرباح وخسائر الوحدة المحاسبية مستقلة عن أرباح وخسائر المالكين عن أنشطتهم الممثلة لشخصهم ، ولذلك وفقا لهذا المفهوم فان القوائم المالية تعبر عن الوحدة المحاسبية ولا تعبر عن المالكين ، ومما تقدم يتضح أن مفهوم الشخصية المعنوية يطبق على المشروع الفردي أو شركات الأشخاص أو شركات الأموال سواء كانت صغيرة أو كبيرة الحجم.

ففي أواخر القرن التاسع عشر ظهرت الحاجة إلى استثمار أموال كثيرة في المشروعات الاقتصادية مما أدى إلى ظهور الشركات المساهمة والتي يعجز المساهمون فيها بحكم ظروفهم المختلفة عن أدارة الشركة بأنفسهم أو الاطلاع على حساباتها مباشرة مما أدى إلى لجوئهم إلى انتخاب مجلس أدارة ليقوم بإدارة الشركة نيابة عنهم ، مما هيا للإدارة القيام بوظيفتها بشكل منفصل عن ملاك المشروع .

ولذلك فان فرض الشخصية المعنوية يقوم على أساس أن الشركة مجموعة من الأموال ذات وجود وكيان مستقل عن الأفراد الطبيعيين ملاك الشركة. وان القانون قد اعترف للشركة بذمة مالية مستقلة عن الذمة المالية للشركاء وللشركة الحق في التقاضي باسمها وللغير الحق بمقاضاة الشركة عن تصرفات الشركاء، وقد أدى الاعتراف بالشخصية المعنوية للشركة إلى انتقال الأهمية من وجهة نظر أصحاب الشركة إلى وجهة نظر الإدارة كونها ممثلة لهذه الشخصية المعنوية.

وبالتالي ظهرت افتراضات للشخصية المعنوية تختلف عن افتراضات حقوق الملكية (نظرية الملكية المشتركة) وهي:-

1- أن جوهر أي مشروع ليس العلاقة التعاقدية بين الأفراد ملاك المشروع بل هو مجموعة الأصول أو الأموال التي يقدمها المستثمرون لاستخدامها في أعمال المشروع سواء أكان هولاء المستثمرين ملاكا أم مقرضين.

2- الملكية : تعتبر أصول الشركة مملوكة للشركة نفسها كونها شخصا معنويا أما أصحاب المشروع فلهم مجرد حق على هذه الأصول، حق في الإرباح عندما يقرر مجلس الإدارة التوزيع وحق في الأصول عند التصفية، وأساس هذا الرأي انه لا فرق بين أصحاب المشروع ودائني المشروع حيث أنهم جميعا في حكم المستثمرين والكل يقدم أمواله لاستثمارها في أعمال المشروع رغبة في الحصول على عائد على هذه الأموال.

3- الإدارة : بظهور الشركات المساهمة ظهرت الحاجة إلى انتخاب مجلس الإدارة ليقوم بإدارة الشركة نيابة عن المساهمين الذين كثر عددهم لدرجة يصعب فيها قيامهم بإدارة الشركة ، وبذلك نشأت ظاهرة الانفصال بين الملكية والإدارة ، وأصبحت الإدارة ليست تمثل وكيل عن المساهمين فحسب بل أصبحت وحدة مهنية مستقلة ترسم سياسة المشروع لا بوحي من المساهمين بل بوحي من المصلحة العامة للشركة كونها شخصا معنويا.

4- الهدف : أن ظهور نظرية الشخصية المعنوية أدى إلى نشوء الإدارة المهنية التي ترسم سياسة المشروع ليس لتعظيم الإرباح بوحي من أصحاب المشروع كما هو الحال في نظرية الملكية المشتركة بل لتحقيق رفاهية المجتمع متمثلة بإرباح مناسبة ومعقولة لأصحاب المشروع وأجور عادلة للعمال وخدمة ممتازة أو سلعة جيدة للمستهلك.

وقد أثرت الافتراضات بدورها في الفكر المحاسبي السائد وهي:

أولا: الغرض.

بجانب الإعمال التي تقوم المحاسبة بها من تسجيل وتبويب وترحيل والترصيد والرقابة على هذه العمليات صارت المحاسبة تقوم بوظيفتها الإعلامية (الإفصاح) من اجل توجيه ونشر وتوصيل المعلومات التي تنتجها هذه الشركات والمعبرة عن نشاطها الاقتصادي ، وصار من الضروري أن يعبر القياس المحاسبي والعرض المحاسبي عن مبادئ متفق عليها.

ثانيا: رأس المال.

حل مبدأ الأصول الإجمالية محل الأصول الصافية وأصبح رأس المال يتمثل في مجموع الأصول أو الموارد المستثمرة في أعمال المشروع بغض النظر عن مصدر هذه الأموال، أي سواء أكان رأس المال مملوكا للمساهمين أو رأس مال مقترضا من الغير أو رأس مال مجمعا وممثلا في احتياطيات أو أرباح مرحلة ، ونتيجة لذلك التطور في تعريف رأس المال اتخذت معادلة الميزانية الصورة الآتية.

الأصول = الخصوم + رأس المال
وبالتالي عدم التمييز بين مزودي المال سواء أكانوا دائنين أو أصحاب الشركة .
ثالثا: الربح.
وهو في نظر الإدارة الربح العادي الذي تعبر عنه الزيادة في أصول الشركة والناشئ عن تعامل الشركة مع الغير والناتج عن النشاط التجاري العادي للشركة ، وبذلك ظهرت أهمية فصل الإرباح العادية عن الإرباح الغير العادية ، أما عن مشكلة قياس الربح فأصبحت مشكلة تحليل عمليات المشروع وذلك لفصل العمليات الايرادية عن العمليات الرأسمالية ومن ثم مقابلة المصروفات الايرادية بالإيرادات الايرادية لتحديد صافي الربح وهي من المطالب الأساسية للإدارة والمجتمع المالي.
رابعا: الأصول.
أن الأصول من وجهة نظر الإدارة هي ملك للمشروع وهي عامل من عوامل الإنتاج وليس ملك لأصحاب المشروع وبالتالي فهي حدثت نتيجة عمليات المشروع وذلك لتوليد منافع مستقبلية للمشروع وليس لأصحاب المشروع.
خامسا: الخصوم.
وتدل على الالتزامات على أدارة المشروع أو بمعنى أخر التزامات عل أصول الشركة وهذه ممثلة في حقوق أصحاب المشروع وفي حقوق الغير . وقد انطلق أصحاب الشخصية المعنوية من خلال كون المشروع يمثل وحدة معنوية مستقلة ينظر لها القانون ويقاضيها بصورة مستقلة عن أصحابها ، حيث أن الاعتراف بشخصية معنوية للشركة بصفة عامة ليس معناه تجاهل حقيقة أن الشركة تتكون من مجموعة من الأفراد اتفقوا على القيام بعمل مشترك لتحقيق غرض معين .

3- الشخصية المعنوية في المحاسبة الحكومية :

تهدف المحاسبة الحكومية في الوحدات الغير هادفة إلى الربح إلى حماية الأموال الموضوعة تحت تصرف هذه الوحدات والتركيز على تقويم الخدمات التي تهدف الوحدة المحاسبية إلى تقديمها وتعتمد هذه الوحدات الحكومية على الاعتمادات أو الأموال المخصصة وتبين مدى تحقيق الاعتمادات لأهدافها ومدى تقيدها بقواعد تنفيذها ، لذلك فان الوحدة الحكومية تقلل من فكرة الشخصية المعنوية وذلك لان جميع مواردها ونفقاتها تستمد من الموازنة التقديرية للحكومة وليس هناك مقابلة بين نفقاتها وإيراداتها لأنها تتصف بالعمومية، وهناك معاير تدقيقية تصدر من هيئة المعايير المحاسبة الحكومية والتي تطبق بالوحدات الحكومية ، وبالتالي فان الاعتماد يعتبر شخصية معنوية مستقلة يحقق أغراض المحاسبة الحكومية.

ثانيا: فرض الاستمرارية . going concern- continuity

بمقتضى فرض الاستمرارية يرى المحاسبون بان الوحدة المحاسبية ومنذ تاريخ نشوئها وحدة متصلة، ومستمرة بالنشاط دون النضر للعمر الطبيعي للمالكين ، أي أن الفحوى العام لفرض الاستمرارية هو الفصل بين عمر الوحدة المحاسبية وعمر المالكين باعتبارهما شخصيتين مستقلتين عن بعضهما لكل منهما أهدافا وخططا مستقلة عن بعضهما يسعيان في عملهما على تحقيقها.

ولذلك فان النظرة الطبيعية للوحدة المحاسبية هي استمرارها على المدى البعيد دون انفصال في نشاطها عن الفترات السابقة واللاحقة لحين تصفيتها التصفية الفعلية .

لقد اعتبر هذا الفرض احد الفروض الجوهرية في نظرية المحاسبة لكونه احد الأركان الأساسية في القياس والتقييم المحاسبي ، إذ ترك أثره في الممارسات المهنية من حيث تجنب الوحدة المحاسبية بعض الخسائر المحتملة فيما لو تم مراعاة الاعتبارات التالية:

1- تقييم الأصول الثابتة بسعر التكلفة مخصوما منها الاستهلاك المتراكم.
2- تقييم الأصول المتداولة بسعر التكلفة أو السوق أيهما اقل .

3- احتساب الإرباح المحققة خلال الفترة المحاسبية مع استبعاد الأرباح المحتملة منها.

ويرى (باتون) بان المحاسب يفترض باستمرار المشروع في أعماله على الأقل في المستقبل القريب وان حالات التصفية أو الإفلاس لبعض المشروعات ليست الظاهرة العامة بل هي ظاهرة استثنائية.

واستنادا إلى فرض الاستمرارية يقوم المحاسبون الأصول الثابتة بسعر التكلفة ولا يعدلون تقويمهم هذا إلا أذا حدثت تصفية المشروع ، كما أنهم يقومون المخزون السلعي بسعر التكلفة أو السوق أيهما اقل أيضا انسجاما مع هذا القرض.

ولذلك فان الحسابات تختلف في حالة الإفلاس أو التصفية عن تلك الحسابات في حالة استمرار المشروع، وان تمسك(باتون) باستمرار المشروع وبالتكلفة التاريخية جعله يستدرك مفترضا الميزانية (وهي القائمة الأساسية في ذلك الوقت) لا تمثل قيما مطلقة لان التاريخ المالي لمشروع معين هو تيار متدفق ومستمر وان المحاسب يقسم هذا التاريخ المستمر واضعا ميزانية في نهاية كل فترة .

ويرى فريق ثان (سترلنغ و ستوري) يدعوان إلى التخلي عن فرض الاستمرارية لعدم انسجامه مع الواقع الاقتصادي في ظل ظاهرة التضخم الذي يشهده العالم باعتبار أن الاستمرار في تطبيق المعايير السابقة يجعل من البيانات المحاسبية المعبر عنها بالقوائم المالية تضليل للمستخدم العادي، وان فرض الاستمرارية لا يقدم تبريرا منطقيا لاستخدام التكاليف التاريخية في ظل توفر بدائل أخرى للتقييم وكذلك بالنسبة إلى تقييم المخزون السلعي وفق ثمن التكلفة وإنما تبرره قاعدة تحقق الإيراد ، مما يناقض أهداف القوائم المالية المشار إليها والصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) والتي جاء فيها:

(لايتم النظر إلى القوائم المالية على أنها هدف تسعى الوحدة المحاسبية لتحقيقه بمجرد أعداد القوائم المالية وإنما الغرض منها مساعدة بعض الإطراف لاتخاذ القرارات المختلفة بالإضافة لتوفير عنصر المراقبة للمالكين على نشاط المشروع وخصوصا في الشركات المساهمة) .

ومهما كانت الانتقادات الموجهة إلى هذا الفرض الا انه يبقى حجر الزاوية في نظرية المحاسبة باعتباره يتوافق مع التوقيت الطبيعي لحياة المشروع من حيث استثنائية حالة التصفية أو التوقف عن ممارسة النشاط هذا من ناحية ومن ناحية أخرى فان هذا الفرض يتفق ايظا مع العامل الزمني الذي تعمل في ظله الوحدة المحاسبية بان عمر المشروع هو أطول من عمر أي أصل أو موجود من موجوداتها وبذلك تستطيع الوفاء بالتزاماتها وتنفيذ تعهداتها.

ثالثا: فرض القياس النقدي. (Monetary Measurement)

منذ أن مارس الإنسان أول إشكال النشاط الاقتصادي أدرك أن عملية معرفة كم يوجد لديه من كل نوع من الموجودات التي يملكها في وحدته الاقتصادية وكم هي التزاماته اتجاه الوحدات الأخرى، وبأي درجة من الفاعلية تدار وحدته كل هذه الأمور جعلت المحاسبة تتصف ببعض المزايا التي يمكن أن نشير إلى أبرزها فيما يلي :

1- الطابع الميداني المباشر.

تسجيل وتثبيت البيانات عن وقائع النشاط الاقتصادي أول بأول أو بعد حصول الواقعة مباشرة، فإذا تمعنا في هذه المزية أدركنا أهميتها الواضحة في الحصول على بيانات دقيقة وموضوعية فكلما تأخر التسجيل عن لحظة حدوث الواقعة زادت احتمالات الخطأ في المعلومة المسجلة.

2- الشمولية .

ويقصد بذلك شمول البيانات لكل الوقائع والعمليات موضوع المحاسبة فهي لا تعني أي شئ ذي قيمة اقتصادية دون متابعة أو تسجيل (لا يوجد شئ اسمه العينات في المعطيات المحاسبية كما هو الحال في الإحصاء) وإذا ما حصل مثل هذا الإهمال فيكون نتيجة لسهو أو لسوء نية ، وتتوفر لدى المحاسبة طرق عديدة لتلافي أو الحد من مثل

هذه الأخطاء أو التجاوزات (الجرد الدوري ، التدقيق). ويأتي المقياس النقدي الموحد للمعطيات المحاسبية ليمنحها أقصى درجات الشمول في تثبيت النشاط الاقتصادي.

3- الإمكانيات التحليلية.

لا يقتصر دور المحاسبة على تسجيل الوقائع فحسب بل يتعداها إلى تهيئة وتحليل البيانات وتكيفها بما يخدم اتخاذ القرارات ومراقبة تنفيذها على المستويات الإدارية المختلفة .

ومما تقدم يتضح لنا أن للمحاسبة وظائف عديدة إلا أن الوظيفتين الأساسيتين لها هما (وظيفة القياس ، ووظيفة الاتصال). وقد قدم (مونتز) أفضل توصيف لوظيفة القياس والذي جاء به : على أن المحاسبة المالية تهدف إلى :

أ- قياس الموارد التي تقع في حيازة وحدات اقتصادية معينة.

ب- أن تعكس أو تمثل الحقوق والالتزامات التي تقع على عاتق الوحدات ومصالح الملاك .

ت- قياس التغيرات التي تطرأ على هذه الموارد والحقوق والمصالح.

ث- تخصيص هذه التغيرات على فترات زمنية محددة.

ج- التعبير عن العمليات السابقة في صورة نقدية باعتبار النقد وحدة قياس موحدة.

ولتحقيق وظيفة القياس في المحاسبة لتكون أداة للمراقبة والإشراف تلجا الوحدة المحاسبية إلى استخدام ثلاث أنواع من المقاييس هي:

1- المقياس الطبيعي:

يعتبر هذا المقياس أداة للحصول على البيانات المتعلقة بالمادة المراد قياسها وبالشكل الطبيعي (أوزانها ، طولها ، حجمها ، مساحتها) إلا أن هذا المقياس لا يتلاءم مع علاقات التبادل السلعي – النقدي في الحياة الاقتصادية .

وان استخدام هذا المقياس منفردا لا يستجيب مع متطلبات المحاسبة وعليه يستخدم مع هذا المقياس المقياسين التاليين.

2- مقياس العمل.

يستخدم هذا المقياس في تحديد كمية ووقت العمل المبذول في أنتاج منتوج أو خدمة معينة خلال فترة زمنية معينة . ألا أن مقدار الاستفادة من المقياسين السابقين يبقى محدودا دون تحديد القيمة النقدية للعملية أو الشيء المراد قياسه محاسبيا ولذلك استخدم المقياس النقدي.

3- المقياس النقدي.

باعتبار النقد وحدة قياس نمطية ملائمة لعلاقات التبادل السائدة في الوقت الحاضر حيث يتم بواسطتها تحديد ملكية الوحدة الاقتصادية ومركزها المالي بالإضافة إلى قياس إنتاجية العمل وتكاليف إنتاج المنتج وربحيتها وتحديد أسعارها خلال فترة معينة.

وتأسيسا على ما تقدم فان الموارد الاقتصادية التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية تتكون من مجموعة عناصر غير متجانسة (أراضي، مباني، مكائن، بضاعة---الخ) ونتيجة لعدم التجانس في الموارد الاقتصادية أصبح من الضروري إيجاد وحدة قياس موحدة يتم بموجبها تسجيل العمليات المالية التي تحدث في الوحدات المحاسبية خلال فترة زمنية معينة، لذلك تم استخدام النقود كوحدة لقياس القيم باعتبارها وسيلة متعارف عليها في القياس، وعليه يمكن تعريف المحاسبة وفق فرض وحدة القياس النقدي على أنها" عملية قياس وتوصيل المعلومات عن الأنشطة القابلة للقياس بوحدات نقدية للتعبير عن الحقائق غير المتجانسة على شكل أرقام ".

وقد كان يعتقد بان النقود تتمتع بقوة شرائية ثابتة تصلح لان تكون مقياسا لقيمة الثروة في الفترات الزمنية المختلفة إلا أن بروز ظاهرة التضخم في القرن الماضي نجم عنها متغيرات

عباس فاضل جياد

اقتصادية كانت غير موجودة سابقا. وبالتالي مما استوجب ظهور أفكار وأساليب لتطوير الطرق المحاسبية التقليدية لمواجهة التغيرات في الظروف الاقتصادية.
وعليه فان التغير في القوة الشرائية للنقود يؤدي إلى عدم تجانس قيم الأصول في الفترات المحاسبية المختلفة استوجب معه أيجاد بعض الطرق لتعديل البيانات المحاسبية في الفترات المختلفة لتكن معبرة بشكل دقيق في ظل التغير في مستوى الأسعار.

رابعا: فرض الفترة المحاسبية. (الفترة الدورية). Accounting Period

تعتمد المحاسبة على موضوعية القياس الذي لا يمكن إن يكون نهائيا وحاسما إلا عند تصفية المشروع . لكن طبيعة الحياة الاقتصادية تقتضي قياسا دوريا أي في نهاية كل دورة محاسبية، فالدوائر المالية تبحث عن الربح السنوي لتفرض مصروف الضريبة سنويا على دخل الوحدات الاقتصادية، إذ تمثل الضريبة مورد يمول موازنة الدولة ويمكنها من الحصول على المال اللازم لدفع أجور موظفي الدولة بالإضافة إلى نفقاتها الأخرى.
كما ان المساهمين يريدون التعرف على نتائج إعمال المشروع خلال العام السابق وكم من التوزيعات التي تدفع لهم من الإرباح .
وقد أسس هذا الفرض على تصور نضري لحياة المشروع إذ تقسم بموجبه حياة المشروع إلى فترات زمنية تختلف مدتها من منشاة إلى أخرى إلا أنها عادة ما تكون سنة ميلادية تبدأ من 1/1 وتنتهي في 12/31 من كل عام بحيث يتم تأسيس المنشاة دفتريا أول كل سنة ثم يتم تصفيتها في أخر السنة، ثم تأسس من جديد في بداية السنة كمنشاة جديدة لتصفى مرة أخرى في نهاية السنة ، وهكذا تستمر عملية الإنشاء والتصفية النظرية طول عمر المنشاة حتى يتم تصفيتها فعلا. وبذلك يستطيع المحاسب من تحديد نتيجة أعمال المشروع بواسطة قائمة الدخل أو قائمة الإرباح والخسائر ومن ثم معرفة المركز المالي عن طريق الميزانية العمومية أو قائمة المركز المالي .
ومن المناقشة السابقة لفرض الدورية نستطيع أن نحدد إجراءات تطبيقه في الواقع العملي وهذا الإجراءات يمكن تلخيصها بالخطوات التالية :

1. **إثبات ما يساهم به المالك فعلا من رأس مال المشروع بدفتر اليومية والذي يطلق عليه بالقيد الافتتاحي وذلك بجعل ما ساهم به المالك *مدين* ورأس المال *دائن*.**
2. **إجراء عملية ترحيل الحسابات من دفتر اليومية إلى الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ العام في نهاية الفترة المحاسبية الأولى مع إجراء عملية ترصيد الحسابات.**
3. **أعداد ميزان المراجعة للتأكد بشكل أولي من صحة الإثبات بدفتر اليومية والترحيل إلى حسابات الأستاذ المختصة.**
4. **أجراء قيود التسوية ومعالجة الأخطاء ومن ثم أعداد ميزان المراجعة المعدل تطبيقا لأساس الاستحقاق وذلك في نهاية الفترة الأولى .**
5. **أعداد قائمة الدخل أو حسابات النتيجة لتحديد صافي ربح أو صافي خسارة المشروع عن الفترة الأولى بعد أقفال جميع أرصدة الحسابات الظاهرة بميزان المراجعة كلا حسب قائمته.**
6. **أعداد قائمة المركز المالي أو الميزانية العمومية لتحديد المركز المالي في نهاية الفترة الأولى.**

وهكذا يستمر المحاسب في العمليات السابقة لكل سنة مالية إلى حين حلول تاريخ تصفية المشروع الفعلية وفي حينها تنتقل مسؤولية أجراء التصفية وحساباتها إلى المحاسب المصفى الذي يجري تعينه وفق الأعراف والقوانين المعمول بها في هذا المجال.

د. عامر فاضل احمد

خامسا: فرض التوازن المحاسبي. Accounting Balance

يعتبر اكتشاف العالم الايطالي لوقا باشولو في عام 1494 م لنظرية القيد المزدوج المقدمة العلمية في المحاسبة لولادة فرض التوازن المحاسبي والذي مفاده أن جميع العمليات الاقتصادية الخاضعة للقياس المحاسبي تنطلق أساسا من توازن الطرفين لأي قيد محاسبي وبالتالي يكون المجموع الجبري لهذا القيد دائما صفرا ، ومن هذه الخاصية تستمد معادلة الميزانية توازنها المستمر .

ويكاد يكون فرض التوازن المحاسبي الركن الأساسي في نظرية المحاسبة الذي لاقى قبولا قطعيا لدى جميع المحاسبين في التطبيق العملي ويمكن أن نعبر عن معادلة فرض التوازن المحاسبي بالصيغة التالية:

الأصول = الالتزامات + رأس المال

الأصول - الخصوم = صفر

أو الأصول - (الالتزامات + رأس المال) = صفر

والتفسير العملي لهذه المعادلة ينطلق من إن كافة الموارد الاقتصادية التي تمتلكها الوحدة المحاسبية تكون مساوية لقيمة مصادر التمويل الذاتية والمقترضة والمختلفة عنها فقط في الاتجاه ، ولذلك يعبر عن الأصول محاسبيا بالجانب المدين من الحسابات الخاصة بكل نوع من أنواع الأصول وبالجانب الدائن من الحسابات الخاصة بكل نوع من أنواع الخصوم .

وهذا ما يفسر تساوي جانبي الميزانية لأي وحدة محاسبية في نهاية الفترة المحاسبية.

ولذلك يرى (باتون) من هذا الفرض وجود توازن تام بين القيود المدينة والقيود الدائنة لان أجمالي الأصول لكل مشروع يساوي أجمالي الخصوم ومعادلة الأصول والخصوم هي جوهر نظام القيد المزدوج وطالما أن وحدة القياس نفسها تستخدم في كلا طرفي قائمة المركز المالي فان الإجماليات متساوية دون جدال والمجموع الجبري لها يساوي صفر.

المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما: (GAAP)

----------. وهي مجموعة من القواعد العامة التي لاقت قبولا عاما في الإطار النظري ومهنيا في التطبيق العملي وتعتبر موجه ومرشد للعمل المحاسبي و الواجبة الإتباع عند أعداد وعرض القوائم المالية الهدف منها مساعدة المحاسبين على تقديم المعلومات الملائمة والقابلة للمقارنة لمستخدمي هذه المعلومات ، وهذه المبادئ ليست ثابتة بل تتغير بتغير ظروف التطبيق وتقوم المنظمات المهنية بتطويرها .

أو هي مجموعة من القواعد العامة يجري الاتفاق عليها ومن ثم قبولها في المهنة المحاسبية لحين استقرارها في الممارسات العملية لتصبح مرشدا علميا وعمليا مشتركا في الممارسات المهنية ويتم اشتقاقها وصياغتها من الفروض المحاسبية ، وهذا ما يفسر استمرار المحاسبين على استخدام العديد من هذه المبادئ والقواعد المحاسبية منذ ظهور نظرية القيد المزدوج ولحد ألان ، ولعبت المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما (GAAP) في توجيه الممارسة العملية وما تزال هذه العبارة تستخدم لبيان عدالة القوائم المالية من قبل مراقبي الحسابات في تقاريرهم حتى ألان . والواقع أن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما وبعدها معايير المحاسبة المالية (FASB) والتي تشكل جزء من المبادئ المحاسبية لعبت دورا هاما في تطوير مبادئ المحاسبة وحل مشكلات التطبيق العملي عن طريق مرونتها في عرض عدد من البدائل وترك الوحدة الاقتصادية تختار البديل المناسب شريطة استمرارها في تطبيقه خلال الدورات المحاسبية المتتالية وإذا تم تغير مبدأ معين توجب على المحاسب الإفصاح عن هذا التغيير وأثره على الربح الدوري ، وإذا لم يفعل المحاسب ذلك توجب على مراقب الحسابات

د. عباس فاضل جياد

الإفصاح عن ذلك في تقريره لجعل البيانات المحاسبية للمشروع قابلة للمقارنة عبر فترات دورية مختلفة .
وان المدخل المهني يجد دعمه الدولي من خلال تبني المنظمات المهنية في معظم الدول العالم في إرساء المبادئ المحاسبية كمعيار للقياس يجري تحديد مسؤولية المحاسبيين القانونيين على أساسها ، على أن البعض الآخر يشير إلى هذا المدخل على انه المدخل العملي الذي ينطلق من معالجة المشكلات التطبيق العملي وإيجاد الحلول العملية لها وهذا ما جعل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) يسميه مبادئ محاسبية مقبولة قبولا عاما للإشارة إلى إنها لم تحقق الإجماع وان تراجع الأغلبية عن تأييد أي مبدأ من شانه إفساح المجال للعدول عنه أو تعديله ووضع مبدأ أخر يحقق مصالح الأكثرية من المحاسبيين القانونيين وغيرهم من ممثلي المجتمع المالي .
ويرى (عباس الشيرازي) أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها قد احتلت دورا بارزا في ممارسة المهنة حيث ترتب عليها تضيق ملحوظ في شقة الخلاف بين المحاسبين الممارسين بقدر الإمكان في التطبيق العملي الذي يمكن مراقب الحسابات من خلالها الحكم على مدى عدالة القوائم المالية، بل أكثر من ذلك يجب على المراقب الخارجي أن يورد في تقريره رأيه المهني حول مدى التزام المنشاة بهذه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في أعداد وعرض القوائم المالية إذ أن أي خروج عنها في التطبيق العملي يستلزم التحفظ من قبل مراقب الحسابات في تقريره الدوري أو السنوي ،وهنا يمكن القول بصفة عامة أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها هي " تلك المبادئ التي تحظى بقدر ملحوظ من التأيد الرسمي من قبل الجهات المسئولة عن تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة" أي تتمثل هذه المبادئ بإجماع الرأي حول تحديد الموارد الاقتصادية والالتزامات التي يجب إثباتها كأصول وخصوم وتحديد التغيرات التي تطرأ على هذه الأصول والخصوم والتي يجب أثباتها محاسبيا وتحديد المعلومات التي يجب الإفصاح عنها وكيفية هذا الإفصاح وتحديد القوائم المالية التي يتعين أعدادها وعرضها في نهاية الفترة .
وفيما يلي شرح مفصل للمبادئ المحاسبية المطبقة في الحياة العملية وفقا لنضرية الملكية المشتركة ونظرية الشخصية المعنوية وهذه المبادئ هي:

أولا- مبدأ الكلفة التاريخية. Historical Cost

----------. يعتبر هذا المبدأ احد أهم المبادئ التي يعتمد عليها النموذج المحاسبي في تقييم عناصر الأصول والخصوم إذ بمقتضاه يتم تقييم كافة عناصر الموارد الاقتصادية واستخداماتها ومصادر تمويلها وكذلك جميع المصروفات والإيرادات التي يتم التعبير عنها في القوائم المالية بتكلفتها الأصلية وبغض النضر عن التقلبات التي تتعرض لها القيمة الاقتصادية للأصل نتيجة التغيرات الحادثة في القوة الشرائية للنقود ، مما يجعل البيانات المحاسبية المعروضة بالقوائم المالية في فترات مختلفة غير ملائمة لعقد المقارنات الزمنية والمكانية.
وبالتالي فان مقومات هذا المبدأ يستند على:

1- ما يتم أثباته في الدفاتر والسجلات هي المبالغ التي دفعت فعلا وتلك التي تم استلامها فعلا.
2- تسجل ممتلكات المنشاة حسب التكلفة الفعلية للشراء وتظل قيمتها المسجلة بالدفاتر كما هي مهما تغيرت القيمة السوقية للأصل .
3- تشير القوائم المالية إلى أرقام وقيم حدثت فعلا في الماضي ولا تعكس القيم السوقية الجارية وقت أعداد القوائم المالية.

وتعتبر الأصول طويلة الأجل (الأراضي ، المباني ، المكائن ، الأثاث ، وسائط النقل --- وغيرها) أكثر العناصر تأثرا بهذا المبدأ .
ويرجع السبب في استخدام التكلفة التاريخية في تقييم هذه الأصول إلى ما يلي:
أ- أنها تمثل التكلفة الحقيقية وقت الحصول على الأصل.

ب- أنها ناتجة عن عملية تبادل حقيقية وليست افتراضية ولذا يمكن الاعتماد عليها.
ت- عند استخدام طرق أخرى لتقييم الأصل ونتج عنه مكاسب أو خسارة فيجب أن لا تؤخذ بنضر الاعتبار ما دام الأصل مازال في حيازة الوحدة الاقتصادية.

ويدخل في احتساب كلفة الأصل طويل الأجل كل المصاريف التي تنفق عليه في سبيل الحصول عليه (رسملة الأصل) سواء كان بواسطة الشراء أو الإنتاج الداخلي لحين يصبح الأصل ضمن ممتلكات الوحدة الاقتصادية وكذلك في حالة أنتاج الأصل داخل المشروع فانه يشمل كافة النفقات الضرورية لإنتاجه حتى يصبح جاهزا للاستخدام .

والمعيار الأساسي الذي يستخدم في مثل هذه الحالة هو إيجاد العلاقة السببية بين النفقة والأصل أي مدى ارتباط النفقة بالأصل الذي تنتجه الوحدة الاقتصادية.

ورغم أهمية هذا المبدأ فانه يبقى قاصر عن بيان حقيقة المركز المالي للوحدات الاقتصادية المختلفة التي تمتلك أصول متشابهة تم الحصول عليها في فترات محاسبية مختلفة ، مما يستحيل معها عملية المقارنة في حالة بقاء قيم الأصول التاريخية دون تعديل لاضهار اثر تغيرات الأسعار على هذه البيانات . ويعود السبب في ذلك إلى حالة التضخم التي تتعرض لها اقتصاديات البلدان المختلفة عبر الزمن مما يؤثر على عناصر القوائم المالية وبالتالي يؤدي إلى تضليل مستخدمي هذه القوائم المالية .

ونظرا لعدم ملائمة القوائم المالية على أساس مبدأ التكلفة التاريخية لمتطلبات التدقيق في ظل ظاهرة التضخم فقد ظهرت أراء عديدة تنادي بتعديل القوائم المالية على أساس طرق تختلف عن طريقة التكلفة التاريخية ومنها طريقة استخدام التكلفة الحالية (تكلفة الاستبدال) والتي يرى أصحابها أن يتم تحديد الدخل الناشئ عن الأنشطة الاعتيادية وفصله عن الدخل الناتج عن بفعل تغيرات الأسعار. إلا أن الانتقادات التي وجهت أليه مفادها عدم دقة وموضوعية معيار تكلفة الاستبدال نظرا لاستناده على التقديرات الشخصية لذلك ظهرت بعض المعالجات المحاسبية لمشكلة التغيرات في مستويات الأسعار باستخدام الأرقام القياسية والذي أيدها الكثير من مفكري المحاسبة ونادوا بإعداد قوائم المالية معدلة على أساس الأرقام القياسية لتكون ملحقة بالقوائم المالية المعدة بموجب التكلفة التاريخية .

أما بالنسبة للأصول القصيرة الأجل (المتداولة) وتحديدا المخزون السلعي باعتباره احد أهم الأصول المتداولة من حيث كبر حجمه بالمقارنة مع أي عنصر من عناصر الأصول المتداولة بالإضافة إلى أن هذا العنصر يدخل في تحديد نتيجة أعمال الوحدة الاقتصادية من ربح أو خسارة في نهاية الفترة المحاسبية ، كما أن خطا تقيمه يقدم أرقام غير صحيحة لمجموع الأصول المتداولة وبالتالي لإجمالي الأصول وينسحب اثر هذا الخط على حقوق المالكين، وهذا يعود إلى أن المخزون السلعي يدخل في تحديد رقم تكلفة البضاعة المباعة وبطبيعة الحال إذا كان احد عناصره غير صحيح فان مجمل الربح في حساب المتاجرة وصافي الربح في حساب الإرباح والخسائر يكون بالتبعية غير صحيح وإذا أخذنا بعين الاعتبار ايظا أن رقم المخزون السلعي في أخر المدة هو رقم المخزون السلعي في أول المدة للفترة المحاسبية التالية وهذا الأثر سوف ينسحب على حسابات الفترة التالية.

أن استخدام مبدأ التكلفة التاريخية هو أثبات ثمن شراء المخزون السلعي وتقييم المتبقي منه في نهاية الفترة المحاسبية بسعر التكلفة أو سعر السوق أيهما اقل ولكن في ظل التضخم فان هذا الأساس لا يرقى إلى مستوى الواقع الاقتصادي رغم انه منسجما مع التكلفة التاريخية والتحفظ ولكنه متناقضا معه حين يقيم المخزون بالتكلف الأقل لأسباب التضخم مما يؤدي إلى تضخيم إرباح الفترة الحالية على حساب الفترة التالية إذ كانت المنشاة تستخدم في تقييم هذا المخزون طريقة الوارد أولا الصادر أولا (FIFO) .

لذا فان المنشاة قد تشتري صفقات مختلفة من المخزون السلعي ومن مواصفات موحدة لكن بأسعار مختلفة باختلاف ظروف العرض والطلب، مما يثير مسالة تحديد طريقة صرف المخزون وعلى أن الطريقة الأكثر بساطة وانسجاما مع المنطق هو افتراض أن المواد التي

وصلت مخازن المنشاة قبل غيرها ستباع قبل غيرها ويتم التسعير على أساس ضرب كمية المبيعات بأسعار أقدم الصفقات التي وردت إلى المشروع ، ولعل هذه الطريقة هي الأكثر شيوعا نظرا لبساطتها وانسجامها مع فترات الكساد والانخفاض النسبي للأسعار أي أن أسعار بضاعة أول المدة والصفقات الأقدم هي أعلى من الأسعار الأخيرة .
وقد فضلت المعايير المهنية هذه الطريقة حرصا على تخفيض الإرباح وانسجاما مع سياسة الحيطة والحذر ، وعلى العكس من ذلك فان تبني طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا (LIFO) أكثر انسجاما مع سياسة الحيطة والحذر في فترات التضخم وارتفاع مستوى العام للأسعار لان أخر الأسعار هي الأعلى وبالتالي فان استخدامها يؤدي إلى تخفيض الإرباح في ظل الضغوط التضخمية وارتفاع العام للأسعار.
وبالتالي فان الوظيفة الرقابية التي تمارسها المحاسبة تاريخية بطبيعتها إذ لا يمكن للرقابة أن تستقيم ألا أذا كانت القيود المحاسبية مرتبطة بتاريخ حدوث العملية المالية ووجود مستندات تثبت تلك العمليات والتي تبرر القيود المحاسبية وان هذه المستندات التي تمثل أساس التحليل المحاسبي وليدة صفقات بين المشروع والإطراف الأخرى من خلال قواعد السوق أو تكلفة تاريخية معززة بمستندات قابلة للتحقق ، لذا نرى بان المحاسب يحترم هذه التكلفة التاريخية ويبقى محافظا عليها مبدئيا إلى أن يتم التخلي عن الأصل الذي تم شراؤه .
لذا فان العديد من الإطراف وفي طليعتها الدوائر الضريبية تؤيد القياس التاريخي وما يدعمه من مستندات قابلة للتحقق تمكنها من فرض الضريبة وتميل بالتالي إلى معارضة إي خسارة ناتجة عن تخفيض القيمة التاريخية للأصول أو زيادة القيمة التاريخية للالتزامات ألا أنها ترحب بزيادة قيمة الأصول أذا كانت ستفرض عليها ضريبة .
وبالتالي فان المهنة والمجتمع المالي بقيت متمسكة بالتكلفة التاريخية نظرا لعدم اقتناعها بالبدائل المطروحة بالرغم من مطالبة بعض الفئات من مستخدمي المعلومات بالإقلاع عنها ، ولعل ذلك يفسر بعدد من الأسباب لبقاء التكلفة التاريخية كأساس راسخ للقياس المحاسبي بنيت عليه النظرية المحاسبية ومن أهمها :

1- الأسس القوية التي تعتمد عليها التكلفة التاريخية واعتياد المحاسبين عليها.
2- عدم توازن البدائل المطروحة وعدم الاتفاق على واحدة منها .
3- تباين مصالح قراء القوائم المالية فليسوا مقتنعين جميعا بالإقلاع عن التكلفة التاريخية بل أن فئات منهم بقيت تدافع عنها.
4- تباين المستويات الثقافية لقراء القوائم المالية وعدم استيعاب الكثير منهم للبدائل المطروحة .

ثانيا: مبدأ الموضوعية (التحقق). (Objectivity& Verification)

----------. يقصد بالموضوعية التأكد بأي وسيلة مادية من حدوث الواقعة المالية وقد اعتبرت المستندات المحاسبية دليلا ماديا كافيا لذلك كبرهان مكتوب يؤيد حدوث الواقعة، ولذلك فالمحاسبة المالية لا تعتد بالعمليات المالية ولا تسجل بالسجلات المحاسبية دون وجود توثيق مستندي يؤكد حدوث كل عملية على انفراد، ويشمل التوثيق ألمستندي جميع عناصر الأصول والخصوم دون استثناء كما يعزز ذلك الجرد الفعلي الذي تجريه الوحدات الاقتصادية في نهاية كل فترة مالية عند أعداد القوائم المالية والتي تعتبر بدونه غير مكتملة من الناحية القانونية وكشرط أساسي للاعتراف بها .
وللاعتبارات السابقة تتميز البيانات المحاسبية كأحد مصادر البيانات التي تتمتع بالموثوقية ولذلك كثيرا ما يجعل مبدأ الموضوعية مرادفا لمبدأ التحقق وهذا ناتج عن ابتعاد المحاسبة في الكثير من الأحيان عن التقدير والتنبؤ وعدم الاعتماد على الإحكام الشخصية . ولذلك يعتمد المحاسبون على المستندات التي تكون من صنع الغير في تسجيل العمليات والبيانات المحاسبية

كفواتير الشراء والإيصالات . فلذلك تعتبر الموضوعية هي المقاييس الغير شخصية والتي لا تتأثر بالاعتبارات والآراء الشخصية أو هي المقاييس التي تستند على أدلة يمكن التحقق منها .
غير أن قياس بعض العمليات يتطلب الاعتماد على التقدير الشخصي مثل تحديد مصروف الاستهلاك على أساس تقدير عدد سنوات الحياة الإنتاجية للأصل الثابت وهذا الموضوع يعتمد على التقدير الشخصي ، كما ان هناك عدد من الطرق المتبعة لاحتساب قسط الاستهلاك وكل طريقة تؤدي إلى احتساب قسط الاستهلاك بمبلغ يختلف من سنة إلى أخرى ، فطريقة القسط الثابت تؤدي إلى توزيع تكلفة الأصل توزيعا متساويا وطريقة القسط المتناقص تجعل قسط الاستهلاك كبيرا في السنة الأولى ثم يتناقص تدريجيا سنة بعد أخرى.
وكذلك عند تحديد تكلفة المخزون السلعي حيث تتعدد الطرق المستخدمة في هذا التحديد ومنها طريقة (fifo) وطريقة (lifo) وتختلف كلفة المخزون السلعي في أخر السنة عند أتباع كل من هاتين الطريقتين. وايظا عند تحديد قيمة المخصصات اللازمة لمقابلة الخسائر والالتزامات المحتملة ، فكل هذه الطرق تعتمد على أساس التنبؤ والتقدير الشخصي.
وحتى يمكن أن تصبح موضوعية المقاييس المحاسبية أداة يمكن الاعتماد عليها في عرض البيانات التي تتضمنها القوائم المالية والتي تأخذ الأساس للدراسة والتحليل واتخاذ القرارات بواسطة المستثمرين وغيرهم من المستفيدين من القوائم المالية فانه يجب على المحاسبين أن يحددوا موضوع القياس ثم يقوموا باختيار الإجراءات التي تصف هذا العنصر وصفا دقيقا .

د. عباس فاضل بيات

ثالثا: مبدأ تحقق الإيراد.

----------: من المعلوم أن إيرادات أي فترة محاسبية يتم مقابلتها بمصروفات نفس الفترة وفقا لمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات فإذا كانت الإيرادات اكبر من المصروفات فالنتيجة هنا تكون موجبة أي صافي ربح وبالتالي تؤدي إلى زيادة في حقوق الملكية بمقدار صافي الربح المتحقق، أما أذا كانت النتيجة سالبة فإنها تؤدي إلى نقص في حقوق الملكية بمقدار صافي خسارة الفترة.
والإيراد كمفهوم محاسبي يعني أجمالي التدفقات النقدية الداخلة للوحدة الاقتصادية نتيجة بيع السلع أو تقديم الخدمات والتي تؤدي إلى زيادة في أصولها أو تسديد لخصومها. ويجب التفرقة بين الإيراد والمكسب ففي الشركات المالية يعتبر الاستثمار في الأوراق المالية إيرادا ناتج عن نشاطها الاعتيادي في حين أن الأمر يختلف في الشركات التجارية أو الصناعية فان الاستثمار في الأوراق المالية يعتبر مكسب أو خسارة .
ووفقا لمبدأ التحقق المتعلق بالإيراد فلا بد من وجود واقعة أو حدث يمكن الاعتماد عليه كقرينة أو معيار لتحقق أو اكتساب الإيراد وذلك ليكون بالإمكان الاعتراف بهذا الإيراد دفتريا، ومع اختلاف وجهات نظر المحاسبين حول معايير تحقق الإيراد ألا أن الأرجح هو أن الإيراد من بيع البضاعة أو تقديم خدمة يتحقق بمجرد بيع البضاعة وتسليمها للعميل وهذا الرأي يعتبر قاعدة أساسية لتحقق الإيراد وهي في الواقع القاعدة المطبقة في الحياة العملية التي يستند عليها المحاسبون سواء كانت طريقة البيع نقدا أو على الحساب أو مقابل ورقة تجارية أو على الثقة (الذمم).
بالإضافة إلى تحقق الإيراد بموجب بيع بضاعة أو تقديم خدمة توجد حالات أخرى يعتبر فيها الإيراد متحققا منها:
1- تحقق الإيراد بعد البيع.

2- تحقق الإيراد عند الانتهاء من الإنتاج.
3- تحقق الإيراد أثناء عملية الإنتاج .

أولا:- تحقق الإيراد بعد البيع.

يتحقق الإيراد بعد البيع في بعض الحالات كما هو الحال عند البيع بالتقسيط والبيع الايجاري، ففي النوع الأول يقوم البائع ببيع البضاعة للمشتري ويتم سداد الثمن على أقساط وبموجب هذا الأسلوب ألبيعي فان ملكية البضاعة تنتقل إلى المشتري بمجرد أتمام الصفقة ووصول البضاعة إلى مخازن المشتري وبصرف النظر عن المبلغ المتبقي بذمة المشتري ومصير هذا الدين وخصوصا عند توقف المدين عن سداد الإقساط المستحقة عليه حيث لا يحق للبائع استرداد بضاعته المباعة ، وإنما يحق له القيام بالإجراءات القانونية للحصول على حكم قضائي لاسترداد ما تبقى له من دين بذمة المشتري.

إما البيع الايجاري فهو عبارة عن اتفاق بين البائع والمشتري على صفقة معينة لا تنتقل بموجبها ملكية البضاعة إلى المشتري بمجرد أتمام الصفقة وإنما فقط في حالة تسديد القسط الأخير من الصفقة ، ويفهم من ذلك بان البضاعة تسلم إلى المشتري حال إتمام صفقة البيع المبرمة بين طرفي الاتفاق ألا أن ملكية البضاعة تبقى للبائع لحين تسديد المشتري أخر قسط من أقساط الصفقة المتفق عليها.

وبموجب هذا النوع من البيع يحق للبائع استرداد البضاعة دون قيامه بأي إجراءات قضائية وحين استرداد البائع البضاعة يحق له التصرف بها دون أن يكون للمشتري أي حق في المطالبة بأي قسط دفعه قبل استرداد البضاعة.

ثانيا: تحقق الإيراد عند الانتهاء من الإنتاج.

في حالات معينة يجوز اعتبار الإيراد محققا بمجرد الانتهاء من الإنتاج وخصوصا عندما يكون بالإمكان تقدير ثمن بيع السلعة بشكل دقيق وموضوعي وقد أيدت هذه القاعدة التوصيات الصادرة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) والتي جاء فيها: (يجوز في أحوال استثنائية إثبات قيمة المخزون السلعي بسعر أعلى من ثمن تكلفته) فإذا كان المخزون مثلا مكونا من معادن ثمينة ذات قيمة نقدية ثابتة وكان توزيعها يتطلب نفقات بيعيه فانه يجوز أثبات قيمة المخزون بقيمته النقدية المرتفعة .

ولذلك يمكن تطبيق مبدآ تحقق الإيراد بعد الانتهاء من الإنتاج أذا توفرت الشروط التالية:
1- أمكانية احتساب تكلفة الإنتاج بدرجة عالية من الدقة.
2- أمكانية احتساب سعر البيع بشكل موضوعي .
3- عندما يكون المنتج نمطيا.
4- عندما تتوفر سوق منتظمة ومؤكدة للمنتج.

ويمكن تطبيق القاعدة السابقة في بعض الصناعات المتعلقة بالمناجم الخاصة بالفحم والماس والذهب والفضة وكذلك بصناعة التعدين وأبار البترول.

ثالثا: تحقق الإيراد إثناء عملية الإنتاج.

من المعلوم أن الدورة الإنتاجية تختلف من صناعة إلى أخرى وذلك حسب طبيعة المنتج إذ أن هناك صناعات تستغرق دورتها الإنتاجية تقل عن الفترة المحاسبية الواحدة بينما في أنواع أخرى تكون دورتها الإنتاجية أطول من الفترة المحاسبية الواحدة أي أن دورة الإنتاج تستغرق عددا من الفترات المحاسبية ولذلك فان الصناعات من النوع الأول لا تتميز بأي مشاكل محاسبية من حيث توزيع التكاليف والإيرادات على الفترات المحاسبية ، ألا أن الحال يختلف في

الصناعات التي تستغرق دورتها الإنتاجية أكثر من دورة محاسبية واحدة وخصوصا في الحالات التي يتحقق فيها الإيراد بالتدريج وحسب مراحل الإنتاج وفق مستوى الإنتاج كما هو الحال في عقود الإنشاءات الطويلة الأجل وهي العقود التي يتم تنفيذها على فترات محاسبية نظرا لعدم استنفاذ نفقاته وتحقق إيراداته خلال الفترة المحاسبية نفسها، مما جعل المجمعات المحاسبية في معظم البلدان تضع معايير محاسبية خاصة به.

وهنا تتم المحاسبة على عقود الإنشاءات طويلة الأجل بموجب طريقتين رئيسيتين هما:

1- طريقة العقد المنجز .

2- طريقة نسبة الانجاز .

ومع أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تترك للمقاول حرية اختيار أي طريقة ، إلا أن لجنة المبادئ المحاسبية الأمريكية أصدرت عام 1981 بيانا محاسبيا يرجح طريقة نسبة الانجاز وبموجب هذه الطريقة يخصص أيراد العقد على الفترات المحاسبية التي تشهد تنفيذه وذلك بنسبة تتلاءم مع قيمة العمل المنجز خلال كل فترة وبالتالي يتم الاعتراف بجزء من نفقات العقد وإيراداته وأرباحه بموجب نسبة انجازه تتخذ صورة نسبة مئوية يتم تحديدها بموجب أسس محاسبية متعارف عليها.

والميزة الرئيسية لهذه الطريقة أنها تتماشى مع متطلبات أساس الاستحقاق في المحاسبة وكذلك مع متطلبات مبدأ مقابلة الإيرادات مع النفقات إذ بموجبها يتم الاعتراف بالإيراد المحقق من العقد عن الأعمال المنجزة والمعتمدة خلال الفترة المحاسبية ومن ثم تحميل هذا الإيراد بنفقات العقد التي تم استنفاذها.

رابعا : مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات .

----------:

أدى الاعتراف بفرض الاستمرار المحاسبي إلى ضرورة اشتقاق مبدأ محاسبيا ينسجم مع تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات والذي يتم على أساسه تحديد إيرادات كل فترة محاسبية لتحمل بالنفقات التي تكبدتها لتحقيق تلك الإيرادات ، على أن يجري الفصل بين نفقات وإيرادات الفترات المحاسبية المختلفة من دون النظر لتاريخ دفع النفقة أو استلام الإيراد تطبيقا لأساس الاستحقاق المحاسبي.

ولذلك لابد من وجود علاقة سببية مقبولة بين النفقات والإيرادات فكانت هذه العلاقة هي أن النفقات التي تؤدي إلى خدمات فورية يجب تحميلها على الإيرادات التي حققتها أو كانت سببا في تحقيقها، على أن يجري تطبيق هذه العلاقة بعيدا عن تاريخ دفع النفقة أو استلام الإيراد المتحقق من خلال الفصل الكامل لكل منهما عن الفترات المحاسبية.

وقد استخدم المحاسبون بعض الأدوات المحاسبية نتيجة لتطبيق مبدأ المقابلة فكانت حسابات النتيجة أو قائمة الدخل ومن خلال هذه الأداة المحاسبية تستطيع الوحدة الاقتصادية بيان نفقاتها وإيراداتها لكل فترة محاسبية لتحديد نتيجة عملها من ربح أو خسارة.

وان استخدام هذه الأداة يجري على مرحلتين أو مرحلة واحدة في الواقع العملي، فإذا تم على مرحلتين فان الأداة المستخدمة لهذا الغرض تسمى بقوائم النتيجة والتي تتكون من حسابين في الوحدات الاقتصادية التجارية والمتمثلة بحساب المتاجرة وحساب الإرباح والخسائر أما إذا كانت الوحدة الاقتصادية تمارس نشاطا صناعيا فتتكون هذه الحسابات من حساب التشغيل وحساب المتاجرة وحساب الإرباح والخسائر، أما في المرحلة الواحدة والمتمثلة بقائمة الدخل والتي تبين نتيجة العمل على مرحلة واحدة من دون تجزئة الحسابات مع تحقيق مبدأ مقابلة النفقات بالإيرادات.

وطبقا للنموذج المحاسبي المعاصر فان اهتمام مستخدمي القوائم المالية لا يقتصر على مقدار الدخل الذي تحققه الوحدة الاقتصادية خلال فترة معينة وإنما يمتد إلى ضرورة معرفة مصادر تلك الدخول ومكوناتها والأحداث والعمليات والظروف التي أدت إلى تحقيقها وبالتالي تساعد المستخدمين كثيرا على تكوين التوقعات عن المستقبل وعلاقته بالماضي.

وبالتالي فان القوائم المالية التي تخص فترة مالية معينة يجب أن تشمل كافة النفقات المتعلقة بتلك الفترة بغض النظر عما إذ دفعت أم لم تدفع وكذلك بالنسبة للإيرادات والتي يجب أن تشمل جميع الإيرادات المكتسبة خلال الفترة سواء حصلت أم لم تحصل.

وان مبدأ المقابلة على أساس الاستحقاق يحدث من خلال قائمة الدخل والتي تعتبر أكثر فائدة في قياس الدخل الدوري من أتباع الأساس النقدي لأنه طبقا لأساس الاستحقاق يتم أثبات الآثار المالية للإحداث والعمليات بمجرد تحققها وليس عند تحصيلها أو دفعها نقدا. حيث تعد هذه القائمة في الحياة العملية بصيغتين هما:

1- **قائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة.**
2- **قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة.**

1- **قائمة الدخل ذات المرحلة واحدة:**

تعد هذه القائمة وفق هذا النموذج من جزئيين :

الجزء الأول يشمل كافة إيرادات الفترة أما الجزء الثاني فيشمل جميع المصروفات لنفس الفترة المحاسبية التي شملت الإيرادات.

ان قائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة رغم تميزها بالبساطة ألا انه يعاب عليها عدم التفرقة بين الإيرادات الناتجة عن النشاط الاعتيادي عن الإيرادات الاخرى الناتجة عن النشاط الغير اعتيادي وبنفس الملاحظة تنطبق على المصروفات .

2- **قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة.**

يقوم هذا النموذج على أساس أعطاء صورة تفصيلية عن الإيرادات والمصروفات لتوضيح العلاقة بين البيانات المكونة للعنصرين السابقين وبيان تأثيرهما على نتيجة الأعمال النهائية من ربح أو خسارة وفق المعيارين التاليين:

أ- **التفرقة بين الدخل الناتج عن النشاط الاعتيادي والرئيسي للوحدة الاقتصادية وبين الدخل الناتج عن أنشطة عرضية أو ثانوية بحيث يمكن أعطاء أهمية خاصة لدراسة ربحية الشركة الناتج عن النشاط الأساسي لها وتحليل هذه الربحية.**

ب- **التفرقة بين المصروفات الخاصة بالأنشطة الرئيسية للشركة وبين المصروفات العرضية الناتجة عن سياسات مالية معينة للشركة بالإضافة إلى تصنيف هذه المصروفات حسب الوظائف النوعية للشركة، فمثلا في الشركات الصناعية تقسم المصروفات إلى تكاليف صناعية وتكاليف تسويقية وتكاليف أدارية – وهكذا وبالشكل الذي يسهل تطبيق مبدآ مقابلة المصروفات والإيرادات.**

فضلا عما تقدم فان قائمة الدخل المتعددة المراحل سوف تفصح عن بيانات أخرى مثل أجمالي الدخل والذي يمثل الفرق بين صافي المبيعات وبين تكلفة البضاعة وكذلك صافي الدخل الناتج عن العمليات التشغيلية العادية للشركة وهو عبارة عن الفرق بين أجمالي الدخل وأجمالي مصروفات التشغيل وكما تفصح عن البنود الاستثنائية أو البنود الأخرى.

خامسا: مبدأ الأهمية النسبية:

----------. لقد كان من نتائج فرض الاستمرارية اشتقاق الدورية الذي يعني استمرار المشروع في ممارسة نشاطه دون النظر للعمر الطبيعي للمالكين لحين تحقيق أهدافه وخططه، كما كان من نتائجه اشتقاق مبدأ محاسبيا ثانيا وهو مبدأ الأهمية النسبية والذي يعني أعطاء اكبر أهمية للعناصر المهمة والتي تكون ذات تأثير اكبر من غيرها على القوائم المالية المختلفة. ولكن من الناحية النظرية يجب معالجة جميع العناصر أن كانت أهميتها الاقتصادية كبيرة أم صغيرة وبنفس الطريقة، ألا انه في الحياة العملية كثيرا ما يهمل تطبيق قاعدة الأهمية الشاملة لجميع العناصر، فمثلا ماكنة تمثل تكلفتها مبلغا كبيرا تعتبر ذات أهمية نسبية كبيرة

ولكن تكلفة بعض الأدوات الكتابية تكون ذات تكلفة منخفضة بالمقارنة لتكلفة الماكنة وكذلك للفائدة للوحدة الاقتصادية وبالتالي لا يتم تخصيص تكلفة لمثل هذه الأدوات على الفترات المحاسبية وإنما تعتبر مصروفات ايرادية تحمل على الفترة التي اشتريت فيها .

ويمكن تعريف الأهمية النسبية بأنها " محدد محاسبي تنحصر أهميته في أعطاء تركيز اكبر للعناصر المهمة من قبل المحاسبين عند إجراءهم لعملية القياس المحاسبي أو عند أجراء أي عملية تحليل محاسبي " وترتبط الأهمية النسبية بجودة المعلومات المحاسبية حيث وصفها مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) بأنها صفة حاكمة لجميع الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية فان عنصرا معينا يعد هاما نسبيا أذا كان أدراجه أو حذفه مؤثرا في اتخاذ القرار بحيث يغير قرارات المستخدمين المستهدفين . وكذلك ترتبط الأهمية النسبية المادية بمدى خطورة وطبيعة الأخطاء بما في ذلك الحذف في البيانات المالية والتي من المحتمل أن يكون قرار أو حكم المستفيد العادي الذي يعتمد على ما تضمنته من معلومات قد تأثر نتيجة هذا الخطأ .

ويرتبط هذا المبدأ ارتباطا وثيقا بمبدأ الإفصاح التام الذي يشترط الإفصاح الكامل عن بيانات العمليات المالية التي تؤثر على نتيجة أعمال الوحدة الاقتصادية ومركزها المالي .

أن الفهم السابق لمبدأ الأهمية النسبية يدل على خضوع بعض الإجراءات المحاسبية للتقدير والرأي الشخصي للمحاسب في تطبيق الاهميه النسبية على بعض العناصر المحاسبية مما يؤكد هذا الرأي البيان رقم (4) الصادر في عام 1970 عن مجلس المبادئ المحاسبية التابع إلى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) والذي يوضح مفهوم الأهمية النسبية حيث جاء فيه : التقرير المالي فقط عن معلومات مهمة أو جوهرية لدرجة أنها تؤثر على تقديرات متخذي القرارات : ومن دراسة هذا البيان يلاحظ التالي:

1- لم يقدم تعريفا شاملا وافيا عن الأهمية النسبية من حيث تحديد العناصر المحاسبية التي تخضع لتطبيقات هذا المبدأ ومتى تعتبر المعلومات مهمة أو جوهرية.
2- يتضح من البيان رقم (4) انه ترك الخيار للمحاسب أو مراقب الحسابات لتحديد أهمية استخدام هذا المبدأ مستندين في إجراءاتهم على أخلاقيات المهنة ودرجة معرفتهم العلمية وخبرتهم العملية.

ومن دراسة هذا المبدأ سوف نجد أن المعايير المستخدمة في تطبيقاته العملية في المعايير التالية :

1- حجم العنصر النسبي قياسا بالعناصر المماثلة الأخرى وذلك من حيث حجم قيمته الاقتصادية.
2- طبيعة العنصر وإمكانية تغيرها مثل تحويل بعض المصروفات الرأسمالية إلى مصروفات ايرادية أو العكس.
3- مدى تأثير العنصر على ترشيد قرار مستثمر المعلومات المحاسبية .

ويعتبر المعيار الأول أكثر المعايير شيوعا بين المحاسبين حيث غالبا ما يجري تطبيقه في الحياة العملية ويعتبر كأساس في تقيم الأهمية النسبية .

سابعا: مبدآ الثبات أو الاتساق

----------.

يقوم هذا المبدأ على أساس أن الإجراءات والطرق والمبادئ والسياسات المحاسبية التي يتم اختيارها من بين عدة إجراءات وطرق ومبادئ بديلة يجب أن يتم أتباعها بصورة ثابتة ومنتظمة من فترة إلى فترة محاسبية أخرى لذلك فان مبدأ الثبات أو الاتساق يتضمن :

1- تطبيق نفس الإجراءات والطرق المحاسبية على الأحداث المتماثلة في المشروع الواحد خلال الفترات المحاسبية المختلفة.

2- تطبيق نفس السياسات والمفاهيم والمبادئ والطرق والإجراءات لكل عنصر من عناصر القوائم المالية للمشروع خلال الفترات المحاسبية المختلفة.

أن الثبات في تطبيق المبادئ والسياسات والإجراءات والطرق عبر الزمن ومن فترة محاسبية إلى فترة أخرى سوف يتيح من دون أدنى شك أمكانية المقارنة بين القوائم المالية لنفس المشروع خلال السنوات المختلفة لغرض خدمة مستخدمي هذه القوائم وبالتالي تتيح خاصية الثبات أجراء المقارنات المختلفة على عناصر القوائم المالية مما يكشف التغيرات التي تطرأ عليها واتجاهات هذه التغيرات ومقدار إثرها على القوائم المالية.

وكذلك الحال يتيح مبدآ الثبات أو الاتساق أجراء المقارنات بين القوائم المالية للشركة مع قوائم الشركات الأخرى والتي تعمل في نفس القطاع الاقتصادي .

أن الثبات في تطبيق المبادئ والطرق المحاسبية والسياسات ضروري جدا قبل استخدام القوائم المالية لأغراض التحليل المالي وخاصة عند أجراء المقارنات ، كما أن الثبات في استخدام تلك المبادئ والسياسات والطرق يؤدي إلى صدق دلالة القوائم المالية إذ أي تغير في تلك الأسس والإجراءات والطرق من فترة محاسبية إلى فترة أخرى يفقد تلك القوائم صدقها ودلالتها وقد تكون مضللة للطوائف المستخدمة لهذه القوائم المالية.

ومن هنا فقد ألزمت بعض التشريعات مراقب الحسابات أن يشير في تقريره إلى مدى الثبات أو الاتساق في استخدام المبادئ المحاسبية وتطبيقها أو الطرق المحاسبية من فترة إلى أخرى وان هذا الالتزام هو احد معايير التدقيق المتعارف عليها.

ألا أن الثبات أو الاتساق لا يعني عدم أمكانية تغيير بعض المبادئ والإجراءات المحاسبية في حالة توفر سبب أو أكثر يدعو إلى التغير إلى مبدأ محاسبي أخر أو طرق أخرى ولكن عند وجود ما يبرر التغير في المبادئ والإجراءات فانه يجب أو يلزم الإشارة أليه في القوائم المالية وبيان الأسباب التي دعت أليه والنتائج على هذه التغير على شكل ملاحظات ترفق بالقوائم المالية توافقا مع مبدأ الإفصاح التام وإذا حدث العكس فعلى مراقب الحسابات أن يتحفظ في تقريره حول هذا الإجراء .

وقد أيد مجلس المبادئ المحاسبية هذا الإجراء بموجب الرأي المرقم (20) حيث أشار فيه إلى أمكانية أجراء التغيرات في المبادئ والطرق والإجراءات المحاسبية حين توفر المبررات القوية والمقنعة لأجراء هذه التغيرات على أن تتم الإشارة إلى عملية التغيير في القوائم المالية على شكل ملاحظة مع بيان الأسباب التي دفعت الوحدة الاقتصادية إلى القيام بهذا التغيير.

ثامنا: مبدأ التحفظ :

.-------

بمقتضى هذا المبدأ فان بعض عناصر القوائم المالية التي تحتاج إلى بعض التقديرات الشخصية وخصوصا العناصر التي يدخل فيها التخمين الشخصي يجب أن يراعى فيها جانب التحفظ والابتعاد عن المبالغة الناجمة عن التفاؤل في معالجة بعض الأمور المحاسبية.

ويبدو أن الأساس الذي استند عليه في تطبيق هذا المبدأ هو اختيار السياسة التي تنطوي على أتباع الأجراء المحاسبي الذي يأخذ الخسائر المحتملة في المستقبل بعين الاعتبار دون الأرباح ، ولعل أهم التطبيقات العملية لهذا المبدأ تقييم المخزون السلعي في أخر المدة بسعر السوق أو التكلفة أيهما اقل وكذلك تكوين المخصصات للخسائر المحتملة والالتزامات الطارئة.

فقد ظهرت الحاجة إلى هذا المبدأ في المحاسبة على اثر حالات الإفلاس المتكررة لكثير من المشروعات التي عاصرت الأزمة الاقتصادية العالمية في بداية القرن السابق ، مما دفع إدارات المشروعات إلى البحث عن جميع الوسائل والسبل الكفيلة بدرء الإفلاس عن مشروعاتهم وذلك عن طريق أظهار المركز المالي للمشروع بشكل أفضل مما هو عليه عن طريق أعادة تقويم الأصول بمبالغ مرتفعة مما سيؤدي إلى زيادة الربح الدوري ، وهذا يعد تضليلا لقراء القوائم المالية على اختلاف فئاتهم مما قد يجعلهم يقبلون على شراء أسهم الشركة أو سنداتها ويجعل

البنوك تقبل على إقراض أو تسليف المشروع بالاعتماد على تلك القوائم المنشورة ، وطبعا سيقوم هولاء المستفيدين من هذه القوائم على رفع دعوى قضائية على المحاسب القانوني والمدققين يطالبون بمعاقبته باعتباره اقر قوائم مالية مخالفة للواقع ويطالبون الإدارة بالتعويض عما أصابهم من ضرر.

ولذلك فان ردة فعل المحاسب إمام هذا الواقع هو التمسك بهذا المبدأ حرصا على حماية نفسه من المسؤولية وذلك عن طريق التأكد من أن القيم هي على الأقل تلك المسجلة في الدفاتر وبالتالي فان هذا المبدأ يملي على المحاسب أن يختار الطريقة المحاسبية التي تؤدي إلى تخفيض القيم وليس زيادتها وبالتالي تخفيض نتائج العمليات والأكثر من ذلك فهو يتطلب تسجيل اقل قيم للأصول والإيرادات وأكثر القيم للالتزامات والنفقات.

وبكلمات أخرى فان مبدأ التحفظ يتطلب أن يتحلى المحاسب بعدم التفاؤل لدى اختياره للطرق المحاسبية وذلك انسجاما مع الدخل المهني الذي ينطلق من حماية مصلحة المجتمع المالي بصورة عامة.

ونرى أن أتباع مبدأ التحفظ الذي سلكه مفكرو المحاسبة كان دافعه تحقيق الموضوعية في عملية القياس المحاسبي لنتيجة نشاط المشروعات في الفترة الزمنية التي كان فيها الاتجاه العام لاقتصاديات أغلب بلدان العالم هو الانتعاش الاقتصادي الذي استوجب مثل هذه السياسة (التحفظ) ألا انه ومنذ بداية الأربعينات من القرن الماضي يمر العالم في ظروف تضخمية تستوجب التخلي عن سياسة التحفظ لزوال المبررات الموضوعية لاستمرار تطبيقها نظرا لكون الاتجاه العام السائد للأسعار هو الارتفاع المستمر.

وتأسيسا على ما تقدم وجهت العديد من الانتقادات لهذا المبدأ لعل أهمها:

1- أن مبدأ التحفظ يظهر تناقضا ذاتيا أحيانا فهو يأخذ موقف مخالف عند تحديد الدخل في دورة معينة باعتماد سعر السوق الأدنى لمخزون أخر المدة مما يؤدي إلى إقلال الإرباح في هذا العام ولكن هذا المخزون السلعي في أخر المدة سيصبح رصيد أول المدة في العام القادم ، وبالتالي يؤدي هذا الأجراء نفسه في الدورة التالية إلى زيادة مقابلة في أرباح العام التالي وهذه الزيادة تناقض التحفظ.
2- الإفراط باعتماد القيم الأدنى للأصول والقيم الأعلى للخصوم وفق مبدأ التحفظ وكذلك عدم أثبات الأرباح غير المتحققة بالبيع رغم انه يمكن تحقيقها بسهولة أذا رغبت الإدارة بذلك وبالتالي هذا الموقف يتناقض مع مبدأ الدورية في المحاسبة وضرورة تحديد نتيجة أعمال كل دورة بشكل دقيق وواقعي وتصوير قائمة المركز المالي بواقعية ويؤدي إلى الإضرار بمصالح المساهمين فهو ينقص أرباح جيل من المساهمين في دورة محاسبية معينة لصالح غيرهم في الدورات المتعاقبة .

وبالنتيجة يمكن القول أن مبدأ التحفظ سيؤدي في هذه الحالة إلى حدوث أخطاء في القياس المحاسبي ويؤدي إلى الإنقاص من قيمة المعلومات المحاسبية ويجعلها غير صالحة لاتخاذ القرارات لأنها بعيدة عن الواقع الاقتصادي سواء بالنسبة لتقويم الأصول والخصوم أو بالنسبة لقياس الربح .

مفهوم عملية القياس المحاسبي :

----------. وتعني عملية القياس المحاسبي مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية التعدد النقدي لشيء معين هو حدث اقتصادي يتمثل في عنصر معين في مجال معين هو المشروع الاقتصادي ، بعنصر أخر هو عدد حقيقي في مجال أخر هو نظام الأعداد الحقيقية ، وذلك باستخدام مقياس معين هو وحدة النقد بموجب قواعد الاحتساب.

وهناك أربعة أركان رئيسية لعملية القياس المحاسبية:

1- الخاصية محل القياس.
2- المقياس المناسب للخاصية محل القياس.
3- وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس.
4- الشخص القائم بعملية القياس المحاسبي.

أولا: الخاصية محل القياس.

تنصب عملية القياس على خاصية معينة لشيء معين ، فإذا اعتبرنا المشروع الاقتصادي هو مجال القياس فان الخاصية التي تنصب عليها عملية القياس قد تكون التعدد النقدي لشيء معين هو حدث من الأحداث الاقتصادية للمشروع قد يكون مبيعاته أو ربحه مثلا ، أو قد تكون خاصية أخرى غير التعدد النقدي ، كان يكون محل القياس الطاقة الإنتاجية .

ثانيا: مقياس مناسب للخاصية محل القياس.

يتوقف نوع المقياس المستخدم على الخاصية محل القياس فبالنسبة للمشروع الاقتصادي أذا كانت خاصية التعدد النقدي للربح أو للمشتريات أو المبيعات مثلا هي الخاصية محل القياس ، فالمقياس المستخدم هو مقياس القيمة (وحدة النقد) أما أذا كانت الطاقة الإنتاجية هي الخاصية محل القياس ، فالمقياس المستخدم لقياس الطاقة هو كعدد الوحدات المنتجة في الساعة الواحدة مثلا .

ثالثا: وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس .

عندما يكون الهدف من عملية القياس هو قياس المحتوى الكمي لخاصية معينة فيجب أن نحدد نوع المقياس المناسب وكذلك تحديد نوع وحدة القياس المميزة ، فمثلا لو كانت قيمة ربح المشروع الاقتصادي هي محلا للقياس فيجب أن نحدد نوع المقياس المستخدم وهو المقياس المالي (وحدة النقد) وكذلك نحدد نوع وحدة النقد المميزة لهذه القيمة هل هي الدينار أو الدولار أو الجنيه ... الخ .

رابعا: الشخص القائم بعملية القياس .

يعتبر الشخص القائم بعملية القياس عنصرا مهما لان نتائج عملية القياس تختلف باختلاف القائمين بها ، والشخص القائم بعملية القياس المحاسبية هو المحاسب الذي يلعب دورا مهما في تحديد أساليب عملية القياس المحاسبية وتحديد نتائجها .

فإذا كان الهدف من عملية القياس هو الإثبات المحاسبي لقيمة أصل من أصول المشروع فهنا عملية القياس المحاسبي هي مرحلة التسجيل في الدفاتر ، ولكن أذا ما تطورت أهداف عملية القياس إلى تحديد قيمة مصروف الاستهلاك السنوي لهذا الأصل ، لابد لعملية القياس المحاسبي من التحول إلى مرحلة جديدة هي مرحلة التحميل والتي تقاس خلالها قسط الاستهلاك لهذا الأصل . وبعد ذلك وفي نهاية الفترة المالية يمكن لقيمة هذا الأصل أن تخضع لمرحلة جديدة وهي مرحلة التجميع وذلك حين تدمج قيمته بقيم غيره من الأصول الثابتة بهدف توفير قياس جديد هو التكلفة الإجمالية للأصول الثابتة والتي تظهر في الميزانية العمومية للمشروع . إما إذا أراد المحاسب تحديد أو قياس العائد المتوقع على الاستثمار من هذا الأصل فحينئذ تخضع قيمة هذا الأصل إلى عملية التشغيل أي تحليل مالي يسعى المحاسب من خلاله إلى التنبؤ بالتدفقات النقدية المتوقعة من الأصل على مدار عمره الإنتاجي .

في تنفيذ عملية القياس المحاسبية يمكن أتباع عدة أساليب لعملية القياس وهي:

1- أساليب قياس أساسية أو مباشرة.
2- أساليب قياس مشتقة أو غير مباشرة.
3- أساليب قياس تحكمية.

1- أساليب القياس الأساسية أو المباشرة.

عبد الفضل جديد

وتعني تحديد نتيجة عملية القياس المحاسبية ممثلة بقيمة محل القياس مباشرة دون الحاجة إلى عملية الاحتساب ويتبع هذا الأسلوب مثلا في قياس تكلفة الأصل (الموجود) وذلك من خلال ثمنه المثبت في وصل الشراء وبالتالي يمكن أن يبوب هذا الأصل في الفئة التي ينتمي أليها وهي الأصول الثابتة، وكذلك ينطبق هذا الأسلوب على المصاريف كان يبوب هذا المصروف في فئة المصاريف المتغيرة وهكذا.

2- أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة.

يستخدم هذا الأسلوب عندما يتعذر على المحاسب قياس القيمة الحدث الاقتصادي محل القياس بالطريقة المباشرة ، حينئذ لابد من استخدام الطريقة الغير مباشرة كما هو الحال في تكلفة آلة أو أي أصل يتعذر قياسه من خلال ثمنه المثبت في وصل الشراء فيلجا المحاسب إلى تثمين أجزاء الآلة أو الأصل كل على حدة تمهيدا لتحديد التكلفة الإجمالية للآلة . فحينئذ تقاس تكلفة الآلة ضمن ما يسمى بأسلوب القياس المشتق أو الغير مباشر. لأنه في هذه الحالة لابد من الوصول إلى تكلفة الأصل كوحدة واحدة من خلال عملية احتساب تضم فيها إثمان الأجزاء معا للوصول إلى تكلفة الأصل الإجمالية.

وبالتالي في عملية القياس المحاسبي تعتبر القياسات الأولية أو المباشرة بمثابة المدخلات لأساليب القياس المشتقة أو الغير مباشرة .

3- أساليب القياس التحكمية.

تفتقر هذه الأساليب إلى قواعد موضوعية تحكم هذا الأسلوب من القياس كما هو عليه في الأساليب المباشرة أو الغير مباشرة مما يجعلها عرضة لأثار التحيز والتحكم الشخصي والناتجة عن التقديرات أو الإحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس ، وتستخدم مثل هذه الأساليب عندما لا تكون هناك قيمة فعلية للخاصية محل القياس .

وتندرج معظم أساليب القياس المحاسبية تحت هذا النوع من أساليب القياس فمثلا في قياس أصل معين من أصول مشروع توجد أمام المحاسب عدة بدائل مختلفة لقياس هذه القيمة يؤدي كل منهما إلى نتيجة تختلف عن النتائج المتحققة بالبدائل الأخرى. إذ أن محاسبا معينا قد يختار تقييم هذا الأصل بناءا على تكلفة التاريخية بينما محاسبا أخر يختار تقييم هذا الأصل بناء على تكلفته الاستبدالية في حين محاسب أخر يختار تقييم هذا الأصل بناء على صافي القيمة الحالية وبالتالي تحت كل بديل من البدائل الثلاثة تختلف نتيجة القياس المحاسبية عن البديلين الأخريين .

المقومات الإعلامية للقياس المحاسبي :

----------. في السياق التاريخي لتطور المحاسبة من نظام لمسك الدفاتر والسجلات المحاسبية (مدخل الملكية) إلى نظام للقياس والاتصال هدفه توفير المعلومات الاقتصادية للمشروع للفئات ذات المصلحة أي ما يعرف (بمدخل المستخدمين).

وبالتالي تعتبر المحاسبة في مجتمعاتنا الاقتصادية وظيفة للخدمات وينظر إلى تقاريرها كمصدر للمعلومات تساعد الأطراف ذات المصلحة في اتخاذ قراراتها الاقتصادية والمتعلقة بالمشروعات الاقتصادية.

أولا: المحتوى الإعلامي للتقارير المالية.

يمكن حصر الفئات المستفيدة من المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات إلى فئتين وهما:

1- فئة داخل المشروع وتأتي أدارة المشروع على رأس هذه الفئة وأداة الاتصال بين هذه الفئة والنظام المحاسبي هي التقارير الداخلية بما تحويه من معلومات مالية في اغلب الأحيان وغير مالية في بعض الأحيان.

2- فئات خارج المشروع والممثلة بالمساهمين والدائنين والمؤسسات الحكومية وغيرها من الفئات ذات المصلحة بالمشروع وأداة الاتصال المتاحة بين هذه الفئات من المستخدمين والمشروع الاقتصادي هي التقارير المالية الخارجية أو ما يعرف بالقوائم المالية المنشورة والتي يتصدر محتواها عادة على المعلومات المالية فقط .

يقصد بالمحتوى الإعلامي للتقارير المالية هي قيمة ما تحتويه هذه التقارير من معلومات اقتصادية وذلك من وجهة نظر مستخدمي هذه التقارير في اتخاذ قرارات اقتصادية ذات علاقة بالمشروع ، ومن هذه القرارات الاقتصادية تلك التي يتخذها المستثمرون بشان توظيف أموالهم في المشروع وكذلك قرارات المقرضين بشان منح التسهيلات الائتمانية للمشروع. ولذلك فان المحتوى الإعلامي للتقارير المالية ووظيفة القياس المحاسبي تشكلان الأساس الذي يقوم عليه نظام المعلومات المحاسبي وحرصهما على توفير اكبر قدر من المعلومات المفيدة لمتخذي القرارات الاقتصادية.

وبالتالي فان القاعدة الأساسية العامة التي تحكم قياس المحتوى الإعلامي للتقرير المالي تقوم على مبدأ أن الفائدة المحققة لمستخدمي التقرير المالي بما يحتويه من معلومات تزيد كلما زادت قيمة المعلومات المحتواة فيه وعلى مدار الفترة الزمنية التي يغطيها هذا التقرير.

ثانيا: اثأر الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على نظام القياس المحاسبي.

أن المعلومات الاقتصادية التي توفرها المحاسبة هي معلومات كمية وهي في الأصل مخرجات النظام المحاسبي فلذلك تنصب عملية القياس على البيانات المالية الموجودة في السجلات المحاسبية للمشروع وهي بيانات تاريخية في معظمها ويستخدمها المحاسب في أعداد التقارير المالية الخارجية ممثلة بقائمة نتيجة الأعمال والميزانية العمومية وقائمة التدفق النقدي ، ولكن التطور الإعلامي للمحاسبة تجاه خدمة أغراض الإدارة في التخطيط واتخاذ القرارات المستقبلية تقع خارج أطار هذا النظام، حيث أنها معلومات ترتبط بالمستقبل أكثر من ارتباطها بالماضي . وبالتالي فان عملية القياس المحاسبي لم تعد محصورة بالماضي بل تعدته إلى المستقبل أي بمعنى آخر أن عملية القياس في المحاسبة لم تعد محصورة بالأحداث الاقتصادية التاريخية فقط بل تعدتها إلى الفرص المستقبلية أيضا، وكذلك فان عملية القياس ليست منصبة على الخواص المالية فقط وإنما تطورت لتشمل الخواص الغير مالية أيضا لان عملية التخطيط وعملية اتخاذ القرارات تحتاج في معظم الأحيان بجانب البيانات المالية إلى بيانات كمية أخرى ذات طبيعة إحصائية مثل بيانات عن الحجم أو الطاقة.

تحيز القياس المحاسبي:

----------. تعتبر الخاصية محل القياس في المجالات المحاسبية هي القيمة المالية للحدث الاقتصادي، ليس لها مفهوما محددا لدى المحاسبين مما يجعلهم مختلفين في قياسها. كما أن عملية القياس المحاسبية محكومة بقواعد ومبادئ عامة ينقصها التحديد مما يجعلها عرضة للاجتهادات والتقديرات الشخصية للمحاسب، كما أن عدم ثبات قيمة وحدة القياس المحاسبية(وحدة النقد) يؤثر على مخرجات عملية القياس ويجعلها عرضة للتقلب وعدم الثبات.

أولا :مصادر تحيز القياس المحاسبي.

لمعرفة مصادر تحيز القياس المحاسبية فلابد من تحليل عملية القياس المحاسبية إلى عناصرها الرئيسية ، إذ تقوم عملية القياس المحاسبية على أربعة أركان رئيسية هي:

1- الشخص الذي ينفذ أو القائم بعملية القياس المحاسبية هو المحاسب.
2- النظام المحاسبي للقياس، ويقصد به مجموعة المفاهيم والقواعد والمبادئ والأحكام التي تحكم عملية القياس المحاسبية ومن ثم الطرق والأساليب التي من خلالها تنفذ عملية القياس ووحدات القياس المستخدمة.
3- الأحداث الاقتصادية محل القياس، والممثلة في عمليات مالية حدثت فعلا بين المشروع والغير في عملية القياس التاريخية التي تنفذ في نظام المحاسبة المالية أو فرص مستقبلية يتوقع حدوثها في عملية القياس المستقبلية والتي تنفذ سواء في نظام محاسبة التكاليف أو نظام المحاسبة الإدارية ، وتعتبر هذه الإحداث وتلك الفرص بمثابة المدخلات لعملية القياس المحاسبية.
4- القياسات أو البيانات المحاسبية ، وتمثل نتائج عملية القياس المحاسبية أو مخرجاتها.

بناءا على التحليل السابق فان إي خلل يصيب ركنا من الأركان الثلاثة الأولى لابد وان تنعكس أثاره على الركن الرابع (القياسات المحاسبية) في شكل تحيز يؤدي إلى جعل نتائج عملية القياس أما اكبر أو اقل من قيمتها الفعلية.

وعلى هذا الأساس يمكن تقسيم تحيز القياس المحاسبي حسب مصادره إلى ثلاثة أقسام على النحو التالي:

1- تحيز قواعد القياس المحاسبي.

أ- وهو التحيز المرتبطة أسبابه بوجه عام بمجموعة المفاهيم والمبادئ والفروض والأعراف التي تحكم عملية القياس المحاسبية مثل مبدأ التكلفة التاريخية وفرض ثبات وحدة النقد ... الخ وهنا دور المحاسب في نشوئه من الناحية النظرية على الأقل سيكون حياديا.

ب- ومن مظاهر هذا التحيز القياس (المعلومات) الذي تحتويها التقارير والقوائم المحاسبية المعدة في فترات التضخم والانكماش طبقا لمبدأ الكلفة التاريخية دون أي مراعاة لتعديل اثأر هذا التضخم أو الانكماش.

2- تحيز القائم بعملية القياس.

ويقصد به جميع أنواع تحيز القياس المحاسبي المرتبطة أسبابه بالقائم بعملية القياس وليس بالنظام المحاسبي بمعنى أخر:

أ- يرتبط هذا التحيز بدور المحاسب القائم بعملية القياس.
ب- أن دور النظام المحاسبي هنا حياديا وانه يتمتع بدرجة كاملة من الموضوعية ولكن المحاسب يستخدم هذا النظام المحاسبي في عملية القياس بطريقة خاطئة تؤدي إلى نشوئ تحيز القياس.

مثال ذلك أذا كلفت مجموعة من المحاسبين بتحديد قيمة قسط الاستهلاك لأصل ثابت بموجب قاعدة قياس معينة ولتكن طريقة القسط الثابت مثلا، فإذا ظهرت لنا فروقات في قيمة قسط الاستهلاك المحددة من قبل المحاسبين لوجدناها مرتبطة بطريقة استخدام المحاسب لقاعدة القياس وليس بقاعدة القياس نفسها، وهذا الاختلاف أو التحيز في القياس الناشئ في تحديد قسط الاستهلاك قد يكون ناتج في تقدير العمر الإنتاجي للأصل مثلا أو في تقدير قيمة الأنقاض مثلا لا إلى قاعدة القياس المحاسبي.

3- التحيز المشترك.

ويقصد به هو ذلك التحيز الذي ينشئ من الشخص القائم بعملية القياس وأيضا من قواعد القياس المستخدمة في القياس المحاسبي معا. أي أن درجة موضوعية نظام القياس المحاسبي وكذلك درجة موضوعية القائم بعملية القياس المحاسبية يكونان ناقصتين ، وبالتالي تتضاعف أثاره على البيانات المحاسبية بسبب التحيز الناشئ عن قاعدة القياس ويضاف إليه التحيز الناشئ عن سوء استخدام المحاسب لهذه القاعدة. مثال على ذلك التحيز المرافق لمبدأ الحيطة والحذر (التحفظ) والذي يعتبر قاعدة من قواعد القياس المحاسبي والذي يؤدي إلى تخفيض قيم الأصول المقاسة وكذلك في قيم صافي الربح السنوي، لكن استخدام هذا المبدأ من قبل محاسبين مختلفين في درجة تحفظهم يؤدي إلى اختلاف في قيم تحيز القياس الذي يصيب البيانات المحاسبية التاريخية.

ثانيا: أشكال تحيز القياس المحاسبي.

وهي أن الشكل أو الصورة التي يتخذها تحيز القياس المحاسبي تتحدد في ضوء عدة اعتبارات أهمها : وجهة نظر المحاسب ووجهة نظر مستخدم القياسات المحاسبية وكذلك الغرض من استخدامها.

إذ يختلف شكل تحيز القياس عندما يحتل اعتبار الدقة المكانة الأولى بين اهتمام مستخدم البيانات عنه عندما يكون اعتبار المواءمة هو مركز اهتمامه، كذلك يختلف شكل التحيز في الحالات التي تستخدم فيها القياسات المحاسبية في أعداد تقرير مالي خارجي عنه عندما تستخدم هذه القياسات في أعداد تقرير مالي داخلي.

وان أشكال تحيز القياس المحاسبي يمكن حصرها بالاتي:

1- تحيز الموضوعية.

يأتي هذا النوع من التحيز متى ما كان عامل الدقة هو العامل المتحكم في عملية القياس وعليه يكون القياس المحاسبي متحيزا بوجود فرق أو اختلاف بين نتيجة القياس والقيمة الفعلية للحدث محل القياس.

ينشا هذا التحيز نتيجة نقص في موضوعية المحاسب أو نقص في موضوعية أسلوب القياس أو النقص في الاثنين معا. وتعتبر أكثر مراحل عملية القياس المحاسبية عرضة لنشوء تحيز الموضوعية هي مرحلة التحميل للمصاريف حيث يستخدم المحاسب أساليب تحكمية شخصية لا توفر مستوى الدقة في مخرجات عملية القياس المحاسبي.

2- تحيز المواءمة.

ويعني هذا التحيز بمدى الاستفادة التي يحققها مستخدم البيانات المحاسبية من مخرجات عملية القياس ، أي كلما زادت الاستفادة من البيانات المحاسبية كلما نقص تحيز المواءمة والعكس بالعكس، وبالتالي فات تحيز المواءمة على صلة مناسبة بمخرجات عملية القياس وكذلك على صلة بوظيفة الاتصال المحاسبية.

فهناك قياسات محاسبية تتمتع بالموضوعية الكاملة وتحمل معها تحيز المواءمة مثل القيمة الدفترية لأصل ثابت تتسم بالدقة لان عملية قياسها مدعمة بموضوعية وهو وصل الشراء ، لا تحقق فائدة لمتخذ القرار عند استخدامها لاتخاذ قرار استثماري باستبدال هذا الأصل لان التكلفة الاستبدالية أو التفاضلية يتمتعان بدرجة موضوعية منخفضة نسبيا .

3- تحيز المعولية على القياس.

ينشا هذا النوع من التحيز في الحالات التي يعجز فيها النظام المحاسبي عن توفير القياسات المحاسبية المعول عليها في عملية التنبؤ.

وان بناء نموذج للتنبؤ يتوقف نجاحه على ثلاث عوامل رئيسية هما:

أ- أن تكون المعلومات المحاسبية الموفرة له من قبل النظام المحاسبي للمعلومات دقيقة ومناسبة تماما.

ب- أن تكون المعلومات الإدارية الموفرة له من قبل النظام الإداري للمعلومات هي الأخرى مناسبة تماما.

ت- في حالة توفر الشرطين السابقين، يشترط ايظا أن ينجح القائم بعملية التنبؤ في استخدام المعلومات الموفرة له من قبل النظاميين المحاسبي والإداري للمعلومات بطريقة سليمة تقوده إلى بناء نموذج رياضي صحيح .

وأي خلل يحدث في احد الشروط أعلاه سيؤدي إلى خطا في عملية التنبؤ بين القيمتين المقدرة أو المخططة والقيمة الفعلية للحدث محل التنبؤ، وإذا ربط الخطأ بالشرط الأول يعتبر ذلك تحيز المعولية على القياس المحاسبي، أما أذا ربطت أسباب هذا الخطأ بأي من الشرطين الثاني أو الثالث أو كليهما معا فان ذلك مؤشر لوجود ما يعرف بتحيز متخذ القرار.

مشاكل القياس المحاسبي في فترات التضخم الاقتصادي

درجت المحاسبة التقليدية على أعداد قوائمها المالية وتقاريرها المالية في ظل مجموعة من المفاهيم والمبادئ والأعراف المحاسبية المتعارف عليها مثل مبدأ الموضوعية والأهمية النسبية وكذلك فرض ثبات وحدة النقد ومبدأ الكلفة التاريخية ومبدأ التحقق وعرف الحيطة والحذر وتقوم هذه المجموعة من المفاهيم والمبادئ والأعراف بدور القواعد التي تتحكم بعملية القياس في المحاسبة.

لكن تطور المحاسبة أصبح يفرض على المحاسبين حدوث تطور مماثل على أغراض ومفهوم تلك المفاهيم والمبادئ والأعراف أي يجعلها قابلة إلى المرونة باعتبار المرونة خاصية هامة من خواص المحاسبة تجعلها تطور أساليبها وإجراءاتها بما يتفق ومصالح الإطراف الخارجية عن المشروع، فقد حرص المحاسب على توفير عنصر الحيادية في تقاريره المالية وذلك بالتركيز في هذه التقارير على الحقائق المؤيدة على شواهد موضوعية فقط.

وهناك عاملان شجعا المحاسب على الحرص نحو توفير مثل هذه الحيادية وهما:

1- أن المحاسب لا يعلم بالجهة التي ستستخدم هذه التقارير وكذلك الإغراض المستخدمة فيها هذه التقارير لان الأطراف المستخدمة لها متعددة ومصالحها مختلفة.

2- أن الجهات المستخدمة لهذه التقارير وهي خارج المشروع لا يفترض فيها أن تكون مؤهلة من الناحية النظرية أو العملية لفهم هذه التقارير وتحليلها.

ولكن بعد تطور دور المحاسبة كنظام للمعلومات الاقتصادية حدث تطور موازي في مكانة وأهمية هذه المفاهيم والمبادئ والأعراف ، فمبدأ الحيطة والحذر كان قاعدة هامة من قواعد قياس الربح والمركز المالي وكذلك فرض ثبات وحدة النقد، لكن التمسك بهما في عصر يتميز بالتضخم الاقتصادي يجعل القوائم المالية المنشورة مضللة ، وبالتالي ظهرت لنا مفاهيم الملائمة والمعولية على القياس المحاسبي مما أدى إلى بروز اتجاه لدى المحاسبين يدعوا إلى أعادة النضر في القواعد والمبادئ والأعراف المحاسبية المتعارف عليها وذلك بحجة أنها وان كانت تلعب دورا هاما في توفير عنصري الثبات والموضوعية للقياسات المستخدمة في أعداد التقارير المالية الخارجية، ألا إنها لا توفر القياسات المناسبة لإعداد التقارير المالية الداخلية .

ولعل (بيرمان) وجه انتقاد إلى هذه المفاهيم والمبادئ والأعراف بقوله:

" أن المبادئ والمفاهيم التي تحكم حاليا القياس المحاسبي ليست بالتأكيد حقائق غير قابلة للنقاش ".

الإطار النظري لمحاسبة التضخم الاقتصادي:

----------. يعاني النظام التقليدي للقياس المحاسبي والمبني على مدخل التكاليف التاريخية قصورا واضحا تنعكس أثاره على مخرجات هذا النظام فيقلل من ملائمتها لاتخاذ القرارات خصوصا في الفترات التي ترتفع فيها معدلات التضخم الاقتصادي .

وبالتالي مما حدا بالباحثين والجهات المهنية المختصة بوضع معايير محاسبية تنادي بضرورة تعديل البيانات المحاسبية والمعدة وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية خلال فترات تسودها معدلات تضخم مرتفعة، وذلك بقصد الحد من اثأر التحيز في القياس المحاسبي والذي ينشا بسبب التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد والذي يعبر عنه بمصطلح التغير في المستوى العام للأسعار.

ولذلك سلكت اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية (IASC) فخصصت المعيار المحاسبي الدولي (29) لمعالجة محاسبة التضخم .

وهذا تقوم محاسبة التضخم على مجموعة من المفاهيم لعل أهمها مفهومين هما :

أولا- مفهوم المحافظة على رأس المال.

فوفقا لهذا المفهوم يفترض بالمنشاة أن تسعى دائما إلى المحافظة على مواردها الاقتصادية والتي كانت بحوزتها والمسيطرة عليها في بداية الفترة المالية وذلك إذا ما رغبت بالمحافظة على استمرارية نشاطها التشغيلي وبمستوى يعادل على الأقل طاقتها التشغيلية التي توفرت لها في بداية الفترة المالية.

وبموجب هذا المفهوم تقاس نتيجة أعمال المنشاة (صافي ربح أو صافي خسارة) بالفرق الذي يحدث بين القيمة الحقيقية لمواردها المالية في بداية الفترة المالية والقيمة الحقيقية لتلك الموارد في نهاية الفترة المالية، مما يتطلب قياس هاتين القيمتين بوحدة نقد ذات قيمة ثابتة تلغي أثار تحيز القياس الذي ينتج من تقلب القوة الشرائية لوحدة النقد .

وبناء عليه فان أعداد القوائم المالية وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية وفي ظل افتراض ثبات قيمة وحدة النقد يتنافى مع مفهوم المحافظة على رأس المال الحقيقي حيث يلغي حقيقة تقلب القوة الشرائية لوحدة النقد، ولكن في واقع الأمر تقاس قيمة الموارد المالية للمنشاة في بداية الفترة المالية وتلك الموارد المالية في نهاية الفترة المالية بوحدتي قياس مختلفتين في القيمة وبالتالي تصبح الأرقام التي تحتويها تلك القوائم المالية غير ذات معنى طالما أنها لا تمثل بعدالة وصدق نتيجة أعمال المنشاة و مركزها المالي.

ثانيا- مفهوم القوة الشرائية لوحدة النقد.

تتمثل القوة الشرائية لوحدة النقد في لحضه زمنية معينة بعدد الوحدات من سلعة معينة أو مجموعة من السلع يمكن شراؤها بهذه الوحدة في تلك اللحظة، ولكن بفعل عامل التضخم الحادث خلال العام وانعكاسه على جميع أسعار السلع والخدمات لا يمكن شراء نفس السلعة أو كمية السلع في بداية الفترة عن نهايتها.

لذا يتفق الباحثون على اعتبار القوة الشرائية لوحدة النقد دالة للتغير الحادث في المستوى العام للأسعار والذي يحدث نتيجة ارتفاع معدلات التضخم مع الأخذ بنضر الاعتبار انه تتجه القوة الشرائية لوحدة النقد نحو الانخفاض في فترات التضخم الاقتصادي وتتجه نحو الارتفاع في فترات الانكماش الاقتصادي .

مداخل تعديل القياس المحاسبي في فترات التضخم الاقتصادي

في معالجة اثأر التضخم على البيانات المحاسبية يمكن أتباع مدخلين أساسيين هما:

أولا:- مدخل التكلفة التاريخية المعدلة.

وفقا لهذا المدخل والذي يطلق عليه البعض (مدخل وحدة النقد ثابتة القيمة) يتم تعديل وحدة القياس المستخدمة (وحدة النقد) بمعامل تعديل معين يتغير بتغير معدل التضخم وذلك بقصد تثبيت قيمتها الشرائية كخطوة لا بد منها لإلغاء تحيز القياس الذي تتضمنه البيانات المحاسبية المعدة حسب التكلفة التاريخية ، ويتم ذلك باستخدام الأرقام القياسية للتغيرات في المستوى العام للأسعار.

والرقم القياسي هو مقياس إحصائي يبين التغير في قيمة ظاهرة معينة بالنسبة لقيمتها في زمان أو مكان مثلا قيمة تاريخية والقيمة الحالية أو مقارنة تكاليف المعيشة في سنة معينة مع سنوات سابقة وهناك أرقام قياسية عديدة منها أرقام قياسية للأسعار وأرقام قياسية للمستوى المعيشية وما إلى ذلك.

وأكثر أنواع الأرقام القياسية شيوعا هي:

1. **الرقم القياسي لأسعار المستهلك، ويرتبط هذا الرقم بمعدلات التغير في نفقة المعيشة عن طريق الاسترشاد بالتغيرات الحادثة في سلة سوقية من السلع والخدمات يتم اختيارها بأسلوب المعاينة الإحصائية.**

فمثلا لو افترضنا أن القوة الشرائية لوحدة النقد تعادل (250 غم) من الحليب في عام 2008 ، فان القوة الشرائية لها قد تعادل (125 غم) من الحليب في عام 2013 ، مما يدل على أن القوة الشرائية بمقياس الحليب مثلا لوحدة النقد قد انخفضت إلى نصف قيمتها خلال الفترة الواقعة بين سنة 2008 و سنة 2013 .

وبما أن معدلات ارتفاع الأسعار لا تكون واحدة بالنسبة لجميع السلع والخدمات فقد نجد سلعة معينة ارتفعت بمعدل 100% ونجد سلعة أخرى ارتفعت بمعدل 300% وسلعة أخرى ارتفعت اقل أو أكثر أو قد تظل أسعار بعض السلع المدعومة من قبل الدولة ثابتة وبالتالي يتم الاعتماد على سلة من السلع والخدمات تؤخذ بأسلوب المعاينة الإحصائية والتي تؤدي إلى الوصول إلى مستوى عام لارتفاع الأسعار.

2. **الرقم القياسي لأسعار الجملة، ويرتبط هذا الرقم بمعدل التغيير الذي يطرأ على أسعار مجموعة من السلع المتعامل فيها في سوق الجملة.**
3. **الرقم القياسي للأسعار المرتبطة بمعدل التغير الذي يحدث في أجمالي الناتج القومي، ويمثل هذا الرقم المتوسط المرجح لأسعار السلع والخدمات التي يتم التبادل بها بين جميع القطاعات الاقتصادية.**

وعند استخدام مدخل التكلفة التاريخية المعدلة تصنف بنود أو عناصر الموجودات والمطلوبات وحقوق المساهمين التي تظهر في الميزانية العمومية إلى مجموعتين رئيسيتين هما:

أ- مجموعة البنود أو العناصر النقدية.

وتظم هذه المجموعة جميع الأصول المتداولة باستثناء المخزون السلعي واستخدام مدخل التكلفة التاريخية المعدلة لهذه الأصول ينشا ما يعرف بمكاسب أو خسائر القوة الشرائية لوحدة النقد عند حيازة هذه النقود وذلك بسبب التغيرات العامة في الأسعار، إذ تتحقق خسائر القوة الشرائية بالنسبة لأرصدة الأصول النقدية (كالنقدية والمدينون وأوراق القبض) في فترات ارتفاع مستويات الأسعار لأنها تقوم على أساس عدد معين من وحدات النقد تتناقص قوتها الشرائية أو قيمتها مع مرور الزمن، في حين تتحقق مكاسب قوة شرائية بالنسبة لأرصدة المطلوبات النقدية (كالقروض والدائنين وأوراق الدفع) في فترات ارتفاع الأسعار. ولذلك فان الموجودات والمطلوبات النقدية تتحدد قيمتها بعدد من الوحدات النقدية ولا تتغير هذه القيمة نتيجة التغير في مستويات الأسعار، وتظهر هذه الأصول في الميزانية العمومية بنفس قيمتها الدفترية وإظهار المكاسب أو الخسائر للقوة الشرائية في حساب الإرباح والخسائر.

فمثلا لو أن بند المدينون ظهر في ميزانية العام الماضي والمعدة على أساس التكلفة التاريخية بمبلغ (10) مليون دينار في حين كان معدل التضخم (30%) لذا فان القيمة التاريخية المعدلة لرصيد المدينون في بداية العام الجاري مقاسه بالقوة الشرائية في نهاية العام الجاري تساوي (13) مليون دينار والفرق بين الرقمين هو (3) مليون دينار يمثل خسائر القوة الشرائية التي ترتبت على حيازة هذا البند، والعكس هو الصحيح بالنسبة لبند الدائنون لنفس المثال سوف يظهر لنا مكاسب قوة شرائية ، وان رصيد كل من المدينون والدائنون سيظهر في الميزانية العمومية في نهاية العام الجاري لا يحتاج إلى تعديل وتظهر بنفس قيمتها الدفترية.

ب-مجموعة البنود أو العناصر الغير نقدية.

وتظم هذه المجموعة جميع الأصول الثابتة والمخزون فلها قيم سوقية تتغير نتيجة التغير في مستويات الأسعار ثم تختلف قيمتها النقدية عن قيمة تكلفتها وقت شرائها أو اقتنائها، وحسب مدخل التكلفة التاريخية المعدلة يتم تعديل قيم الأصول الغير نقدية والمسجلة وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية باستخدام الأرقام القياسية .

فمثلا لو فرضنا أن القيمة الدفترية للمكائن وحسب وصولات الشراء والتي تمتلكها المنشاة في ميزانية العام الجاري (100) مليون دينار وبالتكلفة التاريخية في حين كان معدل التضخم بمعدل (30%) يتوجب حينئذ تعديل التكلفة التاريخية للمكائن وفقا لهذا المدخل في الميزانية العمومية المعدلة للعام الجاري لتصبح (130) مليون دينار وبالمقابل تزداد حقوق المساهمين بنفس مقدار الزيادة وهي (30) مليون دينار وتظهر هذه الزيادة تحت بند احتياطي تغير في المستوى العام للأسعار.

ثانيا : مدخل التكلفة الجارية.

وفق هذا المدخل يتم التعديل على أساس القياس في حين تم التعديل في المدخل التكلفة التاريخية المعدلة على أساس وحدة القياس ، وبمعنى أخر يبقى أساس القياس المستخدم في المدخل السابق هو التكلفة التاريخية في حين أن الأساس المستخدم هنا هو التكلفة الجارية.

أما أهم المشاكل التي يثيرها استخدام هذا المدخل هي:

ضرورة التمييز في قائمة الدخل بين مصادر الربح إلى صافي ربح أو خسارة التشغيل، ومكاسب أو حيازة البنود الغير نقدية، فصافي ربح أو خسارة التشغيل تتمثل بالفرق بين إيرادات الفترة المالية ونفقاتها محسوبة بالقيمة الجارية ، بينما تمثل مكاسب أو خسائر حيازة البنود الغير نقدية بالزيادة التي تحدث في القيمة أو التكلفة الجارية للأصول غير النقدية، أو النقص الذي يحدث في القيمة أو التكلفة الجارية للمطلوبات الغير نقدية بسبب حيازة هذه الأصول أو تلك المطلوبات على مدار عدة فترات زمنية.

يرتكز هذا المدخل في قياس اثأر التضخم في البيانات المالية المنشورة على استخدام الرقم القياسي الخاص بالأسعار وليس الرقم القياسي العام للأسعار كما هو في المدخل السابق، بمعنى أن مدخل التكلفة الجارية يأخذ في الاعتبار التغير الحادث في أسعار كل نوع من أنواع عناصر المركز المالي وذلك سواء بالزيادة أو النقصان وذلك بعكس المدخل السابق الذي يأخذ بالاعتبار التغير الحادث في المستوى العام للأسعار فقط وليس التغير الخاص في أسعار كل نوع على حدة، ومن هنا يتفوق أساس التكلفة الجارية على أساس التكلفة التاريخية المعدلة من حيث ملائمتها لقياس الكفاءة كما يتفوق عليه ايظا باعتباره وسيلة للمحافظة على رأس المال وكذلك أداة لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية.

أما أهم الانتقادات الموجه إلى هذا المدخل هو صعوبة الحصول على التكلفة الجارية للأصول بسبب عدم توفر أسعار منشورة لها في كثير من الأوقات.

الفصل العاشر
قياس الإيرادات

يعرف الايراد بانه اجمالي التدفقات النقدية الداخلة الى الوحدة الاقتصادية والتي تؤدي الى زيادة في اجمالي اصولها او نقص في اجمالي خصومها وعادة تنتج الايرادات من مايلي:

1- **بيع السلع التي تنتجها او التي تتاجر بها الوحدة الاقتصادية.**
2- **تقديم الخدمات للعملاء او تاجير اصولها المختلفة.**
3- **بيع اصول المشروع.**
4- **الاستثمار في الاوراق المالية واوجه الاستثمار الاخرى.**

وعادة ما يتم قياس الايراد محاسبيا بالقيمة المتوقع الحصول عليها مقابل بيع السلع او تقديم الخدمات ، اما الاقتصاديون فيرون بان الايراد يقاس بالقيمة السوقية للسلع او تقديم الخدمات اي القيمة الحالية للقيم النقدية المنتظر الحصول عليها من الايرادات الناتجة عن تبادل المنتجات في الأسواق .

اولا:- التطور التاريخي لمفهوم الايراد:

عبر التطور التاريخي لمفهوم الايراد قدمت العديد من التعاريف كان ابرزها :

1- **الايراد هو التدفق المتحقق من بيع السلع او تقديم الخدمات (المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين).**
2- **الايراد هو الزيادة الحاصلة في اجمالي اصول الوحدة الاقتصادية او النقص في اجمالي خصوم الوحدة الاقتصادية او كليهما معا نتيجة العمليات التي تمارسها تلك الوحدة (مجلس مبادئ المحاسبة المالية).**
3- **الايراد هو التدفق الداخل للوحدة الاقتصادية الذي يؤدي الى زيادة في اصولها او تخفيض في خصومها او كليهما معا نتيجة بيع السلع او تقديم الخدمات او من اي انشطة اخرى تمارسها الوحدة الاقتصادية.(مجلس معايير المحاسبة المالية).**

ومن دراسة التعاريف السابقة يتضح ما يلي:

1- **ان التعريف الذي قدمه (مجمع المحاسبين القانونيين الامريكي) يعبر عن وجهة نظر قائمة الدخل معتبرا ان الايراد هو حصيلة للنشاط الانتاجي او الاعتيادي الذي تمارسه الوحدة الاقتصادية.**
2- **أما تعريف (مجلس مبادئ المحاسبة المالية) فقد جاء ليعبر عن وجهة نظر قائمة المركز المالي وذلك حينما اعتبر أن الإيراد هو حصيلة المقابلة بين أصول الوحدة الاقتصادية وخصموها خلال فترة محاسبية معينة.**
3- **أما تعريف (مجلس معايير المحاسبة المالية) فقد جاء ليكون أكثر شمولا من التعريفين السابقين واعتبر من قبل الأكاديميين والممارسين ومؤسساتهم حجر الزاوية في البحث والتطبيق في هذا المجال .**

وبالتالي انقسم الباحثون إلى فريقين ،

د. عادل فاضل نجاد

الفريق الأول: يرى أن الايراد هو عبارة عن تدفق نقدي داخلي مهما كان مصدره ويؤدي الى زيادة احد او بعض عناصر اصول الوحدة المحاسبية او الى نقص احد او بعض عناصر خصومها او كليهما معا، بمعنى اخر ان انصار هذا الراي لا يفرقون في وجهة نظرهم بين الايرادات المتحققة عن الانشطة التشغيلية او الاعتيادية وبين الايرادات المتحققة عن الانشطة العرضية او الغير اعتيادية والتي لا ترتبط بالنشاط الرئيسي للوحدة المحاسبية.

اما الفريق الثاني: فيرى بان الايراد هو ذلك التدفق النقدي الداخل للوحدة المحاسبية والمتحقق من العمليات التشغيلية او الاعتيادية فقط دون غيره فيؤدي الى زيادة احد او بعض عناصر اصول الوحدة المحاسبية او الى نقص احد او بعض عناصر خصومها او كليهما معا.

وغالبا ما يطلق على وجهة نظر الفريق الاول مفهوم الايراد الشامل او مفهوم الدخل الشامل ، ويرى انصار هذا الراي بان مفهوم الدخل الشامل هو بان تضم قائمة الدخل كافة عناصر الايرادات والمصروفات خلال فترة معينة لتحديد دخل الفترة، اي بمعنى اخر تشمل هذه القائمة عناصر الايرادات والمصروفات الناتجة عن النشاط الاعتيادي و النشاط الغير اعتيادي.

في حين يطلق على وجهة نظر الفريق الثاني مفهوم ايراد التشغيل او مفهوم دخل التشغيل، حيث يرى انصار مفهوم الدخل التشغيلي بانه من الضروري ان تعرض قائمة الدخل كافة عناصر الايرادات والمصروفات المتعلقة بالنشاط الاعتيادي للوحدة المحاسبية، اما عناصر الايرادات والمصروفات الغير اعتيادية او العرضية فلا تعتبر من مكونات قائمة الدخل التشغيلية وانما تعتبر من مكونات قائمة الارباح المحتجزة.

ثانيا:- قياس الايراد:

المقصود بقياس الايراد هو تحديد القيمة المضافة لأصول الوحدة المحاسبية او التخفيض الحاصل في خصومها او مطلوباتها او كلاهما معا من العمليات المتعلقة من بيع السلع او تقديم الخدمات او السماح للغير باستخدام أصول الوحدة خلال فترة محاسبية معينة، ولا يقتصر قياس الايراد على هذا الجانب فقط وإنما يشمل التبادل العيني (الأصول) مع وحدات محاسبية أخرى وما تحققه من زيادة في أصولها خلال هذه العمليات محسوبا على أساس القيمة العادلة لعملية المبادلة والتي حققتها الوحدة المحاسبية في عملية خلق الإيراد .

ومن الضروري التمييز بين المكاسب والإيراد، إذ أن المكاسب تعني التدفق الداخل للوحدة المحاسبية والمتحقق من الأنشطة الغير اعتيادية أو العرضية والتي لا تتصف بالتكرار وليس لها علاقة بالنشاط الاعتيادي أو التشغيلي الذي تمارسه الوحدة المحاسبية. والمثال الواضح على المكاسب هو ما تحققه المشاريع أحيانا من مكاسب ينتج عن بيع بعض أصولها او موجوداتها الثابتة عند الاستغناء عنها لأسباب ترتبط بالتطور الفني أو التقني لوسائل الإنتاج الحديث المشابه لأصول الوحدة المحاسبية المستغنى عنها، أما الإيراد فهو يطلق على ما تحققه الوحدة المحاسبية من عائد نقدي أو عيني عن طريق ما تمارسه من أنشطة تشغيلية أو أنشطة اعتيادية.

وغالبا ما يعتبر الإيراد مكتسبا من الناحية المحاسبية عند أتمام عملية البيع والتسليم باعتبار أن نقطة البيع توفر للمحاسب دليلا موضوعيا يمكن بواسطته قياس قيمة الإيراد وتحديد درجة التأكد من تحققه.

ألا أن الاعتراف بالإيراد غالبا ما يرتبط بمشكلة تخصيصه بين الفترات المحاسبية المختلفة ولمعالجة هذه المشكلة يلجا الفكر المحاسبي إلى تطبيق أساس الاستحقاق في عملية توزيع الإيراد او تخصيصه على الفترات المحاسبية ، وذلك بان يخصص للفترة المحاسبية جميع الإيرادات التي تخصها سواء حصلت أم لم تحصل ويتم الاستعانة لتحقيق ذلك بالتسويات الجردية وينطبق نفس الأجراء بالنسبة للمصروفات التي تخص الفترة المحاسبية.

م. عباس فاضل جبار

ومن المشاكل الأخرى والتي غالبا ما تواجه المحاسب في توزيع الإيرادات المحققة عن الزيادة الطبيعية في قيم الأصول عند أعادة تقديرها في الفترات المحاسبية المختلفة كما هو الحال في الصناعات الاستخراجية والزراعية وتربية المواشي التي تطرأ عليها الزيادة التدريجية في قيمتها عبر الزمن مما يستوجب معها أعادة تقدير قيمها بصورة دورية بالمقارنة بالقيمة السوقية العادلة لمثل هذه الأصول، وبالتالي فان الإيراد يعتبر متحققا ومكتسبا في الفترة المحاسبية التي جرت بها عملية أعادة التقدير بمقدار القيمة المضافة للأصل بالمقارنة للفترة السابقة.

ثالثا:- توقيت الاعتراف بالإيراد:

يعترف بالإيراد محاسبيا عند إتمام عملية أثباته في السجلات المحاسبية والتعبير عنه بالقوائم المالية وذلك متى توفر شرطان أساسيا فيه هما:

1- إتمام عملية الاكتساب أو الاقتراب منها بدرجة معقولة.
2- الانتهاء من عملية المبادلة التجارية.

ومن النتائج التي تترتب على الشرطين السابقين وجود عدة أسس للاعتراف بالإيراد ، وهذه الأسس هي:

1- الاعتراف بالإيراد بمجرد بيع السلعة وتسليمها إلى العميل أي عند نقطة البيع.
2- الاعتراف بالإيراد قبل تسليم السلعة أي بمجرد الانتهاء من أنتاجها أو حتى خلال عملية الإنتاج كما في عقود الإنشاءات طويلة الأجل.
3- الاعتراف بالإيراد بعد تسليم البضاعة كما في البيع التاجيري أو البيع بالتقسيط.
4- الاعتراف بالإيراد بمرور الزمن بالنسبة للإيرادات التي تنتج عن استخدام الغير لأصول الوحدة المحاسبية مثل إيراد عقار وفوائد القروض.

ومن الأسس الأخرى والتي يجري فيها الاعتراف بالإيرادات وتوزيعها على الفترات المحاسبية المختلفة ما يعرف بأساس نسبة الإتمام والمطبقة في عقود المقاولات الإنشائية .

قياس المصروفات

أولا: مفهوم المصروفات:

عرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين المصروفات " بأنها جميع التكاليف المستنفذة والتي تم خصمها من أيراد الفترة المحاسبية "

بينما عرفها مجلس مبادئ المحاسبة المالية " بأنها عبارة عن أجمالي النقص في الموجودات أو أجمالي الزيادة في المطلوبات والناتجة عن القيام بنشاط موجه لتحقيق الإرباح ويتم قياس هذا النقص أو هذه الزيادة طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما أو المتعارف عليها .

ومن خلال التعاريف السابقة يفهم بان المصروف هو كل نقص في أصول الوحدة المحاسبية أو زيادة في التزاماتها أو كليهما معا نتيجة أنتاج سلع أو تأدية خدمات للغير ، أما الخسائر فهي النقص الحاصل في حقوق الملكية نتيجة للعمليات العرضية أو الغير اعتيادية أو نتيجة أحداث أو أي ظروف أخرى تؤثر على الوحدة المحاسبية ويستثنى منها توزيعات الإرباح للمالكين.

وعلى ضوء ما تقدم يمكن تمييز مجموعة من الخصائص التي تتمثل بها الخسائر وهي:

1- أن الخسائر هي عبارة عن نقص في صافي حقوق الملكية او صافي اصول الوحدة المحاسبية.
2- تختلف الخسائر باختلاف طبيعة عمل الوحدة المحاسبية او باختلاف الظروف التي تحيط بكل منها.
3- تنتج الخسائر عن عملية تبادلية مع وحدات محاسبية أخرى.

4- يتم التعبير عن الخسائر التي تؤثر سلبيا على حقوق المالكين بوحدة القياس النقدي.

ثانيا: عناصر المصروفات:

تتمثل المصروفات في المشروعات التي تمارس الأعمال التجارية بمجموعة من العناصر تكون اغلبها ممثلة بالاتي:

1- تكلفة البضاعة المباعة.
2- الأجور.
3- الاستهلاكات.
4- الإيجارات ومصروفات أخرى.

كما ان هناك العديد من عناصر المصروفات التي يجري تبويبها حسب أهميتها ووزنها النسبي بالقياس للعناصر الأخرى ، وبشكل عام يمكن القول بان المصروف هو عبارة عن اي تدفق خارجي في النشاط الجاري او الاعتيادي والذي تمارسه الوحدة المحاسبية والمستمر والذي ينتظر تكراره من فترة إلى أخرى، وتعريف المصروف بهذه الصيغة الهدف منه أعطاء أهمية نسبية اكبر لبيان أثره في تحقيق فائدة ذات قيمة للمعلومات المحاسبية مما ينعكس أثره بالتالي على مستخدمي القوائم المالية.

أما عناصر التكلفة فهي بشكل عام:

1- المواد الخام المباشرة. وهي مجموعة المواد الخام الأولية والتي يمكن تحديدها وتحميلها مباشرة على منتج معين بذاتها، وتكون غالبا أجزاء رئيسية في المنتج، وقد تكون المواد عناصر هامة وضخمة كالخشب وقد تكون ذات أهمية إلا أنها ضئيلة القيمة كالمسامير ومواد الغراء في عملية الإنتاج.
2- العمالة. يقصد بها ما يدفع للعمال من أجور مقابل عملهم ، وتعتبر الأجور من النفقات التي يمكن تحميلها على تكاليف صنف معين من المنتجات او على تكاليف عملية تكنولوجية أو مرحلة إنتاجية محددة بصورة مباشرة.
3- النفقات الصناعية الغير المباشرة (التكلفة الصناعية الإضافية). وهي النفقات التي يصعب تحميلها على تكاليف منتج محدد أو مرحلة معينة إي ان هذه النفقات تصرف او تحمل على الإنتاج بشكل عام وتخص الانتاج بأجمعة، لذلك فان مسألة توزيع وتحميل هذه النفقات من اعقد الموضوعات في محاسبة التكاليف وخاصة اذا كان المشروع ينتج عدة سلع ويمر كل منها بعدة مراحل صناعية متتالية وتختلف بمواصفاتها عن الاخرى .

ثالثا: قياس عناصر المصروفات.

تتم معالجة المصروفات محاسبيا من خلال ثلاث خطوات رئيسية وهي:

1- تحديد العناصر المكونة للمصروفات .
2- قياس العناصر المكونة للمصروفات.
3- الاعتراف المحاسبي للمصروفات.

فيما يتعلق بالنقطة الأولى فان هناك عدد من عناصر المصروفات قد تختلف من وحدة محاسبية عن وحدة محاسبية اخرى من حيث انواعها ، وبشكل عام فان قياس المصروفات يعتمد على العناصر المكونة لها.

اما قياس العناصر المكونة للمصروفات فقد كان رأي (موست) بان يتم قياس المصروفات بإحدى الطريقتين التاليتين:

الطريقة المباشرة والطريقة الغير المباشرة.

1- الطريقة المباشرة:

تقوم هذه الطريقة على أساس افتراض وجود علاقة بين المصروفات وبين الفترة المالية او بين المصروفات وبين أنشطة معينة وإيرادات معينة، وعلى هذا الأساس يتم التحديد المباشر لنصيب كل فترة أو كل نشاط في المصروفات ، أي بمعنى اخر التحديد

المباشر لذلك الجزء المستنفذ في موارد الوحدة المحاسبية في سبيل تحقيق نشاط معين.

2- الطريقة الغير مباشرة:

وتعتمد هذه الطريقة على تحديد قيمة الموجودات في نهاية الفترة على أساس ذلك القدر من الموارد الذي يمكن تحميله لإيرادات وأنشطة الفترات المقبلة ويعتبر الرصيد المتبقي هو مصروفات الفترة الحالية، وبناء على هذه الطريقة تحدد المصروفات على اساس المعادلة التالية:

الموجودات (المخزون) أول الفترة + المصروف خلال الفترة / المجموع – الموجودات (المخزون) أخر الفترة = مصروفات الفترة الحالية .

وفي الواقع العملي فهناك عدة طرق متبعة من قبل المحاسبين ، وبعد التطرق لطريقة القياس يمكن القول بان أساس القياس يعتمد على ثلاث أسس حسب رأي (هندركسن) وهي :

1- أساس القيم التاريخية لقياس المصروفات.

2- أساس القيم الجارية او السوقية لقياس المصروفات.

3- أساس المصاريف الوقتية او المحددة.

فبالنسبة إلى قياس المصروفات على أساس التكلفة التاريخية او تكلفة شراء او اقتناء الموجودات التي استنفذت او مقدار الالتزام الذي نشا نتيجة العمليات المالية التي حدثت وقت الشراء او الاقتناء او الالتزام في الوحدة المحاسبية، وان هذا الأساس يعتمد على:

- **يمكن أن يكون القياس أساس للقيمة التبادلية لتلك السلعة أو الخدمة عند وقت التحقق.**
- **تمثل مقياسا مناسبا للقيم الحقيقية للسلع والخدمات.**
- **يكون للوحدة دليلا لاكتساب البضاعة أو الخدمة من خلال قياس تاريخي مسجل في سجلات الوحدة المحاسبية.**

أما بخصوص أساس القيم السوقية أو الجارية فقد قدم (هورنكنر) نظريتين بهذا الخصوص وهما ،(نظرية التكاليف المتغيرة و نظرية التكاليف المستغلة).

1- نظرية التكاليف المتغيرة: وهي تقدم لنا أرباح تتفق مع مبدأ التحقق بالبيع وكذلك تقدم لنا تقويما للمخزون الغير مكتمل وتعالج التكاليف الثابتة على أنها تكاليف خاصة بالفترة المحاسبية .

2- نظرية التكاليف المستقلة: فهذه النظرية تقدم تقويما افصل للمخزون السلعي ولكن على حساب قياس الربحية متأثرة بتغيرات مستوى الإنتاج.

إلا ان قياس المصروفات على أساس القيم الجارية او السوقية يجنب الوحدة المحاسبية الكثير من الانتقادات الموجهة الى أساس التكلفة التاريخية ، والقيم الجارية تمثل القيمة البيعية لعوامل الإنتاج المستنفذة خلال الفترة المالية.

اما الأساس الثالث وهي قياس المصروفات الوقتية او المحددة فبموجبه يتحدد المصروف عند استهلاك البضاعة او الخدمة ، او لاستخدام تلك البضاعة او الخدمة للحصول على الإيرادات في وقت تقديم تقارير المصروفات للتسجيل في السجلات المحاسبية.

رابعا: توقيت الاعتراف بالمصروفات:

وتعني بتوقيت الاعتراف بالمصروفات هو تحديد اللحظة الزمنية التي يتحقق بها المصروف وإثباته محاسبيا ، فتحقق المصروفات بشكل عام والاعتراف بها يتم بمجرد ان تتضح للمحاسب ان هناك منافع اقتصادية قد تم الحصول عليها نتيجة استنفاذ تلك المصاريف في اعمال او نشاط الوحدة المحاسبية خلال فترة معينة.

وقد أوضح مجلس معايير المحاسبة المالية وجود نوعين من المصاريف التي ترتبط بمبدأ مقابلة المصروفات بالايرادات هما:

د. عادل فضل جديد

1- مصروفات ترتبط بشكل مباشر بالإيرادات التي تم تحققها وجرى اثباتها محاسبيا خلال فترة محاسبية معينة ، على ان تجري مقابلة المصروفات بالايرادات هنا على اساس وجود علاقة سببية بين المصروفات والايرادات.
2- مصروفات لا ترتبط بصورة مباشرة بالإيرادات ولكن يمكن ربطها بطريقة او باخرى بالفترات المحاسبية ، أي ان المقابلة هنا تكون على أساس افتراض علاقة بين المصروف وبين نشاط فترة او فترات معينة، وبهذا وجد نوعان من المصروفات وهي:

أ- مصروفات يمتد أثرها لأكثر من فترة محاسبية واحدة وهنا يتم الاعتراف بالمصروف على أساس التوزيع (التخصيص) للتكلفة على الفترات المختلفة.
ب- مصروفات تقتصر أثرها على الفترة المحاسبية التي يتم فيها الإنفاق وبالتالي يتم الاعتراف بها على أساس التحميل الفوري.

قياس الدخل

أولا: الدخل بالمفهوم الاقتصادي والمحاسبي.

يختلف مدلول الدخل بالمفهوم الاقتصادي عن مدلوله بالمفهوم المحاسبي ، فحسب المفهوم الاقتصادي يتمثل الدخل بالحد الأقصى من الموارد الاقتصادية التي يمكن للفرد ان يستهلكها خلال فترة زمنية معينة مع بقاء ثروته في نهاية تلك الفترة بنفس المقدار التي كانت عليه في بداية الفترة .

ويتماشى هذا المفهوم مع ما يعرف لدى الاقتصاديين بمنهج المحافظة على رأس المال وخاصة في فترات التضخم الاقتصادي وما يترب عليه من ارتفاع معدلات التضخم ناتج عن تغير حاد وملحوظ في انخفاض القيمة الشرائية لوحدة النقد، وبالتالي يصبح العنصر الأساسي للوحدة الاقتصادية هو المحافظة على القيمة الحقيقية لرأسمالها وليس القيمة الاسمية فقط والمتمثلة بعدد الدنانير لوحدة النقد، ومن هنا تصبح مشكلة قياس الدخل للمنشاة الاقتصادية في هذه الأحوال أكثر تعقيدا بسبب الصعوبات التي تنشا في قياس القيمة الحقيقية لكل من مجوداتها ومطلوباتها.

وكان عالم الاقتصاد (ادم سمث) اول من عرف الدخل بمفهومه الاقتصادي بانه " ذلك المبلغ الذي يمكن للفرد ان يصرفه او ينفقه خلال فترة زمنية معينة وذلك دون المساس برأس المال "ثم تبعة زميله الاقتصادي (هيكس) فعرف الدخل " بانه يمثل الفرق بين ثروة الفرد في نهاية الفترة وثروته في بداية الفترة نفسها".

تطبيقا على ما تقدم يمكن قياس الدخل الدوري للوحدة الاقتصادية عن طريق المقارنة بين قيمة صافي أصولها في بداية الفترة المالية بقيمة صافي أصولها في نهاية تلك الفترة وذلك بعد الآخذ في الحسبان أي تغير يحدث في حقوق الملكية أما بسبب الزيادة أو تخفيض رأس المال أو بسبب المسحوبات التي تحدث خلال تلك الفترة، ويقصد بصافي أصول الوحدة الاقتصادية في لحضه زمنية معينة الفرق بين قيمة موجوداتها في تلك اللحظة وقيمة مطلوباتها في نفس تلك اللحظة.

ويختلف المحاسبون عن زملائهم الاقتصاديون في المنهج او المدخل الذي يسلكونه لقياس دخل الفترة المحاسبية ، فمن حيث المفهوم يهمل المحاسبون تمسكهم بافتراض ثبات وحدة النقد ، إي تغير يحدث في القيمة الشرائية للمقياس الذي تقاس به أصول الوحدة الاقتصادية في بداية الفترة وفي نهاية الفترة ولذلك يتمسكون بمبدأ الكلفة التاريخية في أثبات موجودات ومطلوبات الوحدة الاقتصادية، أما من حيث أسلوب القياس يركز المحاسبون في قياس صافي دخل الفترة المحاسبية على حركة الأنشطة التي تحدث خلال الفترة المحاسبية وذلك بدلا من التركيز فقط على التغير الحادث في صافي أصولها خلال تلك الفترة، بمعنى اخر يسلك الاقتصاديون في

قياس دخل الفترة المحاسبية على مدخل او منهج المحافظة على رأس المال، بينما يسلك المحاسبون على منهج او مدخل العمليات وذلك بتركيزهم على حركة العمليات المالية التي تؤديها الوحدة الاقتصادية، ونقصد بالعمليات المالية التي تؤديها الوحدة الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية بما يحدث من إيرادات ومصروفات ومكاسب وخسائر وعلى هذا الأساس يقاس صافي دخل الفترة المحاسبية وفقا لمدخل العمليات بالمعادلة التالية:

دخل الفترة = الإيرادات – المصروفات + المكاسب - الخسائر

ويمتاز مدخل العمليات في قياس الدخل الدوري للفترة المحاسبية عن مدخل المحافظة على رأس المال لأنه يوفر معلومات أكثر تفصيلا عن مصادر هذا الدخل مما يتماشى مع مبدأ الإفصاح ، كما يوضح اثر الأنشطة التي تمارسها الوحدة الاقتصادية على العائد المحقق على الأموال التي يستثمرها ملاك تلك الوحدة الاقتصادية وبالتالي يوفر مجموعة من المؤشرات التي يمكن التنبؤ بها للتدفق النقدي المستقبلي في الوحدة الاقتصادية.

وتتمثل إيرادات الوحدة الاقتصادية لفترة محاسبية بجملة من التدفقات النقدية الداخلة وأية زيادة اخرى تحدث في موجودات المنشاة أو نقص في التزاماتها تحدث خلال تلك الفترة كنتيجة لإنتاج وبيع السلع أو تأدية خدمات للغير وذلك خلال تلك الفترة.

بينما تتمثل مصروفات الوحدة الاقتصادية لفترة محاسبية معينة في التدفقات النقدية الخارجة أو إي نقص في موجوداتها أو زيادة في التزاماتها تحدث خلال تلك الفترة نتيجة لإنتاج وبيع السلع او تأدية خدمات للغير وذلك خلال تلك الفترة.

اما المكاسب فتمثل اي زيادة تحدث في صافي اصول الوحدة الاقتصادية نتيجة عن أعمال تقع خارج نشاطها الأساسي او الاعتيادي وكذلك عن جميع العمليات والإحداث الاخرى والتي تؤثر على صافي الاصول وذلك بخلاف الزيادة التي تنتج عن ايرادات الوحدة الاقتصادية او عن استثمارات إضافية للملاك المنشاة.

في حين تمثل الخسائر اي نقص يحدث في صافي اصول الوحدة الاقتصادية عن اعمال تقع خارج نشاطها الاساسي او الاعتيادي او عن أي عمليات او إحداث أخرى تؤثر على صافي الاصول وذلك بخلاف النقص الذي ينتج اما عن مصروفات او توزيعات للارباح على اصحاب الوحدة الاقتصادية.

ثانيا: طرق قياس الدخل وفقا لمفهوم الدخل الشامل.

في قياس الدخل وفقا لمدخل العمليات يمكن للمحاسب ان يستخدم احد المفهومين:

المفهوم الاول: هو مفهوم دخل العمليات الجارية ووفق هذا المفهوم بان لا يدخل في نطاق تحديد صافي الدخل الدوري إلا فقط البنود او العناصر العادية والتي تحدث عن عمليات او انشطة متكررة ، اما البنود او العناصر الغير عادية او الغير متكررة فلا تدخل في نطاق تحديد صافي الدخل الدوري وإنما تعامل على أنها تعديل لرصيد الارباح المحتجزة.

المفهوم الثاني: هو مفهوم الدخل الشامل ووفقا لهذا المفهوم فتدخل البنود او العناصر الغير عادية او الغير متكررة جنبا الى جنب مع البنود او العناصر العادية او المتكررة في تحديد الدخل الدوري ولكن على شرط ان تدخل هذه البنود بقيمتها الصافية بعد الخصم الضريبي في صورة منفصلة عن الدخل من النشاط الاعتيادي او دخل العمليات الجارية .

ولقد عرف المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) البنود او العناصر الغير عادية على انها " بنود الدخل او المصروفات التي تنشا عن احداث او عمليات يمكن تمييزها بوضوح عن الانشطة الاعتيادية للوحدة الاقتصادية ولذا لا يتوقع حدوثها بانتظام وانما تحدث بشكل غير متكرر".

ولكي يعامل البند او العنصر ضمن فئة البنود او العناصر الغير عادية او العرضية ، يجب ان تتوفر فيه الشروط الثلاثة التالية مجتمعة:

1. **ان يحدث هذا البند عن عمليات او انشطة لا تقع في اطار النشاط الاعتيادي للمنشاة.**
2. **ان لا يتصف بصفة التكرارية.**
3. **ان يتصف هذا البند بصفة الأهمية النسبية من زاوية حجمه.**

د. عادل فاضل محمد

ومن أمثلة البنود الغير اعتيادية ، الخسائر التي تصيب المنشاة بسبب الفيضانات او الزلازل ، او بسبب مصادرة موجودات الشركة بقرارات سياسية، او بسبب الخسارة التي تنشا بسبب صدور قرار حكومي يحظر بيع او توزيع منتج من منتجات الشركة لمخالفته للعادات او التقاليد، وتدخل هذه البنود الغير اعتيادية في بند منفصل بقيمتها الصافية في تحديد دخل العمليات بعد خصم الضريبة .

وهناك بنود يطلق عليها بنود استثنائية أو بنود أخرى مثل المكاسب او الخسائر التي تنشا عن تقلب في أسعار صرف العملات الأجنبية ، ومكاسب او خسائر بيع الاصول الثابتة. وتدخل هذه البنود الاستثنائية في بند منفصل ايظا في تحديد دخل العمليات بقيمتها الإجمالية.

الأثر المتراكم للتغيير في السياسات المحاسبية:

تقضي المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بإتباع مبدأ الثبات أو الاتساق في تطبيق السياسات المحاسبية المعتمدة في أعداد القوائم المالية، وبناء لمبدأ الثبات فانه لا يجوز لإدارة المنشاة التغير من مبدأ أو سياسة محاسبية معينة إلى مبدأ أخر أو سياسة محاسبية أخرى مثل طريقة الاستهلاك أو طريقة المخزون ألا في حالتين استثنائيتين وفق الفقرة (42) من المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) .

1- **ان يكون هذا التغيير تنفيذا لقرار او تشريع حكومي او لمعيار محاسبي صادر عن احد المجمعات المهنية المعتمدة.**
2- **ان يكون الهدف من هذا التغير هو تحقيق فائدة للمنشاة وللمساهمين ولمستخدمي المعلومات عن طريق الإفصاح عن هذا التغير وأسبابه وأثره المتراكم على البيانات المالية.**

وتتفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها على معالجة اثر التغيير في السياسات المحاسبية ضمن البنود الغير متكررة وذلك بإظهاره في قائمة الدخل وبقيمته الصافية بعد خصم مصروف الضريبة.

وبقصد توضيح الاثر المتراكم للتغير في السياسات المحاسبية وكيفية معالجتها في قائمة الدخل نسوق المثال التالي.

الفصل الثالث عشر

قياس الأصول:

تعتبر الميزانية قائمة أو كشف تضم في احد جوانبها مصادر التمويل وفي الجانب الثاني استخدامات هذه المصادر ويسمى الجانب الأول بالأصول أو الموجودات أما الجانب الثاني فيسمى بالمطلوبات وحقوق الملكية، وان الأساس من أعداد الميزانية العمومية أو قائمة المركز المالي هو تصوير المركز المالي للوحدة الاقتصادية في تاريخ معين وليس في السنة المنتهية لان المركز المالي يتغير يوميا بعد كل عملية مالية تثبت في الدفاتر المحاسبية نتيجة انعكاسات القيد المزدوج على معادلة الميزانية ولذلك يقال المركز المالي في لحظة زمنية معينة.

وبالتالي فان الأصول تمثل الجانب الرئيسي في الميزانية العمومية والوسيلة التي يستخدمها المشروع لتحقيق أهدافه.

أولا:- مفهوم الأصول.

هي عبارة عن مجموعة الموارد أو الوسائل الاقتصادية التي تمتلكها الوحدة من اجل الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية منها لأكثر من فترة مالية وذلك باستخدامها في العملية الإنتاجية وليس لأجل بيعها وتحويلها إلى نقدية مثل الآلات والمكائن والمعدات وغيرها.

ثانيا:- أنواع الأصول.

عباس فاضل جياد

تقسم الأصول إلى فئتين رئيسيتين وفق معيار السيولة إي مدى قابلية الأصل للتحول إلى نقد وهما:

1- أصول متداولة أو قصيرة الأجل.

وتشمل هذه الفئة موجودات مثل النقدية والمدينين وأوراق القبض والأوراق المالية القصيرة الأجل والمخزون والمصروفات المدفوعة مقدما والإيرادات المستحقة ويطلق على هذا النوع من الأصل رأس المال العامل .

2- الأصول طويلة الأجل.

ويمكن تقسيم هذه الفئة إلى مجموعتين:

أ- مجموعة الأصول الملموسة.

وتشمل هذه الموجودات الاستثمارات والممتلكات والمباني والمعدات والأراضي وغيرها، ويتم استهلاكه على مدار عمرها الإنتاجي ماعدا الأراضي .

ب-مجموعة الأصول الغير ملموسة.

وتشمل هذه المجموعة موجودات ليس لها كيان مادي ملموس مثل الشهرة وحق الاختراع والعلامة التجارية وحق التأليف والنشر، ويتم عادة إطفاء هذا النوع من الأصول على مدار عمرها الإنتاجي.

وتعرض الأصول في الميزانية حسب توليدها أو تحقيقها للإيراد ، ففي المشاريع الصناعية تعتبر الأصول الثابتة أو طويلة الأجل بمثابة الأصول المحققة للإيراد، بينما في المشاريع التجارية تعتبر الأصول المتداولة هي التي تحقق الإيرادات .

ثالثا:- قياس الأصول القصيرة الأجل(المتداولة).

1- الاستثمارات قصيرة الأجل.

أن ما يميز الإدارة المالية الرشيدة في المشروعات الاقتصادية هو استخدامها الأمثل للموارد المالية المتاحة وبعدم تعطيل النقدية الفائضة عن الاستثمار ، ولذلك غالبا ما يتم استثمار النقدية الزائدة لفترات قصيرة الأجل بهدف تحقيق عائد مالي وهناك عدة أنواع من الاستثمارات القصيرة الأجل تأخذ احد الصور التالية:

- **الاستثمارات في أسهم الشركات لفترة تقل عن السنة.**
- **الاستثمارات في السندات لفترة تقل عن السنة .**
- **إيداع النقدية لدى المصارف في حسابات التوفير والتي تقل مدتها عن السنة.**

وبناء على ما تقدم فان الاستثمارات في الأوراق المالية تعتبر من الأصول المتداولة متى توفر فيها شرطان أساسيان وهما:

1- أن تستطيع الوحدة الاقتصادية بيع استثماراتها في الأوراق المالية بدون أي صعوبات وبوقت قصير لغرض الحصول على النقدية اللازمة لتشغيلها في الوقت المناسب.

2- أن يكون الغرض من شراء الأوراق المالية هو الاستثمار المؤقت للفائض النقدي والذي لا يزيد عن سنة مالية.

وتقاس قيمة الاستثمارات قصيرة الأجل في الأوراق المالية على أساس سعر الشراء مضافا أليها كافة المصروفات الأخرى المترتبة على الشراء مثل العمولة ومصاريف التسجيل.

2- المخزون السلعي:

يعتبر المخزون السلعي من أكثر الأصول المتداولة أهمية في الوحدات الاقتصادية لان أي خطا في تحديد قيمته سوف يؤثر على دقة المركز المالي وعلى إجمالي الأصول وبالتالي يؤثر على حقوق الملكية، وباعتبار المخزون احد عناصر كلفة البضاعة المباعة فانه إذا كان احد عناصره غير صحيح فسوف يؤثر ايظا على مجمل الربح وصافي الربح ، بالإضافة إلى ذلك فان

المخزون السلعي أخر المدة هو المخزون السلعي أول المدة للفترة التي تليها مما ينسحب الخطأ على صحة نتائج الفترة التالية.
وعلى هذا الأساس يمكن أن ندرك أهمية دراسة المخزون السلعي من حيث طرق تقييمه وتأثيره على تحديد نتيجة أعمال الوحدة الاقتصادية ومركزها المالي.
فيستعمل مصطلح المخزون في المنشات التجارية للتعبير عن البضاعة المملوكة للمنشاة والمعدة للبيع كما يستعمل في المنشاة الصناعية للتعبير عن المواد اللازمة للإنتاج والإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل.
المخزون أخر المدة.
يشتمل المخزون في أخر المدة على جميع عناصر البضاعة المملوكة للمنشاة بغض النضر عن الحيازة الفعلية لهذه البضاعة ومكان وجودها ، لهذا فانه يتم أدراج العناصر التالية بقوائم الجرد:

- **البضاعة الموجودة في مخازن المنشاة ومتاجرها ومعارضها وفروعها.**
- **البضاعة الموجودة لدى وكلاء البيع.**
- **البضاعة الموجودة في المستودعات أو مخازن الكمارك بعد إثباتها كمشتريات.**
- **البضاعة التي لا زالت في الطريق وينص عقد شراؤها على التسليم في محلات البائع أو ميناء التصدير بعد أثبات قيمتها كمشتريات.**

ويستبعد من عناصر المخزون في أخر المدة البضاعة التي تم بيعها ولم تسلم بعد، والبضاعة الموجودة بالمخازن كتامين أو كرهن .
المعالجة المحاسبية للمخزون أخر المدة
تنحصر المعالجة المحاسبية للمخزون في أخر المدة في نظامين رئيسيين هما نظام الجرد المستمر ونظام الجرد الدوري.

1- نظام الجرد المستمر.

يقوم هذا النظام على أساس مسك سجلات منتظمة تظهر باستمرار كمية وقيمة المخزون السلعي في أي تاريخ ، حيث يخصص صفحة أو أكثر لكل صنف من أصناف البضائع أو السلع المختلفة ضمن دفتر أستاذ المخازن ، ووفقا لهذا النظام عند الشراء يتم إثبات العملية على أساس سعر التكلفة في تاريخ الشراء بالقيد الأتي:

من حساب / مخزون البضاعة
إلى حساب / الدائنين أو النقدية

وعند البيع يتم أجراء قيدين بعد كل عملية بيع : الأول إثبات خروج البضاعة من المخازن بسعر التكلفة بالقيد التالي:

من حساب/ تكلفة المبيعات
إلى حساب/ مخزون البضاعة

والثاني أثبات عملية البيع بالقيد التالي:

من حساب / المدينون أو النقدية
إلى حساب / المبيعات

ويمثل رصيد حساب مخزون البضاعة الرصيد الدفتري للبضاعة والتي يجب أن يكون موجود في أي تاريخ وفي نهاية السنة المالية يتم تشكيل لجنة للجرد للتأكد من صحة الرصيد الدفتري للمخزون والرصيد الفعلي ومعالجة الانحرافات أن وجدت.
ويتميز نظام الجرد المستمر بما يأتي:
1- تحقيق رقابة مستمرة على المخزون السلعي.
2- أمكانية تحديد رصيد المخزون في أي وقت أو تاريخ.

عادل فاضل جياد

3- إمكانية متابعة الحدود الدنيا والحدود القصوى لأي عنصر من عناصر المخزون السلعي بحيث لا يقل عن الحد الأدنى فتكون المنشاة في حاجة ماسة للسلع ولا يزيد عن الحد الأقصى فيكون لدى المنشاة سلع مكدسة.

2- نظام الجرد الدوري.

في ضل هذا النظام يتم الجرد الفعلي لكمية المخزون لتحديد الكمية الفعلية المتبقية من البضاعة بواسطة لجان تشكل لهذا الغرض تكون مهمتها عد وقياس ووزن كل الأصناف الموجودة بالمخازن والمملوكة للمنشاة وذلك بحضور المحاسب القانوني للمنشاة وتسجل نتائج الجرد في قوائم أو كشوف تحتوي على بيانات تفصيلية منها اسم الصنف، مواصفاته، وحدة القياس، الكمية، سعر التكلفة، سعر السوق.

ومن ثم يقيم المخزون في نهاية الفترة ويتم إثباته في الدفاتر بالقيد التالي:

من حساب/ مخزون أخر المدة

إلى حساب/ المتاجرة

طرق تحديد تكلفة المخزون.

عند تحديد تكلفة المخزون يجب مراعاة التفرقة بين مرحلتين منفصلتين في عملية القياس:

المرحلة الأولى : هي انسياب أو تدفق البضاعة من الموردين إلى مخازن المنشاة .

المرحلة الثانية : هي خروج البضاعة من مخازن المنشاة إلى العملاء أو إلى عمليات الإنتاج.

فيما يتعلق بالمرحلة الأولى فلا توجد مشكلة محاسبية تتعلق بتحديد كلفة البضاعة التي تثبت في السجلات لان التكلفة تشمل سعر الشراء الوارد في وصل الشراء مضافا إليه جميع المصاريف حتى وصول البضاعة الى المخازن مثل مصاريف نقل البضاعة ومصاريف التامين عليها والرسوم الكمركية وغير ذلك من المصاريف حتى وصول البضاعة الى مخازن المنشاة.

اما فيما يتعلق بالمرحلة الثانية عند خروج البضاعة من مخازن المنشاة الى العملاء أو الى عمليات الإنتاج فتصبح مشكلة تحديد التكلفة أكثر تعقيدا إذ تواجه المحاسب مشكلة تحديد تكلفة كميات وسلع المخزون المنصرفة بأثمان شراء مختلفة وخلال فترة واحدة علاوة على مشكلة تحديد تكلفة وحدات البضاعة الباقية أخر المدة في المخازن.

وحتى نحصل على إجابة كافية لهذه المشكلة فهناك عدة طرق لتحديد تكلفة المخزون أهمها:

1- طريقة التمييز العيني.

تقوم هذه الطريقة على أساس تمييز وحدات المخزون اخر المدة المتبقية وفقا لتاريخ شرائها بحسب وصل الشراء ومن ثم يتم ضرب وحدات المخزون في سعر الوحدة وفقا لتاريخ شرائها.

2- طريقة الوارد اولا االصادر اولا.

تقوم هذه الطريقة على ان البضاعة التي يتم شرائها او انتاجها اولا تباع اولا اي باقدم الاسعار ويتم تحديد تكلفة المخزون اخر المدة بموجب احدث أسعار الكميات الواردة.

تمتاز هذه الطريقة بأنها تظهر المخزون بالميزانية العمومية بقيمة اقرب ما تكون إلى قيمته العادلة أي بالقيمة السوقية.

3- طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا.

تقوم هذه الطريقة على ان البضاعة التي يتم شرائها او إنتاجها أخيرا تباع أولا أي بأحدث الأسعار اما تحديد تكلفة المخزون أخر المدة فيتم بأقدم الأسعار . ومن عيوب هذه الطريق هو أظهار المخزون اخر المدة بالميزانية العمومية ابعد ما تكون عن قيمته العادلة او السوقية.

4- طريقة المتوسط المرجح .

د. عماد فاضل جياد

ووفقا لهذه الطريق يتم تحديد متوسط كلفة الوحدة كالأتي:
(كلفة مخزون اول المدة + كلفة المشتريات) بالقسمة على (وحدات مخزون اول المدة + وحدات المشتريات) بالنسبة للوحدات المباعة ، أما تكلفة مخزون أخر المدة المتبقية فهي عبارة عن عدد وحدات مخزون أخر المدة مضروبا في متوسط تكلفة الوحدة.

رابعا: قياس الأصول طويلة الأجل:

لقياس عناصر تكاليف الأصول طويلة الأجل يجب التمييز بين نوعيين منها:

- **الأصل الذي يعتبر صالح للاستخدام بمجرد شراءه ونقله ، هنا تكون تكلفة الأصل تتكون من سعر الشراء حسب وصل الشراء مضافا له مصاريف النقل ومن الأمثلة على هذا النوع من الأصول الالات الحاسبات والآلات الكاتبة .**
- **الأصل الذي عند شراءه يحتاج الى بعض النفقات الضرورية اللازمة لعملية التشغيل ، هنا تكون تكلفة الاصل تتكون من سعر الشراء مضافا لها كافة المصاريف المتعلقة بالأصل وايظا يضاف اليها المصاريف المتعلقة بالإعداد والتركيب والتشغيل. مثل المكائن التي تحتاج الى تركيب ومن ثم التشغيل .**

وهذه المصاريف تعالج على أنها من ضمن تكلفة الاصل ، اما الإضافات او التحسينات بعد عملية تشغيل الاصل فتعتبر جزء من تكلفة الاصل ما دامت تؤدي الى زيادة في القدرة الانتاجية وتعتبر مصروفات رأسمالية وما عدا ذلك تعتبر نفقات ايرادية تحمل على الفترة المالية التي أنفقت فيها.

تكلفة الأراضي:

تعتبر الأراضي من الاصول طويلة الاجل والمتمثلة في الممتلكات الطبيعية الملموسة والمنظورة بالعين ويكون عمرها الانتاجي غير محدد بفترة زمنية معينة.

وتتكون تكلفت الاراضي من سعر الشراء مضافا اليها مصاريف قانونية (الضرائب، تسجيل الملكية، الرسوم وغيرها). كما يعتبر جزء من تكلفة الأرض المصاريف التي يتكبدها المالك الجديد عند إزالة المباني القديمة الموجودة اصلا على الارض قبل شرائها ، اما الانقاض الناجمة عن هدم المباني القديمة فتطرح من التكلفة بعد بيعها، وتعامل الأراضي محاسبيا كوحدة منفصلة عن الإنشاءات التي تقام عليها.

تكلفة المباني:

تدخل في تكلفة المباني كل ما ينفق عليها نقدا او عينا في سبيل الحصول على المباني بقصد الامتلاك سواء كان بواسطة التشييد او الشراء.

وبالتالي تتمثل تكلفة المباني بجميع المصاريف اللازمة لامتلاك المبنى لغاية ان يصبح جاهز للاستخدام مثل أجور العمال، مواد البناء الأولية، رسوم التسجيل وغيرها، اما اذا عهدت الوحدة الاقتصادية في تشيد المباني الى المقاول ففي هذه الحالة تكون تكلفة المباني هي قيمة العقد المتفق عليه بين الطرفين.

اما مصاريف الصيانة بعد تشيد واستخدام المبنى فتعتبر مصروفات ايرادية تحمل على ارباح وخسائر الفترة التي تمت فيها المصاريف.

ومن المشاكل المحاسبية التي تواجه المحاسب هي ما يتعلق بمعالجة المباني القديمة والتي سيجري استبدالها بمباني جديدة ، وذلك من حيث معالجة تكلفة ازالة المباني القديمة.

وفي هذا المجال هناك عدة أراء لحل هذه المشكلة منها:

- **اذا كان الغرض الاساسي من شراء الأراضي هو تشييد بناء جديد ، فهنا تعتبر جميع التكاليف المتعلقة بإزالة المبنى القديم جزءا من تكلفة الأراضي وتحمل على حساب الأراضي.**

- **اما اذا كانت ازالة المبنى القديم بهدف انشاء مبنى جديد بدلا عنه يستخدم في الاغراض التشغيلية فان تكاليف الازالة تعتبر مصروفات ايرادية تحمل على الفترة التي نفذت خلالها عملية الازالة، واما الانقاض فعند بيعها تعتبر ايرادات تخص الفترة التي تحققت فيها هذه الايرادات.**

والاساس التي تقوم عليها المعالجة السابقة هو البحث عن العلاقة السببية بين النفقة وتكلفة الأصول او احد عناصرها ، بمعنى البحث عن مدى ارتباط النفقة بالأصل الذي تمتلكه المنشاة.

قياس تكلفة تملك الأصول الملموسة طويلة الأجل :

ان الهدف من قياس تكلفة الاصول طويلة الاجل هو تحديد قيمة الاصل في تاريخ الحصول عليه على اساس القيمة السوقية للاصل ، وفي الكثير من الاحيان تشتري الوحدات الاقتصادية اصل مع الاستفادة من الخصم النقدي الذي يمنحه المورد ، ففي هذه الحالة تظهر قيمة الاصل على اساس سعر الشراء مطروحا منه قيمة الخصم النقدي المكتسب فعلا.

الاستبدال بأصول غير نقدية :

قد يحدث في بعض الوحدات الاقتصادية ان يستبدل احد الاصول بأصل اخر وقد يتم الاتفاق على دفع او استلام مبلغ نقدي مقابل الأصل المتنازل عنه، وعند عملية الاستبدال العيني بأصول اخرى يحدث ما يلي:

- **يتم الاعتراف بالخسائر الناجمة عن عملية المبادلة سواء كانت الأصول متماثلة (متجانسة) او اصول غير متماثلة (متجانسة) ويتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية.**
- **لا يتم الاعتراف بالمكاسب الناجمة عن عملية المبادلة بالأصول المتماثلة (المتجانسة) وهنا يتم أثبات الاصول المتبادلة على أساس القيمة الدفترية للاصل.**
- **يجب الاعتراف بالمكاسب الناجمة عن عملية المبادلة باصول نقدية وغير نقدية معا، وهنا يجب الاعتراف بالمكاسب المتحققة للوحدة الاقتصادية التي استلمت فعلا نقدية بالإضافة الى الاصل الغير النقدي المماثل.**
- **يتم الاعتراف بالمكاسب والخسائر الناجمة عن عملية المبادلة للأصول الغير متماثلة (متجانسة).**

قياس التكاليف الإضافية للأصول طويلة الأجل:

يجري احتساب تكاليف الإضافات ويتم تحميلها على تكلفة الأصل اذا كانت هذه الإضافات تؤدي الى إطالة العمر الإنتاجي للأصل او تحسين قدرته الإنتاجية وتعتبر هذه الإضافات مصاريف رأسمالية وبالتالي يستدعي تعديل العمر الإنتاجي للأصل وكذلك الاستهلاك.

خامسا: قياس الأصول الغير ملموسة.

يقصد بالاصول الغير ملموسة تلك الاصول التي لايكون لها وجود مادي ملموس ولا يمكن التأكد من منافعها المستقبلية المحتملة عند استخدامها في العمليات التشغيلية، ومن أمثلتها (شهرة المحل، العلامات التجارية، حقوق النشر، براءات الاختراع وغيرها).

وتتميز هذه الاصول بالعمر الانتاجي المحدود و عدم وضوحها مما تخلق صعوبة في تقدير قيمتها ، ويمكن تحديد اهم صفاتها بالاتي:

1. **انعدام كيانها المادي الملموس.**
2. **عدم أمكانية التأكد من منافعها المستقبلية المحتملة.**
3. **عمرها الإنتاجي محدود.**
4. **صعوبة المعرفة المسبقة لقيمتها الحقيقية.**
5. **خضوع قيمتها للتقلبات الحادة.**
6. **صعوبة تقدير قيمتها السوقية لانعدام وجودها المادي الحقيقي.**

الشهرة:

قدمت للشهرة عدم تفسيرات متعددة إلا ان جميعها تنحصر بتفسيرين هما:

- التفسير الأول وهو تفسير غير محاسبي يرى أصحابه بان الشهرة هي عبارة عن منافع تتولد نتيجة لما تتمتع به الوحدة الاقتصادية من سمعة طيبة وسط الجمهور بسبب العلاقات الحسنة التي كونتها مع العملاء.
- التفسير الثاني وهو تفسير من وجهة نظر محاسبية حيث يرى أصحابه بان شهرة المحل هي عبارة عن القيمة الحالية للإرباح الغير عادية المستقبلية والتي تزيد عن مقدار العائد العادي على صافي الاصول والذي يمكن تحديده، على أساس أن سمعة أي وحدة اقتصادية لا تحددها فقط العلاقات الطيبة مع العملاء ، وإنما هناك عوامل أخرى : وجود الإدارة المتميزة، الكفاءة في الإنتاج والأعمال الاخرى، او ضعف المنافسة التي تواجهها الوحدة الاقتصادية من الوحدات الاخرى.

وتحسب قيمة شهرة المحل بالفرق بين القيمة العادلة لصافي الأصول المشتراه والتكلفة الفعلية المدفوعة عند شراء وحدة اقتصادية مستمرة في بنشاطها وتسجل قيمة الشهرة بالسجلات المحاسبية .

مصاريف التأسيس:

وهي عبارة عن النفقات او المصاريف التي تنشا قبل تواجد الشخصية المعنوية للوحدة الاقتصادية كمصاريف دراسة الجدوى الاقتصادية ومصاريف التسجيل والنشر والإعلان وأي مصروفات اخرى تدفع الى جهات متعددة نظير بعض الخدمات التي تقدم لأجل أنشاء الوحدة الاقتصادية ، ومصاريف التأسيس هي أعباء مؤجلة على شكل مدفوعات مقدمة.

وتعالج مصروفات التأسيس محاسبيا كمصاريف رأسمالية تظهر بقائمة المركز المالي كأصل غير ملموس ويجوز محاسبيا إطفائها خلال فترة قصيرة الأجل لا تتجاوز الخمس سنوات.

وبالتالي فان الأصول الغير ملموسة تظهر بقائمة المركز المالي بفقرة مستقلة بجانب الأصول تحت مسمى الأصول الغير ملموسة وبالقيمة الصافية بعد طرح أعباء الإطفاء السنوي بدون ان يظهر لها مقابل لمجمع الإطفاء لان عملية الإطفاء تتم بصورة مباشرة مع الإفصاح بملاحظة ترفق بالقوائم المالية تبين الطريقة المتبعة في الإطفاء مع ذكر الفترة للعمر الافتراضي للأصل الغير ملموس لحين التوقف عن استخدام الأصل.

الفصل الرابع عشر

قياس الالتزامات:

تحتاج الوحدة الاقتصادية أثناء التأسيس وبعد التأسيس الى الأموال اللازمة والضرورية لتمويل عملياتها المختلفة وتختلف هذه الأموال من حيث مصادرها ومدة استحقاقها فهي :

- اذا كانت جزء من مساهمة المالكين برأسمال الوحدة الاقتصادية فإنها تعتبر من مصادر التمويل الداخلية ومن ضمن حقوق الملكية.
- واذا كانت المصادر ناجمه عن تقديم سلعة تجارية او مالية للمنشاة فان هذا المصادر التمويلية تعتبر خارجيا او مقترضا، وتعتبر دين او التزام بذمة الوحدة الاقتصادية تلتزم بسداد قيمتها بالصورة المتفق عليها .
- فاذا كان تاريخ استحقاق الدين خلال فترة مالية اقل من سنة فانه يعتبر التزام قصير الأجل وان كانت فترة استحقاق السداد لأكثر من سنة مالية فيعتبر التزام طويل الاجل.

ومما تقدم يمكن ان نعرف الالتزام قصير الاجل على انه ديون مالية بذمة الوحدة الاقتصادية لإطراف خارجية تستحق السداد خلال سنة من تاريخ الميزانية.

اما الالتزامات طويلة الاجل فهي ديون مالية بذمة الوحدة الاقتصادية لإطراف خارجية تستحق السداد خلال فترة مالية تزيد عن السنة من تاريخ الميزانية.

قياس عناصر الالتزامات قصيرة الأجل:

تعتبر الالتزامات قصيرة الاجل من المصادر المهمة في عملية تمويل الانشطة الجارية او العمليات العادية وتظهر في قائمة المركز المالي بالقيمة الاسمية وليس بقيمتها الحالية نظرا للفرق القليل بين القيمتين. وتقسم الالتزامات القصيرة الأجل الى:

1- الالتزامات قصيرة الاجل محددة تحديدا قاطعا.
2- الالتزامات قصيرة الاجل المتوقفة على نتيجة أعمال الوحدة الاقتصادية.
3- الالتزامات المحتملة أو المشروطة.
4- إقساط الديون طويلة الأجل والتي تستحق السداد خلال العام التالي من تاريخ الميزانية.

اولا: الالتزامات قصيرة الأجل المحددة تحديدا قاطعا:

وهي الالتزامات قصيرة الاجل والتي تنشا بين طرف واخر بموجب عقود او باحكام قانونية تكون بالضرورة محددة الشروط ومواعيد الدفع ، لذا تعتبر مثل هذه الالتزامات محددة تحديدا قاطعا لتوافر عنصر التأكد من قيمة وتاريخ استحقاق الالتزام .

ومن أهم أنواع هذه الالتزامات العناصر التالية:

- **حسابات الدائنين (الموردين).**
- **حسابات أوراق الدفع قصيرة الأجل.**
- **المصروفات المستحقة.**
- **الإرباح تحت التوزيع.**
- **القروض قصيرة الاجل.**
- **الايرادات المستلمة مقدما.**

1-حسابات الدائنين (الموردين).

ينشا هذا الالتزام نتيجة حصول الوحدة الاقتصادية على سلع او مواد اولية وخدمات مختلفة بالاتفاق مع الموردين على تسديد قيمتها او جزء من قيمتها خلال فترة لا تتجاوز فترة اعداد الحسابات الختامية او خلال الفترة الأولى من السنة المالية التالية، وهذا النوع من الالتزام سهل التحقق والقياس نظرا لوجود مستندات تثبت حصول العملية حسب فاتورة الشراء التي تتضمن قيمة الدين وتاريخ استحقاقه وشروط الدفع.

2-حسابات أوراق الدفع .

وهي سند ثبوتي محررة من قبل المشتري ولها قوة قانونية لتأكيد عملية البيع بالأجل يتعهد المشتري بأداء او سداد مبلغ معين في تاريخ معين لامر صاحبها او حاملها ويطلق عليها الكمبيالة او ورقة تجارية .

فإذا كان تاريخ استحقاق الورقة او الدين اقل من سنة مالية فيعتبر التزام قصير الاجل ، اما اذا كان تاريخ استحقاق الدين المثبت على الورقة او الكمبيالة اكثر من سنة مالية فيعتبر التزام طويل الاجل. وقد ينشا على مبلغ الكمبيالة فوائد فتعتبر مصروفا ماليا وتحمل على قائمة الدخل للسنة المالية الحالية .

3-المصروفات المستحقة.

ويقصد بالمصروفات المستحقة هي تلك المصروفات التي تخص الفترة المالية الحالية والتي نحن بصدد أعداد حساباتها الختامية ولكن هذه المصروفات لن تدفع او تسدد لغاية انتهاء هذه السنة الحالية، لذلك تعتبر هذه المصروفات التزامات قصيرة الأجل تستحق الدفع من قبل الوحدة الاقتصادية في فترة زمنية قصيرة. وتظهر هذه المصروفات من ضمن حسابات الميزانية.

4-توزيعات الإرباح المستحقة.

وهي الارباح المقترح توزيعها على المساهمين من قبل مجلس أدارة الشركة المساهمة ولكنها تبقى مجرد توصية لحين المصادقة عليها من قبل الهيئة العمومية للمساهمين ، وحيث ان

اجتماع الهيئة العمومية يتم غالبا بعد نهاية السنة المالية، لذلك يظهر التزام الشركة بشان توزيعات الأرباح في الميزانية ضمن الالتزامات قصيرة الاجل.

5-الإيرادات المستلمة مقدما.

تمثل الإيرادات المستلمة مقدما التزام مالي قصير الأجل بذمة الوحدة الاقتصادية والتي قامت باستلام الإيراد لكونه يمثل حقوقا للغير عن قيمة خدمات لم تقدم بعد أو لم تستنفذ لغاية أعداد الحسابات الختامية لأنها تخص فترة مالية لاحقة.

6-القروض قصيرة الأجل.

وهي كل ما تقترضه الوحدة الاقتصادية من الغير لتغطية احتياجاتها من الموارد المالية والمادية والتي تقل مدتها عن سنة مالية لان فترة استردادها لاتتجاوز السنة المالية ، لذلك تعتبر هذه القروض وفوائدها المستحقة من الالتزامات قصيرة الاجل وتظهر بقائمة المركز المالي اما فوائدها فتظهر ضمن قائمة الدخل للسنة الحالية.

ثانيا:الالتزامات قصيرة الأجل المتوقفة على نتيجة أعمال الوحدة المحاسبية.

وهي الالتزامات الناجمة عن ضرائب الدخل المستحقة على الشركات العاملة داخل البلاد وكذلك على فروع الشركات الأجنبية العاملة في البلاد، ويتم تحديد الدخل الخاضع للضريبة سنويا على أساس نتيجة العمليات التي تمت خلال السنة وذلك بعد خصم المصروفات التي حققت الدخل وفق أحكام قانون الضرائب وتحمل مصاريف الضرائب على حساب الإرباح والخسائر وأما الضرائب المستحقة فتظهر في الميزانية العمومية كالتزام قصير الأجل .

ثالثا: الالتزامات المحتملة او المشروطة .

ينبغي التمييز بين مفهوم الخسائر المحتملة والالتزامات المحتملة، فالخسائر المحتملة هي أكثر شمولية من مفهوم الالتزامات المحتملة حيث بالإضافة الى الالتزامات المحتملة أو المشروطة فهو يشمل اي خسارة يحتمل حدوثها بسبب تلف يحدث في الأصول.

وتمشيا مع مبدأ الحيطة والحذر يتم الاعتراف بالخسائر المحتملة بتوفر شرطيين أساسيين:

- **الأول هو أن يكون احتمال حدوث او وقوع هذه الخسارة في المستقبل كبيرا (أي يتجاوز 50%) .**
- **الثاني ان يكون بالإمكان تقدير قيمة هذه الخسارة بقدر معقول من الدقة.**

أما الالتزامات المحتملة أو المشروطة فهي التكاليف التي تقدم عن مبيعات الشركة من السلع المعمرة وتتم معالجتها، أما على (الأساس النقدي) وذلك بتحميل هذه المصروفات على الفترة المحاسبية التي حدثت فيها تلك المصروفات بغض النظر عن الفترة المحاسبية التي حدثت فيها واقعة البيع.

أو على (أساس الاستحقاق) وعند أتباع أساس الاستحقاق في معالجة التكاليف المحتملة لضمان المبيعات يمكن أتباع احد الأسلوبين لإثباتها في السجلات :

1. **الأسلوب الأول. يطلق عليه مصروفات التشغيل والذي يعالج هذه التكاليف المقدرة كبند من مصروفات البيع والتسويق.**
2. **الأسلوب الثاني. هنا يتم معالجة التكاليف المقدرة من ضمن المبيعات على أساس أن الشركة تقوم بتضمين تكاليف الضمان المقدرة في ثمن البيع، لذلك تعامل كإيراد مقدم او مؤجل يتم أثبات ما تحقق منه بالنسبة للسلع المعمرة والتي انتهت فترة ضمانها، اما الجزء الباقي منها فيرحل إلى الفترة التالية ضمن التزامات متداولة تحت مصطلح (أيراد مقدم عن ضمانات) ويتم أثباته عند تحققه في الفترة التالية.**

قياس عناصر الالتزامات طويلة الأجل:

ونعني بها مجموعة المطلوبات التي تنشا بذمة الوحدة الاقتصادية والتي لا تستحق السداد خلال السنة المالية الحالية وإنما تستحق بعد مرور عدة سنوات وهي في الغالب تكون موجهة لتمويل استثمارات طويلة الأجل ، وهناك انواع مختلفة من الالتزامات طويلة الأجل وهي:

د. عادل فاضل عباد

1- أوراق دفع طويلة الأجل.
2- قروض برهن.
3- التزامات الإيجارات طويلة الأجل.
4- السندات.

- **أوراق دفع طويلة الاجل.**

تعتبر ورقة الدفع احد أنواع الأوراق التجارية والتي تمثل تعهد مكتوب من قبل المدين بدفع مبلغ من المال بتاريخ معين وتعتبر هذه الورقة من الالتزامات طويلة الاجل اذا كانت تستحق السداد لفترة اكثر من سنة مالية ، وقد ينشا هذا النوع من الالتزام عند شراء بضائع او اصول تستحق الدفع بعد مدة لا تقل عن سنة مالية، ويتم أظهار هذه الورقة في قائمة المركز المالي بصافي قيمتها، اما الفائدة المستحقة عليها فتظهر في نهاية كل فترة مالية في قائمة الدخل لحين سداد الورقة.

- **القروض برهن.**

المقصود بقروض برهن هي القروض الطويلة الاجل التي تقدم من بعض المصارف والمؤسسات المالية بموجب عقد او تعهد ينص على ضمان القرض برهن احد اصول الوحدة الاقتصادية المقترضة للمحافظة على مديونيتها عند عجز المدين عن دفع ما بذمته من ديون سبق وان اقترضها على هيئة قرض طويل الأجل ، وايظا يحتوي هذا التعهد على بقية شروط التسديد والفوائد المترتبة على عملية الاقتراض وتاريخ الاستحقاق، ويظهر القرض برهن بقائمة المركز المالي بجانب الالتزامات طويلة الأجل .

- **التزامات الإيجارات طويلة الاجل.**

تقوم بعض المنشات باستئجار أصول طويلة الاجل لقاء مبلغ سنوي كإيجار للأصل المستأجر بموجب عقود طويلة الاجل ولمعالجة الالتزامات الناشئة بذمة المستأجر توجد وجهتي نظر هما:

الاولى: ترى أثبات مبلغ الإيجار السنوي فقط كمصروف يحمل على دخل الفترة دون أظهار الاصل المستأجر بقائمة المركز المالي معتبرته من ضمن المصروفات الايرادية ويطلق عليه (عقد تأجير تشغيلي) .

الثانية: ترى بان عقود الإيجار طويلة الاجل تعالج معالجة الملكية (الشراء) وبالتالي يجب أظهار الأصول المستأجرة بقائمة المركز المالي كأصل من الأصول طويلة الأجل ، وكذلك الالتزامات المترتبة عليه تحت بند الالتزامات طويلة الأجل ويتم تخفيض قيمتها بمقدار أقساط الإيجار السنوية المدفوعة بشكل مباشر ويطلق عليه (عقد تأجير رأسمالي).

- **السندات .**

وهي عبارة عن صك يكون محرر وفق القانون ويمثل جزء من قرض طويل الاجل تسدده الشركات وفقا لأوضاع قانونية معينة وتكون هذه السندات مضمونة اما باصول الشركة او بضمان مقدرة للربحية ، وتصدر السندات بموجب عقد يتضمن كافة شروط قرض السندات وتاريخ استحقاقه ومعدل الفائدة ومواعيد دفع الفائدة .

وغالبا ما يحتوي صك السند على بعض العناصر والتي تعتبر شروطا أساسية ملزمة للمصدر والمستثمر وهذه العناصر او الشروط هي:

1-قيمة السند الاسمية. كل سند يصدر لا بد ان يتضمن قيمة يجري اثباتها في مقدمة السند مباشرة وبشكل صريح وواضح وتمثل هذه القيمة اصل القرض الواجب التسديد في تاريخ الاستحقاق .

2-معدل الفائدة السنوية.

د. عباس فاضل حماد

ويشار إليها في متن السند المصدر والتي يتم احتسابها على قيمة المبلغ وتاريخ دفع المبلغ، فاذا كان معدل الفائدة (12%) سنويا فمعناه ان معدل الفائدة الشهري على أصل قيمة السند هو (1%) في نهاية كل شهر.

3-تاريخ الاستحقاق.

بالإضافة الى ما تقدم فان السندات المصدرة يجب ان تتضمن ايظا التاريخ الذي سوف تدفع به الشركة المصدرة للمكتتبين قيمة السندات والذي يطلق عليه تاريخ الاستحقاق.

م. عباس فاضل جياد