الجمهورية اليمنية
وزارة التعليم العالي
جامعة الأندلس للعلوم والتقنية
كلية العلوم الإدارية

جامعة الأندلس للعلوم والتقنية
Alandalus University For Science & Technology

نظرية المحاسبة

المستوى الرابع

إعداد الاستاذ :
علي هارب الحجوري

مدرس المادة :

أ . علي هارب الحجوري

مع تحيات مركز فراس للخدمات الطلابية بجامعة الأندلس

نظرية المحاسبة

إعداد

أ. علي محمد هارب حجوري

ندرس في مقرر نظرية المحاسبة

- الحاجة إلى نظرية المحاسبة، والإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة.
- المفاهيم المتعلقة بأهداف التقارير المالية
- المفاهيم المتعلقة بالمعلومات المحاسبية.
- المفاهيم المتعلقة بطبيعة الوحدة المحاسبية.
- المفاهيم المتعلقة بالقوائم المالية وعناصرها.
- الفروض المحاسبية.
- المبادئ المحاسبية.
- المفاهيم المتعلقة بالدخل.
- المفاهيم المتعلقة برأس المال.

الحاجة إلى نظرية المحاسبة

- إن التأكيد على أهمية التوجه نحو التأصيل العلمي للمحاسبة ينقلنا إلى نقطة أخرى تتعلق بتحديد مدى الحاجة إلى نظرية للمحاسبة وهنا يلزم معالجة قضايا كثيرة من أهمها ما يلي:
  - ما هي أوجه القصور في الإطار الفكري المعاصر.
  - ما هو مفهوم النظرية وما هي عناصرها.
  - ما هو الدور الذي يتوقع أن تقوم به في مجال المحاسبة.
  - ما هو السبيل لبناء نظرية تحقق أهداف التطوير المرجوة.
- ولكيفية بناء وتكوين النظرية يجب التعرض لكل من طرق ومناهج البحث العلمي والتعرف على نظم القياس المختلفة التي يمكن الاستعانة بها لإخضاع الظواهر والمتغيرات المتعددة للدراسة والبحث.
- تؤكد الدراسات التي عنيت بالتطور المهني والأكاديمي للمحاسبة على تواجد خاصيتين متلازمتين هما:

الحاجة إلى نظرية المحاسبة

١. **الاستمرارية:** وتشير إلى انه هناك كثير من عناصر الفكر والتطبيق التحى تبتت فائدتها واستقرت مع مرور الوقت بحيث أصبحت تمثل ما يعرف بالحكمة التقليدية أو الحكمة المتعارف عليها فهناك قدر من المعرفة لدى جمهور المهتمين بالدراسة يصعب قبول أي خروج عن إطارها المتعارف عليه وهذا يفسر أن كثير من المبادئ والقواعد المحاسبية التي نسير عليها حاليا ترجع إلى بدء نشأة المحاسبة المالية، وخاصية الاستمرارية لها جوانبها السلبية على مسار التطور نظرا لما قد يترتب عليها من جمود في الفكر والتطبيق المحاسبي حيث نجد أن كثير من المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها اليوم قد زالت المبررات المنطقية التي كانت تستند عليها ورغم ذلك فان خاصية الاستمرارية تعنى الحفاظ على الخبرات المتجمعة من وقت لأخر وبالتالي تحقيق نمو مضطرد في المعارف المحاسبية.
٢. **خاصية التغيير:** وهى تجسيد للطبيعة الديناميكية للمحاسبة والقدرة على مواكبة التطور المستمر في العوامل المحيطة سواء كانت اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية والتغيير في المحاسبة لا يكون إلا بعد التثبت من جدواه وضرورته بشكل قاطع وهذا يفسر بطئ التطور المحاسبي وعدم خروجه بشكل فجائي.

١٩/٠٥/١٤٣٣

الحاجة إلى نظرية المحاسبة

- تعريف المحاسبة.
- في عام ١٩٤١ عرفت جمعية المحاسبين الأمريكيين المحاسبة على أنها فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث التي لها طبيعة مالية وتفسير النتائج التي تسفر عنها هذه العمليات والأحداث.
- وفى تعريف حديث نسبيا عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية المحاسبة على أنها عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بغرض تمكين مستخدمي هذه المعلومات من تكوين رأى مستنير واتخاذ القرارات اللازمة.
- في عام ١٩٧٠ عرفت جمعية المحاسبين الأمريكيين وظيفة المحاسبة بفروعها المختلفة بأنها توفير معلومات كمية عن الوحدات الاقتصادية وان هذه المعلومات التي هي أساسا معلومات مالية من المفروض أنها ذات فائدة في مجال اتخاذ القرارات الاقتصادية وفى ترشيد عملية الاختيار.
- في عام ١٩٧٥ عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية هدف المحاسبة على انه توفير المعلومات التي يمكن أن تكون ذات فائدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية والتي إذا تم توفيرها على هذا النحو سوف تحقق مزيدا من الرفاهية الاجتماعية.
- وهكذا نجد أن هناك عملية إعادة تقييم للأهداف والمفاهيم والمبادئ التي تكون الإطار الفكري المحاسبي حيث تحولت المحاسبة من مجرد الاهتمام بالنواحي الحرفية المتمثلة في فنون إمساك الدفاتر وتنظيم الحسابات إلى ما يعرف حاليا بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية ويمكن تقسيم التطور المحاسبي إلى أربعة مراحل كما يلي:

الحاجة إلى نظرية المحاسبة

- المرحلة الأولى: مرحلة تكوين وتطوير الجانب الفني للمحاسبة.

وتمثل هذه المرحلة مرحلة إنشاء وتكوين الجانب الفني للمحاسبة والذي يعتبر في معظمه مستمرا معنا حتى الآن وتمتد جذور هذه المرحلة إلى ٤٥٠٠ سنة قبل الميلاد وتعكس رغبة الأفراد في الاحتفاظ بسجلات لمتابعة ممتلكاتهم واثبات التعديلات التي تطرأ عليها وكانت وظيفة المحاسب رعاية الشئون المالية لصاحب المال أي أن دور المحاسب هو دور الوكيل المالي، رعاية الشئون المالية لصاحب المال أي أن دور المحاسب هو دور الوكيل المالي.

- وبازدياد نطاق الأعمال والمعاملات التبادلية ظهرت الحاجة إلى نظام لضبط عملية التسجيل في الدفاتر والحسابات فظهرت أهمية القيد المزدوج وذلك خلال القرنين الثالث عشر والرابع عشر وباستخدام طريقة القيد المزدوج أصبح لدى المحاسبين ما يمكن تسميته بنظرية تشخيص الحسابات وهى عبارة عن مجموعة من القواعد التي تنظم عملية الإثبات في الحسابات وبالتدريج أصبحت قواعد القيد المزدوج تمثل منهجا متماسكا يعتمد على معادلتين رئيسيتين هما:

- الأرصدة في أول المدة + أو ـ التدفقات خلال الفترة = الأرصدة في نهاية الفترة
- حقوق الملكية (راس المال) = الأصول ـ الخصوم

ونلاحظ أن هاتين المعادلتين تفرق بين الأرصدة وبين التدفقات وهذه التفرقة لازال يعتمد عليها المنهج المحاسبي حتى الآن.

الحاجة إلى نظرية المحاسبة

- وكان هدف المحاسبة في ذلك الوقت يقتصر على مجرد الرقابة وإخلاء مسؤولية المحاسب تجاه موكله كما أن معادلة الميزانية تعبر عن الاهتمامات المحددة لصاحب المال والتي كانت تقتصر على مجرد الاطمئنان على سلامة ممتلكاته (راس المال)أي أن تبويب الحسابات وطريقة عرض معادلة الميزانية يعتمد على وجهة نظر صاحب المشروع.
- وكان نظام القيد المزدوج في بداية تطبيقه يركز على أهداف تحديد المركز المالي وهى اهتمامات أصحاب الأموال فلم يكن هناك حاجة إلى إعداد حساب للأرباح والخسائر أو قائمة الدخل لان حجم الأعمال لم يكن على درجة كبيرة من التشعب وكان تكتفي بتحديد نتائج الأعمال الدورية عن طريق مقارنة صافى الأصول في أول وآخر الفترة وهو ما يعرف حاليا بمنهج الميزانيات، ومع تشعب الأعمال وظهور الرغبة من قبل أصحاب الأموال في تحديد مدى نجاح المنشأة في تحديد أغراضهم اتضحت أهمية قائمة الدخل وأصبح من الضروري إضافة مجموعة ثالثة من الحسابات الاسمية ومن هنا ثبت عجز نظرية تشخيص الحسابات عن استيعاب كثير من المعاملات الإيرادية وبنهاية القرن التاسع عشر استبدلت نظرية تشخيص الحسابات بنظرية العمليات ثم اتضح مدى أهمية أساس الاستحقاق في قياس مدى نجاح المنشأة حيث يتم إثبات المعاملات بمجرد تحققها وليس بالضرورة عند تحصيلها، ومن هذا نجد أن إمساك الدفاتر وبصفة خاصة نظام القيد المزدوج كان محل تطوير مستمر خلال هذه الفترة حتى أصبح نظاما متكاملا هدفه ضبط دقة وانتظام التسجيل بالدفاتر بحيث نصل بصفة دورية إلى قائمتين مترابطتين هما قائمة الدخل وقائمة المركز المالي والترابط بينهما يعتمد على خاصية التوازن المحاسبي التي تتحقق نتيجة تطبيق نظام القيد المزدوج.
- وهكذا نجد أن مرحلة إمساك الدفاتر تعكس لنا مرحلة الاهتمام بالجوانب التطبيقية للمحاسبة وتطوير الأساليب الفنية اللازمة

الحاجة إلى نظرية المحاسبة

- **المرحلة الثانية: مرحلة الاهتمام بالمحاسبة مهنيا وأكاديميا:**
- توجه الاهتمام منذ بداية القرن التاسع عشر نحو تطوير المحاسبة مهنيا وأكاديميا وذلك نتيجة للعوامل الرئيسية التالية:
- **ظهور الثورة الصناعية:** وترتب عليها زيادة حجم المشروعات وبالتالي البحث عن مصادر للتمويل ومن هنا ظهرت أهمية التطبيقات المحاسبية التي تأخذ في الاعتبار وجهة نظر الدائنين وما يحقق حماية مصالحهم فتطورت المبادئ والقواعد المحاسبية في هذا الاتجاه وأصبحت هناك مفاهيم مثل المحافظة على رأس المال ورأس المال القانوني والتفرقة بين الدخل ورأس المال لعدم إجراء توزيعات من رأس المال بوصفه الضمان لسداد حقوق الغير وكافة التطبيقات التي تأخذ بفلسفة الحيطة والحذر في تحديد الربح وإعداد المركز المالي، ومن نتائج الثورة الصناعية ازدياد طول الفترة الإنتاجية حيث تم التوجه نحو نظم محاسبة التكاليف للرقابة على عناصر التكاليف ومعالجة مشكلة توزيع التكاليف الثابتة على الفترات والمنتجات المختلفة ويمكن القول بان بداية النظرية للمحاسبة المالية كان مواكبا لظهور طريقة إدماج الحسابات المالية مع حسابات التكاليف.
- **ظهور الشركات المساهمة:** وهذه الشركات تعمل على تجميع رؤوس أموال ضخمة ولها خاصيتان:
  - الاستمرارية وهو الأساس الذي بني عليه فرض الاستمرار في المحاسبة المالية.
  - انفصال الملكية عن الإدارة وهذه الخاصية يرجع لها مفهوم الشخصية المعنوية المستقلة، وقد ظهرت أهمية قائمة الدخل واستخدام مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات كأساس لتقييم كفاءة الإدارة كما أن انتشار الشركات المساهمة كان له تأثير كبير على المحاسبة مهنيا حيث تدخلت الحكومات بتشريعات تضمن حد أدنى من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها للأطراف الخارجية وبصفة خاصة المساهمين والمقرضين وأصبح من الضروري مراجعة القوائم المالية التي تنشرها الشركات المساهمة من قبل مراجع خارجي لتقرير مدى الاعتماد عليها.

الحاجة إلى نظرية المحاسبة

- **فرض ضرائب الدخل على الأفراد والشركات:** ونتيجة لذلك انتشرت مهنة المحاسبة واتسع نطاق الطلب على خدماتها وكذلك كان لفرض ضرائب الدخل تأثير على الفكر المحاسبي حيث زاد الاهتمام بمشاكل تحديد الدخل المحاسبي باعتباره الأساس في حساب الدخل الخاضع للضريبة.
- **ظهور شركات المنافع العامة:** مثل شركات الكهرباء والتليفونات والغاز والسكك الحديدية والنقل بصفة عامة وتحتاج هذه الشركات إلى أصول ثابتة ذات عمر إنتاجي أطول من أي صناعة أخرى حيث ظهرت أهمية تطوير طرق الاستهلاك وتحديد تعريفة عادلة للخدمات التي تقدمها هذه الشركات وكذلك استخدام أسلوب القوائم المالية الموحدة نتيجة اندماج بعض هذه الشركات وهذا أدى إلى ظهور مفهوم الشخصية الاقتصادية ومشاكل الشهرة وتصنيف حقوق الأقلية في القوائم المالية ونتيجة لذلك كان الاهتمام بالمحاسبة مهنيا وأكاديميا فمهنيا أصبح واضحا أهمية تأسيس المهنة على مجموعة من القيم المقبولة اجتماعيا مثل الحياد والموضوعية والإفصاح الكاف وأكاديميا أصبح لدى المحاسبين مجموعة من المفاهيم والأفكار والقضايا التي تحتاج إلى ترتيب وتنظيم من خلال إطار فكرى مترابط وقد اتجه المحاسبون في هذا الشأن إلى اتجاهين متكاملين الأول الاتجاه نحو النظرية الاقتصادية للمنشأة والثاني الاتجاه نحو نظرية التمويل.

الحاجة إلى نظرية المحاسبة

- **المرحلة الثالثة: مرحلة المحاسبة كنظام للمعلومات:**
- وتسمى بمرحلة المحاسبة الإدارية وهى وليدة القرن العشرين استجابة لانتشار فكر مدرسة الإدارة العلمية والتي تنادى بشعار "ما لا يمكن قياسه لا يمكن إدارته" وكان التطور تجاه المحاسبة الإدارية في بادئ الأمر في شكل تحليلات أكثر لنتائج المحاسبة المالية التقليدية وباستخدام الوسائل الآلية في المحاسبة أصبح هناك متسعا أمام المحاسب للاهتمام بمرحلة تحليل البيانات وقد ترتب على التطور السريع في مجال المحاسبة الإدارية أن أصبح من المألوف تقسيم الدراسة المحاسبية إلى فرعين الأول المحاسبة المالية وتهتم بمشاكل القياس والعرض لاحتياجات الأطراف الخارجية والثاني المحاسبة الإدارية وتهتم بمشاكل القياس والعرض للاستخدامات الداخلية في المنشأة.
- وقد أثرت اتجاهات المحاسبة الإدارية تأثيرا كبيرا على المحاسبة المالية حيث تم النظر إلى المحاسبة المالية على أنها نظام للمعلومات وان اعتبار المحاسبة المالية نظام للمعلومات يشير إلى أن هناك مجالات ثلاثة رئيسية تحتاج إلى تأصيل علمي وهى:
  - مجال مستخدمي المعلومات ويتطلب دراسات سلوكية بغرض تكوين تصور فكرى للأهداف التي يجب أن يخدمها النظام المحاسبي.
  - مجال مدخلات النظام المحاسبي ويتطلب تحديد المبادئ العلمية التي تحكم عملية اختيار الأحداث والعمليات التي يجب معالجتها محاسبيا.
  - مجال تشغيل البيانات ويتطلب تحديد المناهج والمبادئ العلمية اللازمة لتحويل البيانات إلى معلومات محاسبية.

الحاجة إلى نظرية المحاسبة

- المرحلة الرابعة: مرحلة المحاسبة عن المسئولية الاجتماعية:
- وهى أحدث مراحل التطور المحاسبي وكان نتيجة الازدياد المطرد في حجم وقدرات الوحدات المحاسبية وبصفة خاصة الشركات المساهمة حيث لها تأثيرات مالية واجتماعية واسعة النطاق وحيث أن الوحدات المحاسبية تؤثر في مصالح فئات عديدة فكان الاتجاه أن يلتزم المحاسب بوجهة النظر الاجتماعية وان تغطي التقارير احتياجات كافة الفئات في المجتمع. كما أن نموذج المحاسبة عن المسئولية الاجتماعية يتطلب توسعا في القياس المحاسبي بحيث يمتد ليشمل الآثار الخارجية لتصرفات الوحدة المحاسبية.
- وفى اتساع مسئولية المحاسبة على النحو الوارد في دراسة التطور المحاسبي يوضح عدم الرضا بالنموذج المحاسبي التقليدي وعدم مناسبته لمقابلة المسئوليات الجديدة وهذه الانتقادات وعدم الرضا بالنموذج المحاسبي الحالي يستلزم ضرورة التطوير في الفكر والتطبيق المحاسبي.

الحاجة إلى نظرية المحاسبة

- النظرية في مجال المحاسبة.
- أولا: قصور الإطار الفكري الحالي:
- يقوم الإطار الفكري المحاسبي في الوقت الحالي على مجموعة من الفروض والمفاهيم والمبادئ التي تحكم عمليات القياس والتسجيل والتلخيص والتوصيل لنتائج الأحداث الاقتصادية المختلفة وأثر هذه الأحداث على اقتصاديات الوحدة المحاسبية مثل مفهوم الوحدة المحاسبية، فرض وحدة القياس النقدي، مبدأ الاستمرار، مبدأ التكلفة، مفهوم التحقق، مبدأ الثبات، سياسة الحيطة والحذر، قاعدة التكلفة أو السوق أيهما اقل، أساس الاستحقاق، الأساس النقدي، معيار الإفصاح، فرض الدورية، نظام القيد المزدوج.....الخ.
- ويؤخذ على الإطار الفكري الحالي للمحاسبة المالية نواحي القصور التالية:

١. أن الإطار الفكري الحالي يعتمد في معظمه على مجموعه من القواعد الاصطلاحية والأعراف والتقاليد التي لا تستند إلى تأصيل علمي.
٢. أن الإطار الفكري الحالي يفتقر إلى الاتساق المنطقي وذلك للتعارض القائم بين كثير من عناصره.
٣. أن الإطار الفكري الحالي يفتقر إلى الاكتمال الأمر الذي يترك كثيرا من المشاكل المحاسبية دون حل منطقي وبصفة خاصة مشكلة الاختيار بين البدائل المحاسبية المتاحة.
٤. عدم توفر معالجة موحدة لكثير من الأحداث المحاسبية الأمر الذي أدى إلى عدم إمكان استخدام القوائم المالية في عقد المقارنات الزمنية والمكانية منها مثلاً في مجال تقييم المخزون هناك عدة طرق كذلك الإهلاك فضلا عن عدم توفر أسس علمية منطقية للمفاضلة بين البدائل واعتماد الطرق العديدة المتوافرة في مجال القياس والتقويم للأحداث المالية

- وهكذا نجد أنه هناك حاجة إلى نظرية للمحاسبة يمكن الاعتماد عليها في توجيه الجوانب التطبيقية وتأخذ في الاعتبار أوجه القصور الموجودة في الإطار الفكري المحاسبي الحالي.

الحاجة إلى نظرية المحاسبة

- **الفكر المحاسبي بين النظرية والتطبيق.**
- هناك جهود نشطة في معظم بلاد العالم وخاصة الولايات المتحدة الأمريكية من اجل تطوير وبناء نظرية للمحاسبة وهذه النظرية تكون أساسا ووسيلة لضبط وترشيد الممارسات العملية ومن هنا تأتى أهمية الانتقال من النظرية إلى التطبيق وذلك من خلال المعايير التي تمكن الممارسين من توحيد الممارسات العملية قدر الإمكان.
- **محاولات بناء النظرية.**
- **أهم محاولات الباحثين الرواد:** محاولات الباحثين خلال الفترة التي لم يكن فيها أثر للجمعيات المهنية:

١. يعتبر الأستاذ باتون صاحب أول محاولة علمية متكاملة لبناء نظرية للمحاسبة عام ١٩١٦ من خلال رسالة الدكتوراه وهو أول من نادي باعتبار الوحدة المحاسبية شخصية معنوية مستقلة عن شخصية أصحاب المشروع.

٢. كما تناول الأستاذ كاننج الفكر المحاسبي من خلال النظرية الاقتصادية.

٣. حيث حاول تطوير المناهج الاقتصادية للاستخدامات المحاسبية.

٤. ومن الشخصيات البارزة أيضا الأستاذ مونتوجمرى الذي حاول بناء نظرية للمراجعة .

٥. واهم الرواد في مجال التأصيل العلمي للمحاسبة الأستاذ ليتلتون وبصفة خاصة مؤلفه بعنوان هيكل نظرية المحاسبة بالاشتراك مع الأستاذ باتون في عام ١٩٤٠.

الحاجة إلى نظرية المحاسبة

- **جهود جمعية المحاسبة الأمريكية.**
- وهى جمعية علمية تضم في عضويتها الأكاديميين من أساتذة الجامعات العاملين في مجال البحث العلمي وتعتمد بحوث هذه الجمعية على خاصيتين الأولي أنها بحوث قياسية وتعمد على الأسلوب الاستنباطي والثانية أنها تأخذ بالفكر السائد في النظرية الاقتصادية الحديثة.
- ففي عام ١٩٥٧ صدر تقرير عن الجمعية أورد أربعة فروض محاسبية أساسية هي الوحدة المحاسبية، استمرار المشروع، القياس النقدي، التحقق.
- ثم أصدرت لجنة تابعة للجمعية عام ١٩٦٦ تقرير بعنوان النظرية الأساسية للمحاسبة وتضمن هذا التقرير أهداف المحاسبة، معايير للمعلومات المحاسبية، وإرشادات لعملية توصيل البيانات.
- وفى عام ١٩٧٧ أصدرت الجمعية تقريرا بعنوان نظرية المحاسبة ومدى قبول هذه النظرية وتعرض هذا التقرير إلى المناهج المختلفة لبناء النظرية وهذه المناهج هي المناهج التقليدية، منهج اتخاذ القرارات، منهج اقتصاديات المعلومات.

الحاجة إلى نظرية المحاسبة

- جهود مجمع المحاسبين الأمريكي.
- في أعقاب عام ١٩٥٨ أوقف المجمع نشاط لجنة الإجراءات المحاسبية (CAP) وتم إحلالها بتنظيم جديد له جانبين الأول نشاط بحثي والثاني يمثل مجلس المبادئ المحاسبية.
- وفى عام ١٩٦١ صدرت الدراسة الأولى من هذا البرنامج البحثي تحت مسمى الفروض الأساسية للمحاسبة بواسطة الأستاذ موريس مونتز وجاءت هذه الفروض في ثلاث مجموعات الأولى تتعلق بالبيئة المحاسبية والثانية تتعلق بمجال المحاسبة والثالثة فروض واجبة.
- وفى عام ١٩٦٢ صدرت الدراسة رقم (٣) للأستاذين روبرت سيراوتس، موريس مونتز الخاصة بالمبادئ المحاسبية وكان عدد المبادئ التي تم تحديدها في هذه الدراسة ثمانية وتعتبر الدراستين السابقتين أول محولة علمية قياسية تقوم بها جمعية مهنية في مجال المحاسبة لتطوير وبناء النظرية المحاسبية باستخدام أسلوب الاستدلال الاستنباطي.
- وفى عام ١٩٦٥ صدرت الدراسة رقم (٧) والتي اشتملت على حصر شامل للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها واعتمدت هذه الدراسة على الأسلوب الاستقرائي.
- وفى عام ١٩٧٠ صدر التقرير رقم (٤) عن مجمع المحاسبين الأمريكيين وكانت دراسة استقرائية وكانت تحتوى على جانبين الأول يتعلق بالفكر المحاسبي القائم واتجاهاته والثاني يتعلق بالممارسات والمبادئ المتعارف عليها.
- وكانت هذه الدراسة آخر محاولة من جانب المجمع تهدف إلى تحديد الفروض والمبادئ المحاسبية على أساس علمي فقد تحول اهتمام المجمع إلى تحديد الأهداف والمفاهيم ووضع ذلك في إطار مفاهيمي للمحاسبة باعتبار ذلك الأساس الذي عليه يتم التوصل بشكل منطقي إلى الفروض والمبادئ العلمية. أي أن اهتمام المجمع انتقل من تحديد الفروض والمبادئ (البناء الرسمي للنظرية) إلى تحديد الإطار المفاهيمي ووضع المعايير.

الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة

- <u>لماذا الإطار المفاهيمي للمحاسبة:</u>

١. لكي تكون المعايير المحاسبية مفيدة لابد أن تعتمد في إصدارها إلى هيكل ثابت من الأهداف والمفاهيم، حيث يمكن الهيكل من إصدار معايير أكثر نفعا واتساقا مع الفروض والمبادئ المستقبلية.

٢. الإطار المفاهيمي أساس منطقي للنهوض بالتطبيق العملي وتحسين أدواته عن طريق:

   i. تقييم المعايير والمبادئ المعمول بها حاليا واستبعاد الممارسات غير المنطقية.

   ii. الاختيار أو المفاضلة المنطقية بين البدائل المحاسبية وتضييق فجوة الخلاف.

٣. الإطار المفاهيمي يمكن من حل المشاكل المستجدة التي تواجهها مهنة المحاسبة على مستويين:

   i. مستوى الجهة المسؤولة عن إصدار المعايير.

   ii. مستوى المحاسبين الممارسين الذين يواجهون مشكلات جديدة تحتاج حلول سريعة

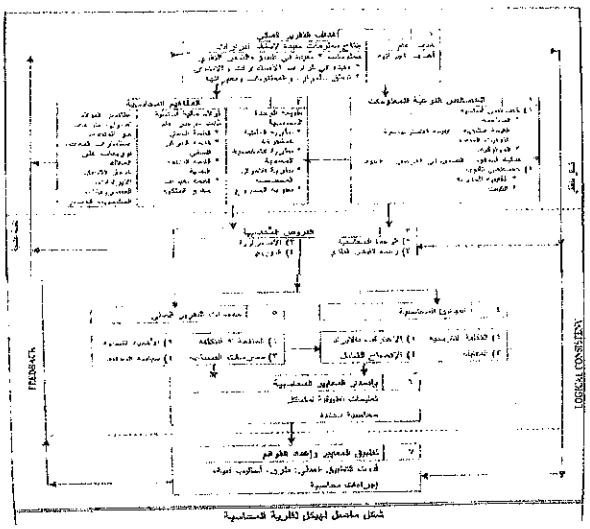
الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة

- **تعريف النظرية وأهدافها:**
- إطار فكري عام ومتسق ومنظم للأفكار والمفاهيم الأساسية والمبادئ والقوانين العامة التي تترابط مع بعضها البعض في إطار منطقي متماسك يخص الظواهر الدراسة.
- **أهداف النظرية:**
  ١. تقييم وتفسير الظواهر موضوع الدراسة.
  ٢. التنبؤ بسلوك هذه الظواهر في ظل ظروف محددة.
  ٣. توجيه السلوك لتحقيق قيم وأهداف محددة.
- **النظرية في المجال المحاسبة:**
- لأن المحاسبة في الأساس علم تطبيقي يجب أن تنطلق النظرية من وجوب الربط بين النظرية والتطبيق.
- تقدم النظرية المحاسبية تقييما وشرحا للممارسات العملية السائدة بغرض تقديم أرضية علمية لدراسة الطرق المحاسبية الحالية والمقترحة وتحسينها.
- تحقق النظرية التوجيه والإرشاد وليس فقط التبرير والشرح.

الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة

- **عناصر الإطار المفاهيمي (النظري) للنظرية المحاسبية:**
- **المجموعة الأولى: (البنية التحتية) وعناصرها:**
  ١. أهداف التقرير المالي.
  ٢. الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.
  ٣. عناصر القوائم المالية: مفاهيمها، وبنودها.
- **المجموعة الثانية: (البناء الرسمي للنظرية):** وهو يعتمد على الإطار المفاهيمي السابق (البنية التحتية)، وعناصره:
  ١. الفروض المحاسبية.
  ٢. المبادئ المحاسبية (مشتقة من الفروض).
  ٣. المعايير المحاسبية التي تقدم أساس إجراءات التطبيق.
- **المجموعة الثالثة: (التطبيق العملي):** ويعتد على ما سبق في:
  ١. تحديد إجراءات التطبيق العملي.
  ٢. إعداد القوائم المالية.
- الشكل التالي توضح بسيط للإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة:

الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة



شكل مأخوذ لهيكل نظرية المحاسبة

المفاهيم المتعلقة بالأهداف

- المحاسبة نشاط خدمي ينتج مجموعة من التقارير المالية تعدها الإدارة لتساعد الأطراف التالية في اتخاذ قراراتها:
  ١. إدارة المنشأة ومحاسبيها ومراجعيها الداخليون.
  ٢. المراجعين الخارجيين بغرض تقييم القوائم المالية لصبغها بثقة المستخدمين الخارجيين.
  ٣. المستخدمون الخارجيون: المساهمون الدائنون المقرضون العاملون اتحادات العمالة وجهات حكومية، المجتمع المحلي والوطني.
- من المسلم به أن مصالح المجموعات الثلاث لا يمكن أن تتفق فالتعارض موجود وغالبا ما يتم تغليب مصلحة طرف على الأطراف الأخرى.
- ولهذا فقد ارتبط هذا التعارض بأهداف التقارير المالية وأثر على مضمونها.
- إن التقسيم السابق لمستفيدين من التقارير المالية يمثل التطور التاريخي لأهداف التقارير المالية والذي سنعرضه كما يلي:
- **مراعاة أهداف الإدارة: (١٩٠٠-١٩٣٣):**
- كانت وجهة نظر الإدارة هي المسيطرة والمتحكمة في الإفصاح في تقاريرها المالية، ومن أجل تلبية شكلية للقوانين وإخلاء مسؤولية الإدارة تجاه المساهمين، ويشترط في هذا الإفصاح عدم التكلفة أو التأثير بضرر تنافسي.
- مما يعني أن الإدارة تختار بين الطرق المحاسبية ما يناسبها مما أدى إلى عد قابلية التقارير المالية للمقارنة وكذلك افتقارها لخاصية الثبات، أيضا لم تكن خالية من التحيز.

المفاهيم المتعلقة بالأهداف

- **مراعاة وجهة نظر الاتحادات المحاسبية المهنية (١٩٣٣-١٩٧٣):**
- بسبب الأزمة الاقتصادية الكبرى (١٩٢٩-١٩٣٣) لم يكن هناك رضى عن أداء الإدارة أو إفصاحها بالشكل الذي ذكر سابقا مما دفع المجمعات المهنية إلى البحث عن مبادئ مقبولة عموما وبالضغط السلطوي بغرض حماية المحاسب من ضغوطات الإدارة وحماية المدقق من المساءلة القانونية.
- أثرت وجهة نظر المحاسب والمدقق على أهداف التقرير المالية حيث أصبح الهدف هو عدالة الإفصاح وانسجام التقارير، المالية مع المبادئ المقبولة عموما، مما يعني مراعاتها لخاصية الثبات.
- الجدير بالذكر أن الاتحادات المهنية في تلك الفترة افترضت أن المساهم مستثمر عادي بحيث يكفيه قائمتي الدخل والمركز المالي، وهذا ماع يعرف لدى الباحثين بالإفصاح التقليدي أو الوقائي.
- مما سبق يظهر أن الاتحادات المحاسبية المهنية والعلمية لم تتمكن من :
  ١. استبعاد الممارسات المحاسبية غير المرغوب فيها والسائدة في الحياة العملية.
  ٢. الحد من إساءة استخدام الطرق وبدائل القياس.
- أنتج هذ الوضع انتقادات ضد هيئة المبادئ المحاسبية (APB) تمهيدا لمرحلة جديدة

المفاهيم المتعلقة بالأهداف

- **مراعاة وجهة نظر مستخدمي التقرى المالية(١٩٧٣- الآن):**
- وجهة نظر المستخدم الخارجي للقوائم المالية هي السائدة حيث تعتبر المحاسبة نشاط خدمي ينتج معلومات مفيدة في اتخاذ القرارات للأطراف المهتمة، ويسمى هذا التوجه بالمدخل النفعي أو مدخل فائدة المعلومات لمتخذي القرارات.
- هذا المدخل النفعي افترض مستثمرا غير عادي بل حصيف ذو ثقافة محاسبية ومقدرة تحليلية مالية ويوازن بعقلانية عند اتخاذ قراراته.
- أدى ذلك إلى التوسع في الإفصاح وأصبح الإفصاح يسمى الإفصاح الإعلامي أو التثقيفي.
- اعتمدت هيئة معايير المحاسبة المالية (FASB) على ثلاث دراسات في تحدي أهداف التقارير المالية، وفيما يلي تلخيص لهذه الدراسات الثلاث:
- تقرير لجنة (بيان حول النظرية الأساسية للمحاسبة) الصادر عن الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) ١٩٦٦م:
  - تراجعت اللجنة عن المبادئ المحاسبية إلى المعايير المحاسبية.
  - اعتمدت معيار: المنفعة ، الموضوعية، قابلية الإجراء والتطبيق.
  - اعتمدت المنهج العملي في تحدي احتياجات مستخدمي القوائم المالية.
  - خرج التقرير عن الاتجاهات التقليدية من ناحيتين:
    ١. جاء شاملا ولم يقتصر على الاهتمام بالدخل والثروة فقط.
    ٢. البحث عن الأهداف والمفاهيم بدلا من الفروض والمبادئ فقط.
- جاءت الأهداف في التقرير كما يلي:

المفاهيم المتعلقة بالأهداف

- **أهداف المحاسبة:**
  ١. اتخاذ القرارات المتعلقة باستخدام الموارد الاقتصادية.
  ٢. التوجيه الفعال والرقابة الفعالة للموارد الاقتصادية للمنشأة المادية والبشرية.
  ٣. إخلاء مسؤولية الإدارة عن طريق التقرير.
  ٤. التقرير عن المسؤولية الاجتماعية للوحدة المحاسبية.
- **معايير المعلومات المحاسبية:**
  ١. الملاءمة للأهداف السابقة.
  ٢. القابلية للتحقق أي انخفاض درجة التباين بين القياسات.
  ٣. التحرر من التحيز حتى لا تتعارض مصالح المستخدمين.
  ٤. القبلية للقياس الكمي.
- **تقرير لجنة تروبلود ١٩٧٣:**

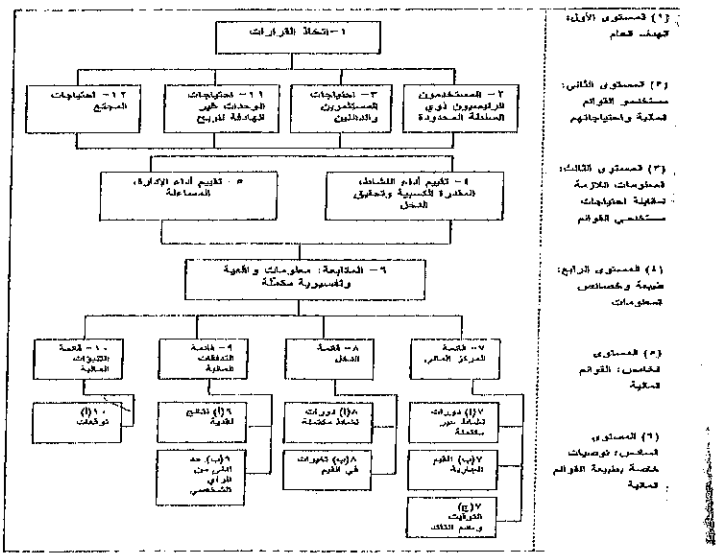
المفاهيم المتعلقة بالأهداف

- كون المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين لجنتين في عام ١٩٧١م الأولى عرفت باسم لجنة ويت (WAIT) هدفت إلى تحسين عملية وضع المعايير والمبادئ المحاسبية ونتج عنها تكوين (هيئة معايير المحاسبية المالية FASB) في ١٩٧٣م.
- والثانية عرفت باسم لجنة تروبلود (TRUEBLOOD) كلفت بـ:
  ١. تحديد الفئات التي تحتاج إلى القوائم المالية.
  ٢. تحديد المعلومات التي تحتاجونها.
  ٣. تحديد المعلومات التي يمكن أن تزودهم بها المحاسبة.
  ٤. تحديد إطار العمل المطلوب لتزويدهم بالمعلومات التي يحتاجونها.
- وقد جاء تقريرها فيه اثني عشر هدفا مرتبة على ستة مستويات:
  ١. **المستوى الأول:** الهدف الأساسي العام للقوائم المالية ويشمل هدفا واحدا (١):
     ا. (١) التزويد بالمعلومات من أجل اتخاذ القرارات على اختلاف أنواعها.
  ٢. **المستوى الثاني:** مستخدمو القوائم المالية واحتياجاتهم ويشمل أربعة أهداف (٢، ٣، ١٢، ١١) وهي:
     ا. (٢) خدمة المستخدمين ذوي السلطة المحدودة للحصول على المعلومات ومصدرهم الوحيد هو القوائم المالية.
     II. (٣) تزويد المستثمرين والدائنين بمعلومات من أجل التنبؤ والمقارنة وتقييم التدفقات النقدية المبلغ والتوقيت ونسبة عدم التأكد.
     III. (١١) تقديم المعلومات المفيدة للمنظمات الحكومية وغير الهادفة للربح لتقييم إدارة موارد المنظمة.
     IV. (١٢) التقرير عن أنشطة المشروع التي تؤثر على المجتمع .

المفاهيم المتعلقة بالأهداف

- **المستوى الثالث:** المعلومات اللازمة لمقابلة احتياجات المستخدمين ويشمل هدفين (٤، ٥) وهي:
  - I. (٤) تزويد المستخدمين بمعلومات للتنبؤ والمقارنة وتقييم المقدرة الكسبية للمشروع، أي القدرة على تحقيق الدخل.
  - II. (٥) توفير المعلومات اللازمة لتقييم قدرة الإدارة على الاستخدام الكفء والفعال للموارد الاقتصادية المتاحة.
- **المستوى الرابع:** طبيعة وخصائص المعلومات ويشمل هدفا واحدا (٦):
  - I. (٦) تقديم معلومات واقعية وتفسيرية عن العمليات والأحداث الأخرى المفيدة في التنبؤ والمقارنة وتقييم المقدرة الكسبية للمشروع، ويجب الإفصاح عن الفروض الأساسية المعتمدة في موضوعات التفسير أو التقييم أو التنبؤ أو التقدير.
- **المستوى الخامس:** القوائم المالية ويشمل أربعة أهداف (٧، ٨، ٩، ١٠):
  - I. (٧) تقديم قائمة عن المركز المالي تفيد في التنبؤ والمقارنة وتقييم المقدرة الكسبية للمشروع، بما في ذلك دورات الكسب غير النامة، وكذلك القيم الجارية المختلفة كثيرا عن التكلفة التاريخية، مع مراعاة دمج أو فصل بنود الأصول والخصوم من حيث المبلغ والتوقيت ونسبة عدم التأكد ومن حيث التحقيق المتوقع أو التصفية.
  - II. (٨) تقديم قائمة عن الكسب الدوري (قائمة الدخل متضمنة دورات الاكتساب غير النامة أو الإنتاج تحت التشغيل ومستوى الإنجاز)، تفيد في التنبؤ والمقارنة وتقييم المقدرة الكسبية للمشروع.
  - III. (٩) تقديم قائمة عن الأنشطة المالية تفيد في التنبؤ والمقارنة وتقييم المقدرة الكسبية للمشروع، تقرر عن العمليات الفعلية والمتوقعة ذات الآثار النقدية الهامة.
  - IV. (١٠) التزويد بمعلومات تفيد في عملية التنبؤ ويجب التزويد بالتنبؤات المالية عندما تزيد هذه التنبؤات قابلية الاعتماد والوثوق بتنبؤات المستخدمين.
- **المستوى السادس:** لا يشمل أية أهداف وإنما توصيات متعلقة بطبيعة القوائم المالية الواردة في المستوى الخامس.
- استنادا إلى الترتيب السابق يمكن توضيح الأهداف في الشكل التالي:

الترتيب الهرمي لأهداف القوائم المالية وفق تقرير "ترويدلود"



المفاهيم المتعلقة بالأهداف

- **ردود الفعل على تقرير تروبلود:**
- جاءت ردود فعل واسعة على تقرير لجنة تروبلود أهمها تقرير الشركات في ١٩٧٥ والذي اقترح ست قوائم إضافية:
  ١. قائمة القيمة المضافة لتوضيح كيفية توزيع هذه القيمة المضافة على عوامل الإنتاج.
  ٢. قائمة لبيان شؤون العمالة، ما يتعلق بالإنتاجية والكفاءة.
  ٣. قائمة لبيان حجم المعاملات مع الحكومة، والإفصاح عن الإعانات والمنح والضرائب والتأمينات والتحويلات الأخرى.
  ٤. قائمة لبيان المعاملات مع العلم الخارجي بالعملات الأجنبية.
  ٥. قائمة لبيان التوقعات المستقبلية خاصة الأرباح والعمالة والاستثمار.
  ٦. قائمة لبيان أهداف المنشأة كما تراها الإدارة .
- يلاحظ أن ما سبق لفت الانتباه لمجموعة من المستخدمين والاستخدامات وهذا يمثل اتجاه نحو التوسع في الإفصاح:
  ١. المحلل الاقتصادي والمحاسب القومي.
  ٢. المستخدمون والعاملون.
  ٣. التعامل مع الحكومة.
  ٤. التعامل مع العالم الخارجي.
  ٥. توقعات الإدارة.
  ٦. أهداف المنشأة.

المفاهيم المتعلقة بالأهداف

- بيان FASB رقم (١) الصادر عام ١٩٧٨ وقسم الأهداف إلى قسمين:

أ- أهداف عامة للتقارير المالية:

١. توفير المعلومات التي تفيد في ترشيد القرارات الاستثمارية والائتمانية للمستثمرين الحاليين والمرتقبين، وكذلك الدائنين.
٢. توفير المعلومات التي تفيد في تقدير التدفقات المستقبلية مع تحدي توقيت تلك التدفقات ودرجة عدم التأكد لأجل مفاضلتها مع التدفقات الحالية.
٣. توفير المعلومات المتعلقة بموارد الوحدة والتزاماتها والتغيرات التي طرأت عليها.

ب- أهداف تفصيلية للتقارير المالية:

١. توفير المعلومات التي تفيد في تقييم أداء المنشأة وتحديد أرباحها على أساس الاستحقاق.
٢. توفير المعلومات لتي تفيد في تحديد درجة السيولة وتدفق الأموال مصادر الأموال وأوجه صرفها.
٣. توفير المعلومات تي تفيد في التقرير عن مسؤولية الإدارة وتقييم أدائها باستخدام معلومات الربحية ومكوناتها، مع مراعاة عدم فصل الإدارة عن المنشأة في التقارير.
٤. توفير معلومات تتعلق بملاحظات وتفسيرات الإدارة فذلك يزيد من منفعة المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية.

المفاهيم المتعلقة بالأهداف

- بيان FASB رقم (٤) الصادر عام ١٩٨٠ وحدد الأهداف التالية:

١. توفير المعلومات التي تفيد مدبري الموارد المالية الحاليين والمرتقبين من أجل ترشيد قراراتهم المتعلقة بتخصيص تلك الموارد بين الوحدات.

٢. توفير المعلومات التي تفيد مدبري الموارد المالية الحاليين والمرتقبين وأي مستخدمين آخرين في مجال تقييم الخدمات التي تقدمها الوحدة وقدرتها على الاستمرار.

٣. توفير المعلومات التي تفيد مدبري الموارد المالية لتحديد مدى مقابلة الإدارة لمسؤوليتها وتقييم أدائها، والتقيد بالقيود المفروضة على استخدام الموارد.

٤. توفير المعلومات المتعلقة عن الموارد الاقتصادية المتاحة وعن الالتزامات القائمة على هذه الموارد وعن صافي الموارد القائمة لدى الوحدة، والتغيرات التي طرأت على عناصر المجموعات الثلاثة السابقة.

٥. توفير المعلومات التي تفيد في تقييم الأداء الدوري للوحدة المحاسبية وفق أسا الاستحقاق.

٦. توفي المعلومات التي تفيد في التعرف على مصادر الحصول على النقدية وغيرها من الموارد وكذلك أوجه الاستخدام هذه الموارد.

٧. توفير المعلومات التي تتعلق بإيضاحات أو ملاحظات ترى إدارة الوحدة أنها تساعد المستخدمين في اتخاذ قراراتهم.

- يلاحظ على هذين البيانين أنهما معتمدين بشكل أساسي على تقرير تروبلود، مع أن التقرير الأخير فيه تطورات من حيث المصطلحات والألفاظ.

المفاهيم المتعلقة بطبيعة الوحدة المحاسبية

- إن لمفهوم الوحدة المحاسبية تأثيرا جوهريا على تحديد مفاهيم محاسبية عديدة مثل: الدخل، المصروف، الحقوق، الالتزامات.
- تعريف الوحدة المحاسبية يحدد مجال اهتمام المحاسب ويحدد عدد المواضيع والأحداث التي يمكن انتقاؤها وأسلوب المعالجة والعرض في القوائم والتقارير المالية.
- هناك مدخلين لتعريف الوحدة المحاسبية:
  - أ- مدخل المنشأة : يتوجه نحو الوحدة الاقتصادية كوحدة لها مواردها وعليها التزاماتها كمشروع فردي، شركة أشخاص، شركة مساهمة، مجموعة شركات قابضة وتابعة.
  - ب- مدخل المستخدم: يتوجه نحو ذوي المصالح في الوحدة : كالإدارة، والمستخدم الخارجي سواء كان أشخاص أو مجموعات أو اتحادات عمالية أو جهات حكومية.
- ويمكن التعرف على حدود الشخصية المعنوية للوحدة المحاسبية بـ:
  ١. تحديد الأشخاص أو الفئات والمجموعات ذات المصالح.
  ٢. تحديد طبيعة مصالح هؤلاء الأشخاص أو الفئات والمجموعات.
- كلا المدخلين السابقين يقودان لنفس الاستنتاجات إلا أن مدخل المستخدم يبرر التوسع في الإفصاح.
- من حيث الشكل قد يختلف مفهوم الوحدة المحاسبية:
  - أ- من حيث القانون: مشروع فردي، شركة أشخاص، شركة أموال.
  - ب- من حيث النطاق: اعتماد مالي مخصص، فرع أو قسم في منشأة، مجموعة شركات قابضة وتابعة، الاقتصاد المحلي، الاقتصاد القومي.
  - ج- من حيث الهدف: وحدات هادفة لتحقيق أقصى ربح ممكن، ووحدات هادفة لتحقيق أكبر حصة سوقية، ووحدات لا تهدف لتحقيق أرباح.

المفاهيم المتعلقة بطبيعة الوحدة المحاسبية

- نتيجة لاختلاف طبيعة وخصائص الوحدة المحاسبية ظهرت أربع نظريات، كلها متفقة على أن الوحدة المحاسبية شخصية مستقلة، وفيما يلي شرح لهذه النظريات:
- **أولا: نظرية الملكية المشتركة:** تعد أقدم نظرية منذ ظهور القيد المزدوج، لكنها ما زالت تؤثر بشكل فاعل في الفكر المحاسبي المعاصر، حيث اعتمد FASB مفهوم الدخل الشامل، ومفهوم عائد السهم وهي مفاهيم مشتقة من الملكية المشتركة.
- ما يميز هذه النظرية هو عنصر الملكية حيث هو جوهر المشروع ونتجت معادلات الميزانية التالية عن طريق تطبيق القيد المزدوج:
  ١. الأصول – الالتزامات = صافي الأصول.
  ٢. صافي الأصول = حق الملكية = صافي ثروة الملاك.
- حيث أن الأصول هي ملك صاحب المشروع، والالتزامات على صاحب المشروع (أصول سالبة)، ورأس المال أو حق الملكية يمثل صافي ثروة مالك المشروع.
- نشأت الشركات الفردية وشركات أشخاص ومن الطبيعي أن تنشأ نظريات ومفاهيم خاصة بهذه النظرية:
- **مقومات نظرية الملكية المشتركة:** تقوم نظرية الملكية المشتركة على المقومات التالية:

المفاهيم المتعلقة بطبيعة الوحدة المحاسبية

١. **العلاقات التعاقدية:** العلاقة التعاقدية بين ملاك المشروع بالعقد وتعطي قوة تنفيذية للبنود المتفق عليها فيه.
٢. **الملكية:** أصول الشركة مملوكة ملكية جماعية للأفراد الطبيعيين المكونين للشركة (الملاك) لا للشركة نفسها، ولا لأصحاب الأموال في الشركة (الدائنين).
٣. **الإدارة:** الملاك هم مديرو المشروع، وقد يفوضون السلطة لمديرين يرونهم ويعتبرون وكلاء عن الملاك، ومنهم يستمدون القوة ويعملون بإرادتهم.
٤. **تحقيق الربح:** الهدف الأساسي في الملكية المشتركة هو تعظيم الأرباح.

- **آثار نظرية الملكية المشتركة على المفاهيم:**

١. **مفهوم الأصول:** تعتبر الأصول ملكا لصاحب أو أصحاب المشروع باعتبارهم أشخاصا طبيعيين وليس ملكا للمشروع نفسه.
٢. **مفهوم الخصوم:** تعتبر الخصوم التزامات (أصول سالبة) على صاحب أو أصحاب المشروع، فمشروع المالك غير محدودة، لا تقتصر على رأس المال المستثمر في الشركة.
٣. **معادلة الميزانية:** يتم التركيز على حقوق أصحاب المشروع لذلك تعرف معادلة الميزانية على الشكل التالي: حقوق الملكية = مجموع الأصول – مجموع الالتزامات = صافي الثروة.
٤. **مفهوم الإيرادات:** تمثل الإيرادات عناصر موجبة في حساب رأس المال أي في حق الملكية.
٥. **مفهوم المصروفات:** تمثل المصروفات عناصر سالبة في حساب رأس المال أي في حق الملكية.
٦. **مفهوم الربح:** يمثل الربح صافي الزيادة في حقوق الملكية، عن طريق مقارنة المركز المالي بداية الفترة ونهاية الفترة، ويعتد مفهوم الربح الشامل الذي يفسر على أنها لزيادة في صافي الثروة.

المفاهيم المتعلقة بطبيعة الوحدة المحاسبية

- **ثانيا: نظرية الشخصية المعنوية:** ظهرت الحاجة لاستثمار أموال ضخمة في أواسط القرن التاسع عشر يعجز عن تقديمها فرد أو جماعة من الشركاء المتضامنين، فظهرت الشركات المساهمة، ومن المعروف أن المساهمون يعجزون عن إدارة الشركة أو الاطلاع على حساباتها مباشرة، فهم مجموعة مفتوحة وعددهم كبير عادة ويتغير باستمرار.
- لذلك لجأ المساهمون إلى انتخاب مجلس لإدارة الشركة الذي بدوره يفوض مجموعة من المديرين ليقوموا بإدارة الشركة نيابة عنهم، وهكذا انفصلت الإدارة عن الملكية.
- أدى هذا الانفصال إلى ظهور مفاهيم وآراء لا تتناسب مع نظرية الملكية المشتركة الأمر الذي دفع علماء المحاسبة إلى تطوير نظرية الشخصية المعنوية.
- جوهر الشخصية المعنوية هو وجود كيان مستقل للمشروع عن الأفراد الطبيعيين ملاك المشروع، وفي القانون تعتبر ذمة المشروع مستقلة عن ذمة الملاك، وتتقاضى الشركة باسمها ويقاضيها الآخرون عن تصرفات الإدارة المسؤولة فيها.
- في نظرية الشخصية المعنوية يتحول الاهتمام من وجهة نظر ملاك المشروع إلى وجهة نظر الإدارة باعتبارها ممثلة هذه الشخصية المعنوية، حيث تختلف إرادة الإدارة عن إرادة الملاك سواء كانوا مساهمين أو مقرضين أو حاملي سندات.
- فالإدارة هي الموجه لموارد الوحدة المحاسبية، والمساهم يتوقع عائدا ثابتا مثله مثل حامل السند.

المفاهيم المتعلقة بطبيعة الوحدة المحاسبية

مقومات نظرية الشخصية المعنوية:

١. **العلاقات التعاقدية:** العلاقة التعاقدية بين المساهمين وبقية المستثمرين تحدد بالقانون وليس بالعقد.

٢. **الملكية:** أصول الشركة مملوكة لشركة نفسها باعتبارها شخصا معنويا، أما أصحاب المشروع فلهم مجرد حق على هذه الأصول عند التصفية، ولهم الحق في الأرباح عندما يقرر مجلس الإدارة.

٣. **الإدارة:** مع ظهور الشركات المساهمة ظهرت الحاجة لانتخاب مجلس إدارة نيابة عن المساهمين الذين يكثر عددهم، فانفصلت الملكية عن الإدارة وأصبحت الإدارة وحدة مهنية مستقلة ترسم سياسة المشروع يدفعها المصلحة العامة للشركة باعتبارها شخصا معنويا لا بدافع من المساهمين.

٤. **تحقيق الربح:** لا تسعى الإدارة إلى تعظيم الربح بل تسعى إلى تحقيق أرباح مناسبة ومعقولة للمساهمين، مع سداد الفوائد والقروض والمحافظة على الحصة السوقية أو زيادتها ودفع أجور العمالة وتقديم سلع أو خدمات متميزة للمستهلكين، أي خدمة المجتمع، الموارد الاقتصادية ملك للمنشأة نفسها سواء كان مصدرها المساهمين أو المقرضين، والربح حق للمنشأة نفسها وهي مسؤولة عن مواجهة وسداد حقوق وديون المساهمين وغير المساهمين، وتقاس كفاءة الإدارة عن طريق قوائم الدخل والعمليات خلال الدورة حيث يتم تقسيم قائمة الدخل إلى مرحلتين - حيث تفصل العمليات الإيرادية عن العمليات الرأسمالية وتقابل الإيرادات الإيرادية مع المصروفات الإيرادية لتحديد صافي دخل العمليات - :

١. مرحلة ربح العمليات أو الربح العادي وهو ربح النشاط الجاري الذي يعد أساس التنبؤ والمقارنة مع المنشآت المماثلة.
٢. مرحلة الدخل الشامل وهو الربح من العمليات غير العادية والرأسمالية ومكاسب وخسائر الحيازة.

١٩/٠٥/١٤٣٣

المفاهيم المتعلقة بطبيعة الوحدة المحاسبية

- **آثار نظرية الشخصية المعنوية على المفاهيم:**
- **الوظيفة المحاسبية:** أضافت إلى الوظائف المتعلقة بالتسجيل والرقابة وتحديد النتائج دوريا وظيفة إعلامية (ظهور مبدأ الإفصاح) موجهة إلى المساهمين والمجتمع الاستثماري بهدف توجيه الاستثمار.
- **رأس المال:** بينما اقتصر مفهوم راس المال في نظرية الملكية المشتركة على حقوق اصحاب المشروع المدفوع والاحتياطات والأرباح المحتجزة، فإن صافي رأس المال في نظرية الشخصية المعنوية توسع ليشمل إجمالي الأصول بغض النظر عن مصدر التمويل سواء المساهمين أو المقرضين أو محتجزا من دورات سابقة.
- **الأصول:** وفق نظرية الملكية المشتركة تعرف الأصول بأنها كل شيء مملوك له قيمة وقدرة على سداد الديون، أما وفق نظرية الشخصية المعنوية فالأصول كل شيء له قدرة على الإنتاج ويقدم منفعة اقتصادية للشركة ويساهم في تحقيق الأرباح، فحلت القدرة الإنتاجية والمنفعة الاقتصادية للأصل محل قدرته على سداد الديون.
- **الخصوم:** وفق نظرية الملكية المشتركة الخصوم التزامات المشروع تجاه الغير، أما في نظرية الشخصية المعنوية فالخصوم التزامات الإدارة أو التزامات على أصول المشروع متمثلة في حقوق أصحاب المشروع وحقوق الغير، وعليه تكون معادلة الميزانية: مجموع الأصول = مجموع الحقوق.

المفاهيم المتعلقة بطبيعة الوحدة المحاسبية

- **الإيرادات:** قيمة الإنجازات المحققة، نتيجة الجهود المبذولة في سبيل تحقيق أهداف المشروع، فهي عبارة عن القيم المالية التي تستحق للمشروع مقابل تأدية خدماته أو بيع منتجاته للغير، إذن هي تدفقات دخلية موجبة وليست تغيرات موجبة في رأس المال أو حقوق الملكية كما هو مفهومها في نظرية الملكية المشتركة.
- **المصروفات:** تمثل تكلفة الحصول على الإيرادات، فهي مقياس الجهود المبذولة في سبيل تحقيق إيرادات الفترة، بمعنى أن هناك علاقة سببية بين المصروفات والإيرادات، فالمصروفات تدفقات دخلية سالبة وليست مجرد تغيرات سالبة في رأس المال أو حقوق الملكية وفق نظرية الملكية المشتركة.
- **الربح:** يتم تحديد ربح أو خسارة الفترة عن طريق مقابلة الإيرادات بالمصروفات في قائمة الدخل، ليس عن طريق مقارنة ميزانيتين متتاليتين لتحديد التغيرات في حقوق الملكية كما هو الحل في نظرية المليكة المشتركة.

المفاهيم المتعلقة بطبيعة الوحدة المحاسبية

- **ثالثا: نظرية المشروع:**
- تعد نظرية المشروع امتداد لنظرية الشخصية المعنوية لكنه مفهوم أكثر اتساعا، لكنها من ناحية أقل جودة تعريفا وتحديدا لمجالها.
- في حين أنه في نظرية الشخصية المعنوية ينظر للمنشأة على أنها وحدة اقتصادية تسيطر على مواردها الاقتصادية الإدارة التي تعمل بصورة أساسية لمصلحة المساهمين والمقرضين أو حاملي السندات، ينظر في نظرية المشروع للمنشأة على أنها مؤسسة اجتماعية تعمل لصالح أطراف عديد ذات مصلحة واهتمام بتلك المؤسسة.
- إذن هي تعتمد الدخل الثاني مدخل المستخدم لأنها تركز على أصحاب المصالح بعكس نظرية الشخصية المعنوية ونظرية الملكية المشتركة التي تركز على مدخل الوحدة.
- هذا المفهوم الواسع في نظرية المشروع يعتبر نواة المحاسبة عن المسؤولية الاقتصادية والاجتماعية والبيئية.
- تظهر هذه النظرية في الوحدات الاقتصادية كبيرة الحجم ومتعددة الجنسية التي لا تعمل فقط لمصلحة المساهمين والمقرضين، وفي المقابل فالمنافسة لا تحمي مصالح الأطراف الأخرى في المجتمع.
- فالعاملون مثلا من خلال تنظيماتهم يستفيدون من البيانات المحاسبية في عرض مطالبهم برفع رواتبهم وأجورهم ومكاسبهم.
- والعملاء والسلطات الحكومية عموما تهتم بآثار تغيرات الأسعار على العمالة وعلى معدلات النمو الاقتصادي.
- هذا الاتساع في مفهوم المسؤولية الاجتماعية والاقتصادية يتطلب مفهوما جديدا للدخل أكثر ملاءمة.

المفاهيم المتعلقة بطبيعة الوحدة المحاسبية

- برزت مفاهيم متعددة تتعلق بالتوسع في مفهوم الدخل أثرت على مجموعة من المفاهيم المحاسبية من هذه المفاهيم:
- **قائمة القيمة المضافة:**
  - ينطلق هذا المفهوم من اعتبار المنشأة مؤسسة اجتماعية تهتم أطراف عديدة بقوائمها وتقاريرها المالية مثل العملاء والملاك والمقرضين والمجتمع المحلي والجمهور العام.
  - تعد قائمة القيمة المضافة أكثر القوائم ملاءمة لعرض مساهمات العاملين والحكومة والمقرضين والملاك في تحقيق قيمة ناتج المنشأة وتحديد عوائد كل عامل من عوامل الإنتاج المستخدمة خلال الدورة المحاسبية.
  - القيمة المضافة = قيمة الناتج الكلي – قيمة المستلزمات المشتراة، حيث يجب أن يعود الدخل وفقا للقيمة المضافة على عوامل الإنتاج، وعليه فإن مصادر دخل القيمة المضافة = توزيعات دخل القيمة المضافة.
  - يمكن إعداد قائمة القيمة المضافة اعتماد على قائمة الدخل التقليدي مع بعض التعديلات أهمها:
    - ✓ تمثل قيمة المستلزمات السلعية والخدمية المشتاة خلال الدورة عنا صر الناتج الوسيط ويتم طرحها من قيمة الناتج الكلي للمنشأة (المفهوم المحاسبي للإيراد).
    - ✓ يتحقق الدخل في قائمة القيمة المضافة بمجرد إتمام عملية الإنتاج.
  - ونورد فيما يلي قائمة القيمة المضافة لمنشأة صناعة

أ. مصادر إجمالي القيمة المضافة بالاف الريالات			
البيان	٢٠١٠	٢٠١١	التغير %
المبيعات	٩٠٩٩	١٠٧٢٥	+٨%
إيرادات أخرى	١١٦	١٤١	+٢٢%
(-) موارد وخدمات مستلفدة	(٦٨٤٥)	(٧٥٦٠)	+١٠%
قيمة مضافة بالتصنيع	٣١٨٠	٣٣٠٨	+٤%
حصة أرباح في شركات أخرى	٧١	٥٦	-٢١%
إجمالي مصادر القيمة المضافة	٣٢٥١	٣٣٦٣	+٣%
ب. توزيعات إجمالي القيمة المضافة لآلاف الريالات:			
١. للعاملين (أجور، رواتب، مزايا)	١٧٠٥	١٨٨٣	+١٠%
٢. لأصحاب الأموال:			
أ.فائدة على القروض	١٠٠	١٢٢	+٢٢%
ب. توزيعات على المساهمين	١٨٦	٢١٤	+١٥%
ج.حصة أقلية المساهمين	٥٦	٥٢	-٧%
	٣٤٢	٣٨٨	+١٣%
٣. للحكومة (ضرائب دخل – إعانات)	٣٤٥	٢٨٠	-١٩%
٤. إعادة الاستثمار			
أ.استهلاك	٤٦٠	٥١٤	+١٢%
ب. ربح محتجز	٣٩٩	٢٩٨	-٢٥%
	٨٥٩	٨١٢	-٥%
إجمالي توزيعات القيمة المضافة	٣٢٥١	٣٣٦٣	+٣%

المفاهيم المتعلقة بطبيعة الوحدة المحاسبية

أثر نظرية المشروع على بعض المبادئ والممارسات:

١. تجعل نظرية الملكية قائمة المركز المالي المحور الأساسي لاهتمامها لأنها تهتم بتحديد حقوق الملكية، بينما نظرية الشخصية تهتم بقائمة الدخل بشكل اساسي لأنها تهتم بتقييم كفاءة الإدارة وفاعليتها.

٢. تتفق نظرية الملكية المشتركة بصورة أكثر مع اعتماد أسا القيم الجارية لأنها تركز على الدخل الشامل الذي يتم قياسه عن طريق معادلة الميزانية في أول وآخر الفترة، في حين تركز نظرية الشخصية المعنوية تتفق بصورة أكثر مع التقويم وفق التكلفة التاريخية لأنها تركز على ربح التشغيل كمقياس لأداء الإدارة.

٣. استنادا لما سبق:

أ. تنسجم سياسة الوارد أولا صادر أولا بصور أكثر مع مفهوم نظرية الملكية المشتركة (وجهة نظر الملاك) من أجل أن يظهر المخزون في قائمة المركز المالي بالقيم الجارية.

ب. تنسجم سياسة الوارد أخيرا صادر أولا بصور أكثر مع مفهوم نظرية الشخصية المعنوية فهو يؤدي إلى قياس أفضل لربح الدورة، حيث اهتما المساهمين لتقييم الإدارة.

٤. ينطلق من مفهوم الشخصية المعنوية إلى إعداد حقوق أقلية المساهمين في الشركات القابضة.

أثر مفاهيم الوحدة المحاسبية على مفهوم الدخل المحاسبي:

١. إن من أهم نتائج تطبيق مفهوم الوحدة المحاسبية هو تأثيرها على مفهوم الدخل، وبالتالي التأثير على مضمون وأسلوب عرض قائمة الدخل، لأنها تحدد العناصر المكونة لهذا الدخل من المصروفات والإيرادات، والجدول التالي يوضح هذا التأثير على خمسة مفاهيم:

المفاهيم المتعلقة بطبيعة الوحدة المحاسبية

مفهوم الدخل	العناصر المكونة للدخل	وجهة النظر المعتمدة
(١) دخل القيمة المضافة	قيمة ناتج المشروع من السلع والخدمات مطروحا منها قيمة السلع والخدمات المشتراة من الغير.	العمال، المقرضين، الحكومة، الملاك، المجتمع المحلي، والاستثمار الكلي.
(٢) دخل صافي المشروع	زيادة الإيرادات على المصروفات: تتضمن جميع المكاسب و الخسائر، لا يدخل ضمن المصروفات ما يلي: الفوائد، ضريبة الدخل، التوزيعات على حملة الأسهم.	حملة الأسهم والسندات، والمفرضون ، الحكومة.
(٣) صافي دخل المستثمرين	صافي دخل المشروع السابق مطروحا منه ضريبة الدخل.	حملة الأسهم والسندات والقروض طويلة الأجل.
(٤) صافي دخل المساهمين	صافي دخل المستثمرين السابق مطروحا منه الفوائد على السندات والقروض طويلة الأجل.	حملة الأسهم الممتازة والعادية
(٥) صافي دخل أصحاب الحقوق المتبقية، حقوق حملة الأسهم العادية	صافي دخل المساهمين الاسبق مطروحا منه توزيعات الأرباح على حملة الأسهم الممتازة.	حملة الأسهم العادية الحاليين والمرتقبين.

المفاهيم المتعلقة بطبيعة الوحدة المحاسبية

- <u>رابعا: نظرية الأموال المخصصة:</u>
- أساس المحاسبة في نظرية الأموال المخصصة هو مجموع من الأصول ومن القيود المتعلقة باستخدام هذه الأصول يقابلها التزامات أو حقوق تجاه هذه الأصول.
- تنظر نظرية الأموال المخصصة إلى الوحدة المحاسبية باعتبارها مجموعة من الموارد الاقتصادية الموجهة الاستخدام وفق المعادل التالية: الأصول = القيود والالتزامات على هذه الأصول.
- حيث تعر فالأصول انطلاقا من بنود الأصول أو الاستخدامات المخصصة لها هذه الأصول، أما المطاليب فهي مجموعة الحقوق والقيود القانونية والاقتصادية المتعلقة باستخدام هذه الأصول.
- تركز نظرية الأموال المخصصة على الإدارة المناسبة والاستخدام لهذه الأصول، حيث تهتم هذه النظرية بقائمة الموارد والاستخدامات التي تعكس إدارة عمليات المنشأة للموارد المتاحة وكيفية التصرف بهذه الموارد.
- تطبق نظرية الأموال المخصصة بشكل أساسي في المنشآت والمؤسسات الحكومية الخدمية التي لا تهدف إلى تحقيق الأرباح حيث تخصص لها أموال محددة لتحقيق هدف أو أهداف معينة، مثل المستشفيات والجامعات والوحدات الحكومية الخدمية.
- يمكن أن تطبق في المؤسسات التي تعتمد على الوقف كالجمعيات الخيرية.
- ينتشر بشكل واسع استخدام نظرية الأموال المخصصة في الدول الاشتراكية، حيث تخصص جزءا من أرباحها للاتحادات النوعية والتعاونية.
- تطبق أيضا نظرية الأموال المخصصة بشكل جزئي في المنشآت الهادفة للربح عن طريق تخصيص صناديق لأهداف معينة مثل الصناديق الدوارة لسداد القروض، محاسبة التقاعد، محاسبة التصفية.

المفاهيم المتعلقة بطبيعة الوحدة المحاسبية

- <u>آثار نظرية الأموال المخصصة على المفاهيم:</u>
- **طبيعة الوحدة المحاسبية:** تعتبر الوحدة المحاسبية مجموعة من الأموال المخصصة لتأدية نشاط معين طبقا لقيود محددة على مقدار كل مصروف ومجال إنفاقه، مجرد اعتماد مالي.
- **الأصول:** مجموعة من الموارد المعتمدة للوحدة لاستخدامها في مجال معين، أو مجموعة من الإيرادات صرح للوحدة بتحصيلها خلال فترة معينة.
- **الخصوم:** هي الاعتمادات المحددة لكافة مجالات الإنفاق المختلفة، فهي قيود موضوعة على مقدار كل مصروف ومجال إنفاقه، فالخصوم هي قيود على استخدام أصول الوحدة الحكومية أو الإدارية لا يجوز بأي حال تجاوزها أو الإنفاق من الاعتماد على مجالات خارج نطاق الاعتماد.
- **معادلة الميزانية:** بما أن الميزانية عبارة عن برنامج عمل معبرا عنه في صورة قائمة مالية فإنه يمكن أن تأخذ معادلة الميزانية أحد الأشكال التالية
  - الإيرادات المقرر تحصيلها = الاعتمادات المخصصة لأوجه الإنفاق أو
  - الأموال المخصصة للوحدة = القيود المحدد لاستخدام الأموال أو
  - الأصول = القيود والالتزامات على تلك الأصول
- **الإيرادات:** تمثل الجزء الذي تم تحصيله فعلا من الإيرادات المقررة أو المستحقة.
- **المصروفات:** تمثل ذلك الجزء الذي تم إنفاقه فعلا من الاعتمادات المخصصة، فالإيرادات والمصروفات تدفقات نقدية داخلة وخارجة دون أي سبب بينها.
- **نتيجة الأعمال:** لا توجد مقابلة فعلية بالمفهوم المحاسبي وإنما تحديد نتيجة الأعمال على مدى التزام الوحدة المحاسبية بالحدود المقررة في استخدام الموارد المخصصة طبقا للاعتمادات المقررة.

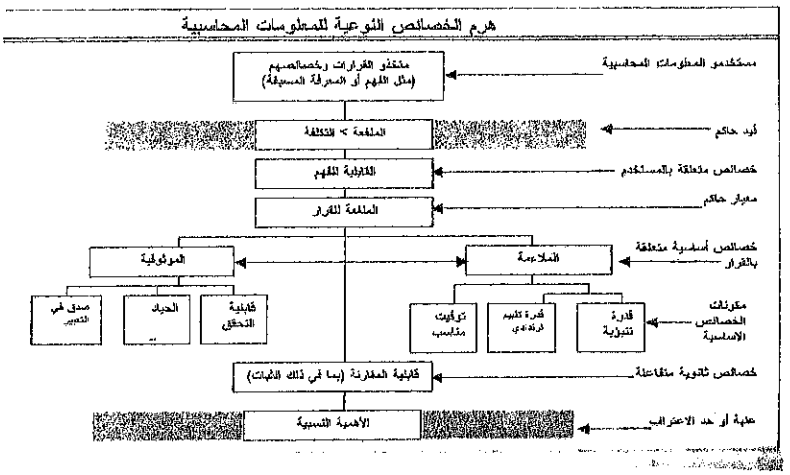
مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية

- تركز الدراسات الحالية على مدخل المنفعة للمعلومات المحاسبية التي تقدم للمستخدمين من خلال القوائم المالية ذات الغرض العام.
- قررت دراسة ("بيان حول النظرية المحاسبية الأساسية" ASOBAT: A Statement of Basic Accounting Theory) أربع خصائص للمعلومات المحاسبية أدرجت ضمن الإطار المفاهيمي هي:
  ١. الملائمة.
  ٢. القابلية للتحقق.
  ٣. التحرر من التحيز.
  ٤. القابلية للقياس الكمي.
- طبق FASB المنهج النفعي الجديد وركز على منفعة وجودة المعلومات واعتبر أن أهداف القوائم المالية هي القاعدة التي يستند إليها تحديد البديل الأكثر منفعة من بين بدائل المعلومات المحاسبية. وأنجز الخطوة التالية بعد تحديد الأهداف وهي تحديد مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية.
- لماذا تحديد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية؟:
- إن تعدد بدائل القياس والإفصاح المحاسبي يتطلب معيارا للاختيار من بين تلك البدائل، والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ستكون مفيدة في تحديد البديل الأفضل مثلا:
  - الكلفة التاريخية أم القيمة الجارية.
  - شركات كمجموعة أم منفصلة.
  - تكاليف الاستكشاف وفق الطريقة الكلية أم المجهودات الناجحة.
- من ناحية ثانية تكون مفيدة للجهات المسؤولة عن وضع المعايير والجهات المسؤولة عن إعداد القوائم المالية

١٩/٠٥/١٤٣٣

مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية

- الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية أنظر الشكل التالي:



مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية

- الشكل يوضح الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كما قدمها FASB ويوضح النقاط التالية:
  - خصائص تتعلق متخذي القرارات مستخدمي المعلومات المحاسبية.
  - خصائص ذاتية للمعلومات المحاسبية (الملاءمة والموثوقية) وكل خاصية أساسية منهما لها ثلاث خصائص ثانوية.
  - من تفاعل أو تداخل الملاءمة والموثوقية ينتج القابلية للمقارنة ويتطلب الثبات في التطبيق.
  - يوجد قيدان رئيسيان : المنفعة > التكلفة ، الأهمية النسبية.
  - الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية قابلة للتطبيق على جميع الوحدات باختلاف نشاطها وأهدافها.
- **<u>وفيما يلي شرح لهذه الخصائص:</u>**
- **<u>أولا: خصائص متعلقة بمتخذي القرارات:</u>**
- الفائدة من المعلومات لا يمكن أن تتحقق منفعتها إذا كان هناك ضعف في الخصائص المتعلقة بمستخدم المعلومات من حيث: مستوى الفهم والإدراك، القدرة على التحليل.
- تعتبر قدرة المستخدم على الفهم أول خطوة في هرم هيكل خصائص المعلومات المحاسبية.
- صحيح أن المعلومات المحاسبية بأقل تكلفة ممكنة وتعد قوائم مالية ذات غرض عام لكن المستوى الذي يتمتع به المستخدم من الفهم والإدراك يؤثر على الإفصاح والاستفادة من المعلومات في اتخاذ القرارات.
- فإذا كان المستخدم لا يفهم المعلومات المحاسبية المعطاة له فلن تفيده لأنها في حكم المعلومات غير المتاحة وحيث لا يمكنه تخفيض درجة عدم تأكد [illegible]

مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية

- المستثمر العادي والمستثمر الحصيف:
- إن تطور مفهوم المعلومات المحاسبية والإفصاح المحاسبي أدى إلى اعتماد نوعين من المستخدمين لمعلومات مهنة المحاسبة:
- المستثمر العادي:
- في بداية الثلاثينيات كانت المعلومات المحاسبية تخدم الإدارة والدائنين لكن بعد أزمة ١٩٢٩م الكبرى توجهت المعلومات المحاسبية لخدمة المساهمين والمستثمرين.
- ومنذ ذلك الوقت يسود مفهوم المستثمر العادي والذي ينطلق من أفق محدود للإفصاح عن طريق القوائم المالية التقليدية (قائمة الدخل وقائمة المركز المالي).
- ثم تدريجيا أضيفت ملاحظات هامشية حول السياسات المتبعة في تقييم الأصول واستهلاكها وتقييم المخزون وعدد الأسهم المصدرة ...الخ.
- يسمى الإفصاح الموجه للمستثمر العادي الإفصاح التقليدي أو الوقائي، بحيث يهدف إلى حماية هذا المستثمر العادي ذي القدرة المحدودة في استخدام المعلومات المالية.
- المستثمر الحصيف:
- يعتمد الإطار المفاهيمي الذي قدمه FASB مفهوم المستثمر الحصيف من بداية السبعينيات والذي يتمتع بفهم واستيعاب جيد ومعرفة سابقة في استخدام وتحليل المعلومات المحاسبية (متخصص أ، محلل مالي).
- ظهر هذا المفهوم نتيجة للاتجاه النفعي للمعلومات المحاسبية، وتوسع الإفصاح وأصبح يعرف بالإفصاح الإعلامي او التثقيفي وهو يشمل التقليدي ويزيد عليه:
  - إضافة قائمة التدفقات النقدية وقائمة التغيرات في حقوق الملكية.
  - قوائم مالية ملحقة معدلة بالمستوى العام للأسعار.
  - قوائم مالية موحدة للشركات المجموعة.
  - تقارير مالية قطاعية.
  - تقارير مرحلية مؤقتة.
  - قائمة دخل متعددة المراحل مع الإفصاح عن عائد السهم.

مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية

- ثانيا: خصائص أساسية للمعلومات المحاسبية:
- الخاصية الأساسية: الملاءمة ومكوناتها:
- يتربع هرم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية معيار المنفعة للقرار، ويتطلب تحقيق هذه المنفعة توافر خاصيتين أساسيتين وست خصائص ثانوية.
- الخاصيتان الأساسيتان هما الملاءمة والموثوقية، لو فقدت واحدة منهما لن تكون المعلومات مفيدة أو ذات منفعة.
- ولكي تكون المعلومات ملائمة يجب أن تؤثر في القرار فإذا لم تؤثر في القرار فهذا يعني أنها غير ملائمة.
- فالملاءمة مرتبطة منطقيا بالقرار والتأثير عليه، وغياب تلك المعلومات الملائمة يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة أو ناقصة.
- مما سبق يمكن تعريف خاصية الملاءمة بأنها قدرة المعلومات المحاسبية على إحداث تغير في اتجاه قرار مستخدم معين.
- المعلومات الملائمة تساعد المستخدمين على تكوين توقعات عن النتائج مع تعزيز هذه التوقعات وزيادة درجة التأكد.
- ليس معنى الملاءمة تغيير ذات القرار، وإنما مجرد تغيير اتجاه القرار يجعلها معلومات ملائمة.

مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية

- وحتى تكون المعلومات ملائمة يلزم توفر ثلاث خصائص فرعية نتناولها فيما يلي:
- **الخاصية الثانوية: التوقيت الملائم:**
- التزامن، ويعني توفير المعلومات في حينها قبل أن تفقد منفعتها أو قدرتها على التأثير في عملية اتخاذ القرارات.
- يجب إعداد المعلومات بحيث تصل إلى المستخدم في الوقت المناسب فالمعلومة المتأخرة تكون عديمة المنفعة.
- ويختلف التوقيت باختلاف طبيعة القرار فبعض القرارات تستلزم سرعة أكثر من غيرها.
- يوجد جانبان لخاصية التوقيت فيما يتعلق بالتقارير الدورية:
  - دورية التقارير بمعنى طول أقصر المدة التي يلزم إعداد تقرير عنها، حيث ظهرت الحاجة إلى إعداد تقارير مرحلية لفترات دورية.
  - المدة التي تنقضي بين نهاية الدورة المالية التي تعد عنها التقارير حتى تنشر وتتاح للتداول، وتكون عادة خلال الأربعة الأشهر الأولى بعد السنة المالية، وتقدمها بعض الشركات خلال الشهر الأول.
- حتى ندرك التوقيت المناسب يلزم التضحية بشيء من الدقة لأجل السرعة في إعداد التقارير، وهذا ما يحدث مع التقارير المرحلية حيث تلتزم بالتوقيت المناسب لكنها أقل دقة مع ملاءمتها وتقديمها تغذية عكسية عن الأداء السابق.

مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية

- **الخاصية الثانوية: القدرة التنبؤية:**
- قدرة المعلومات على إعطاء تنبؤ بالمستقبل يسمى القيمة التنبؤية للمعلومات وعرفتها FASB بأنها: "خاصية المعلومات في مساعدة المستخدمين على زيادة احتمال تصحيح تنبؤات نتائج أحداث ماضية أو أحداث حاضرة".
- هناك على الأقل أربع طرق للاستفادة من القيمة التنبؤية:
  - الطريقة المباشرة: تزويد الإدارة بالتنبؤات والتوقعات المستقبلية وتدفقات متوقعة، دون الرجوع إلى بيانات الماضي.
  - الطريقة غير المباشرة: تقدم الإدارة بيانات ماضية تفيد المستخدمين في التنبؤات المستقبلية.
  - اعتماد مؤشرات مرشدة: التزويد ببيانات تكون تحركاتها مؤشرا لأحداث معينة مثل النسب.
  - المعلومات المعزّزة: بيانات تفيد في التنبؤ ببيانات أخرى مثلا: عائد الاستثمار يدل على كفاءة الإدارة ويؤدي إلى زيادة التدفقات.
- **الخاصية الثانوية: القدرة على التقييم الارتدادي للتنبؤات السابقة:**
- تصحيح التوقعات السابقة من أهم أدوار المعلومات المحاسبية حيث تساعد في تقييم صحة التوقعات السابقة، والنتائج التي بنيت على هذه التوقعات حيث اتخذت عليها قرارات معينة.
- تسمى هذه الخاصية بالتغذية العكسية أو الراجعة ولا تقل أهمية عن قدرة المعلومات على التنبؤات المستقبلية.
- القرارات السابقة غالبا تكون مدخلات قرارات حالية أو مستقبلية، وبالتالي إذا كانت تلك المدخلات غير مقيمة بدقة قد تؤثر في القرارات الحالية أو المستقبلية.

مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية

- **الخاصية الأساسية: الموثوقية ومكوناتها:**
- تعد الخاصية الأساسية الثانية بعد خاصة الملاءمة وعرفها FASB بأنها: "خاصية المعلومات في التأكيد بأن المعلومات خالية من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة، وأنها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله".
- فهي تتعلق بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها وتتكون من ثلاث خصائص فرعية:
- **الخاصية الثانوية: الصدق في التعبير(الصدق في العرض):**
- ويقصد بها مطابقة الأرقام والمعلومات المحاسبية الظواهر التي تقرر عنها، المضمون وليس الشكل فقط مثلا:
  - المبيعات الفعلية ١٠٠٠٠٠٠ ظهرت بـ ٩٠٠٠٠٠ (غير صادقة).
  - قيمة الأصل بعد خمس سنوات في ظل ظروف التضخم (غير صادقة).
  - تجاهل الاحتمالات لطارئة يجعل المعلومات غير مكتملة وبالتالي غير صادقة.
  - تجاهل الشهرة المكتسبة داخليا، واستهلاك الشهرة المشتراة خارجيا (غر صادقة).
- من جهة مقابلة يجب أن يعلم أن المحاسبة كعلم اجتماعي لا يمكن أن تكون المعلومات صادقة بصورة مطلقة، حيث يدخل التقدير كثيرا من بنود المعلومات.
- لكن المقصود هو خلو هذه المعلومات من التحيز فإذا خلت من التحيز يمكن أن يقال عنها إنها صادقة ويوجد نوعان من التحيز يجب التحرر منها:
  - تحيز في عملية القياس، التكلفة التاريخية لصالح الإدارة تجاه المساهمين والمستثمرين.
  - تحيز في القائم بعملية القياس: مقصودا وينتج عن ضعف الأمانة، أو غير مقصود وينتج عن ضعف الخبرة.
- فإذا جنبت المعلومات هذين النوعين من التحيز فإنها تكون مكتملة ومطابقة إلى حد كبير لما تعبر عنه.

مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية

- **الخاصية الثانوية: القابلية للتحقق:**
- وهو مفهوم يقصد به الوصول لنفس النتائج باستخدام نفس طرق القياس من قبل القائمين بعملية القياس بدرجة عالية من الدقة.
- أما إذا توصلوا إلى نتائج مختلفة فذلك يدل على أن المعلومات غير قابلة للتحقق، وعليه فلا يعتمد عليها لأنها لا تتمتع بخاصية الموثوقية.
- فالقابلية للتحقق هي تعني الموضوعية في القياس، بل هو المصطلح البديل لشرط الموضوعية الذي يجب توفره في كل قياس علمي.
- بمعنى أن لا يتحيز القائم بعملية القياس لصاح طرف دون آخر عند القياس.
- وكما سبق في خاصية الصدق في التعبير هناك نوعان من التحيز، فإذا ثبت عدم تحيز القائم بعملية القياس فهذا لا يثبت سلامة الطريقة من التحيز، وهو تماما ينطبق على التكلفة التاريخية إذ أن القائم بعملية القياس ليس متحيزا لكن الطريقة متحيزة للإدارة
- **الخاصية الثانوية: الحياد:**
- تعرف FASB عملية التحيز بأنها: "ميل القياس، بأن يحدث ما يعبر عنه على جانب أمثر من جانب آخر، بدلا من أن يكون الحدث متساوي الاحتمال على كلا الجانبين".
- فعدم التحيز هو قدرة إجراء القياس وتقديم وصف دقيق للخاصية المعنية، ومصطلح الحياد قريب جدا من مصطلح عدم التحيز، ولكنه لا يتطابق معه.
- الحياد يجب أن يكون على مستويين:

مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية

- **مستوى الجهة المسؤولة عن وضع المعايير:**
- حيث تظهر مشكلة في الحياد عند ظهور معايير معينة، لأنها تضر بمصالح جهات معينة لأن لها آثار اقتصادية سلبية على هذه الجهات.
- هذا الرأي غير مقبول لأن الاستجابة تعني التوقف عن وضع المعايير، فالمعايير يجب أن تكون حيادية وغير متحيزة لكنها قد تكون تكون غير حيادية ومتحيزة نسبيا لبعض الجهات لأنها غالبا يكون لها آثار اقتصادية سلبية لبعض الجهات.
- فالمعايير تنظر للمصلحة العامة وليس لمصلحة جهات معينة، وإن تضرر البعض.
- **مستوى المسؤولين عن إعداد التقارير المالية:**
- حيث يعني الحياد عدم اختيار الأسلوب أو طريقة المعالجة أو سياسة معينة لأجل أنها تلبي حاجة أطراف معينة.
- فعدم الحياد أو التحيز يعني إخراج معلومات نتائجها محددة مسبقا.
- ويأتي في الإفصاح أن من صفاته أن يكون عادلا، بمعنى أن يلبي احتياجات جميع الأطراف عند إعداد قوائم مالية ذات غرض عام.
- مما سبق عرضه يظهر أن أي معلومات لا تتصف بالحياد أو فيها شيء من التحيز تعد معلومات غير موثوق بها ولا يمكن الاعتماد عليها لاتخاذ القرارات.

مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية

- **ترابط مفهومي الملاءمة والموثوقية:**
- حتى تحقق المعلومات المنفعة للقرار لا بد من توفر خاصيتي الملاءمة والموثوقية معا بدرجة عالية من التأكد، وهذا هو الأصل.
- لكن في كثير من الأحوال تزداد درجة التأكد في خاصية على حساب الخاصية الأخرى.
- وعليه يجب الموازنة بين الخاصيتين بما يحقق معومات غير متحيزة ونافعة لاتخاذ القرار.
- فمثلا: التكلفة التاريخية تتمتع بدرجة كبيرة من الموثوقية، بمعنى درجة عالية من التأكد لكن لا تتحقق فيها الصفة الثانية للموثوقية وهي الصدق في التعبير.
- كما أنها لا تتصف بالملاءمة بشكل كبير حيث يوجد بها قصور في خاصية التوقيت الملائم، وقدرتها محدودة في التنبؤات والتقييم الارتدادي.
- وهذا يفسر كثرة الاستثناءات على منهج التكلفة التاريخية سعيا وراء تلبية خاصية الملاءمة، مثل التكلفة أو السوق في تقييم المخزون، ومخصص هبوط أسعار الوراق المالية.
- وأيضا: قاعدة أو سياسة الحيطة والحذر مقبولة عموما بين المحاسبين بينما في سياق الإطار المفاهيمي وضمن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية يتلاشى وجود ما يسمى بالحيطة والحذر، لأن خاصيتي الملاءمة والموثوقية لا يمكن أن تتفق مع سياسة الحيطة والحذر.

مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية

- **خاصية الثبات في اتباع النسق:**
- بالنظر في الهرم السبق نرى أن من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ضرورة قابليتها للمقارنة، وهذا يجرنا إلى الثبات.
- لأنه بدون الثبات لا يمكن أن تخضع الملومات للمقارنة لأنها لم تعد بنفس الأساس أو السياسة أو الطريقة.
- وهذا معناه:
  - تطبيق نفس الإجراءات المحاسبية في المشروع الواحد من دورة لأخرى.
  - تطبيق نفس المفاهيم وطرق القياس لكل عنصر من عناصر القوائم المالية .
- لأن المقارنة من أهم العوامل المساعدة للمستخدمين في اتخاذ قراراتهم، وكذا التنبؤات القادمة.
- إن خاصية الثبات تتوجه أساسا لخدمة المستخدم ومساعدته لترشيد قراراته، ومع ذلك فهي مهم للمحاسب والمراجع لأن على المراجع أن يصرح في تقريره عن هذه الخاصية عند إبداء الرأي عن عدالة القوائم المالية.
- العلوم الاجتماعية ومنا المحاسبة لا يمكن توفر الثبات المطلق فيها، حيث ولا بد من دخول تعديلات وتغييرات عند ظروف معينة.
- يجب الإفصاح عن تلك التغييرات وعن آثارها مما يسمح للمستخدم مراعاة ذلك عند الاعتماد على القوام المالية في اتخاذ القرارات.
- هناك ثلاث تغييرات تبرر التعديل في الإجراءات المحاسبية وفق الرأي رقم ٢٠ لهيئة المبادئ المحاسبية APB:
  - التغيير في أحد مبادئ المحاسبة.
  - التغيير في التقدير المحاسبي.
  - التغيير في تقرير الوحدة

مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية

- **خاصية التماثل وقابلية المقارنة:**
- إذا كان الثبات يعني قابلية المقارن للمعلومات المحاسبية لنفس الوحدة المحاسبية، فإن التماثل يعني قابلية المقارنة للمعلومات المحاسبي لعدة وحدات محاسبية.
- إن تخفيض التنوع الكبير واتباع نفس الإجراءات المحاسبية، ونفس التبويب للقوائم المالية، ونفس طرق العرض والإفصاح ونفس مفاهيم القياس.
- كل ذلك يجعل المعلومات متماثلة مما يخضعها للمقارنة حتى يسهل دراسة وتحليل البيانات من قبل عدد كبير من المستخدمين.
- المقارنة في حالة السكون: مقارنة نتائج فترة معينة لعدة شركات.
- المقارنة في حالة الحركة: مقارنة نتائج عدة فترات لشركة واحدة.
- المقارنة من أهم الأسس التي يعتمد عليها التحليل المالي واستخراج العديد من المؤشرات.
- للتماثل مؤيدون ومعارضون، لأن التماثل يعني التوحيد وقلة المرونة وتحديد حرية الاختيار، والمرونة أو عدم التماثل أو حرية الاختيار يعني التنوع.
- هناك جدل حول ما هو الأصل المرونة أم التماثل حيث يرى مؤيدو التماثل أن:
  - التماثل يخفض التنوع الكبير ويحد من إساءة استخدام طرق محاسبية غير ملائمة.
  - يسمح بإجراء المقارنات للمشروعات المختلفة.
  - يحد حرية الاختيار التي تتيح فرصة للتحيز.
  - عدم التماثل قد يؤدي إلى تدخل الحكومة لفرض تعليمات.
- ويرى مؤيدو المرونة أن:
  - في حالة التماثل تتلاشى الفروقات الهامة للحالات المختلفة للحدث.
  - المقارنة هدف غير واقعي لا يمكن تحقيقه في حالة كون المنشأة لا تراعي حقائق الظروف.
  - اختلاف الظروف يستدعي استخدام طرق مختلفة بحيث كل طريقة أو إجراء يعكس ظروف الوحدة.
  - التماثل يحول دون التطور وإدخال التعديلات المرغوب فيها.

مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية

- **محددات القرير المالي:**
- اختارت FASB في الإطار المفاهيمي محددين أساسيين لتلك المعلومات المراد تقديمها للمستخدمين:
- **الأول: قاعدة المنفعة > التكلفة:** ويعتبر هذا قيد حاكما يجب مراعاته عند إنتاج وتوزيع المعلمات لاتخاذ القرار.
- **الثاني: محدد الأهمية النسبية:** ويسمى في الإطار المفاهيمي عتبة أو حد الاعتراف ويقسم المعلومات إلى :
  - مهمة نسبيا: وهي التي تتجاوز عتبة الاعتراف نظرا ويجب إدراجها في التقرير المالي، لأنها تؤثر في اتخاذ القرار.
  - غير مهمة نسبيا: وهي التي لا تتجاوز عتبة الاعتراف لانخفاض أهميتها نسبيا ولا داعي لإدراجها لأنها لن تؤثر في القرار.
- **تضيف بعض أدبيات المحاسبة:**
- **قاعدة الحيطة والحذر:** سبق أن ذكرنا عند الحديث عن الملاءمة والموثوقية أن هذه القاعدة لا تلبي الخصائص النوعية للمعلومات، بل تطبيقها ينتج معلومات مشوهة ويؤدي لاتخاذ قرارات مضللة، وعليه فإن أهمية هذه القعدة بدأت تضاءل.
- **ممارسات الصناعة:** هناك اعتراف بأن بعض الصناعات تتطلب الخروج عن الإطار المفاهيمي، لكن مع مراعاة ذلك لا بد أن تخضع تلك الممارسات لتقييم الإطار المفاهيمي واختيار البديل الأفضل والأكثر منفعة.
- وفيما يلي شرح لهذين المحددين:

مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية

- **القيد الحاكم: المنفعة > التكلفة:**
- تعتبر المعلومات خدمة اقتصادية حكمها حكم جميع الخدمات، لا بد من دراسة الجدوى الاقتصادية لإنتاجها حتى يعرف منافعها وتكاليفها.
- يجب أن تكون منفعة المعلومات أكبر من تكلفتها، وهذا يعد قيدا حاكما أو قاعدة عامة.
- جميع الخدمات والسلع المنتجة يتحمل تكاليفها المستهلك، لكن خدمة المعلومات يتحمل تكاليفها الوحدة.
- ليس للمعلومات عرض أو طلب وإنما تطلب بالضرورة والسلطة عن طريق المعايير والمستفيد طرف ثالث هو المساهم أو المستثمر.
- من الإنصاف أن نقول هناك جزء من تكاليف المعلومات ينقل للمستخدم وهو الجزء الخاص بنسب تتأرجح بظروف الحال.
- تتمثل تكاليف المعلومات التي تتحملها الوحدة في:
  ١. تجميع وتشغيل واستخراج المعلومات.
  ٢. تكاليف تدقيق المعلومات لجعلها موثوقة.
  ٣. تكاليف غير مباشرة في الإفصاح عن بعض الأمور التي تؤثر سلبا كالمنافسة والنقابات.
- وتتمثل التكاليف التي يتحملها المستخدم في:
  ١. تكاليف الاستشارات.
  ٢. نتائج الاعتماد على المعلومات غير الملائمة وغير الموثوقة.

مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية

- أما المنافع التي تحققها الإدارة أو المنتجون للمعلومات هي:
  ١. زيادة في الرقابة الإدارية.
  ٢. التمويل والاقتراض.
  ٣. إخلاء المسؤولية.
- وفيما يخص المنافع التي يحققها المستخدم فيمكن أن تكون:
  ١. تخصيص أكثر كفاءة للموارد.
- ومع تعدد عناصر التكاليف والمنافع المباشرة وغير المباشرة يجب أن يعلم أن هناك صعوبات في قياس التكاليف والمنافع.
- فجزء كبير من هذه التكاليف والمنافع غير قابل للقياس كميا بدرجة معقولة من الموثوقية.
- **محدد الأهمية النسبية:**
- تعتبر FASB الأهمية النسبية صفة حاكمة لجميع الخصائص النوعية للمعومات المحاسبية، وخصوصا الملاءمة ومكوناتها لثلاث.
- ذكرنا عند الحديث عن الملاءمة أن المعلومة الملائمة هي التي إدراجها أو حذفها يؤثر على القرار أو اتجاه القرار.
- فكذلك الأهمية النسبية، حيث يعد البند مهما نسبيا إذا كان إدراجه أو حذفه له تأثير جوهري في اتخاذ القرار أو تغيير اتجاهه.
- كذلك من حيث حجم المعلومات، يجب على معد التقارير المالية تلخيص الكم الكبير من المعلومات بطريقة تجعلها ذات معنى للمستخدم.

مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية

- فالمعلومات الغزيرة والمفصلة تكون مضللة كما أنها قد تؤدي إلى دفن معلومة ملائمة، وتجعل المستخدم يتيه في البحث عنها.
- وعلى العكس، يعد التلخيص الشديد غير مناسب لأنه يضعف عملية التنبؤات.
- تعتبر الأهمية النسبية مرشدا للمحاسب والمراجع ابتداء من القياس وانتهاء إلى الإفصاح، مثال ذلك:
  - عند القياس: تعتبر العدد والأدوات إيرادية لضآلة حجمها مع أن تتمتع بخصائص النفقات الرأسمالية من حيث الفترة.
  - عند إعداد القوائم المالية: دمج بعض البنود مع بعضها كبراءة الاختراع البحوث والتطوير.
  - عند تقديم المعلومات لمستخدم معين، من حيث تعلق الأهمية النسبية للمعلومة بالمستخدم المراد تقديم التقرير له.
- **وللأهمية النسبية جانبان، جانب كمي، وجانب نوعي:**
- ويعتمد التطبيق خليطا من الجانبين.
- **الجانب الكمي:**
- يركز FASB على الجانب الكمي للأهمية النسبية إذ يعتبر أحكام الأهمية ذات طبيعة كمية.
- يعد البند مهما إذا كان حجم هذا البند في الظروف المحيطة يدل على أنه من المحتمل تغير قرار مستخدم أو اتجاه قراره نتيجة حذف البند أو تضمينه.

مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية

- فالمفردة المحاسبية يفصح عنها تبعا لحجمها أو طبيعتها حسب الظروف المحيطة.
- فالأهمية النسبية تحدد حجم المعلومات والكمية الواجب الإفصاح عنها، ويسمى مدخل الحجم في بعض المراجع.
- يستخدم في تحدي الأهمية النسبية إما رقم مطلق أو رقم النسبي والأخير هو السائد في الحياة العملية.
- ويعد صافي الدخل المتغير الأساسي الأكثر قبولا لقياس الأهمية النسبية للبند المحاسبي، ويوجد هناك نسب دخلية منها:
  - نسبة مئوية من إجمالي الدخل.
  - نسبة مئوية من صافي الدخل قبل الضرائب.
  - نسبة مئوية من متوسط صافي الدخل قبل الضرائب لعدة سنوات سابقة.
  - نسبة مئوية من صافي الدخل بعد الضرائب.
- وتختلف النسب حسب آراء المختصين، ويرى FASB أن المبلغ الحالي أو أثره المستقبلي يساوي أو يزيد عن ١٠% من مبلغ القائمة المالية المرتبطة بها فإنه يتوقع أن يكون الأمر مهما.
- أما إذا كان المبلغ أو أثره المستقبلي يتراوح بين ٥% - ١٠% من مبلغ القائمة المرتبط بها فإن الأهمية النسبية تخضع للظروف المحيطة.
- إذا هناك حدود للأهمية النسبية المطلقة والأهمية النسبية المحاطة بظروف معينة.

مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية

- **الجانب النوعي:**
- قد البند المحاسبي غير مهم كميا لضآلة مبلغه أو حجمه، لكن قد يكون مهما لأسباب أخرى غير الجانب الكمي.
- وتبعا لجمعية المحاسبة الأمريكية AAA فإن هناك منطلقين للجانب النوعي للأهمية النسبية:
- **الأهمية النسبية الكامنة للحدث:**
- بعض الأحداث تكون مهمة نسبيا بغض النظر عن مبلغها مثل أحداث غير عادية تصنف تحت بنود غير عادية، أو مفردات ذات معنى نسبيا.
- **مثال الأول:** مصروفات نادرة غير متكررة يمكن تمييزها بوضوح كمصادرة الموجودات (التأميم) وخسائر الكوارث.
- **ومثال الثاني:** السرقة والاختلاس، فروقات في التدفقات النقدية أو كشف البنك، المبالغ المستحقة على أعضاء مجلس الإدارة وكبار الموظفين، أو حتى الصفقات التي تمت معهم.
- هذه الأحداث قد تكون مبالغها غير مهمة لكنها مهمة لما تنطوي عليه من معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات الإدارية بشأنها.
- **حالة الاتجاه التأثير المعاكس:**
- يعد البند المحاسبي مهم نسبيا إذا كان له تأثير عكسي على وضع القائمة المالية التي ينتمي إليها.
- فإذا كان البند يحول قائمة الدخل من ربح إلى خسارة فهو يعد مهما نسبيا ولو ضعف حجمه ويلزم الإفصاح عنه.
- أو مثلا يعكس اتجاه الأرباح من التنازلي إلى التصاعدي أو العكس يعد مهما نسبيا يجب الإفصاح عنه.

مفاهيم القوائم المالية الأساسية

- تتمثل أهم مخرجات النظام المحاسبي في مجموعة قوائم مالية أساسية تقدم للمستفيدين الخارجيين لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم.
- ولفترة طويلة اكتفت مهنة المحاسبة بقائمتين ماليتين هما قائمة الدخل وقائمة المركز المالي.
- لكن حدد FASB في إطارها المفاهيمي أربع قوائم مالية مترابطة ومتكاملة يجب إعدادها دوريا هي:
  - قائمة الدخل.
  - قائمة المركز المالي.
  - قائمة التغير في حقوق الملكية.
  - قائمة التدفقات النقدية.
- يلاحظ أن القوائم الثلاث الأولى يتم إعدادها وفق أساس الاستحقاق، أما الرابعة فيتم إعدادها وفق الأساس النقدي، والربط بين أساسين في القوائم يعتبر إضافة في المحاسبة.
- **ترابط القوائم المالية:**
- العلاقة بين القوائم المالية مبنية على أساس الترابط مع بعضها البعض ويتضح ذلك من خلال:
  - جميع تلك القوائم تخضع لنفس عملية القياس، مثل التكلفة التاريخية مثلا، فإذا اعتمدت طريقة في قائمة جرى تأثيرها على جميع القوائم كالاستهلاك وتقييم المخزون.
  - جميع تلك القوائم مبنية على القيد المزدوج، مما يؤدي إلى التوازن وهذا التوازن يدل على الترابط.
  - جميع المعلومات الواردة في تلك القوائم يتم اشتقاقها من نفس البيانات، فهي تعكس مظاهر مختلفة لنفس الأحداث والعمليات التي تمت في الوحدة المحاسبية.

مفاهيم القوائم المالية الأساسية

- **تكامل القوائم المالية:**
- إضافة إلى ترابط القوائم المالية أساسية فيما بينها فإنها مكملة لبعضها البعض.
- فالقوائم المالية تعكس معلومات مختلفة لنفس عمليات الوحدة أنشطتها، إذ لا يمكن لأي قائمة بمفردها أن تلبي كافة احتياجات المستخدمين متغطي مختلف المعلومات.
- يمكن التمثيل على تكامل القوائم المالية بأمثلة منها:
  - قائمة المركز لمالي تتضمن معلومات عن الهيكل التمويلي للوحدة، تفيد هذه المعلومات في تقييم السيولة، لكن وحدها لا تعطي صورة واضحة عن هذه الأوضاع بدون قائمة التدفقات النقدية.
  - تقدم قائمة الدخل معلومات عن قدرة الوحدة على توليد الأرباح، وتكون هذه المعلومات أشمل وأعمق عند أخذها مع قائمة المركز المالي.
  - يمكن أن تفيد قائمة التدفقات النقدية في التنبؤ بالتدفقات المستقبلية، ولو أضيفت المعلومات الواردة في قائمة الدخل يمكن أن تعطي صورة أوضح للتنبؤات المستقبلية عن تلك التدفقات.
  - تعطي قائمة التغير في حقوق الملكية معلومات عن مصادر التغيرات في حقوق الملكية، ويمكن أن تكون تلك المعلومات أكثر فائدة لو استخدمت إلى جنب معلومات من قوائم أخرى، مثل: مقارنة توزيعات الأرباح مع صافي دخل الفترة، أو مقارنة عمليات زيادة وتخفيض رأس المال مع التدفقات الخاصة بالاقتراض أو سداد القروض في قائمة التدفق النقدي.
- **تطور الأهمية النسبية للقوائم المالية:**
- يمكن رصد ثلاثة اتجاهات تاريخية متتالية تطورت خلالها الأهمية النسبية للقوائم المالية الأساسية:

مفاهيم القوائم المالية الأساسية

- **الاتجاه الأول:**
- ويمتد من بداية التشريعات التجارية الأوروبية بدءا بالفرنسي ١٦٧٣ ثم ما تلاه من تشريعات كالألماني والإيطالي والهولندي والإنجليزي .... وحتى الأزمة الكبرى ١٩٢٩-١٩٣٣م.
- في هذه الفترة اعتبرت قائمة المركز المالي هي الأهم، لما تحمله من معلومات عن مركز الشركة المالي ومواردها المتاحة وقدرتها على سداد التزاماتها تجاه الدائنين والمصارف.
- في تلك الفترة كانت السيطرة القانونية والحقوقية تعتقد أن قائمة المركز المالي هي الضمان تجاه الدائنين، وأن قائمة الدخل ما هي إلا ربط بين ميزانيتين.
- **الاتجاه الثاني:**
- ويمثل فترة مساهمات الاتحادات المهنية للفترة ١٩٣٣-١٩٧٣م، حيث تحول الاهتمام إلى قائمة الدخل، فهي تعتبر اليوم عند المحاسبين أكثر القوائم أهمية تزامنا مع نظرية الشخصية المعنوية، لأنها تقدم معلومات مفيدة عن أداء الإدارة وقدرتها على توليد الأرباح لأن الأرباح خير ضمان لسداد القروض وتغطية الأعباء.
- **الاتجاه الثالث:**
- ويمتد من تأسيس FASB ١٩٧٣م وحتى اليوم وفي هذه المرحلة يتم التركيز على مجموعة القوائم المالية الأساسية ككل متكامل وهي: قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التدفق النقدي، قائمة التغير في حقوق الملكية.
- يعتمد هذا لاتجاه مفهوم الاتجاه التثقيفي الموسع وإضافة مجموعة من القوائم المالية كقائمة لقيمة المضافة وكقائمة معدلة بالمستوى العام للأسعار ... الخ.
- انتقل من مفهوم القوائم المالية الأساسية التي تنتجها المحاسبة وفق GAAP انطلاقا من القيد المزدوج إلى مفهوم التقارير المالية، وهذا الاتجاه الأخير هو موضوع دراستنا.

مفاهيم القوائم المالية الأساسية (قائمة الدخل)

- **أولا: قائمة الدخل:**
- في نهاية الأزمة الكبرى أصبح ينظر لقائمة على أنها الأهم بين القوائم المالية، فقائمة المركز المالي وفق هذه النظرة ماهي إلا ربط بين قائمتي دخل متتاليتين.
- فقائمة المركز المالي في الواقع هي صورة أخذت في لحظة معينة، مع ما فيها من القصور، لأن فأغلب أصولها مقدمة بالتكلفة التاريخية.
- أما قائمة الدخل فهي تعبر عن فترة زمنية، لأن بياناتها تمثل تدفقات حدثت خلال هذه الفترة.
- وتعبر قائمة الدخل بصورة أوضح عن إمكانية الشركة في سداد التزاماتها وذلك من خلال قدرتها على تحقيق الأرباح الحالية والمستقبلية والتي يمكن قراءتها من قائمة الدخل، والتي بدروها تعكس كفاءة الإدارة في استخدامها لموا رد الوحدة الاقتصادية.
- قائمة الدخل هو تعبير سائد في الولايات المتحدة وهي تتخذ شكل قائمة سيتم شرحها لاحقا، بينما يسود تعبير حساب الأرباح والخسائر في بريطانيا وهو حساب تعرض فيه الإيرادات في الجانب الدائن والمصروفات في الجانب المدين.
- **أهداف قائمة الدخل:**
  - تقييم جدوى الاستثمارات وعوائدها.
  - تقييم كفاءة إدارة المشروع وفعاليتها.
  - تقييم مدى جدارة المشروع بالاقتراض من المصارف وجمهور المستثمرين.
  - دراسة إمكانية تحول التدفقات الداخلية الوارد في قائمة الدخل إلى تدفقات نقدية .
- مما سبق يتضح أن قائمة الدخل هي الأهم من بين القوائم لأنها تعتبر مؤشرا لنتيجة الأعمال، ومحددا لاتجاه النشاط.

مفاهيم القوائم المالية الأساسية (قائمة الدخل)

- **مداخل تحديد الدخل:** هناك مدخلان لتحديد دخل الدورة:
- **مدخل الأصول – الالتزامات:**
- يسمى أيضا بمدخل الميزانية أو مدخل المحافظة على رأس المال، أو مدخ التغيرات في حقوق، وينظر في هذا المدخل إلى الإيرادات والمصروفات على أنها ناتجة عن تغيرات في قيم الأصول والالتزامات.
- فالإيرادات وفق هذا المدخل زيادة في الأصول أو نقص في الالتزامات، والمصروفات نقص في الأصول أو زيادة في الالتزامات.
- وفق هذا المدخل يتم الاعتراف بالدخل بعد المحافظة على رأس المال، أو استرداد تكلفة الاستثمار، فالعائد على رأس المال غير استرداد رأس المال نفسه والذي يعد تكلفة.
- يوجد مفهومان للمحافظة على رأس المال: مفهوم رأس المال النقدي ومفهوم رأس الإنتاجي، وكل منهما يمكن قياسه بافتراض ثبات وحدة القياس النقدي أو بافتراض ثبات القوة الشرائية، وهكذا ينتج أربعة مفاهيم:
  - المحافظة على رأس المال النقدي، أي استرداد المبلغ المستثمر (رأس المال الأصلي) مقاسا بوحدات النقد الوطني.
  - المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال النقدي، وهو رأس المال المالي مقاسا بوحدات نفس القوة الشرائية.
  - المحافظة على الطاقة الإنتاجية مقاسة بوحدات النقد الوطني.
  - المحافظة على القوة الشرائية للطاقة الإنتاجية مقاسة بوحدات نفس القوة الشرائية.

مفاهيم القوائم المالية الأساسية (قائمة الدخل)

- **مثال:**
- بفرض أن صافي أصول منشأة معينة كان ٤٠٠٠$ في بداية الدورة وأصبح ٦٠٠٠$ في نهاية الدورة، وبفرض أيضا أن ٥٠٠٠$ صافي القيمة المطلوبة للمحافظة على الطاقة الإنتاجية للمنشأة في آخر الدورة، فإذا كان المستوى العام للأسعار قد ارتفع ١٠% خلال الدورة المطلوب: حساب دخل الدورة للمنشأة وفق المفاهيم الأربعة السابقة.
- **الحل:**
- الدخل وفق مفهوم المحافظة على رأس المال النقدي: ٦٠٠٠ – ٤٠٠٠ = ٢٠٠٠$، وهذا هو الدخل المحاسبي.
- الدخل وفق مفهوم المحافظة على القوة الشرائية لأس المال النقدي:
- ٦٠٠٠ – [٤٠٠٠ + (٤٠٠٠ ×١٠%)] = ١٦٠٠.
- الدخل وفق مفهوم المحافظة على الطاقة وحدات النقد الوطني:
- ٦٠٠٠ – ٥٠٠٠ = ١٠٠٠.
- الدخل وفق مفهوم المحافظة على القوة الشرائية للطاقة الإنتاجية:
- ٦٠٠٠ – [٥٠٠٠ + (٥٠٠٠ × ١٠%)] = ٥٠٠.
- مما سبق يتضح أن الدخل وفق المفهوم الأول هو الأعلى ثم يتناقص مع التضخم في القوة الشرائية.
- المدخل الأول هو المقبول عموما في مهنة المحاسبة المعاصرة، المعتمد أصلا على منهج التكلفة التاريخية الذي يفترض ثبات وحدة القياس النقدي وتجاهل ارتفاع الأسعار.

مفاهيم القوائم المالية الأساسية (قائمة الدخل)

- **مدخل الإيرادات - المصروفات:**
- يسمى أيضا بقائمة الدخل أو مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات لتحديد الدخل، وقد يطلق عليه مدخل العمليات.
- يركز هذا المدخل على قياس مكاسب المنشأة أكثر من تركيزه على قياس زيادة أو نقصان صافي الأصول.
- لذلك تدرج مجموعة من النفقات الإيرادية المؤجلة (مصاريف التأسيس، حملات الدعاية والإعلان) في قائمة المركز بغرض توبيعها على أكثر من دروة حتى تكون المقابلة بين إيرادات كل دورة ومصروفاتها أكثر ملاءمة، بعكس المدخل الذي يستبعد مثل هذه النفقات من قائمة المركز المالي.
- **مدخل FASB في تحدي الدخل المحاسبي (سيتم تفصيله أكثر لاحقا):**
- في البيان (٥) لعام ١٩٨٥م الصادر عن FASB يتضح أنه يعتمد تركيبة من المدخلين فمثلا:
  - تعرف FASB الإيرادات والمصروفات وفق مفهوم التغيرات في الأصول والالتزامات.
  - تعتمد مفهوم الدخل الشامل الذي ينتج عن التغير في حقوق الملكية أو صافي الأصول.
  - تربط الإيرادات والمصروفات بالنشاط الرئيسي المعتاد للمنشأة.
  - النقطة السابقة تعني أن مقابلة الإيرادات بالمصروفات تعتمد مدخل العمليات.

مفاهيم القوائم المالية الأساسية (قائمة الدخل)

- **الدخل المحاسبي التقليدي (وصفه):**
- يمكن تعريفه بطريقة إجرائية: الفرق بين الإيرادات المحققة الناشئة عن العمليات خلال الدورة ومقابلها التكاليف التاريخية لهذه الإيرادات.
- يتضمن هذا التعريف خمس سمات للدخل المحاسبي:

١. يعتمد على العمليات الفعلية للمنشأة الخارجة أو الداخلة، فالخارجة مثل اقتناء سلع أو خدمات من وحدات أخرى، والداخلية مثل تخصيص أو استخدام الأصول ضمن المنشأة، تمتاز الخارجية بالوضوح والموثوقية، بينما الداخلية أقل دقة وتوجد أكثر من طريقة لقياسها.
٢. يعتمد فرض الدورية، وقائمة الدخل لتمثل الإنجاز خلال دورة معينة.
٣. يعتمد مبدأ تحقق الإيراد، ويتطلب تعريف وقياس والاعتراف بالإيرادات، والمتعارف عليه هو تحقق الإيراد والاعتراف به عند البيع.
٤. يتطلب قياس المصروفات بالتكلفة التاريخية، ولهذا يتم استنفاد الأصول كمصروفات بالتكلفة حتى يتم بيعها.
٥. يعتمد على مبدأ المقابلة بين إيرادات الدورة والتكاليف المتعلقة بتحقيق هذه الإيرادات لنفس الدورة، وهناك مجموعة من التكاليف يتم استنفادها على أكثر من دورة والجزء المتبقي منها يرحل لدورة قادمة.

- **الدخل المحاسبي التقليدي (مزاياه):**
- يقول أنصار الدخل المحاسبي أنه يمتاز بـ:

١. اجتيازه بنجاح المنفعة الصلاحية للمستخدمين لمدة طويلة.
٢. اعتماد العمليات الفعلية الحقيقية، أي أنه قابل للتحقق والتدقيق، فالمحاسبة تقرر عن الحقائق لا عن القيم، وعن ما كان وليس عن ما سيكون.
٣. اعتماد مبدأ تحقق الإيراد بالبيع ليكون أساسا للاعتراف بالإيراد يابي مبدأ الحيطة والحذر، حيث يتم الاعتراف بالدخل والمكاسب المتحققة فعلا.
٤. استخدامه أداة للرقابة على الإدارة وخلفيتها التاريخيةفي كفاءة استخدام الموارد لتحقيق أهداف الوحدة.

مفاهيم القوائم المالية الأساسية (قائمة الدخل)

- **الدخل المحاسبي التقليدي (انتقاداته):**
- يقدم معارضو الدخل المحاسبي ثلاثة اعتراضات:

١. لا يعترف بالزيادات غير المحققة في قيم الأصول خلال الدورة المحاسبية نتيجة تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية ومبدأ تحقق الإيراد، وبالتالي عدم الإفصاح عن معلومات مفيدة، وينتج عن ذلك الخلط بين الدورات المحاسبية نتيجة الاعتراف بالإيراد مرة واحدة عند البيع مع تراكمه أكثر من دورة، وهذا مخل بفرض الدورية واستقلالية الدورات.

٢. يجعل البيانات والمعلومات المحاسبية غير قابلة للمقارنة، لأن الدخل التاريخي المعتمد على التكلفة التاريخية يسمح بالاختيار بين عدة طرق قياس كطرق تقويم المخزون، وعدة طرق لتخصيص التكاليف كطرق الإهلاك.

٣. يمكن أن يزود المستخدمين ببيانات مضللة نتيجة اعتماده على مبدأ تحقق الإيراد والتكلفة الفعلية وقاعدة الحيطة والحذر.

- **مفهوم دخل العمليات:**
- يتضمن دخل العمليات الجارية أو النشاط التشغيلي فقط العناصر التي تعد:

١. عادية : أي مرتبطة بالنشاط الأساسي أو الطبيعي للمنشأة.
٢. متكررة: أي تكون قابلة للتنبؤ.
٣. متعلقة بنشاط الدورة الحالية.
٤. تعد وفق أساس الاستحقاق.

- يبرر مؤيدو دخل العمليات موقفهم بأن العمليات غير العادية وغير المتكررة لا تخضع لإرادة الإدارة، لذلك فإن استبعادها يجعل القائمة أكثر فائدة عند التحليل والمقارنات والتنبؤات.

مفاهيم القوائم المالية الأساسية (قائمة الدخل)

- **مفهوم الدخل الشامل:**
- يتضمن الدخل الشامل كافة العمليات والأحداث أو الظروف التي أدت إلى تغيير صافي الأصول أو حقوق الملكية خلال الدورة المحاسبية.
- ويتم ذلك بعد استبعاد التغييرات في حقوق الملكية الناجمة عن العمليات الرأسمالية مثل زيادة أو تخفيض رأس المال أو توزيع الأرباح، أي استبعاد العمليات التي تتم مع الملاك بصفتهم أصحاب المنشأة.
- فالدخل الشامل يتضمن دخل العمليات ويزيد البنود غير العادية أو غير المتكررة، ونتيجة التحول من مبدأ محاسبي إلى آخر، وكذلك نتائج العمليات غير المستمرة كإيقاف خط إنتاجي.
- يرى مؤيدو الدخل الشامل أن الدخل الجاري قد يسمح للإدارة بالتدخل عند تحديد رقم الدخل مما يفقد المعلومات موثوقيتها لأنها تصبح وقتئذ متحيزة.
- ويرون أيضا أن الدخل الشامل يحد من قدرة الإدارة على إساءة استخدام قائمة الأرباح المحتجزة، كأن تقوم بإطفاء خسائر بعض العمليات غير العادية أو غير المتكررة في قائمة الأرباح المحتجزة بحجة أنها غير عادية أو غير متكررة.
- وبناء على ذلك فإن مفهوم الدخل الشامل سيزيد موثوقية المعلومات باستبعاد تحيز الإدارة.
- من ناحية أخرى فإن الدخل الشامل سوف يؤثر سلبا على ملاءمة المعلومات من حيث قابليتها للمقارنة لأن العمليات غير العادية تحدث في منشأة دون أخرى، وقد يؤدي أيضا إلى إخفاء تفصيلات دقيقة قد تفيد في التنبؤ واتخاذ القرارات عموما.

مفاهيم القوائم المالية الأساسية (قائمة الدخل)

- **الاتجاه المعاصر في إعداد قائمة الدخل:**
- إن التوصيات المحاسبية المعاصرة تتطلب تقسيم قائمة الدخل إلى قسمين رئيسيين:
- **القسم الأول:** ويتضمن نتائج النشاط التشغيلي أو العمليات الجارية بحيث يتم تحديد مجمل وصافي ربح العمليات الجارية.
- **القسم الثاني:** يتضمن الأنشطة غير التشغيلية أو التي لا ترتبط بالنشاط الجاري المعتاد.
- وبإضافة القسم الثاني إلى القسم الأول ينتج صافي الدخل الشامل للدورة المالية.
- وفيما يلي شرح لهذين القسمين:
- **بالنسبة للقسم الأول:** حيث تقابل الإيرادات الناتجة عن النشاط التشغيلي الرئيسي و الثانوي بالمصروفات التي سببها تحقق تلك الإيرادات، بالنسبة لهذا القسم هناك طريقتان لعرض قائمة دخل النشاط التشغيلي:
- **الطريقة الأولى:**
- قائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة: وهي مختصرة تجمع بنود مجموعة الإيرادات - رئيسية أو ثانوية – الخاصة بالنشاط التشغيلي ومقابلتها بمجموعة المصروفات لتحدي صافي دخل النشاط الجاري.
- تتميز هذه القائمة بسهولة عرضها واستبعاد المشاكل المرتبطة بتصنيف البنود وتحديد أولوياتها، لكن هذا الاختصار يعاب عليه أنه يؤثر على مستوى الإفصاح.

مفاهيم القوائم المالية الأساسية (قائمة الدخل)

- **الطريقة الثانية:**
- قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة، وهي تفصيلية يتم فيها المقابلة بين بنود الإيرادات والمصروفات على مراحل متعددة بشكل يؤدي إلى الإفصاح عن مفاهيم مختلفة للدخل، مثل مجمل دخل العمليات، الدخل بعد الفوائد، الدخل بعد الضريبة، ...الخ، وفيما يلي عرض لأجزاء قائم الدخل متعدد المراحل:

١. **جزء النشاط التشغيلي:** وهو تقرير عن الإيرادات والمصروفات الخاصة بالنشاط الجاري ويشمل:
   - أ- **إيرادات المبيعات:** ويطرح منها المردودات والمسموحات للوصل لصافي إيرادات المبيعات.
   - ب- **تكلفة البضاعة المباعة:** في المنشآت الصناعية أو التجارية وتتضمن عرضا لتكلفة البضائع التي تم بيعها لتوليد إيرادات المبيعات.
   - ت- **المصاريف البيعية:** المصاريف المرتبطة بجهود البيع: رواتب وعمولات موظفي المبيعات، مصاريف الدعاية، مصاريف مهمات وسفر موظفي المبيعات، مصاريف اللف والحزم، مصاريف النقل للخارج، إهلاك أثاث قسم المبيعات، هاتف وفاكس، ....الخ.
   - ث- **المصاريف الإدارية أو العامة:** رواتب الموظفين الإداريين، مطبوعات، مصاريف تأمين، استهلاك مباني الإدارة، استهلاك أثاث المكاتب، ماء وكهرباء، .....الخ
٢. **جزء النشاط غير التشغيلي:** وهو تقرير عن إيرادات ومصروفات النشاط الثانوي أو المساعد في الوحدة، وكذلك تقرير عن مكاسب وخسائر العمليات غير المعتادة أو غير المتكررة ويشمل:
   - أ- **إيرادات أخرى ومكاسب:** كإيجار الدائن وإيرادات الأوراق المالية، وكذلك المكاسب بالصافي كمكاسب رأسمالية أو أسعار العملات.
   - ب- **مصروفات أخرى وخسائر:** كفوائد السندات، وتعرش الخسائر بالصافي كخسائر رأسمالية أو أسعار العملات.
٣. **ضريبة الدخل :** وهي الضريبة المفروضة على العمليات المستمرة.

مفاهيم القوائم المالية الأساسية (قائمة الدخل)

٤. **عمليات غير مستمرة:** وهي المكاسب والخسائر الجوهرية الناجمة عن بيع قسم من الوحدة كخط إنتاجي، وتعرض صافية من الأثر الضريبي.

٥. **بنود غير عادية:** المكاسب والخسائر الناجمة عن بنود غير عادية كالتأميم أو حظر قانوني جديد على سلعة كالسجائر، وكذلك الكوارث والظروف الخاصة.

٦. **الأثر التراكمي لتغيير في مبدأ محاسبي:** نتيجة التحول من مبدأ محاسبي مقبول عموما إلى آخر مقبول عموما، كالتغير من طريقة FIFO إلى المتوسط ي تقويم المخزون، أو التحول من التحول من القسط الثابت إلى المتناقص في إهلاك الأصول.

٧. **تحديد عائد السهم:** تطالب مهنة المحاسبة بالإفصاح عن عائد السهم كملحق في نهاية قائمة الدخل، ويحسب كما يلي:

عائد السهم = (صافي الدخل الشامل – توزيعات للأسهم الممتازة) ÷ عدد الأسهم العادية خلال الفترة.

- **قائمة الأرباح المحتجزة:**
- أو قائمة الفائض هتان التسميتان تنتشر في الولايات المتحدة وفي بريطانيا تسمى حساب التوزيع، وتعد تسميتها بالأرباح المحتجزة الأكثر انتشارا وهي تتبع قائمة الدخل في الإعداد وتعتبر مكملة لها، وهي عبارة عن قائمة تدفق تمثل تسوية لرصيد الأرباح المحتجزة من بداية إلى نهاية السنة المالية.
- تعرض قـــائمة الأرباح المحتجزة كما في الشكل التالي وفق رأي هيئة المبادئ المحاسبـــية رقم: (٩ لعام ١٩٦٦)، و(٢٠ لعام ١٩٧١):

مفاهيم القوائم المالية الأساسية (قائمة الدخل)

XXX		أرباح محتجزة في أول المدة
	XX	+ تعديلات السنة الماضية (رد الزيادة في تقدير ضريبة الدخل....)
XXX	(XX)	(-) تعديلات السنة الماضية (دفع النقص في تقدير ضريبة الدخل....)
XXX		الأرباح المحتجزة المعدلة في أول المدة
XXX		صافي الدخل الشامل للفترة الحالية (من قائمة الدخل)
		توزيعات معلنة:
	(XX)	(-) الاحتياطيات إجبارية أو اختيارية
(XXX)	(XX)	(-) الأرباح الموزعة (حصة المساهمين)
XXX		أرباح محتجزة للعام القادم نهاية المدة

- الغرض من عرض الأرباح المحتجزة بهذه الصورة هو بيان التغيرات التي طرأت على حقوق حملة الأسهم نتيجة التغير الذي طرأ على الأرباح المحتجزة من أول الفترة إلى آخرها، وتشير هذه إلى:
  - هل المنشأة تعيد توظيف بعض أو كل الأرباح المحتجزة، (التمويل الذاتي في الاستثمار والتوسع).
  - توزع كل دخل الدورة على الملاك.
  - تحجز كامل الأرباح المتجمعة على مدار السنوات السابقة.

مفاهيم القوائم المالية الأساسية (قائمة المركز المالي)

- تمثل قائمة المركز المالي أو الميزانية الحالة المالية للوحدة في لحظة منية معينة – تاريخ إعداد القوائم المالية ١٢/٣١-، فهي صورة فوتوغرافية لحظية للوضع المالي لتلك المنشأة.
- **الأرصدة والتدفقات في القوائم المالية:**
- في المصطلح المحاسبي تسمى بنود قائمة المركز المالي أرصدة STOCKS ، تمييزا لها عن التدفقات FLOWS.
- فالأرصدة هي وضع الحساب أو القائمة في لحظة زمنية معينة فقط، بينما التدفقات هي التيارات – إدخالات وإخراجات – عن فترة زمنية معينة عادة سنة مالية.
- يمكن تقسيم بنود القوائم المالية إلى ثلاث مجموعات:
  - **أرصدة:** وهي عناصر الميزانية من أصول والتزامات وحقوق ملكية، فالميزانية إذن صورة في لحظة زمنية معينة.
  - **تدفقات دخلية:** وهذه تشمل عناصر قائمة الدخل من إيرادات ومصروفات ومكاسب وخسائر، فقائمة الدخل هي إذن تدفقات خلال فترة زمنية معينة عادة سنة مالية.
  - **تدفقات نقدية:** وهي تشمل عناصر قائمة التدفقات النقدية من خلال مقبوضات ومدفوعات، فقائمة التدفقات النقدية هي إذن تدفقات خلال فترة معينة عادة سنة مالية.

مفاهيم القوائم المالية الأساسية (قائمة المركز المالي)

- **الميزانية أو قائمة المركز المالي:** يمكن أن ينظر للميزانية من زاويتين:
  - اقتصادية: حيث تفهم الأصول على أنها استخدامات أو استثمارات، والخصوم مصادر التمويل لتلك الاستخدامات أو الاستثمارات، الأصول موارد اقتصادية للمنشأة والخصوم مصادر تمويل هذه الموارد.
  - إجرائية محاسبية: تلخيص مبوب للأرصدة المتبقية في دفتر الأستاذ العام بعد إعداد الحسابات الختامية.
- **استخدامات قائمة المركز المالي:**
- إن قائمة المركز المالي تساعد المستخدمين في تقييم بعض خصائص الوضع المالي للمنشأة مثل:
  - السيولة: تعبر السيولة عن مقدار الوقت الذي يتوقع مروره قبل لأن يتحول أصل إلى نقدية أو قبل أن يسدد التزام معين، ويهتم كل منحي الائتمان قصير وطويل الأجل وكذلك المساهمين وأصحاب الحقوق بدراسة السيولة لتقييم قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها، بما فيها التوزيعات.
  - المرونة المالية: تعبر المرونة المالية عن قدرة المنشأة على تعديل مقدار وتوقيت التدفقات النقدية حتى يمكنها الاستجابة للاحتياجات والفرص غير المتوقعة، فالمرونة المالية تعطي المنشأة قدرة أكبر على تجاوز الأوقات وانتهاز الفرص، والعكس بالنسبة للمنشأة غير المرنة ماليا قد تصل إلى الإفلاس.
  - تقييم هيكل رأس المال: المملوك والمقترض.
  - حساب معدلات العائد على الاستثمار.
  - الحكم على درجة المخاطرة وتقدير التدفقات النقدية المستقبلية.

مفاهيم القوائم المالية الأساسية (قائمة المركز المالي)

- **تبويب بنود قائمة المركز المالي:**
- يتم تبويب بنود قائمة المركز المالي بحيث تجمع البنود المتماثلة معا للوصول إلى مجاميع فرعية ذات مغزى.
- يتم الترتيب أيضا بشك ليظهر العلاقات الهامة بين المجموعات الثلاث في معادلة الميزانية وهي الأصول والالتزامات وحقوق الملكية.
- تقسم البنود الرئيسة إلى بنود فرعية لكي تزود المستخدم بمعلومات إضافية، مثل أصول متداولة وأصول غر متداولة.
- المعيار أكثر انتشارا لتبويب بنود قائمة المركز هو تصنيفها على أسا درجة السيولة، حيث يتم البدء بالعناصر الأكثر سيولة، وكذلك أيضا بالنسب للعناصر الداخلية إلا أن هذا لأخير غر ملزم.
- يمكن عرض شكل قائمة المالي بناء على التبويب السابق كما يلي:
  - مجموعة الأصول:
    - أصول متداولة
    - استثمارات طويلة الأجل.
    - المباني والآلات والمعدات.
    - الأصول غير الملموسة
    - أصول أخرى

مفاهيم القوائم المالية الأساسية (قائمة المركز المالي)

  - مجموعة الالتزامات:
    - التزامات متداولة
    - التزامات طويلة الأجل.
  - مجموعة حقوق الملكية:
    - رأس المال المدفوع
      (-) رأس المال القانوني (القيمة الاسمية)
      (-) رأس المال الإضافي (علاو أو خصم الإصدار)
    - رأس المال المكتسب (الأرباح المحتجزة)
    - رأس المال المحتسب (مثل مكاسب حيازة غر محققة، أرباح او خسائر إعادة التقييم، فروق ترجمة العملات)
- فيما يلي توضيح لهذه العناصر وما يتضمنه كل عنصر، لكن قبل ذلك لابد من التفريق بين المتداولة وغير المتداولة:
- يقصد بالمتداولة أصولا كانت أو التزامات تلك العناصر التي يتوقع تحولها إلى نقدية خلال سنة مالية أو دورة تشغيل أيهما أطول، فعند وجود عدة دورات تشغيل خلال السنة يعتمد السنة المالية أما إذا كانت دورة التشغيل أطول من سنة فتعتمد دورة التشغيل.
- تمثل دورة التشغيل الفترة اللازمة للحصول على المواد ومستلزمات الإنتاج وحتى تحقق نقدية من بيع هذا المنتج، حيث تبدأ الدورة العادية من النقدية ثم المخزون ثم الإنتاج ثم المدينين ثم النقدية مرة أخرى.

مفاهيم القوائم المالية الأساسية (قائمة المركز المالي)

- ما سوى ذلك يمكن أن يعد غير متداولة، من ناحية أخرى يمكن التمييز بين الأصول التي تقتنى بغرض والأصول التي تقتنى بغرض الاستخدام.
- إن هذا التبويب يوفر معلومات ومؤشرات عن مدى سرعة تحقيق المنافع التي تمثلها كل مجموعة من عناصر قائمة المركز المالي، كما يوفر معلومات عن درجة السيولة والمرونة مالية للمنشأة.
- **(١) مجموعة الأصول:**
- **(أ) الأصول المتداولة:** هي النقدية والأصول الأخرى التي يتوقع تحولها إلى نقدية أو بيعها أو استهلاكها خلال سنة مالية، أو دورة تشغيل أيهما أطول وتشمل: النقدية، الأوراق المالية القابلة للتداول، أوراق القبض، حسابات العملاء، المخزون(مواد أولية – إنتاج تحت التصنيع – إنتاج تام الصنع – بضاعة جاهزة مشتراة للبيع)، المدفوعات المقدمة، وهذا التسلسل حسب السيولة من الأكثر سيولة إلى الأقل سيولة.
- **(ب) الاستثمارات طويلة الأجل:** وتشمل أربعة بنود: الاستثمارات في الأوراق المالية (أسهم – سندات – أذون خزانة طويلة الأجل)، الاستثمارات في أصول ثابتة ملموسة لا تستخدم في التشغيل حاليا وإنما يراد الاحتفاظ بها للمضاربة كالأراضي، الاستثمارات المقيدة والتابعة لصناديق خاصة مثل صندوق المعاشات وصندوق استهلاك الديون طويلة الأجل، الاستثمارات في شركات تابعة أو فروع مستقلة.
- إن بعض البنود السابقة قد يعد متداولا لو تم المضاربة به في فترة قصيرة وهنا يتم التبويب وفق رؤية الإدارة، هل تريد المضاربة بها في فترة قصيرة أو الاحتفاظ بها لفترة أطول.

مفاهيم القوائم المالية الأساسية (قائمة المركز المالي)

- **(جـ) المباني والآلات والمعدات:** (استثمارات طويلة الأجل): وهي ممتلكات مستمرة مستخدمة في العمليات التشغيلية كالأراضي والمباني والآلات والتجهيزات والأثاث والسيارات والأدوات، والموارد المعرضة للنفاد كالغابات والمناج وأبار النفط.
- **(د) الأصول غير الملموسة:** مثل براءة الاختراع وحقوق التأليف والنشر، الامتيازات العلامات التجارية، شهرة المحل، النفقات الإيرادية المؤجلة كمصاريف التأسيس.
- يعاب على هذه الأصول أنها محاطة بدرجة كبيرة من عدم التأكيد لأنها تفتقر للوجود المادي، ويمكن استنفاده من ٥-٤٠ سنة، وإن كان وفق سياسة الحيطة والحذر يتم استنفادها من ٥-١٠سنة.
- **(هـ) الأصول الأخرى:** يدرج في هذه المجموعة البنود التي يصعب إلحاقها بأحد المجموعات السابقة مثل: أعباء مؤجلة كمصروفات طويلة الأجل مسددة مقدما مثل الحملات الإعلانية الكبيرة)، أصول الصناديق الخاصة، المبالغ المسددة مقدما لفروع الشركة ولا تنوي الإدارة استردادها في فترة قصيرة، حسابات مدينة أخرى غير متداولة.
- **(٢) مجموعة الالتزامات:**
- **(أ) الالتزامات المتداولة:** هي تعهدات يتوقع سدادها عن طريق استخدام أصول متداولة أو إنشاء التزامات متداولة أخرى خلال سنة مالية أو فترة تشغيل أيهما أطول، وتتضمن: مستحقات السلع والخدمات (أوراق الدفع وحسابات الدائنين والضرائب المستحقة)، المبالغ المحصلة مقدما مقابل سلع أو خدمات لم تؤدى بعد كإيجار محصل مقدما أو اشتراكات، أخر كأقساط أصول ثابتة مشتراة أو ديون قصيرة الأجل أو جزء متداول من سندات طويلة الأجل أو أي التزامات يتوقع سدادها خلال سنة مالية أو دورة تشغيل أيهما أطول

مفاهيم القوائم المالية الأساسية (قائمة المركز المالي)

- **(ب) الالتزامات طويلة الأجل:** وهي تعهدات لا يتوقع سدادها خلال سنة مالية أو دورة تشغيل أيهما أطول، فهي ستكون مستحقة في تاريخ معين بعد ذلك التاريخ، وتشمل: تعهدات ناجمة عن حالات مالية معينة كإصدار السندات واستئجارات رأسمالية طويلة الأجل وأوراق دفع طويلة الأجل، أيضا تعهدات ناتجة عن عمليات التشغيل العادية للمنشأة مثل تعهدات صندوق المعاشات والتزامات ضرائب دخل مؤجلة، تعهدات طارئة تعتد على أحداث مستقبلية كالضمانات المستحقة على المنتجات والخدمات.
- **(٣) مجموعة حقوق الملكية:** لا تثير هذه المجموعة أية مشاكل في الشركات الفردية أو شركات الأشخاص، لأن كل الأرباح والخسائر والمسحوبات والتعديلات في رأس المال تضاف أو تطرح في رأس المال.
- لكن تنقسم هذه المجموعة في الشركات المساهمة إلى ثلاثة بنود رئيسية:
- **(أ) رأس المال المدفوع:** ويشمل (١) رأس الما القانوني الذي هو حق حملة الأسهم القانوني محسوبا بالقيمة الاسمية للسهم أو سعر الإصدار. (٢) رأس المال الإضافي مثل علاوة الإصدار أو خصم الإصدار (تطرح).
- **(ب) رأس المال المكتسب:** الذي تم اكتسابه خلاف الدفوع ويتمثل في الأرباح المحتجزة، وقد يكون مقيدا في شكل احتياطيات.
- **(جـ)رأس المال المحتسب:** تسويات رأسمالية لم تتحقق حتى تاريخ إعداد الميزانية، فهو رأس مال غير مكتسب مثل: مكاسب إعادة تقييم الأصول، وخسائر إعادة تقييم الأصول(تطرح)، أرباح الحيازة، فروق ترجمة العملات.

مفاهيم القوائم المالية الأساسية (قائمة المركز المالي)

- **أشكال قائمة المركز المالي:** هناك شكلان لعرض قائمة المركز المالي:
- **شكل الحساب:** وهو الأسلوب التقليدي المعتمد في أغلب الأحوال حيث يتم التوازن في جانبين متقابلين انطلاقا من معادلة الميزانية.
- يخصص الجانب الأيمن للأصول والجانب الأيسر للخصوم أو أصحاب الحقوق (حقوق الغير وحقوق الملاك) وتظهر في طرفي الميزانية المجموعات التالية:

الجانب الأيمن: الأصول	الجانب الأيسر: الخصوم
أصول متداولة	الالتزامات
أصول ثابتة	التزامات متداولة
	التزامات طويلة الأجل
	حقوق الملاك
إجمالي الأصول يساوي	إجمالي الخصوم

- في الحياة العملية يمكن نقل بعض عناصر الخصوم وتطرح من عناصر الجهة المقابلة بإشارة سالبة مثل مجمع الاستهلاك، ومخصص الديون، والخسائر المرحلة .....

مفاهيم القوائم المالية الأساسية (قائمة المركز المالي)

- شكل التقرير: يمثل هذا الشكل اتجاها حديثا ويعتقد أنه أسهل فهما واستيعابا من قبل مستخدمي القوائم المالية ، وهناك لعرضه أسلوبان:
- **الأسلوب الأول:** وينطلق من معادلة الميزانية الأصول – الالتزامات = حقوق الملكية، ويأخذ الشكل التالي:

	XX	الأصول المتداولة
	XX	الأصول الثابتة
XXX		إجمالي الأصول
	(XX)	(-) الالتزامات المتداولة
	(XX)	(-) الالتزامات طويلة الأجل
(XXX)		(-) إجمالي الالتزامات
XXX		صافي الأصول
XXX		حق الملكية

- **الأسلوب الثاني:** فيعرض أولا صافي رأس امال العامل (الأصول المتداولة – الالتزامات المتداولة)، ثم يعرض صافي رأس المال الثابت(الأصول الثابتة – الالتزامات طويلة الأجل)، ومجموع صافي رأس المال العامل ورأس المال الثابت يعطي صافي الأصول.

مفاهيم القوائم المالية الأساسية (قائمة المركز المالي)

	XX	الأصول المتداولة
	(XX)	(-) الالتزامات المتداولة
XXX		صافي رأس المال العامل
	XX	الأصول الثابتة
	(XX)	(-) الالتزامات طويلة الأجل
XXX		صافي رأس الما الثابت
XXX		صافي الأصول
XXX		حق الملكية

- إن هذا الأسلوب الأخير يساعد في تحليل نسب السيولة في المنشأة، وهيكل تمويلها عن طريق العلاقة بين المتداولة وطويلة الأجل.
- لأن صافي رأس المال العامل يهم بالدرجة الأولى الدائنين وأصحاب الالتزامات قصيرة الأجل، لتقييم قدرة المنشأة على سداد التزاماتها طويلة الأجل.

مفاهيم القوائم المالية الأساسية (قائمة التغيرات في حقوق الملكية)

- ذكرنا أن القوائم المالية الأساسية مترابطة ومتكاملة، ومن المعلوم أن رقم الدخل الناتج في قائمة الدخل من الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر يدخل كاملا في قائمة المركز المالي ضمن حقوق الملكية باعتباره الرافد الرئيسي لرأس المال المكتسب أو الأرباح المحتجزة.
- وهذا البند – رأس المال المكتسب أو الأرباح المحتجزة - هو واحد من عناصر قائمة التغيرات في حقوق الملكية، وعليه فإن قائمة التغيرات في حقوق الملكية تعد حلقة ربط بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي.
- إضافة إلى أن الإفصاح يتطلب إبراز هذه التغيرات في حقوق الملكية في قائمة مستقلة تعرف بقائمة التغيرات في حقوق الملكية.
- **استخدامات قائمة التغيرات في حقوق الملكية:** يمكن الإجابة على:
  - أين ذهبت الأرباح؟ لماذا لم تكن العوائد أكبر؟
  - كيف يمكن توزيع عوائد أكبر من الدخل الجاري؟ كيف توزع رغم وجود خسارة في الدورة؟
  - لماذا تراجع صافي الأصول المتداولة رغم زيادة صافي الدخل؟ أو لماذا زاد صافي الأصول المتداولة رغم وجود خسارة في نتائج الدورة؟
  - لماذا يجب الاقتراض للتمويل مع توفر تدفقات نقدية كافية؟ كيف تم التوسع في التجهيزات؟
  - ماذا حدث لإيرادات بيع الأصول نتيجة تقلص العمليات الجارية؟ كيف تم تراجع الديون؟
  - كيف أصبحت الأصول الناجمة عن زيادة رأس المال غير المسدد؟ كيف أصبحت ال المقبوضات المحصلة من السندات المصدرة؟
  - كيف تم تمويل زيادة رأس المال العامل؟
- كل ذلك وغيره يمكن الإجابة عليه من قائمة التدفقات المالية

مفاهيم القوائم المالية الأساسية (قائمة التغيرات في حقوق الملكية)

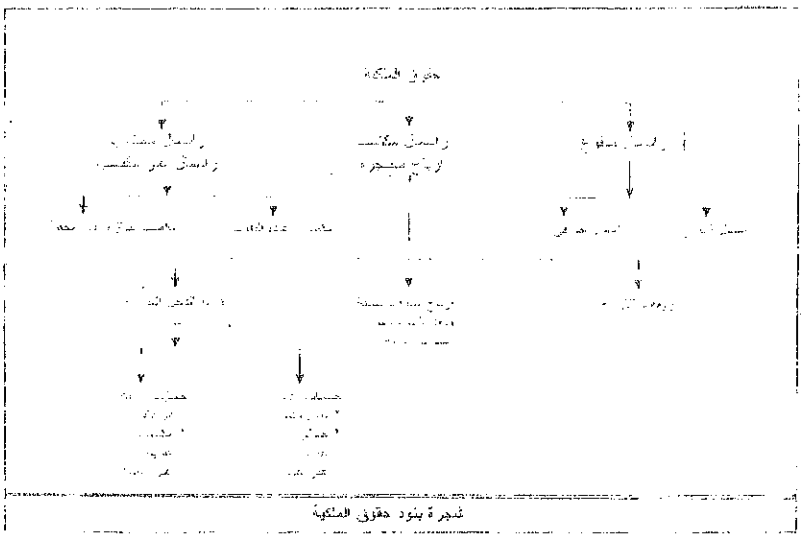
- **مصادر التغيرات في حقوق الملكية:**
- سبق لأن ذكرنا في قائمة المركز المالي البنود المكونة لحقوق الملكية في ثلاث مجموعات:
  - رأس المال المدفوع ويقسم إلى : قانوني وإضافي.
  - رأس المال المكتسب: الأرباح المحتجزة.
  - رأس المال المحتسب (غير المكتسب).
- وفيما يلي مصادر التغيرات في كل مجموعة من هذه المجموعات:
- **(١) التغيرات في رأس المال المدفوع:** المساهم به القانوني، وهو القيمة الاسمية للأسهم أو قيمة الحصص، والإضافي، وهو علاوة (خصم) الإصدار، الهبات الرأسمالية، أسهم الخزينة، ويمكن أن يتغير بـ:
- **(أ) زيادة رأس المال:** وهي عبارة عن استثمارات إضافية يقدمها الملاك أو المساهمون سواء كانت نقدية أو عينية أو سداد التزامات على المنشأة بدلا عنها.
- **(ب) تخفيض رأس المال:** وهي عبارة عن توزيعات رأس المال مستثمر المدفوع ويتم بأحد طريقتين: إما تصفية جزئية أو نهائية، أو شراء الأسهم وتسمى شراء أسهم الخزينة، أو قد يكون الاستثمار في أصول متناقصة تخضع للنفاد.
- **(٢) التغيرات في رأس المال المكتسب أو الأرباح المحتجزة:** ويمكن أن يتغير من ثلاثة مصادر، ما مر معنا في قائمة الأرباح المحتجزة عند دراسة قائمة الدخل:

مفاهيم القوائم المالية الأساسية (قائمة التغيرات في حقوق الملكية)

- (أ) رصيد الأرباح المحتجزة أول المدة وتعديله بتسويات السنوات السابقة،(تعديل أخطاء سابقة).
- (ب) توزيعات الأرباح على الملاك أو المساهمين خلال الدورة.
- (جـ) صافي الدخل الشامل (الخسارة) من قائمة الدخل الخاصة بالدورة الحالية.
- **(٣) التغيرات في رأس المال المحتسب (غير المكتسب):** أهم مصادر التغير هنا تتمثل في:
- (أ) مكاسب أو خسائر إعادة التقييم (أو إعادة التقدير).
- (ب) مكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة.
- (جـ) مكاسب أو خسائر ترجمة أرصدة العملات الأجنبية المتوفرة في نهاية الدورة.
- الجدول التالي يوضح مصادر التغيرات في حقوق الملكية حسب مجموعاتها الثلاث:

مصادر التغيرات في رأس المال	المدفوع	المكتسب	المحتسب	الإجمالي
أرصدة ١/١	××	××	××	×××
زيادة (تخفيض) رأس المال	××			××
شراء أسهم الخزينة	(××)			(××)
توزيعات الأرباح		(××)		(××)
دخل (خسارة) الدورة الجارية		××		××
مكاسب (خسائر) إعادة التقييم			××	
مكاسب (خسائر) حيازة غير محققة			××	
المجموع: أرصدة ٣١ / ١٢	×××	×××	×××	××××

مفاهيم القوائم المالية الأساسية (قائمة التغيرات في حقوق الملكية)



شجرة بنود حقوق الملكية

مفاهيم القوائم المالية الأساسية (قائمة التدفقات النقدية)

- **قائمة التدفقات النقدية:**
- أكد تقرير تروبلود ١٩٧٣ كما مر معنا أن من أهداف القوائم المالية «تقديم معلومات للمستثمرين والدائنين من أجل التنبؤ وتقييم التدفقات النقدية من حيث المبلغ والتوقيت ونسبة عدم التأكد».
- كما أكدت FASB في أول بيان لها ١٩٧٨على أن أحد الأهداف الأساسية الثلاثة للتقرير: تقدير مقدار وتوقيت درجة عدم التأكد الخاصة بالتدفقات النقدية.
- وطالبت أيضا في المعيار (٩٥) ١٩٨٧ بقائمة مالية جديدة هي قائمة التدفقات النقدية ثم تلاها المعيار المحاسبي الدولي رقم ٧ «بيانات التدفق النقدي» عام ١٩٩٢.
- بناء على ما سبق أصبحت قائمة التدفقات النقدية من القوائم المالية الأساسية.
- تعرض كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي معلومات مختصرة عن التدفقات لأنها تعد على أساس الاستحقاق، دون الدخول في تفاصيل التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة.
- **أغراض قائمة التدفقات النقدية:**
- الهدف الأساسي هو مساعدة للمستثمرين والدائنين وغيرهم في تحليلهم للنقدية بتوفير معلومات ملائمة عن المتحصلات والمدفوعات النقدية خلال الدورة المالية.
- إن التقرير عن مصادر واستخدامات النقدية يفيد الأطراف ذات المصالح في المنشأة عن وضع السيولة وتطورها.
- بناء على ما سبق يمكن لقائمة التدفقات النقدية أن توفر إجابة عن التساؤلات التالية:
  - من أين جاءت النقدية (مصادرها)، وفيم استخدمت (استخدام عمليات جارية أو استثمارية أو تمويلية).
  - تقييم قدرة المنشأة على إجراء توزيعات الأرباح ومقابلة متطلبات الاستثمار والتوسع.
  - تحديد مصادر الاختلاف بين صافي الدخل (أساس الاستحقاق) وصافي التدفقات النقدية (الأساس النقدي).
  - التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية، والتقييم الإرتدادي للتدفقات النقدية الحالية التاريخية.

مفاهيم القوائم المالية الأساسية (قائمة التدفقات النقدية)

- **مكونات قائمة التدفقات النقدية:**
- إن تحقيق الأغراض السابقة يتطلب الأخذ بمفهوم النقدية الداخلة والخارجة، وما في حكمها من أصول سريعة التحول إلى نقدية حاضرة مثل أوراق القبض والمدينين وأي استثمارات قصيرة الأجل يمكن تحولها إلى نقدية خلال ثلاثة أشهر.
- وذلك حتى يكون عدم التأكد عند أقل مستوى عند قياس التدفقات لنقدية، فكلما كانت الفترة الاستحقاق قصيرة كلما انخفض أثر التقلبات في سعر الفائدة.
- ولهذا يجب على الوحدة تعيين السياسات التي تتبعها لتحديد العناصر التي تعتبر في حكم النقدية.
- **شكل قائمة التدفقات النقدية:**
- (أ) تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية: وتمثل الآثار النقدية للعمليات والأحداث التي تدخل في تحديد صافي الدخل وتشمل:
  ١. المتحصلات من بيع السلع والخدمات او من تحصيل الحسابات المدينة (المدينون وأوراق القبض)، وكذلك المتحصلات من عوائد الاستثمار في الأوراق المالية أو أي نشاط أخر لا يدخل في ضمن الأنشطة الاستثمارية أو التمويلية.
  ٢. المدفوعات مقابل تكلفة البضاعة المباعة والخدمات المقدمة للعملاء، وكذلك المدفوعات مقابل سداد الحسابات الدائنة (الدائنون وأوراق الدفع)، وأيضا فوائد القروض وضريبة الدخل.
- (ب) تدفقات نقدية من الأنشطة الاستثمارية وتشمل:
  ١. المتحصلات من بيع الاستثمارات في الأوراق المالية أو أي أصول أخرى – ما عدا المخزون - ومتحصلات القروض.
  ٢. المدفوعات مقابل زيادة الاستثمارات في الأوراق المالية أو شراء الأصول الثابتة التي ليست بغرض البيع، وكذلك مدفوعات القروض.
- (جـ) تدفقات نقدية من الأنشطة التمويلية وتشمل:

مفاهيم القوائم المالية الأساسية (قائمة التدفقات النقدية)

١. المتحصلات من إصدار الأسهم والسندات وأية مصادر تمويلية أخرى كالاقتراض.
٢. المدفوعات في شكل توزيعات الأرباح أو رد جزء من حقوق الملكية أو سداد القروض طويلة الأجل.

- ويمكن أن تظهر قائمة التدفقات النقدية وفق التقسيم السابق كما يلي:

متحصلات من الأنشطة التشغيلية	×××	
(-) مدفوعات الأنشطة التشغيلية	(×××)	
الزيادة (أو النقص) في النقدية من الأنشطة التشغيلية		×××
متحصلات من الأنشطة الاستثمارية	×××	
(-) مدفوعات الأنشطة الاستثمارية	(×××)	
الزيادة (أو النقص) في النقدية من الأنشطة الاستثمارية		×××
متحصلات من الأنشطة التمويلية	×××	
مدفوعات الأنشطة التمويلية	(×××)	
الزيادة (أو النقص) في النقدية من الأنشطة التمويلية		×××
صافي الزيادة (أو النقص) في النقدية		×××
رصيد النقدية في بداية الدورة في الميزانية		×××
رصيد النقدية في نهاية الدورة في الميزانية		×××

مفاهيم القوائم المالية الأساسية (قائمة التدفقات النقدية)

- تفيد القائمة السابقة في تقييم:
  - درجة السيولة: اقتراب الأصول والالتزامات من النقدية.
  - اليسر المالي في تلبية الاحتياجات النقدية، أي سداد الالتزامات عند الاستحقاق.
  - المرونة المالية: الاستجابة والتكيف مع الأزمات المالية أو انتهاز الفرص غير المتوقعة.
- **<u>إعداد قائمة التدفقات النقدية:</u>**
- مقارنة ميزانيتين متتاليتين لتحديد مقدار التغيرات في الأصول والالتزامات وحقوق الملكية بين أول وآخر الفترة.

١. قائمة الدخل الحالية لتحديد مقدار زيادة النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية أو مقدار نقصان النقدية المستخدمة في الأنشطة التشغيلية خلال الفترة.
٢. بيانات عن عمليات منتقاة من الأستاذ العام للحصول على معلومات تفصيلية إضافية بهدف تحديد كيفية توريد أو استخدام النقدية خلال الفترة.

- وإعدادها من هذه المصادر يتم وفق ثلاث خطوات متتالية:

١. الخطوة الأولى: تحديد التغير في النقدية كفرق بين رصيد أول الفترة وآخر الفترة، وببساطة من الميزانيتين.
٢. الخطوة الثانية: تحديد صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية وهذا إجراء معقد يتطلب تحليل قائمة الدخل الحالية وتحويل الدخل من أساس الاستحقاق إلى الأساس النقدي، وكذلك مقارنة الميزانيتين، ويتطلب بيانات منتقاة، ويتم ذلك بالطريقة المباشرة أو غير المباشرة.
٣. الخطوة الثالثة: تحدي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية من الميزانيتين.

مفاهيم القوائم المالية الأساسية (قائمة التدفقات النقدية)

- **الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة في إعداد قائمة التدفقات النقدية:**
- يتم التوصل إلى صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية بأحد طريقتين:

١. الطريقة المباشرة : وتسمى أيضا بطريقة قائمة الدخل، وتقوم على أساس تحدي المكونات للتدفق النقدية الداخلة والخارجة الناتجة من النشاط التشغيلي، مثل متحصلات النقدية من المبيعات ومتحصلات العملاء، وكذلك المدفوعات النقدية للمشتريات والدائنين والموظفين، وأيضا المصروفات التشغيلية، كل على حدة ثم تطرح المدفوعات من المقبوضات للتوصل لصافي التدفق النقدي من النشاط التشغيلي.

٢. الطريقة غير المباشرة: وتسمى أيضا بطريقة التسوية، وتبدأ برقم صافي الدخل المعد وفق أساس الاستحقاق من واقع قائمة الدخل ثم تعديله بالإيرادات والمصروفات غير النقدية خلال الفترة مثل المقدمات والمستحقات والاستهلاكات وغيرها من التسويات ليصبح على الأساس النقدي.

- **مقارنة الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة:**

١. تتميز المباشرة بالتفصيل الأكثر وتقديم معلومات عن الأثار النقدية للأنشطة التشغيلية في الوحدة، ويؤخذ عليها إضافة أعباء جديدة على نظام المعلومات المحاسبية، لأنه مصمم وفق أساس الاستحقاق وليس الأساس النقدي.

٢. بينما تتميز غير المباشرة بأنها تساعد المستخدمين في معرفة كيفية الانتقال من أساس الاستحقاق إلى الأساس النقدي، وإعطاؤهم قدرة على التعامل مع القوائم المالية لعدة سنوات سابقة وهذا يعاب على المباشرة ضعف قدرتها علة التنبؤ.

- يمكن الاستفادة من مزايا الطريقتين واستخدام الطريقة الشاملة، وفيها يتم أولا تطبيق المباشرة ثم يخصص جزء تال لبيان التسويات لتعديل صافي الدخل من أساس الاستحقاق إلى الأساس النقدي

مفاهيم عناصر القوائم المالية

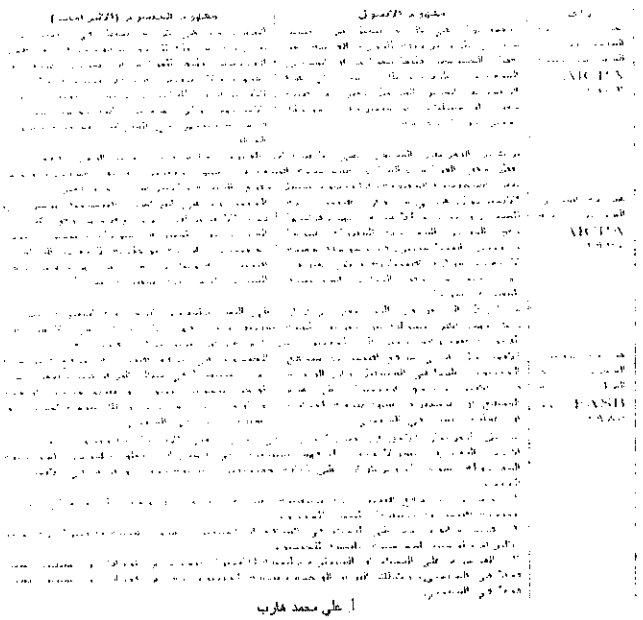
- لوضع هيكل ملائم ومفيد لنظرية المحاسبة يتوجب إرساء تعريفات واضحة محددة لمعنى عناصر هذا الهيكل وللاعتراف ببند من بنود القوائم المالية يجب أن تتوفر فيه أربعة شروط :
  - أن ينطبق عليه التعريف المحدد.
  - يتمتع بخاصية قابلية القياس بوحدة القياس النقدي.
  - توافر الملاءمة.
  - توافر الموثوقية.
- مبدئيا يمكن حصر عشرة عناصر القوائم المالية وتقسيمها لمجموعتين:
- مجموعة عناصر قائمة المركز المالي:
  - الأصول
  - الالتزامات
  - حقوق الملكية
  - استثمارات الملاك
  - التوزيعات على الملاك

مجموعة عناصر قائمة الدخل:
- الإيرادات
- المصروفات
- المكاسب
- الخسائر
- الدخل الشامل

مفاهيم عناصر القوائم المالية

- كما يمكن تقسيمها لثلاث مجموعات حسب الأرصدة والتدفقات والتغيرات:
- عناصر تمثل أرصدة:
  - الأصول
  - الالتزامات
  - حقوق الملكية
- عناصر تمثل تدفقات:
  - الإيرادات
  - المصروفات
  - المكاسب
  - الخسائر
  - الدخل الشامل
- عناصر تمثل تغيرات في حق الملكية:
  - استثمارات الملاك
  - التوزيعات على الملاك
- ولتوضيح تطور مفاهيم العناصر السابقة سيتم عرض ثلاثة آراء في تواريخ متعاقبة، مما يدل على تطور في الفكر المحاسبي:
  - رأي لجنة المصطلحات المحاسبية التابعة للمعهد الأمريكي في عامي ١٩٥٥-١٩٥٧.
  - رأي هيئة المبادئ المحاسبية التابعة للمعهد الأمريكي في بيانها رقم (٤) ١٩٧٠.
  - رأي هيئة معايير المحاسبة المالية في بيانها رقم (٦) عام ١٩٨٥، وهو المعتمد.
- سيتم توضيح ذلك في الجدول التالي:

مفاهيم عناصر القوائم المالية



مفاهيم عناصر القوائم المالية

- خصائص للأصول:
  - وجود منافع اقتصادية مستقبلية، أي قدرة الأصول على تزويد المنشأة بالخدمة أو المنفعة بمفرده أو مع غيره من الأصول بهدف تحقيق تدفقات نقدية موجبة في المستقبل.
  - قدرة الوحدة المحاسبية على التحكم في هذه المنافع، وجود إرتباط بين الوحدة بين والأصل بحيث يكون بإمكان الوحدة الحصول على المنافع متى شاءت أو تمكين الغير منها.
  - أن يكون الحصول على هذه المنافع والقدرة على التحكم فيها نتجت عن أحداث أو عمليات تمت فعلا في الماضي.
- غياب واحدة من الخصائص السابقة يمنع من الاعتراف بالبند كأصل.
- خصائص للالتزامات:
  - وجود التزام مالي يتحمل تضحية اقتصادية مستقبلا، إما بنقل ملكية بعض الأصول أو استخدامها، سواء كان تاريخ الالتزام محددا أو قابلا للتحديد أو عند حدث معين أو عند الطلب.
  - ارتباط الالتزام بالوحدة المحاسبية بصفة محددة وقطعية، بحيث لا يمكن لهذه الوحدة أن تتجنب هذا الالتزام وعليها الوفاء به دون قيد أو شرط.
  - أن تكون الأحداث أو العمليات التي ترتب عليها نشوء الالتزام قد حدثت فعلا في الماضي.
- لا يجوز الاعتراف بأي بند ضمن الالتزامات ما لم تتوفر فيه جميع الخصائص أعلاه.
- بالنسبة لحقوق الملكية أو صافي الأصول فهي ما يتبقى بعد طرح التزامات الوحدة من أصولها، وتتحقق من مصدرين:
  - تمثل حقوقا متبقية بعد مراعاة حقوق الغير (الالتزامات).
  - استثمارات أصحاب الحقوق وتظهر محاسبيا في رأس المال.

رأي	مفهوم الإيرادات	مفهوم المصروفات
لجنة المبادئ المحاسبية AICPA ١٩٥٥ ١٩٥٧	نتج الإيرادات عن بيع السلع وتقديم الخدمات وبتم قياسها وفق ما تتحمله العملاء نظير تلك السلع والخدمات.	المصروفات هي جميع التكاليف المستنفذه والتي يمكن خصمها من إيرادات الفترة.
	يعكس التعريفان السابقان للإيرادات والمصروفات وجهة نظر قائمة الدخل فالإيراد هو ناتج النشاط الانتاجي للوحدة المحاسبية، والمصروف هو التكلفه المستنفذة أي التي أصبحت "عديمة" الفائدة وبالتالي يمكن خصمها من الإيراد وإعفائها في الحساب الختامي.	
هيئة المبادئ المحاسبية AICPA ١٩٧٠	الإيرادات هي الزيادة الاجمالية في الأصول أو النقص الاجمالي في الخصوم والناتجة عن القيام بنشاط موجه لتحقيق الأرباح، وتتم قياسها طبقا GAAP.	المصروفات هي النقص الاجمالي في الأصول او الزيادة الاجمالية في الخصوم والمتابعة عن القيام بنشاط موجه لتحقيق الأرباح، وتتم قياسها طبقا GAAP.
	يعكس التعريفان السابقان للإيرادات والمصروفات وجهة نظر قائمة المركز المالي، اذ تتم تحديد الإيراد والمصروف من زاوية تأثير هما على عناصر الأصول والخصوم.	
هيئة معايير المحاسبة المالية FASH عام ١٩٨٥	الإيرادات هي التدفقات الداخلة "INFLOWS" الى الوحده او اي زيادة في أصولها أو تسديد لالتزاماتها (او كليهما معا) والتي تنشأ خلال الدوره من انتاج السلع او بيعها وتأديه الخدمات او انه انشطة أخرى ناتجه عن الاعمال الرئيسه المعتاده و المستمرة.	المصروفات هي التدفقات الخارجة "OUTFLOWS" من الوحده او اي نقص في أصولها أو زياده في التزاماتها (او كليهما معا) والتي تنشأ خلال الدوره من انتاج السلع او بيعها وتأديه الخدمات او أنشطة اخرى ناتجه عن الاعمال الرئيسه المعتاده و المستمرة.
	يعد التعريفان السابقان أكثر التعاريف شمولية من ناحيتين: (١) يجمع بين معدد مصدر الإيراد والمصروف (النشاط المعتاد) وبين تأثيره على عناصر الأصول والالتزامات (٢) لم يشر إلى الهدف من النشاط (ربحي او غير ربحي)، وبذلك يعد صالحا للتطبيق في الوحدات الخيرية الهادفة لتحقيق الأرباح والوحدات غير التجارية. وهذا هو التوجه الشامل لهيئة معايير المحاسبة المالية FASH.	

مفاهيم عناصر القوائم المالية

- **خصائص لإيرادات:**

– تدفقات داخلة حالية أو متوقعة

– ناتجة عن النشاط الجاري والمستمر

– الأحداث التي تؤدي إليها كثيرة ومتنوعة.

- **خصائص المصروفات:**

– تدفقات خارجة حالية أو متوقعة

– ناتجة عن النشاط الجاري والمستمر

– الأحداث التي تؤدي إليها كثيرة ومتنوعة.

- **المكاسب:**
- هي زيادة في حقوق الملكية (صافي الأصول) ناتجة عن عمليات عرضية أو ثانوية أو أخرى،أو أحداث أو ظروف تؤثر على الوحدة المحاسبية، ما عدا تلك الزيادة الناتجة عن إيرادات أو استثمارات الملاك أصحاب المشروع.

- **الخسائر:**
- هي نقص في حقوق الملكية (صافي الأصول) ناتجة عن عمليات عرضية أو ثانوية أو أخرى،أو أحداث أو ظروف تؤثر على الوحدة المحاسبية، ما عدا ذلك النقص الناتج عن مصروفات أو توزيعات للملاك أصحاب المشروع.

مفاهيم عناصر القوائم المالية

- **مصادر المكاسب والخسائر:**

– عمليات تبادلية مع وحدات أخرى كبيع أصل.

– عمليات تحويلية من جانب واحد كالتبرعات.

– عمليات حيازة كحيازة العملات (قد تكون محققة، وقد تكون غير محققة)

–ظروف مفاجئة أو قسرية، اكتشافات غر متوقعة، تأميم، كوارث طبيعية.

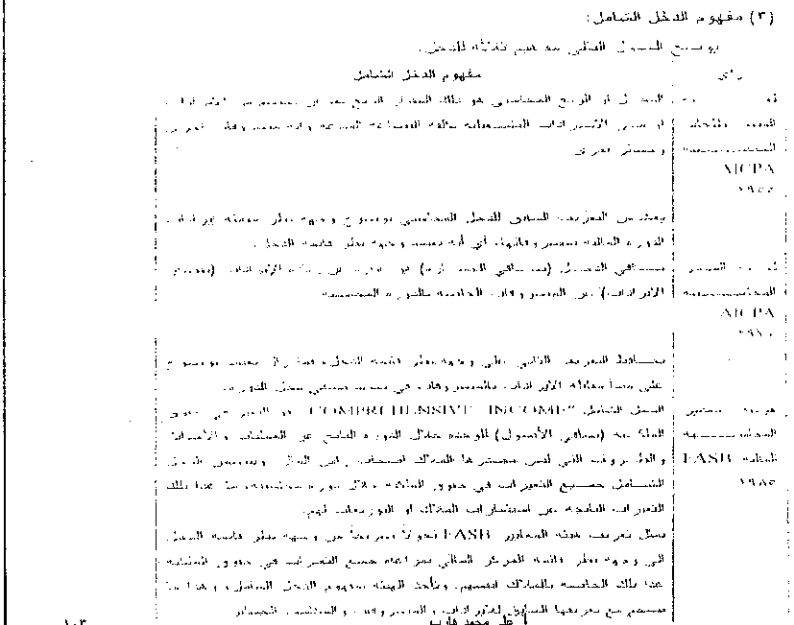
- **مقارنة الإيرادات والمصروفات مع المكاسب والخسائر:**

– يتم الإفصاح عن الإرادات والمصروفات على أساس إجمالي التدفقات الخاصة بكل منهما دون إجراء مقاصة بينهما، أما المكاسب والخسائر فيتم الإفصاح عنهما على أساس صافي التدفقات الخاصة بكل بند من البنود المعنية مثل الفرق بين التدفقات الداخلة والخارجة لمكاسب وخسائر حيازة العملات الأجنبية.

– تمثل الإيرادات والمصروفات نتائج النشاط الجاري المعتاد الذي يتسم بالتكرار والدورية، أما المكاسب والخسائر فتمثل نتائج نشاط غير معتاد لا يتسم بالتكرار والدورية.

– إن ما يمثل مكاسب وخسائر بالمقارنة مع الإيرادات والمصروفات في وحدة اقتصادية قد يكون مختلفا في وحدة أخرى، فمثلا بيع أرض في منشأة صناعية ينتج مكاسب أو خسائر لأنه ليس نشاطا رئيسيا، أما بيع أرض في منشأة تجارة واستثمار عقارات ينتج إيرادات ومصروفات كونه نشاطا رئيسيا.

مفاهيم عناصر القوائم المالية



مفاهيم عناصر القوائم المالية

- **<u>الدخل الشامل وفق FASB:</u>**
- وفق FASB يمكن تحديد ثلاثة مصادر للدخل الشامل:
  - الدخل الناتج عن عمليات تبادلية (بيع وشراء ...) أو تحويلية (إعانات وهبات وتبرعات ...) تتم بين الوحدة المحاسبية والغير ما عدا الملاك.
  - الدخل الناتج عن النشاط الاجتماعي للوحدة المحاسبية والذي يتضمن كل ما يسفر عنه هذا النشاط من منافع في شكل سلع أو خدمات.
  - الدخل الناتج عن تفاعل الوحدة المحاسبية مع الظروف البيئية المحيطة مثل تغيرات الأسعار والتغيرات التكنولوجية والكوارث الطوارئ كالسرقة.
- **<u>عناصر التغيرات في حقوق الملكية:</u>**
- للتغيرات في حقوق الملكية مصدران رئيسيان هما:
  - صافي الدخل الشامل: وهي نتيجة مقابلة الإيرادات والمصروفات والمكاسب أو الخسائر .
  - المعاملات مع أصحاب رأس المال وتنقسم لقسمين:
    - استثمارات من الملاك: ليست عمليات تبادلية بين جهتين بل هي في اتجاه واحد من الملاك إلى الوحدة مثل زيادة في صافي الأصول .
    - توزيعات إلى الملاك: وهي أيضا في اتجاه واحد من الوحدة إلى الملاك، وهي عبارة عن استثمارات سالبة تمثل تخفيضا لحقوق الملكية أو صافي الأصول.
- يوضح الشكل التالي العمليات والأحداث التي تؤثر على الوحدة المحاسبية وتتلخص في صورة إجماليات تغيرات في حقوق الملكية

مفاهيم عناصر القوائم المالية

الفروض المحاسبية

- تمثل الفروض أحد عناصر البنية الرسمية لهيكل النظرية المحاسبية.
- تمثل الفروض قمة البناء العلمي لأي حقل من حقول المعرفة، فهي مسلمات فكرية يعتمد عليها العلم وعليها يتوصل إلى المبادئ، أما المبادئ فهي أحكام تعتمد على الاختيار فيما بين بدائل التطبيق العملي فتمثل المرجع الذي نحتكم إليه لحسم أي خلاف قد ينشأ في مزاولة المهنة.
- **الفروض في العلوم التجريبية:** منذ عصر النهضة يترافق استخدام مصطلح فرض في العلوم التجريبية وفي العلوم الاجتماعية، ويقصد بالفرض التكهن الأولي بالحلول الممكنة لمواضيع معينة ثم التحقق من صحة هذه الحلول المقترحة عن طريق التطبيق بحيث يتم إثبات صحة الفروض من عدمها.
- تمر دورة وضع الفروض والتأكد من صحتها بأربع مراحل:
  - ملاحظة المشكلة وإثارة الأسئلة حولها.
  - وضع الفروض الذي تمثل ردا على الأسئلة .
  - استنتاج نتائج ناجمة عن تطبيق الفروض.
  - اختبار هذه الاستنتاجات عن طريق التطبيق.

الفروض المحاسبية

- **الفروض في العلوم الاجتماعية:** وتسمى أحيانا بالمصادرات هي مقدمات علمية تمتاز بالعمومية، وتتمثل في مجموعة من الحقائق المعروفة فعلا، ونتائج بحث مقبول عموما في مبادئ معرفية أخرى.
- الفروض في المحاسبة نقطة البداية للوصول للمبادئ المحاسبية التي تتكون منها النظرية.
- الباحث لا بد ينطلق من من افتراضات تشكل أساسا للاستدلالات المنطقية اللاحقة.
- الفروض صحيحة في ذاتها لأنها صادقة ومقبولة في مجالات عديدة من المعرفة.
- اختبار الفروض في المحاسبة لا يعني بصورة مطلقة اختبار صدقها أو كذبها لأنه من النادر جدا وجود حالات بهذا الشأن، واختبارها يزيدها درجة من الثقة.
- الفروض لم تكن ولن تكون ثابتة وهي في حالة لإعادة النظر.
- **شروط الفروض المحاسبية:**
  - قليلة العدد: حتى لا يتعرض الباحث لاحتمالات الخطأ في الاستدلال المنطقية المنطلقة من الفروض.
  - مستقلة عن بعضها البعض حتى لا يصبح الاستنتاج دائري من فرض لأخر.
  - غير متعارضة: حتى لا تنتج مبادئ غير متسقة منطقيا.
- **الفروض المحاسبية المعتمدة في النموذج المحاسبي المعاصر أربعة:**
  - فرض الوحدة المحاسبية.
  - فرض استمرار الوحدة المحاسبية.
  - فرض الدورية.
  - فرض وحدة القياس النقدي.

الفروض المحاسبية (فرض الوحدة المحاسبية)

- التسمية التقليدية لهذا الفرض هو فرض الشخصية المعنوية، ويسمى أحيانا الوحدة الاقتصادية، والسائد حاليا الوحدة المحاسبية.
- ارتبط هذا الفرض بظهور الشركات المساهمة منذ القرن التاسع عشر عند منح القانون الشركات شخصية معنوية اعتبارية للشركات المساهمة، حيث بنشوء الشركة ينشأ كيان مستقل عن ملاكها أو مديريها، وهذا يعني:
  - ذمتها المالية مستقلة عن ذمة الملاك(حقوقها والتزاماتها)
  - تقاضي وتتقاضى باسمها.
- أدى كل ما سبق إلى ظهور ما يسمى بالملكية الغائبة وخاصية الاستمرار للشركة المساهمة.
- يعتبر فرض الوحدة المحاسبية حجر الزاوية في النظرية المحاسبية وكذلك التطبيق العملي، فهو مقبول عموما حيث يحدد دائرة النشاط والعمليات التي تمثل محور اهتمام القياس المحاسبي وإعداد القوائم والتقارير المالية المتعلقة بتلك الوحدة بدقة وبصورة مستقل عن الوحدات الأخرى.
- فرض الوحدة المحاسبية فرض حيادي تجاه جميع طرق القياس المحاسبي لا يؤيد أي طريقة ويسمح على حد سواء باستخدام جميع طرق القياس وهو يسمح للوصل لقائمة المركز المالي للوحدة بغض النظر عن الطريقة المستخدمة.
- يعتبر فرض الوحدة المحاسبية شرط ضروري لمسك السجلات في مختلف المنشآت، ربحية أو غير ربحية ، وحتى على المستوى الوطني القومي.

الفروض المحاسبية (فرض الوحدة المحاسبية)

- أشكال الوحدة المحاسبية:
- باعتبار الكيان المستقل المرتبط به السجلات ويعد التقرير عن نشاطه تظهر أشكال عديدة للوحدة المحاسبية:
- الوحدة القانونية:
- كيان قانوني مثل الشركة المساهمة حيث يلزمها القانون بنشر قوائمها دوريا بعد تدقيقها لتزويد المساهمين بمعلومات عن نتيجة النشاط.
- الوحدة الاقتصادية:
- مجموعة من الشركات المستقلة لكنها تعتبر وحدة اقتصادية واحدة (القابضة والتابعة)، حيث ينظر لها على أنها وحدة اقتصادية واحدة تقدم قوائم مالية موحدة سواء للشركة الأم أو للحكومة.
- الوحدة الإدارية:
- دائرة نشاط أو قسم محدد ضمن الشركة الواحدة، المنشآت ذات الأنشطة المختلفة مثل المنشآت ذات الأقسام أو ذات الفروع، حيث يعتبر كل قسم أو فرع وحدة محاسبية مستقلة تعد عنها تقارير مالية تقدم للإدارة.
- الوحدة القومية:
- يمكن اعتبار الاقتصاد القومي ككل لدولة معينة وحدة محاسبية مستقلة، وهذا ما تفرضه المحاسبة القومية حيث يتم إعداد الدخل القومي والحسابات القومية الأخرى للدولة المعنية.

الفروض المحاسبية (فرض الوحدة المحاسبية)

- علاقة الوحدة المحاسبية بالأطراف الأخرى:
- علاقتها بالملاك: تمثل الوحدة المحاسبية كيانا مستقلا عن ملاكها أو أصحاب المشروع سواء كانت فردية أو شركة أشخاص أو شركة مساهمة، فالعمليات المحاسبية وقياسها وإثباتها يركز على فقط علة ما يخص الوحدة المحاسبية بذاتها دون الدخول فيما يخص الملاك من العمليات إلا أن تكون نفسها طرفا في تلك العمليات وتنظم العلاقة كما يلي:
  - المسحوبات وجاري الشريك.
  - زيادة وتخفيض رأس المال.
  - توزيعات الأرباح والعوائد على الملاك.
- علاقتها بالوحدات الأخرى: هناك ثلاثة أنواع من العمليات تكون الوحدة طرفا فيها عند ممارسة نشاطها:
- عمليات داخلية: وقائع تحدث داخل الوحدة لا تسهم بها سوى الوحدة نفسها، مثل أنشطة الإنتاج اللازمة لتحويل المواد الأولية إلى منتج تام، وهذه مهمة محاسبة التكاليف حيث تقدم للإدارة كل ما يخص تلك العمليات.
- عمليات خارجية: بين الوحدة وغيره من الوحدات وهي نوعان:
  - تبادلية: تدفق أموال من وإلى الوحدة، داخل وخارج والعكس وهذا محور اهتمام المحاسبة المالية.
  - تحويلية: عمليات ذات جانب واحد، تدفق الأموال في اتجاه واحد إما من أو إلى الوحدة وهي نوعان:
    - الداخلة: في صالح الوحدة، كالحصول على اصل أو الوفاء بالتزام دون التضحية مثل الإعانات الحكومية (ورود اصل)، أو شطب دين عليها (إلغاء التزام).
    - الخارجية: في غير صالح الوحدة، تضحي باصل او تتحمل التزام دون مقابل (تبرعات، تعهدات، سرقة) إلا أن التبرع اختياري والسرقة إجبارية.
- عمليات أجنبية: عمليات بين الوحدات المحاسبية الأخرى والوحدة المحاسبية المعنية ليست طرفا فيها، هذه لا تؤثر على مركزها المالي، لأنها خارجة عن نظامها المحاسبي ولا تثبت في سجلاتها.

الفروض المحاسبية (فرض الوحدة المحاسبية)

- طبيعة الوحدة المحاسبية: يوجد مدخلان لتحديد طبيعة الوحدة المحاسبية:
- مدخل المنشأة: أو الإدارة المسيطرة على موارد الوحدة وتقبل المسؤوليات وتتحمل الالتزامات وتقود النشاط في الوحدة وتراقبه حيث ينظر للوحدة أنها مركز نشاط اقتصادي تحت تنظيم إداري معين وخاضع لاعتبارات قانونية محددة وعلى هذا المدخل قد تكون الوحدة:
  - مبلغ من المال مخصص معين مثل صندوق التقاعد للعاملين في منشأة معينة، أو الصندوق المخصص لإطفاء دين، أو المحاسبة الحكومية في أجهزتها المختلفة، وتسري على هذه الوحدات نظرية الأموال المخصصة.
  - دائرة نشاط أو قسم داخل المنشأة أو فرع.
  - المنشأة في مجموعها.
  - مجموعة المنشآت التي تخضع لإدارة واحدة حيث يتم توحيد القوائم المالية.
  - الاقتصاد القومي في مجموعه لدولة معينة.
- قد تختلف من حيث الهدف فقد تكون ربحية وقد تكون غير ربحية.
- مدخل المستخدم: المستخدمون أصحاب المصالح في الوحدة، فينظر للوحدة على أنها مركز انتباه ومنطقة حدود لأطراف لهم مصالح متعددة في تقويم وتقييم نشاط هذه الوحدة، حيث يتم التركيز على اهتمامات أصحاب الحقوق والمصالح وليس على نشط الوحدة ووظائفها، ويمكن التعرف على حدود هذه الوحدة بـ:
  - تحديد الأشخاص، أو الفئات، أو المجموعات ذات المصالح.
  - تحديد طبيعة هذه المصالح.
- يركز هذا المدخل على طبيعة احتياجات الأطراف المختلفة من المعلومات عن الوحدة المحاسبية وما يتطلبه من توسع في الإفصاح المحاسبي، وفيما يلي أصحاب المصالح في المشروع التقليدي والمعاصر:

الفروض المحاسبية (فرض الوحدة المحاسبية)

- أصحاب المصالح في المشروع التقليدي:
- دراسة طبيعة الوحدة تساعد في تحديد أصحاب المصالح فيها، وعليه تحديد مسؤولية الإدارة تجاه أصحاب المصالح بتقديم المعلومات الملائمة، وفي المشروع التقليدي يوجد نظريتان:
  - نظرية الملكية المشتركة: الوحدة المحاسبية هي وحدة اقتصادية ملك لفرد أو مجموعة من الأفراد (شركة أشخاص) هم فقط أصحاب المصلحة فيها، هدفهم تحقيق الأرباح دون أي اعتبار بيني أو اجتماعي، وهم غالبا المديرون وتقوم الوحدة بالتقرير عن أرباح وثروة الملاك باعتبارهم أصحاب المصلحة الوحيدون.
  - نظرية الشخصية المعنوية: الوحدة المحاسبية هي وحدة اقتصادية ذات حجم متوسط وتأثير بيني واجتماعي ضئيل نسبيا، يفصل فيه بين الإدارة والملكية، وتصبح الرباطة تمويل وليس رابطة ملكية، ويتعدد أصحاب المصالح فيها (ملاك مساهمون، مقرضون ممولون، موردون، عملاء ومستهلكون)، وتسعى الإدارة إلى تحقيق مستوى مقبول من الأرباح وعوائد مناسبة لأصحاب المصالح الذين تربطهم بها مصلحة تمويلية، وتنشر قوائمها ذات الغرض العام لمساعدة أصحاب المصالح في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.
- أصحاب المصالح في المشروع المعاصر:
- يتسم المشروع المعاصر بكبر الحجم وضخامة الاستثمارات المالية وتوظيف عشرات المئات من العاملين، ولذلك فإن نشاطه يؤثر في البيئة والمجتمع.
- أصحاب المصالح في المشروع المعاصر متعددون: ملاك ومستثمرون - موردون ومستهلكون – عاملون ونقابات عمال – جهات حكومية محلية ومركزية – منظمات دولية ومجتمع دولي – جمعيات حماية المستهلك – البنوك والبورصات المالية – جمعيات حماية البيئة – حركة المساواة بين البشر – جمعيات ذوي الاحتياجات الخاصة.
- تفسر نظرية المشروع طبيعة الوحدة المحاسبية على أنها منظمة اجتماعية تعمل على لصالح جميع أفراد المجتمع المحلي والقومي والدولي.
- تتمثل مهمة إدارة هذه الوحدة الموازنة بين مصالح وأهداف المجتمع ولا تغلب فئة على فئة لأن ذلك قد يضر بالمشروع ويحد من استمراريته.
- تقدم المحاسبة في المشروع المعاصر تقارير مالية تقليدية لخدمة المساهمين والمقرضين والممولين، إضافة إلى تقارير عن الأداء البيني والاجتماعي للمشروع ومدى الالتزام بالتشريعات.
- تماشيا مع الإفصاح التثقيفي الإعلامي متعدد الأبعاد ويتوسع بحيث يشمل المجتمع في المجالات التالية:

الفروض المحاسبية (فرض الوحدة المحاسبية)

- محاسبة الموارد البشرية – التقرير عن القيمة المضافة – التقرير عن التدفقات النقدية – محاسبة المستوى العام للأسعار – التقرير عن التنبؤات المالية – المحاسبة البيئية – محاسبة المسؤولية الاجتماعية – المحاسبة عن تكلفة رأس المال.
- منشآت الأعمال المعاصر تنمو وتزداد قوة وحجما مما أدى إلى استمرار وتوسع المسؤولية والمساءلة والشكل التالي يوضح تطور المصالح المرتبطة بالوحدة:

أصحاب المصالح / المدراء	قبل سنة ١٩٣٠	من ١٩٣٠- ١٩٧٣	بعد ١٩٧٣
يسألون أمام	المساهمين	المساهمين- الدائنين – العملاء – العاملين - الحكومة	المساهمين - الدائنين – العملاء – العاملين – الحكومة - المجتمع
يسألون عن	•الأمانة •استخدام الأموال •(حراسة قانونية)	•الأمانة •استخدام الأموال (حراسة قانونية) •كفاءة وفاعلية استخدام الأموال (حراسة اقتصادية)	•الأمانة •استخدام الأموال (حراسة قانونية) •كفاءة وفاعلية استخدام الأموال (حراسة اقتصادية)

الفروض المحاسبية (فرض الاستمرارية)

- <u>المفهوم والأهمية:</u>
- يرتبط هذا الفرض ارتباطا وثيقا بالشخصية المعنوية الاعتبارية المستقلة، وغير مرتبط بحياة مالكيها.
- فالوحدة تعتبر مستمر في مزاولة نشاطها دون أية نية للتصفية أو التقليص، وبناء على ذلك يتم اختيار أسلوب إعداد القوائم بافتراض أن المنشأة ستستمر.
- يمثل فرض الاستمرارية الحالة أو التوقع الطبيعي للوحدة المحاسبية (توقعات كافة الأطراف المهتمة بالمنشأة)، كما أنه يتفق مع الاعتبارات القانونية التي تعمل في ظلها الوحدات الاقتصادية الكبيرة، فظهور الشركات المساهمة يؤيد فرض الاستمرارية.
- لذلك إن بناء النظرية المحاسبية ينبغي أن يقوم على الافتراض الطبيعي وهو الاستمرارية، وليس افتراض التصفية لأنها حالات استثنائية، ولا يمكن افتراضهما معا وإلا اشتقت مبادئ محاسبية متعارضة.
- <u>الاستمرارية إلى متى؟:</u> انطلاقا من الحاضر يمكن التمييز بين ثلاث حالات:
- <u>الحالة الأولى: الحالة الطبيعية:</u> حالة فرض الاستمرارية دون مدة محدودة أو معلومة في الوقت الحاضر، وتمثل الافتراض الطبيعي في أي نقطة من الزمن الوحدة مستمرة، ويفترض أن الوحدة ستستمر كحد أدنى لفترة أطول من عمر أي أصل تمتلكه، وستستمر بما يكفي للوفاء بالتزاماتها.
- <u>الحالة الثانية: الحكر أو الامتياز:</u> المدة محدودة ومعلومة في الوقت الحاضر، في الحكر أو الامتياز يكون عمر المشروع محددا مسبقا، مثل منح امتياز حكومي بحق استثمار مرفق معين لمدة محدودة ثم يؤول إلى الحكومة لمتابعة الاستثمار.
- وهنا يكون عمر المشروع مدة طول عمر الأصل الإنتاجي أو مدة الحكر أيهما أقرب، وكلما اقترب عمر المشروع يتوجب استبعاد فرض الاستمرارية واعتماد أسلوب يراعي الفترة المحدودة.
- <u>الحالة الثالثة: وجود مؤشرات في الوقت الحاضر تسمح بافتراض عدم الاستمرارية:</u> حالة تنبؤية تمثل قيدا على الحالة الطبيعية، يمكن أن تكون صائبة أو خاطئة.
- وهنا يجب على مدقق الحسابات التحفظ في تقريره حول مدى عدالة القوائم المالية، لأن الإفصاح يتطلب إعادة النظر في فرض الاستمرارية.

الفروض المحاسبية (فرض الاستمرارية)

- **الاستمرارية والقياس المحاسبي:**
- فرض الاستمرارية أساس يعتمد عليه مبدأ التكلفة التاريخية، ويبرر تطبيق وانتشار القياس وفق التكلفة التاريخية كحالة طبيعية.
- لكن هناك معارضون لا يرون فرض الاستمرارية تبريرا لاستخدام منهج التكلفة التاريخية ويرون أنه يدعم تطبيق محاسبة القيم الجارية وخاصة محاسبة التكلفة الاستبدالية.
- **الاستمرارية والقياس وفق التكلفة التاريخية:** كثير من المبادئ والأعراف تجد مبررا في فرض الاستمرارية ومثال ذلك:
  - الأصول الثابتة تقوم وفق التكلفة التاريخية لأنه تم اقتناؤها لاستخدامها وليس لبيعها أو تصفيتها قبل انتهاء عمر المشروع، وتعدم وتحدد استهلاكاتها وإطفاؤها بغض النظر عن التغيرات في قيمتها خلال استخدامها.
  - ما دام أن الشركة لا تسعى للتصفية فيجب الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية لأنه ليس هناك ما يوجب تحويل الأصول إلى نقدية، فالأسعار الجارية تعد غير ملائمة في قائمة المركز المالي.
  - أرصدة المركز المالي هي أرصدة مرحلة لفترة مستقبلية، فهي أساس الربط بين الفترات.
  - بعض الإجراءات المحاسبية أيضا معتمدة على فرض الاستمرارية مثل:
    - أساس الاستحقاق – التسويات الجردية.
    - التمييز بين النفقات الإيرادية والرأسمالية.
    - تأجيل جزء من تكلفة الأصل الثابت لفترة قادمة واستهلاك ما يخص الفترة الحالية.
    - الاحتياطيات الرأسمالية والأرباح المحتجزة.
  - يبرر فرض الاستمرارية أيضا أخطاء التوقيت في تحديد الدخل على أساس التكلفة التاريخية، فإنها أخطاء قصيرة الأجل يتم تعويضها ذاتيا في الأجل الطويل.

الفروض المحاسبية (فرض الاستمرارية)

- **انتقادات فرض الاستمرارية:**
- **أولا:**
  - إن أخطاء القياس الأجل التي يتم تعويضها في الأجل الطويل قد تضر بمصالح كثير من مستخدمي المعلومات.
  - فالمنشأة مستمرة لكن المساهمون غير مستمرين، كل مساهم ربما يبيع أسهمه أو بعض حقوقه في المنشأة.
  - كيف يمكن أن يتخذ قرارات سليمة والمعلومات غير ملائمة، لأنها تكاليف تاريخية وليست قيم حقيقية اقتصادية.
  - وكذلك المساهم الجديد أيضا يريد قيم حقيقية اقتصادية وليس تكاليف تاريخية.
- **ثانيا:**
  - ليس فرض الاستمرارية هو الذي يبرر تطبيق منهج التكلفة التاريخية بل الذي يبرر ذلك هو الموثوقية والموضوعية التي تتصف بها التكلفة التاريخية.
- **الاستمرارية والقياس وفق القيم الجارية:** كثير هم معارضو التكلفة التاريخية:
- يرى ستير لينغ أن فرض الاستمرارية لا يبرر وليس شرطا لاستخدام منهج التكلفة التاريخية، عندما تتوفر بدائل خصائص أخرى ذات موضوعية وموثوقية في القيم الجارية.
- يرى شامبرز أن فرض الاستمرارية يعني أن المنشأة شخصية معنوية تواجه حالة تصفية مستمرة نظامية وليست قسرية، وعليه فالأكثر ملاءمة هو المحاسبة وفق القيم الجارية، وخصوصا تكلفة الاستبدال أو المحاسبة وفق المستوى العام للأسعار، فلكي يستمر المشروع يجب المحافظة على الطاقة الإنتاجية وليس مبلغ الاستثمار الأصلي.

الفروض المحاسبية (فرض الدورية)

- **المفهوم والأهمية:**
- مع القبول الواسع لفض الاستمرارية إلا أن الممارسة العملية تقتضي تقسيم الحياة المستمرة إلى فترات دورية بغرض إعداد تقارير مالية ودورية تزود أصحاب المصالح بالمعلومات اللازمة في المدى القصير.
- سواء كانت الوحدة مستمرة أم عمرها محدود ومعروف مقدما لا بد من تقديم تقارير دورية في فترات منتظمة لتقديم المعلومات أولا بأول دون تأخير ليجعل المعلومات ملائمة.
- إن تقسيم عمر المشروع لفترات دورية منتظمة - سنة تقويمية أو مالية – تجعل المعلومات قابلة للمقارنة بين المنشأة الواحدة والمنشآت المماثلة وتكون أكثر منفعة.
- بدون فرض الدورية يلزم الانتظار حتى نهاية عمر المشروع لمعرفة نتيجة الأعمال من أجل تقديم معلومات دقيقة وموثوقة لكن غير مفيدة ولا ملائمة لأن الوقت غير مناسب.
- ارتبط فرض الدورية بظهور الشركات المساهمة في القرن ١٩ حيث:
  - ألزمت القوانين التجارية بنشر قوائم دورية (الإفصاح).
  - ألزمت القوانين الضريبية بتقديم قوائم مالية دوريا لأغراض الضريبة خصوصا قائمة الدخل.
- لذلك تقل أهمية فرض الدورية في نظرية الملكية المشتركة لأن الملاك لا يطلبون تحديد نتائج أعمالهم دوريا، إنما عند الطلب يكتفون بتحديد المركز المالي، وكذا عند التصفية أو انضمام أو انفصال شريك.
- **مدة الدورة: السنة التقويمية ودورة التشغيل:**
- الحالة الطبيعية هي أن تكون مدة الدورة سنة تقويمية من أو العام إلى آخره، ويؤيد ذلك قوانين الضريبة حيث تطلب تحديد الدخل على أساس سنوي.
- تنتشر دورة السنة التقويمية حيث تتحقق دورة التشغيل عدة مرات، مما يسمح بتحديد نتائج النشاط وبدرجة معقولة.
- دورة التشغيل هي الفترة اللازمة لاقتناء السلع وتحويلها إلى منتجات وتحصيل النقد (نقد ثم موجودات ثم نقد)، أي دورة اكتساب كاملة الأمر الذي يسمح بإعداد قائمة دخل.
- قد تكون الدورة التشغيلية سنة كاملة قد وقد لا تتطابق مع السنة التقويمية، مثل المنشآت الزراعية حيث تعتبر الدورة المحاسبي هي دورة تشغيل وليس سنة تقويمية، فبانتهاء الدورة تقفل الحسابات وتعرف النتائج.

الفروض المحاسبية (فرض الدورية)

- توجد صناعات أو أنشطة تزيد فيها دورة التشغيل عن السنة التقويمية مثل المقاولات وبعض الزراعات، وعليه تعد قوائم مالية كل سنة تقويمية لمعرفة نتائج نسبة الإنجاز المقدرة من الخبراء والمختصين.
- **دورة التشغيل ومعيار المتداول:**
- اعتبرت السنة التقويمية أساسا للفصل بين الأصول المتداولة والثابتة والالتزامات المتداولة وطويلة الأجل.
- وهي قاعدة سهلة لكنها غير مقبولة إذا زادت دورة التشغيل عن السنة التقويمية، مما أدى إلى التحول إلى قاعدة (سنة واحدة أو دورة تشغيل أيهما أطول).
- فالأصول المتداول هي التي يتوقع تحولها لنقدية خلال دورة تشغيل أو بيعها أو استخدامها إذا كانت الدورة التشغيلي تتجاوز السنة، أو خلال سنة إذا كانت السنة تساوي أو أكبر من دورة التشغيل.
- والالتزامات المتداولة هي تعهدات يتوقع تسويتها باستخدام الموارد الحالية المصنفة ضمن الأصول المتداولة أو عن طريق إنشاء التزامات متداولة أخرى، وأكد FASB بأنها تلك التي تستحق خلال سنة واحدة أو دورة تشغيل أيهما أطول.
- **فرض الدورية بين الموثوقية والملاءمة:**
- **من حيث الموثوقية:**
  - لن يتصف تحديد نتائج النشاط بالموثوقية إلا عند تصفيته أو انتهاء حياته، حيث يكون قد اكتسب جميع الإيرادات.
  - تقسيم المشروع لفترات دورية عملية اصطناعية استجابة لضرورة تقديم تقارير مالية لأصحاب المصالح مما يتطلب الكثير من التقديرات والتي تضعف درجة الموثوقية.
  - كلما تعددت دورات التشغيل في السنة الواحدة زادت درجة الموثوقية والعكس بالعكس.
- **من حيث الملاءمة:**
  - تكون المعلومات ملائمة إذا تم تقديمها في الوقت المناسب فكلما قصرت الدورة المحاسبية كانت المعلومات أكثر ملاءمة والعكس بالعكس.

الفروض المحاسبية (فرض الدورية)

- وعليه فهناك تعارض واضح بين الملاءمة والموثوقية من حيث قصر الدورة أو طولها.
- إن فرض الدورية يتطلب من المحاسب تخصيص كثر من المجهودات والتكاليف على الفترات المختلفة.
- كثير من المشكلات المحاسبية تظهر مع تطبيق فرض الدورية، لأن كثيرا من المبادئ والإجراءات المحاسبية تجد مبررا في فرض الدورية في المدى القصير مثل:
  - هناك فروقات عند تطبيق الأساس النقدي أو أساس الاستحقاق.
  - يتأثر الدخل بطريقة الاستهلاك.
  - يتأثر تقويم المخزون السلعي بنظريات التكاليف المختلفة (كلية أو متغيرة او مستغلة)
  - ضرورة التمييز بين عناصر الدخل الشامل وعناصر دخل النشاط الجاري.
- أما في المدى الطويل فإن الفروقات السابقة تتلاشى:
  - لا يهم سواء طبقنا الأساس النقدي أو أساس الاستحقاق فقد اكتسب الإيراد.
  - لا تظهر اختلافات استخدام طرق الاستهلاك.
  - تتلاشى فروقات تأثير طرق التكلفة على المخزون السلعي.
  - لا يوجد فرق بين تطبيق الدخل الشامل أو الدخل الجاري.
- مما سبق يتضح أن فرض الدورية ينتج قوائم مالية تتسم بالتقديرات لكن ذلك لا يقلل من أهمية فرض الدورية.
- كما يجب الموازنة بين الملاءمة والموثوقية، وأن تكون المنفعة أكبر من التكلفة.
- يعتبر تقديم تقارير سنوية أمرا مقبولا عموما وأنه يوفر موثوقية معقولة، وإن كان نداءات بتقسيم السنة إلى دورات أقصر انسجاما مع الملاءمة ولو على حساب الموثوقية.
- <u>التقارير المرحلية:</u>
- تتطلب الحياة العملية واحتياجات المستخدمين تقديم تقارير مرحلية (أقل من سنة) ربع أو نصف سنوية مثلا.
- في هذا الشأن بدأ FASB يطالب بتقارير شهرية على غرار ما يقدم للإدارة داخليا.
- رغم المشاكل التي تواجه فرض الدورية إلا أن احتياجات المساهمين تتطلب مراعات فرض الدورية لأنه مطلب عملي ويقدم معلومات ولو على حساب الموثوقية.

الفروض المحاسبية (فرض وحدة القياس النقدي)

- <u>المفهوم الأهمية:</u>
- جميع العلوم التطبيقية التي تتعامل مع ظواهر علمية لا بد من مقياس.
- والمقياس يتصف بأهمية بالغة في هذه العلوم لأنه يعبر كميا عن الظواهر.
- وليس ذلك فقط بل يربط بين الظواهر ويوضح العلاقات القائمة بينها.
- وهنا تظهر مشكلة اختيار وحدة القياس المناسبة، وفي المحاسبة تعتبر وحدة النقد هي الأساس للقياس.
- فالقياس المحاسبي قياس مالي للأحداث وتثبت في السجلات وفق القيد المزدوج.
- وعليه فكل العمليات غير القابلة للقياس بوحدة النقد لا تدخل ضمن القياس المحاسبي.
- وهكذا يمكن تعريف المحاسبة بأنها: عملية قياس وتوصيل المعلومات عن الأنشطة القابلة للقياس بوحدات النقد الوطني.
- <u>حدود وحدة القياس النقدي:</u> هناك حدان أساسيان للمحاسبة
- <u>(١) حد قابلية القياس:</u>
- يقتصر عمل المحاسبة على إنتاج المعلومات التي يعبر عنها بوحدة النقد، أما غير المعبر عنها بوحدة النقد فلا تثبت.
- لذلك على مستخدمي القوائم المالية أن لا يتوقعوا الإفصاح عن العمليات غير القابلة للقياس النقدي.
- مع أن المحاسبة مصدر مهم من مصادر المعلومات بالنسبة لمتخذي القرارات إلا أنها ليست المصدر الوحيد.
- فالمعلومات المحاسبية: هي معلومات كمية رسمية مترابطة هيكلية مدققة رقمية ومتعلقة بالماضي، أما المعلومات غير المحاسبية: فقد تكون وصفية غير رسمية روائية وسردية غير مدققة ومتعلقة بالمستقبل.

الفروض المحاسبية (فرض وحدة القياس النقدي)

- إن عدم إمكانية قياس العمليات نقديا كان سببا وراء استكمال المعلومات بطرق غير نظامية – غير رسمية محاسبيا – وقد أدى ذلك إلى مطالبة بتوسيع الإفصاح ليضم مقاييس غير نقدية.
- وكحل جزئي لهذه المشكلة اتسع مجال العمل المحاسبي ودخل في المجالات الوصفية والتحليل والتنبؤ باعتماد معلومات غير مالية.
- وذلك عن طريق الانتقال من مفهوم القوائم المالية إلى مفهوم التقارير المالية حيث أثبتت عديد من الدراسات والتجارب أهمية هذه المعلومات المكملة وفائدتها الجلية لمتخذي القرارات.
- **(٢) عدم ثبات وحدة القياس النقدي:**
- يشترط في المقياس الثبات المطلق وذلك حتى يخضع المعلومات للمقارنة وإجراء عمليات حسابية بينها بموضوعية.
- فالمتر للطول، والكيلوجرام للوزن، والكيلومتر للمسافات، والكيلومتر مربع للمساحات، والمتر المكعب للحجم، وكلها مقاييس ثابتة وتسمى بوحدات القياس الفتري.
- تعد وحدة النقد من أنواع القياس الفتري إلا أنها غير ثابتة مطلقا، فمع الاتفاق العام على استخدام وحدة النقد توجد مشكلة عدم ثبات وحدة النقد.
- وهذه المشكلة – عدم الثبات – تثير جملة من المشكلات:
  - اختلاف وحدة قياس الإيرادات عن وحدة قياس المصروفات.
  - اختلاف تكلفة الأصول الثابتة المشتراة قبل عدة سنوات وبتواريخ مختلفة.
  - أخطاء في العمليات الحسابية كالجمع والطرح ... لأنها مجموعات غير متجانسة.
  - عدم تجانس القوة الشرائية ينتج معلومات مضللة وغير سليمة.
  - عدم إمكانية المقارنة بين الشركات المتماثلة إذا اختلفت تواريخ شراء الأصول.

الفروض المحاسبية (فرض وحدة القياس النقدي)

- **فرض وحدة القياس النقدي ومبدأ التكلفة التاريخية:**
- يفترض مبدأ التكلفة التاريخية ثبات وحدة النقد، أي ثبات القوة الشرائية ويتجاهل التغير في الأسعار مع وضوح التناقض في الحياة العملية.
- إن التبرير المقدم هو أن التغيرات في القوة الشرائية طفيفة وبالتالي يمكن إهمالها والاستمرار في تطبيق منهج التكلفة التاريخية وافتراض ثبات وحدة النقد.
- لكن في حالة كون التغيرات في القوة الشرائية كبيرة بحيث ارتفع المستوى العام للأسعار بما يزيد عن رقمين فلا يصلح منهج التكلفة التاريخية، وعليه يجب إيجا بديل للقياس بدلا من وحدة النقد.
- البحث العلمي حلولا منها محاسبة التضخم وهي محاسبة معمول بها في الدول التي تعاني تضخما قويا مثل البرازيل والأرجنتين والمكسيك.
- سوف يأتي معنا في محاضرة قادمة مجموعة من بدائل القياس عند الحديث عن مفاهيم الدخل ومفاهيم المحافظة على رأس المال.

المبادئ المحاسبية

- أوضحنا فيما سبق أن إرساء المبادئ المحاسبية يعتمد على إطار علمي متسق من الأهداف والمفاهيم والفروض العلمية.
- وعلى الرغم من الجهود المبذولة في تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة إلا أن هناك عقبات تعترض سبيل اشتقاق المبادئ المحاسبية الأساسية ومن هذه العقبات:
  - القوى المتعارضة والمصالح المختلفة تحول دون التوافق على الإطار العلمي للمحاسبة فضلا عن المبادئ.
  - وبفرض لو تم الاتفاق على الإطار المفاهيمي فإن اشتقاق المبادئ ليس امرا سهلا.
- نستطيع القول أن ما يسمى بالمبادئ ما هي إلا مجموعة من الأعراف والأساسيات والتي تستخدم كأساس لتوصيف وتبرير التطبيقات المحاسبية المقبولة عموما.
- وحتى يكون المبدأ المحاسبي من المبادئ المتعارف عليها لا بد أن يكون مقبولا قبولا عاما في التطبيق العملي، إلا أن هذا القبول محل خلاف، وعليه فيجب تحديد معيار للمبادئ المتعارف عليها من تلك المبادئ غير المتعارف عليها.
- يمكن القول أن هذا المعيار في كون المبادئ متعارف عليها هو أن تحظى تلك المبادئ بتأييد رسمي جانب الجهات المسؤولة عن تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة.
- المبادئ المحاسبية المتعارف عليها هي نتاج إجماع المحاسبين وليست مبادئ علمية مما يعني أنها لن تكون خالية من التحيز.
- فالهدف من المبادئ المحاسبية هو تضييق شقة الخلاف بين الممارسات المحاسبية قدر الإمكان عن طريق تحديد أسس قياس وتقييم وعرض عناصر القوائم المالية.
- وفيما يلي نتناول أهم المبادئ المحاسبية التي يعتمد عليها النموذج المحاسبي المعاصر وهي:
  - مبدأ القياس الفعلي.
  - مبدأ الاعتراف بالمصروفات.
  - مبدأ التكلفة التاريخية.
  - مبدأ الاعتراف بالإيرادات
  - مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات.
  - مبدأ الإفصاح.

المبادئ المحاسبية (مبدأ القياس الفعلي)

- يعد مبدأ القياس الفعلي في المحاسبة المالية تنقية للأحداث والعمليات والظروف التي يجب استبعادها وعدم الاعتراف بها وإثباتها محاسبيا.
- فالمحاسبة المالية تهتم فقط بقياس تأثير الأحداث والعمليات والظروف الفعلية على قيم التغيرات في أصول والتزامات وحقوق الملكية للوحة المحاسبية، وبالتالي التأثير على القوائم المالية.
- فالأحداث والعمليات والظروف المتوقعة أو الافتراضية أو المضاعة يجب استبعادها من الإثبات المحاسبي مثل:
  - توقعات المبيعات والمصروفات والأرباح لإعداد الموازنات التخطيطية لا يجوز إثباتها في المحاسبة المالية بل هي موضوع المحاسبة الإدارية.
  - التكلفة الضمنية غير التعاقدية – مثل تكلفة الفرصة الضائعة – لا يجوز الاعتراف بها في المحاسبة المالية مثل: راتب المثل للمدير مالك المنشأة، الفائدة المحتسبة لرأسمال الملاك، الإيجار المحتسب على العقار المملوك، مع أنها تضحية اقتصادية حقيقية إلا أنها لا يعترف بها في المحاسبة المالية.
- <u>وعليه يلزمنا التفريق بين الأحداث والعمليات والظروف:</u>
- <u>الأحداث:</u>
- حدث ونتيجة، والحدث بصورة عامة هو مصدر أو سبب تغيرات القيم في الأصول والالتزامات وحقوق الملكية.
- أحداث داخلية تمثل في استخدام المواد الأولية والعمالة والتسهيلات الأخرى وكل ما يلزم لتحويل الموارد إلى منتجات لها قيمة أكبر من تكلفتها – تولد منفعة - ولا تقتصر على الصناعية فقط.
- أو أحداث خارجية تتفاعل فيها الوحدة المحاسبية مع البيئة المحيطة سواء كانت عمليات بنوعيها التحويلية والتبادلية أو ظروف.
- بعض الأحداث قد تكون داخلية وخارجية مثل شراء المواد الخام واستخدامها.
- كما أن هناك أحداث قد لا يكون الوحدة المحاسبية دخل في وقوعها مثل ارتفاع سعر الفائدة.

المبادئ المحاسبية (مبدأ القياس الفعلي)

- العمليات: هي حدث خارجي يمثل تحويلاً أو تبادلاً بين وحدتين أو أكثر، فالعمليات تقسم إلى عمليات تبادلية وهي التي تنتقل بموجبها الأصول أو تترتب عليها التزامات بين الوحدات المحاسبية المتعاملة. وعمليات تحويلية، وهي نوع من الأحداث الخارجية التي يكون فيه المعاملات من طرف واحد وفي اتجاه واحد إما من أو إلى الوحدة المحاسبية مثل الهبات.
- الظروف: حالة أو مجموعة من الأحوال يترتب عليها أوضاع معينة لها تأثير جاري أو مستقبلي على الوحدة المحاسبية، وهي نوع من الأحداث وتدخل فيها الأحداث الطارئة، وقد تكون في صالح المنشأة مثل مطالبات قضائية ضد الغير أو المطالبة بتعويضات نتيجة أخطاء من الغير وقد تكون ليس في صالحها مثل دعوة قضائية أو ضرائب إضافية أو غرامات أو ضمانات وكفالات.
- تأثير الأحداث والعمليات والظروف على قيم عناصر القوائم المالية: يمكن تلخيص تأثير الأحداث والعمليات والظروف على قيم عناصر القوائم المالية في ثلاث مجموعات:
- (أ) أحداث أو عمليات أو ظروف تؤثر على الأصول والالتزامات ولا تؤثر على حقوق الملكية مثل الأحداث الداخلية الإنتاجية أو نشاط المضاربة وهي تعكس حقيقة أن الإيراد يتم اكتسابه مع إضافة قيم جديدة أو توليد منافع نتيجة كل نشاط داخلي تقوم به الوحدة المحاسبية.
- (ب) أحداث أو عمليات أو ظروف تؤثر على الأصول والالتزامات وحقوق الملكية وهذه المجموعة أربعة أنواع:
  - الإيرادات والمصروفات الناتجة عن النشاط التشغيلي المعتاد والمستمر.
  - المكاسب والخسائر تنتج بصورة أساسية عن النشاط الثانوي والعمليات غير المستمرة.
  - استثمارات من الملاك، مثل زيادة رأس المال أو تخفيضه.
  - توزيعات للملاك من الأرباح المحققة عوائد الأسهم.
- (جـ) أحداث أو عمليات أو ظروف لا تؤثر لا على الأصول ولا الالتزامات ولا حقوق الملكية وإنما تأثيرها داخل هيكل حقوق الملكية مثل إصدار أسهم مجانية أو تجزئة الأسهم.
- وأي كان التأثير لا بد أن يكون ناشئا عن أحداث أو عمليات أو ظروف ولا بد أن تكون قد حدثت فعلا، ومالم تحدث فعلا فلا يعترف بها محاسبيا.

المبادئ المحاسبية (مبدأ الاعتراف بالإيراد)

- مر معنا أن FASB حدد أربعة شروط للاعتراف بالبند هي:
  - أن ينطبق عليه التعريف المعتمد.
  - قابليته للقياس بوحدة النقد.
  - توفر خاصية الملاءمة.
  - قابليته خاصية الموضوعية
- وهناك شرطان خاصان للاعتراف بالإيراد:
  - أن يكون الإيراد مكتسبا.
  - أن يكون الإيراد محققا.
- طبيعة الإيراد: هناك ثلاثة مفاهيم:
- التدفق الداخل: تدفق من صافي الأصول داخل إلى الوحدة المحاسبية وناتج عن أداء نشاطها خلال فترة معينة. (هذا المفهوم يشترط الإنتاج والبيع ثم زيادة في اصفي الأصول).
- التدفق الخارج: تدفق من السلع والخدمات من الوحدة المحاسبية إلى العملاء، أي لا ينتج الإيراد إلا عند التبادل مع الغير. (هذا المفهوم يشترط انتقال السلع والخدمات إلى العملاء)
- تدفق المنتج: كل ما عنه النشاط الإنتاجي للوحدة المحاسبية خلال فترة معين تم التبادل أو لم يتم. (هذا المفهوم يشترط فقط الإنتاج).
- سبق معنا أن FASB عرف الإيراد بأنه: تدفق داخل إلى الوحدة أو زيادة في أصولها أو تسديد لالتزاماتها أو كليهما معا والذي ينشأ خلال الدورة عن إنتاج السلع أو بيعها وتأدية الخدمات أو أي أنشطة أخرى ناجمة عن الأعمال الرئيسية المعتادة والمستمرة.

المبادئ المحاسبية (مبدأ الاعتراف بالإيراد)

- قياس الإيراد: حتى يمكننا الحديث عن قياس الإيراد لا بد من معرفة مكونات الإيراد.
- مكونات وعناصر الإيراد: هناك اتجاهان:
  - اتجاه يعتمد وجهة نظر شاملة (لا يفصل بين الإيرادات والمكاسب).
  - اتجاه يعتمد وجهة نظر محدودة (يفصل بين الإيرادات والمكاسب)
- الاتجاه الثاني يفصل بين مصادر الدخل مما يجعل المعلومات أكثر قابلية للمقارنة والتنبؤ وهو أمر هام لأن المكاسب لا تأتي من مصدر دخل مستمر.
- أما الاتجاه الأول الذي لا يفصل بين الإيرادات والمكاسب غير مقبول عموما.
- تقييم مكونات وعناصر الإيراد:
- القاعدة العامة في تقييم الإيراد هي القيمة التبادلية لناتج النشاط التشغيلي في تاريخ التبادل إما المكافئ النقدي أو القيمة الحالية المخصومة للأموال المستلمة أو التي سيتم استلامها.
- إذن قياس الإيراد يكون بقيمة الزيادة في الأصول أو النقص في الالتزامات سواء بالبيع أو الاستخدام وينتج هذا المفهوم تفسيرات منها:
  - المبيعات الأجلة دخل فيها العامل الزمني فتستبعد منها فوائد التأجيل إذا كان الزمن طويل نسبيا مثل البيع بالتقسيط.
  - استبعاد الخصومات باعتبارها تخفيض للإيراد وليس مصروفات كالديون المعومة والخصم المسموح به.
  - في التبادل العيني يقاس الإيراد وفق القيمة العادلة.
- اكتساب الإيراد:
- يعبر اكتساب الإيراد عن اكتمال عملية إنتاج (توليد) الإيراد أو اقترابها من الاكتمال (جاهزية المنتج أو قربه من الجاهزية).
- الإيراد أو الدخل يتم اكتسابهما خلال جميع مراحل دورة التشغيل، فعملية الاكتساب تتضمن مجموعة دورات نشاط تبدأ بنقدية وتنتهي بنقدية فعملية الاكتساب قد:
  - تبدأ وتنتهي في نفس الدورة.
  - تبدأ في دورة سابقة وتنتهي في دورة حالية.
  - تبدأ في دورة حالية وتنتهي في دورة تالية.
  - عدة دورات.

المبادئ المحاسبية (مبدأ الاعتراف بالإيراد)

- فالاكتساب قيمة مضافة تدريجية مشتركة بين دورات النشط والدورات المحاسبية.
- وهذه القيمة نوعان إنتاج ومضاربة منهما يكتسب الإيراد ويصعب الفصل بين نتيجة كل منهما على حدة.
- والاختلاط بين الدورات التشغيلية والدورات المحاسبية أدى إلى ظهور شرط تحقق الإيراد.
- تحقق الإيراد:
- يعبر تحقق الإيراد عن تحويل الأصول غير النقدية إلى نقدية أو ما في حكم النقدية، وهناك نقطتان تعتمدان على تحقق الإيراد:
  - توقيت الاعتراف بتحديد نقطة الإثبات المحاسبي.
  - تخصيص الإيراد بين أنشطة الاكتساب والدورات المحاسبية.
- ونظرا لصعوبة هذا الأخير يعتمد المحاسبون معيار التحقق باختيار الحدث الهام في الدورة بغرض توقيت الإيراد والاعتراف بالدخل.
- ويتم اختيار الحدث الهام لتوضيح متى تتم المحاسبة بصورة مناسبة عن التغيرات في الأصول والالتزامات.
- المحاسبة التقليدية تقوم على أن الحدث الهام للاعتراف هو عند نقطة البيع والتسليم، فيكون الإيراد قد اكتسب وتحقق.
- حيث يمثل ذلك دليلا موضوعيا (موثوقية) لقياس قيمة الإيراد، وتوجد درجة من التأكد أو عدمه للتحصيل، وعليه فقد تحقق الشرطان (الاكتساب والتحقق) ويثبت محاسبيا.
- الأسس البديلة للاعتراف بالإيراد: نقطة البيع هي واحد من عدة نقاط أخرى مهمة في دورة الاكتساب، ومع كثر النقاط ظهرت استثناءات كثيرة وبدائل متعددة لتحقق الإيراد والاعتراف به.
- لكن هناك قاعدة عامة يجب مراعاتها عند الاختيار بين البدائل:
  - ضرورة أن يكون الإيراد قد اكتسب بمعنى أن دورة التشغيل قد انتهت، فيعتبر التحقق ممكنا ويعترف به.
  - الموازنة بين الملاءمة والموثوقية، فتأجيل الاعتراف يضعف الملاءمة وتعجيله يضعف الموثوقية.

المبادئ المحاسبية (مبدأ الاعتراف بالإيراد)

- هناك مجموعتان من الأسس البديلة للاعتراف بالإيراد:
- (أ) مجموعة الاعتراف التدريجي بالإيراد: عندما يكون التدفق مشتركا بين دورات النشاط والدورات المحاسبية، فيجب عنده توزيع هذه القيمة المضافة على عدة وظائف إنتاجية وعدة دورات زمنية:
- (١) الاستحقاق الدوري: عقود مبرمة فيها اتفاق على كيفية احتساب الإيراد وكيفية استخدامه، وبعد النشاط هو مرور الوقت حيث بمرور الوقت يكون الإيراد مكتسبا ومتحققا مثل الفوائد الدائنة والإيجارات الدائنة.
- (٢) الزيادة الطبيعية في القيمة: نمو تؤدي إلى زيادة الأصل، مثل المواشي والزراعة والصيد، ومع مرور الزمن يكتسب الإيراد تدريجيا.
- يتم إعادة تقدير أو تقييم الأصول دوريا ويعد الفرق بين أول المدة وآخر المدة هو الإيراد.
- وهذا المرور الزمني يلبي شرط الاعتراف بالإيراد حيث يكتسب ويتحقق ويجب مراعاة موثوقية التقدير للإيرادات وتكاليفها.
- (٣) نسبة الإتمام (في المقاولات): حيث يعترف بالإيراد وفق نسبة الإنجاز والإتمام والتنفيذ، فتعتبر هذه النسبة اكتسابا للإيراد.
- ولتلبية شرط التحقق فإن هذا الأساس يطبق حيث يكون السعر محددا وبالتالي موثوقا به في: (العقود المقاولات طويلة الأجل – العقود والمقاولات ذات الربحية الثابتة) ويقاس بطريقتين:
  - قياس المخرجات: عدد الوحدات المنتجة منسوبا إلى إجمالي الوحدات المطلوب إنتاجها وتسليمها، وتطبق هذه الطريقة عند تجانس الوحدات وإمكانية نسبة بعضها إلى بعض.
  - قياس المدخلات: نسبة التكلفة الفعلية لمستوى الإتمام إلى التكلفة الكلية للعقد، وهنا تظهر مشكلة تقدير التكلفة الكلية للعقد، لذلك هذه الطريقة تضعف من درجة الموثوقية ولكنها تستخدم عندما تكون الوحدات غير متجانسة سواء من حيث الوقت المستغرق للإنتاج أو الجهد أو التكلفة فهذه لا تصلح معها طريقة قياس المخرجات.
- (ب) مجموعة الاعتراف بالإيراد كاملا: حيث يعترف بالإيراد عند نقطة معينة عادة هي نقطة الحدث الهام في دورة الاكتساب أو نقطة أداء النشاط الرئيسي.

المبادئ المحاسبية (مبدأ الاعتراف بالإيراد)

- (١) عند البيع والتسليم: عند البيع والتسليم هو الأساس المقبول عموما فعند نقطة البيع:
  - تكون عملية الاكتساب قد قاربت من الاكتمال.
  - يكون الإيراد قد تحقق فعلا أو أصبح قابلا للتحقق بدرجة من الموثوقية لأن سعر البيع قد حدد قطعا.
  - قد انتقلت حيازة المنتج لطرف آخر وحل محله أصل جديد.
  - معظم التكاليف قد حملت فعلا وحددت بدقة.
- لكن متى يتم البيع:
  - هل عند انتقال الملكية؟
  - أم عند شحن البضاعة؟
  - أم عند حجز البضاعة؟
  - أم عند استلام البضاعة؟
  - أم عند موافقة العميل؟
  - أم عند انتهاء مهلة رد البضاعة؟
- القاعدة العامة: هي أن يكون البائع قد نقل إلى المشتري الجزء الأكبر من المخاطر والحقوق المتعلقة بملكية الأصل المباع وليس ضروريا نقل كافة المخاطر وكافة الحقوق المتعلقة بالملكية القانونية إلى المشتري.
- يظهر ذلك جليا في البيع بالتقسيط أو الإيجار التمويلي مع احتفاظ البائع بالملكية القانونية لا يوجد تعارض مع الاعتراف بالإيراد، لأن الملكية الجوهرية لا تعد أمرا جوهريا.
- لكن السلف الوارد من العملاء كدفعات مقدمة تعتبر التزاما لا إيرادا لأنها أول مراحل الاكتساب، ولا يعترف بها حتى يتم التسليم.

المبادئ المحاسبية (مبدأ الاعتراف بالإيراد)

- وحول هذا الأساس يثار بعض المشكلات:
  - وجود حق في رد البضاعة: خصوصا في التبادل الصوري (شركة قابضة وتابعة، البيع مع شرط إعادة الشراء..)، في هذه الحالة على المحاسب أن يغلب الجوهر على الشكل، كما يجب معرفة احتمالات رد البضاعة، وعليه يمكن إجراء تقدير موثوق به لمواجهة الخسائر المتعلقة برد البضاعة فيعترف بالإيراد مع تكوين المخصصات اللازمة.
  - وجود التزام بتقدي خدمات بعد البيع: (ضمانات أو كفالات) حتى يعترف بالإيراد يتوجب تقدير تلك التكاليف وتكوين المخصصات اللازمة.
- (٢) عند الإنتاج: حيث يعترف بالإيراد كاملا عند نقطة الانتهاء من الإنتاج دون الانتظار لحين التبادل مع الغير.
- ينتشر استخدام هذا الأساس حيث يعتبر الإنتاج هو الحدث الهام أو النشاط الرئيسي في دورة الاكتساب.
- أما شرط التحقق فيتوجب سوق نشطة جاهزة لتصريف المنتجات وبأسعار تنافسية لا تتأثر كثيرا بكمية الإنتاج.
- وحتى يمكن الاعتراف بالإيراد يجب تقدير تكاليف البيع لتستبعد من ثمن البيع وتحديد صافي القيمة البيعية.
- وبالشروط السابقة فإن أساس الإنتاج يمكن أن يطبق في:
  - السلع الثمينة كالذهب والفضة.
  - الصناعات الاستخراجية.
  - المنتجات الزراعية.
- ومن الجدير بالذكر أن عقود المقاولات قد تدخل ضمن الاعتراف الكامل عند الإنتاج (العقود المكتملة) وذلك في حالة عدم القدرة على تقدير التكاليف فينتظر حتى اكتمال الإنتاج.
- (٣) عند التحصيل النقدي: وهنا يعتبر التحصيل النقدي هو الحدث الهام في دورة الاكتساب، وقد يسبق النشاط وقد يكون بعده.

المبادئ المحاسبية (مبدأ الاعتراف بالإيراد)

- التحصيل قبل بدء النشاط: عند تحصيل المبالغ قبل البدء بالنشاط مثل الاشتراكات في النوادي أو الصحف يكون الإيراد قد تحقق ولكن غير مكتسب.
- ولانتفاء شرط الاكتساب لا يمكن الاعتراف بالإيراد ويثبت على أنه التزام.
- لكن إذا أمكن تقدير تكاليف النشاط بدقة (تكاليف الاكتساب والتنفيذ) فيمكن أن الاعتراف بالمتحصلات النقدية على أنها إيراد وتحسب الربحية منها.
- وما لم يمكن تقدير تلك التكاليف فإن الربحية المتوقعة يجب توزيعها بين فترات التحصيل وفترات التنفيذ.
- الشائع في التطبيق العملي هو الاعتراف بالقسم الأكبر من الربحية في فترة التعاقد ثم توزع الربحية المتبقية على فترات التنفيذ وفق نسب التكاليف الخاصة بكل دورة.
- التحصيل بعد البيع والتسليم: وهنا توجد حالتان:
- الأولى: عملية تحصيل روتينية: حيث يمكن تقدير الديون المعومة وتكوين مخصصات، فيتبع هنا أساس البيع التقليدي فيتم الاعتراف بالإيراد الناتج عن المبيعات الآجلة بعد تكوين مخصصات لها.
- وعليه يتم الاعتراف بارباح تلك المبيعات قبل عملية التحصيل النقدي، ويلاحظ أن هذه الطريقة مقبولة عموما إذا لمك يكن لعملية التحصيل وزن جوهري في التأثير على ربحية الوحدة.
- الثانية: عملية تحصيل غير روتينية: ويكتنفها مخاطر كبيرة مثل البيع بالتقسيط والتحصيل لفترات طويلة، ويرتبط الاعتراف بالإيراد وتحقق الربحية بمدى كفاءة نشاط التحصيل وظهرت في هذا ثلاثة آراء متضاربة:
  - رأي متفائل: يعتمد أساس البيع مع وجود المخاطر ويعترف بالإيراد كاملا عند البيع والتسليم، حيث تعتبر الأقساط الأولى ربحا محققا والبقية استرداد للتكلفة، ويتم تجاهل الحدث الهام وهو التحصيل النقدي ويعتبر هذا الراي غير مقبول عموما.
  - رأي متشائم: (متحفظ) على عكس الأول يعتمد استرداد التكلفة أولا ثم يعترف بالأرباح بعد تغطية التكلفة بالكامل، وهو رأي مقبول.
  - رأي وسط: حيث يتم توزيع الربح مع كل فترة تحصيل بما يتناسب مع تحصيلها النقدي، يعترف بالإيراد وتحقق الأرباح على أساس متزامن مع التحصيل، وهي طريقة البيع بالتقسيط، وهو أكثر الأراء انتشارا في الحياة العملية.

المبادئ المحاسبية (مبدأ الاعتراف بالمصروفات)

- المصروفات مثل أي بند يشترط فيه الشروط الأربعة التي حددها FASB وهي: انطباق التعريف عليه، وقبليته للقياس بوحدة النقد، والملاءمة والموثوقية.
- عرفت FASB المصروفات بأنها: «تدفقات خارجة من الوحدة المحاسبية او أي نقص في أصولها أو زيادة في التزاماتها أو كليهما معا والتي تنشأ خلال الدورة من إنتاج السلع أو بيعها ومن تأدية الخدمات أو أي أنشطة أخرى ناجمة عن الأعمال الرئيسية المعتادة والمستمرة».
- المصروفات والمدفوعات: المصروفات ليست مدفوعات والاختلاف منشأه الاختلاف بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق، فالاول غير مقبول عموما لأنه يقوم على أساس مقابلة المدفوعات بالمقبوضات وهذا خلط بين الفترات المحاسبية، أما الثاني فيراعي التسويات وهو مقبول عموما.
- المصروفات والنفقات: النفقات أشمل، حيث ما يتعلق بالنشاط تسمى نفقات إيرادية وهي المصروفات، أما يتعلق بالطاقة فتسمى نفقات رأسمالية، فالنفقة تمثل كافة التضحيات الاقتصادية لتدبير الموارد والطاقة.
- النفقة تكون صريحة إيرادية او رأسمالية وقد تكون ضمنية مثل راتب المثل للمدير المالك أو فائدة راس المال المملوك أو إيجار العقار المملوك.
- المصروفات والتكاليف والأصول والخسارة: جميعهم نفقة ويتقاطعون بينهم:
- فالتكلفة تتعلق بالإنتاج، ولا ترتبط بفترة معينة، وتشمل الأصول والمصروفات والخسارة، ويتم التفريق بينها بالاستنفاد.
- فالأصل تكلفة غير مستنفدة، والمصروف هو الجزء المستنفد من التكلفة.
- التكلفة ترتبط بالإنتاج واستنفاد الموارد، هذا الإنتاج قد يباع ويصبح مصروف، وقد يبقى جزء منه يرحل لفترة قادمة كأصل.
- التكلفة تحويل داخلي للأصول الثابتة إلى اصول متداولة جزئيا أو كليا ضمن المخزون السلعي وتعرف هذه الخاصية بالتصاق التكلفة حيث تؤثر في تغيير هيكل الأصول الخاصة بالوحدة المحاسبية.
- التكلفة والخسارة: التكلفة استنفاد ضروري من أجل النشاط، المصروف استنفاد غير ضروري لكن لا يمكن تجنبه فهو متوقع مثل التلف العادي في المواد والوقت الضائع المسموح به، أما إذا زاد عن المسموح بحيث يمكن تجنبه لكن حصل إهمال أو سوء كفاءة فإنه يمثل خسارة.
- المصروف والخسارة: داخليا تحصل الخسارة عند استنفاد الموارد دون تحقيق أي إيرادات، أو دون الحصول على إنتاج، وهو استنزاف غير ضروري ناتج عن عدم الكفاءة، وخارجيا تحصل بالطوارئ كالكوارث والتقادم والسرقات.

المبادئ المحاسبية (مبدأ الاعتراف بالمصروفات)

- يمكن توضيح المفاهيم السابقة بمثال واحد وهو شراء أصل ثابت واستهلاكه بالتدريج، فشراء أصل ثابت قابل للاستهلاك والاستخدام في العملية الإنتاجية يعد نفقة رأسمالية.
- باستخدام هذا الأصل يستهلك تدريجيا خلال عدة دورات مالية يتحول خلالها جزء من النفقة الرأسمالية إلى تكلفة في صورة أعباء الاستهلاك من أجل استخدامه في الإنتاج الحالي.
- وتكلفة الاستهلاك هذه بدورها يدخل قسم منها في تقويم البضاعة المباعة ليتحول إلى مصروف يقفل في الدورة الحالية، والقسم الآخر يبقى في مخزون آخر المدة كتكلفة غير مستنفدة بعد.
- وقد يتحول جزء من النفقة الرأسمالية مباشرة إلى خسارة عن طريق أضرار غير متوقعة ولا تمت للعملية الإنتاجية بصلة ربما تلحق الأصل كالتقادم والحريق.
- تحديد وقياس عناصر المصروفات: لقياس المصروفات يجب مناقشة: العناصر المكونة للمصروفات، وطريقة القياس، وأساس القياس.
- (أ) العناصر المكونة لمصروفات:
  - (١) هناك مصروفات لا لبس فيها ينطبق عليها التعريف حيث تعتبر تدفقات سالبة وموارد مستنفدة من أجل تأدية النشاط الرئيسي المعتاد والمستمر مثل تكلفة المبيعات والإيجار المدين والمرتبات وهذه تقابل بالإيرادات.
  - (٢) هناك مصروفات تعتبر تدفقات سالبة (رصيدها مدين) بعضها يخصم من الإيرادات كمسموحات المبيعات وبعضها يعتبر مصروفا كالخصم المسموح به، المنطق المحاسبي السليم أنها ليست مصروفات لأنها ليست موارد مستنفدة لتأدية النشاط لكنها تخفيض للإيراد وقد بدأت تظهر هذه المعالجة الأخيرة على حساب اضمحلال المعالجة القديمة لأنها عبارة عن عدم تحصيل إيراد، وفي المقابل يعد الخصم المكتسب تخفيضا للتكلفة وليس إيرادا.

المبادئ المحاسبية (مبدأ الاعتراف بالمصروفات)

- هل يتم تحديد الإيرادات بالإجمالي أم بالصافي:
- المقبول عموما هو أن نتائج النشاط الرئيسي تعرض على الأساس الإجمالي، أما نتائج النشاط الثانوي فتعرض بالصافي.
- إن عرض عناصر القوائم المالية بالإجمالي أو الصافي قضية تحكمها أمور مثل الملاءمة والغرض من إعداد القوائم المالية وخصوصا النسب والتحليل.
- جميع المصروفات تستوي في مقابلتها مع الإيرادات الخاصة بالفترة المحاسبية ولا توجد أولوية لمصروف على آخر.
- هناك تبويبان للمصروفات وفق المعيار المحاسبي الدولي ١/ ١٩٩٧م:
  - التبويب الوظيفي: إنتاجي، تسويقي، إداري، مالي.
  - التبويب الطبيعي: تكلفة المبيعات، واستهلاك، وإطفاء ...
- التبويب يخضع لاجتهاد المحاسب ومعيار ملائمته في إجراء التحليلات اللازمة للأرقام المحاسبية.
- **(ب) طريقة قياس المصروفات:**
- هناك جدل بين المحاسبين في الوقت الحاضر حول قيسا المصروفات بسبب:
  - ✓ عدم الاتفاق على أهداف محددة للقوائم المالية.
  - ✓ الاختلاف حول المفهوم الملائم للدخل الواجب الإفصاح عنه.
- وعلى كل توجد طريقتان لقياس المصروفات:
- **الطريقة لمستمرة أو المباشرة:** تفترض هذه الطريقة وجود علاقة مباشرة بين المصروفات وبين الفترة المحاسبية، وكذلك بين المصروفات وبين أنشطة وإيرادات معينة:
  - ✓ حيث تقوم بتحديد نصيب كل فترة على أساس الاستحقاق مثل الإيجار المدين ومصروف التأمين بينما تستبعد المصروفات المقدمة من قائمة الدخل.
  - ✓ من ناحية أخرى هناك تحديد مباشر على أساس الإيراد أو النشاط وفق علاقة سببية مثل الإنتاج وتكلفة المبيعات، ويستند في تبويب المصروفات على أساس وظيفي.

المبادئ المحاسبية (مبدأ الاعتراف بالمصروفات)

- **طريقة الجرد أو غير المباشرة:** تقوم هذه الطريقة بتحديد المصروفات على استنادا إلى جرد أو رصيد فعلي في آخر الفترة مثل: العدد والأدوات، البياضات في الفنادق والمستشفيات، مصروفات الصيني والفضيات والبلوريات، ...
- مصرو فالفترة = رصيد الأصل أو الفترة + الإنفاق خلال الفترة – رصيد الأصل آخر الفترة
- بمعنى أن ما يجب ترحيله لفترات قادمة هو رصيد آخر الفترة، وما تبقى هو مصروف الفترة الحالية وتقاس المصاريف المؤجلة وفق هذه الطريقة مثل مصاريف التأسيس وحملات الدعاية والإعلان، على أساس القدرة التحميلية لكل فترة.
- **تقييم الطريقتين:**
- في الحياة العملية تحدد الطريقة طبقا للتي يحسن استخدامها المحاسب، وفي الحياة العملية أيضا تعد قائمة الدخل على أساس مختلط من الطريقتين.
- الطريقة المستمرة تركز على الربط السببي لذا فهي تفرق بين المصروف والخسارة بوضوح وبها تقاس غالبية المصروفات في قائمة الدخل، بينما تمثل طريقة الجرد حالة استثنائية، حيث لا تفصل بين المصروفات والخسائر بسهولة والبحث عن معايير لقياس الخسائر.
- **(جـ) أساس القياس: يوجد أساسان لقايس المصروفات:**
- **(١) أساس التكلفة التاريخية:** وهو مقبول عموما ومن المبادئ المتعارف عليها في النموذج المحاسبي المعاصر حيث يقوم بـ:
  - ✓ بقياس الأصول وفقا لتاريخ اقتنائها.
  - ✓ تكلفة المخزون في أول وآخر الفترة.
  - ✓ تكلفة الإنتاج تكلفة تاريخية للموارد المستنفدة.
- يتجاهل هذا النموذج تغيرات القيم بعد تاريخ الاقتناء أو الشراء أو الإنتاج لاعتماده على فرض ثبات وحدة النقد والقوة الشرائية وهذا التجاهل يجعل نتيجة مقابلة مصروفات تاريخية بإيرادات جارية غير سليمة لأن الناتج خليط من عمليات النشاط وعمليات المضاربة وتؤثر سلبا على دلالة الدخل.

المبادئ المحاسبية (مبدأ الاعتراف بالمصروفات)

- (٢) أساس القيم الجارية: وهو يعتد قياس المصروفات وفق أساس تكلفة الاستبدال للموارد المستنفدة، أو وفق أساس صافي القيمة البيعية لتلك الموارد.
- في قياس المصروفات تعد القيم الجارية هي نفسها تكلفة الاستبدال في تاريخ التبادل أو تاريخ إنجاز النشاط الرئيسي، وهي تكلفة الاستبدال لإعادة الشراء أو إعادة التصنيع.
- وعليه يتم الإفصاح عن نتائج المضاربة بشكل منفصل عن نتائج النشاط الجاري، وسيتم تناول نموذج القيم الجارية في محاضرة قادمة عند الحديث عن المحافظة على رأس المال.
- توقيت الاعتراف بالمصروفات:
- يقصد بتوقيت الاعتراف النقطة الزمنية التي يتحقق عندها المصروف ويثبت في السجلات، ومن تعريف المصروف يظهر أنه يتحقق عند استنفاد الموارد أو استخدامها للحصول على الإيراد.
- لذلك فإن توقيت الاعتراف بالمصروف والتقرير عنه يتم بتسجيل ذلك النشاط في الحسابات أو تضمينه في التقارير وقد:
  - ✓ يتطابق التقرير عن المصروف مع النشاط.
  - ✓ يأتي التقرير عن المصروف بعد النشاط.
  - ✓ يسبق التقرير عن المصروف النشاط.
- القاعدة العامة للاعتراف بالمصروفات عندما يتضح للمحاسب أن هناك موارد اقتصادية قد تم استنفادها في تحقيق النشاط الجاري أو تم استنفادها خلال الفترة بصورة عادية أو متوقعة.
- أما الخسائر فالقاعدة العامة للاعتراف بها عندما يتضح للمحاسب أن المنافع الاقتصادية المتوقعة التي سبق الاعتراف بها كأصل تلاشت كليا أو انخفضت بوضوح عما كانت عليه بصورة غير عادية أو غير متوقعة (فقدان مفاجئ للمنافع دون أي مقابل إنتاجي).
- **وعليه فالاعتراف بالمصروفات يكون إما على:**

المبادئ المحاسبية (مبدأ الاعتراف بالمصروفات)

- (١) أساس العلاقة السببية: مصروفات ترتبط مباشرة بالإيرادات التي تم الاعتراف بها وإثباتها خلال الفترة المحاسبية، وهنا تتم المقابلة بين المصروفات والإيرادات على أساس علاقة سببية ولذلك يسمى مبدأ المقابلة بمبدأ السببية، لأنه يعترف بالمصروف عند تحقق الإيراد ثم تكون المقابلة، ويظهر هذا الأساس جملة من المشاكل:
  - ✓ وجود طرق عديدة لقياس المخزون وبدورها تؤثر على رقم تكلفة المبيعات.
  - ✓ وجود طرق عديدة للاستهلاك تؤثر أيضا على رقم تكلفة المبيعات.
  - ✓ وجود نظريات لتقييم تكلفة المبيعات تؤثر على هذا الرقم من حيث الاختلاف في التكاليف الثابتة الواجب تحميلها.
- كما يعاب على هذا الأساس أنه يجعل المحاسبة عن المصروفات مجرد نتيجة تلقائية للمحاسبة عن الإيرادات والمفروض أن تكون المصروفات مستقلة حتى لو لم تكن هناك إيرادات.
- (٢)أساس الفترات المحاسبية: وهي مصروفات لا ترتبط بالإيرادات وإنما بالفترة، فالمقابلة هنا بين المصروف وبين نشاط فترة أو فترات، ويوجد نوعان من المصروفات تقاس وفق هذا الأساس:
  - ✓ مصروفات تؤثر على فترة محاسبية واحدة يتم فيها الإنفاق والاعتراف على أساس التحميل الفوري مثل الإيجارات والمرتبات ....
  - ✓ مصروفات تمتد لأكثر من فترة ويتم الاعتراف بها على أساس التخصيص طبقا لطريقة معينة مثل الاستهلاك والإطفاء....
- وتعد أكبر مشكلة لأساس الفترات هي مشكلة التخصيص أو التوزيع المناسب، لأنه يخضع لطرق تحكمية بعيدة عن الموضوعية حيث لا يمكن تفضيل طريقة على أخرى كما لا يوجد تبرير منطقي لكافة الطرق.

المبادئ المحاسبية (مبدأ المقابلة)

- لقد تم عرض مبدأ المقابلة بشكل مفصل عند الحديث عن:
  - قائمة الدخل ومفاهيم الدخل حيث بينا أن هناك مدخلين للدخل مدخل الميزانية (الأصول – الالتزامات) والمدخل الثاني مدخل قائمة الدخل (الإيرادات – المصروفات) وهو مبدأ المقابلة.
  - مبدأ الاعتراف بالإيراد ومبدأ الاعتراف بالمصروف والذي يتضمن في مضمونه عرضا لمبدأ المقابلة.

المبادئ المحاسبية (مبدأ التكلفة التاريخية)

- يستند نموذج المحاسبة المعاصر على التكلفة التاريخية فهو مبدأ مقبول قبولا عاما.
- تشير التكلفة التاريخية إلى النقدية أو ما يعادلها في تاريخ اقتناء الأصل وكذلك يسري على العمليات الرأسمالية والتشغيلية وأيضا الالتزامات.
- هذا المبدأ تم اشتقاقه من خاصية الموثوقية ويأخذ قوته منها ومن قابلية الاعتماد على المعلومات المحاسبية الناتجة.
- وبمجرد تحديد هذه التكلفة تظل ثابتة طالما ظل الأصل في الخدمة، ويعتبر الاستهلاك توزيعا لها وليس إعادة تقويم، لأن المحاسبة محاسبة تكاليف وليس محاسبة قيم.
- **مبررات تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية:**
- يعتمد على الفروض والمبادئ المقبولة قبولا عاما، وعلى الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ويمكن تقسيم مبررات تطبيقه إلى مجموعتين:
  - الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الموثوقية والموضوعية، والثبات مما يجعل المعلومات المحاسبية موثوقة وقابلة للمقارنة والتنبؤ.
  - الاتساق المنطقي مع بعض الفروض : فرض وحدة القياس وفرض الاستمرارية
  - الاتساق المنطقي مع بعض المبادئ: القياس الفعلي، تحقق الإيراد، المقابلة، الحيطة والحذر.
- **انتقادات تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية:**
- رغم المبررات والاتساق الفكري لمبدأ لتكلفة التاريخية مع الفروض والمبادئ علاوة على كونه مقبول عموما في المهنة المحاسبية واجه هذا المبدأ مجموعة من الانتقادات من علماء المحاسبة والمحاسبون والمستخدمون للمعلومات لأنه بوضوح بعيد عن الملاءمة :
- (١) تنتج أخطاء التوقيت الناشئة عن تطبيق هذا المبدأ قياس غير سليم وذلك على مستويين:
  - معارضة فرض الدورية بعدم استقلال الفترات حيث تدمج إيرادات ومصروفات مع المكاسب والخسائر.
  - إعتماده على مبدأ تحقق الإيراد يؤجل الاعتراف ببعض التغيرات لفترات لاحقة عند التبادل الحقيقي مما يخل أيضا باستقلالية الفترات.

المبادئ المحاسبية (مبدأ التكلفة التاريخية)

- (٢) أخطاء وحدة القياس لأن عناصر القوائم المالية ذات قوة شرائية مختلفة لا يمكن تجميعها وتلخيصها، وغير قابلة للمقارنة، وعليه فإنه يجري تعديل القوائم المالية وفق (محاسبة التضخم).
- (٣) الاعتماد على مبدأ تحقق الإيراد ومبدأ القياس الفعلي يسقط الاعتراف بكثير من الأصول غير الملموسة مثل: الشهرة المكتسبة داخليا، عدم تأصيل المورد البشرية، استبعاد قيمة المعرفة التقنية الناشئة عن الأبحاث والتطوير، المزايا الاحتكارية، التنظيم الإداري ونظام المعلومات،....
- (٤) تضخم الأرباح في وقت التضخم وهذا يسبب آثارا سلبية منها:
  - دفع ضرائب عن أرباح صورية نتيجة الدخول في شرائح ضريبية متصاعدة.
  - توزيع جزء من رأس المال في شكل أرباح غير متحققة فعلا.
  - العجز عن الإحلال وينتج عنه تراجع في الطاقة مما قد يؤدي إلى تهديد بقاء المنشأة.
  - العجز عن سداد القروض أو الحصول على قروض جديدة في المدى الطويل.
- (٥) اتخاذ قرارات خاطئة من جهتين (الإدارة والمستخدمين) في مجال التحليل المالي وتحليل عائد الاستثمار (عائد ضخم بدون موضوعية)، سوء تخصيص الموارد، تخطيط وتسعير المنتج، التمويل والتوسع، وقياس تكاليف الإنتاج وقياس الأرباح، ....
- (٦) ليس منهج تكلفة تاريخية بحتة فهو يعاني كثير من الاستثناءات.
- (٧) اختلاف صافي الدخل بين المنشآت المتماثلة نتيجة اختلاف تواريخ اقتناء الأصول.
- الاستمرار رغم الانتقاد: رغم الانتقادات القوية التي وجهت للتكلفة التاريخية إلا أنه مازال مقبولا عموما للأسباب التالية:
  - اجتياز الاختبارات المستمرة في الحياة العملية فالمستخدمون يرون التكلفة التاريخية مفيدة لهم وإلا لن يقبلوها.
  - الموضوعية الموثوقية والقابلية للتحقق، فالمحاسبة عن ما وقع وليس عن ما سيكون.
  - الاعتماد على قاعدة تحقق الإيراد والانسجام مع سياسة الحيطة والحذر.
  - البدائل المقترحة نقصها واضح في الموثوقية مع أهميتها للمستخدمين، ولو غابت الموثوقية تتداخل المصالح.
  - استخدامات القوائم المالية محدودة، فهي تحقق وظيفة الحراسة وإخلاء المسؤولية الإدارية ومدى وفاء لمسؤولياتها التعاقدية والقانونية تجاه أصحاب الحقوق، وهذا التقييم يحتاج تقريرا عن المسؤولية بعيدا عن التغيرات في القيم.
  - يقبل التكلفة التاريخية استثناءات وتعديلات ما دامت معتمدة على الموضوعية.

المبادئ المحاسبية (مبدأ التكلفة التاريخية)

- استثناءات تطبيق منهج التكلفة التاريخية: إن منهج التكلفة التاريخية كما يقال عنه ليس منهج تكلفة تاريخية بحتا، فهناك بعض الاستثناءات تطبق في هذا المنهج أهمها:
- (١) المدينون: ليس تكلفة تاريخية وإنما صافي القيمة المنتظر تحصيلها حيث يخصم منه الديون المعدومة ومخصص الديون المشكوك فيها، والخصم النقدي، كما تخصم أيضا المردودات والمسموحات المتوقعة في الفترة التالية، وتطرح الأقساط غير المسددة في حالة البيع بالتقسيط والفوائد غير المكتسبة.
- (٢) أوراق القبض: حيث تقيم في تاريخ إعداد القوائم المالية على أساس قيمتها الحالية لا الاسمية.
- (٣) المخزون: القاعدة العامة هي التكلفة أو السوق أيهما أقل انسجاما مع الحيطة والحذر، وهو خروج واضح عن التكلفة التاريخية.
- (٤) الأوراق المالية: المعتمد تقويمها وفق القيمة العادلة (السوقية) في تاريخ إعداد القوائم المالية، مع التقرير عن المكاسب والخسائر.
- (٥) الأصول الثابتة: الأساس هو التكلفة التاريخية، وتوجد حالات خروج:
  - حالة تآكل الأصل الثابت بالتقادم أو الخسائر أو القوانين أو المناخ، وفي هذه الحالة يتم تخفيض قيمة تلك الأصول عندما تكون القيمة المرحلة غير قابلة للتغطية.
  - حالة الأصول المستهلكة دفتريا ومازالت تمثل طاقة مستقبلية
  - حالة التسمين والتكاثر في الثروة الحيوانية وهذه الحالة والتي قبلها تقوم من حين لآخر بخسارة أو مكاسب القيمة.

المبادئ المحاسبية (مبدأ الإفصاح الكامل)

- ارتبط ظهور مبدأ الإفصاح بظهور الشركات المساهمة وتزداد أهميته مع حاجة الشركات المساهمة إلى التمويل من الأسواق المالية فعادة ما تشرف على تلك الأسواق هيئات مهنية أو شبه حكومية من أجل الإلزام بالمعايير والقواعد اللازمة للإفصاح.
- كذلك مدقق الحسابات يجب أن يصادق على عدالة القوائم المالية بما فيها الإفصاح الكامل.
- صفات الإفصاح: الإفصاح يجب أن يكون كاملا، عادلا، كافيا، وتفاضليا.
- **الإفصاح الكامل (الشامل):** ويعني مدى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها للمعلومات ذات التأثير المحسوس على قرار مستخدم القوائم المالية حيث:
  - إعداد القوائم المالية وتصميمها بشكل يعكس كل الأحداث والحقائق المالية الجوهرية التي أثرت على المنشأة خلال الفترة.
  - تطبيق مفهوم الأهمية النسبية.
  - الكمال أو الشمول ليس معناه عرض جميع المعلومات لأن الإنتاج المعلومات مكلف كما أن كثرة التفصيلات يخفض القدرة على الاستيعاب ويضعف إدراك المستخدم للمعلومات الجوهرية.
- **الإفصاح العادل:** مراعاة متوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المعنية، فهو مطلب أخلاقي يعتمده المراجع ويعني التزام المنشأة بالثبات ويظهر ذلك في رأي المراجع.
- **الإفصاح الكافي:** الحد الأدنى الواجب نشره من المعلومات بحيث تكون مفيدة وغير مضللة للمستثمر العادي بمعنى يجب عدم حذف أو كتمان أية معلومات جوهرية ذات منفعة لهذا المستثمر.
- تجدر الإشارة إلى أنه لا يوجد تعارض بين المفاهيم الثلاثة فالإفصاح الكامل أو الشامل يجب أن يكون كافيا وعادلا، وهي مفاهيم مقبولة عموما في مهنة المحاسبة.
- **الإفصاح التفاضلي:**
  - حيث يتم التركيز في القوائم المالية بصورة ملخصة مختصرة على التفاضل أو التفاوت بين البنود بعقد المقارنات لتوضيح التغيرات الجوهرية وتحديد الاتجاه العام لتلك التغيرات أو التفاضل.
  - يعتمد على التقارير السنوية المختصرة بحجة أن بعض المساهمين يحتاجون إفصاحا شاملا، يعني الكثير منهم لا يحتاجون إلا المعلومات الملخصة وذات التحليل فني أقل، بمعنى أن المستثمر الذي يفترضه مؤيدو الإفصاح أقل دراية واستيعابا من المستثمر العادي، واستخدام القوائم المالية الملخصة مازال خلافا وهو إجراء غير مقبول عموما.
- يرتبط مفهوم الإفصاح بمفهوم المستثمر العادي والمستثمر الحصيف فيرجع لذا المفهوم في محاضرة سابقة.

المبادئ المحاسبية (مبدأ الإفصاح الكامل)

- **الإفصاح الوقائي أو التقليدي:** يعتمد مفهوم الإفصاح الشامل كما هو طبق حاليا في النموذج المحاسبي المعاصر، المساهمون والمقرضون والدائنون هم المحور الرئيسي لتحديد أدوات ومضمون هذا النوع من الإفصاح.
- **فروضه:** يقوم الإفصاح الوقائي على مجموعة من الفروض:
  - وجود مستثمر خارجي متوسط الدراية والفطنة.
  - المعلومات التي يحتاجها معلومات تتعلق بالدخل والثروة في الوحدة المحاسبية المعنية.
  - القوائم المالية ذات الغرض العام يمكن أن هي الأسلوب الأنسب لهذا النوع من الإفصاح من وجهة نظر الكلفة والعائد.
  - القوائم المالية ذات الغرض العام هي أربع قوائم هي قائمة: (الدخل، المركز المالي، التغير في حقوق الملكية، التدفقات النقدية).
  - القوائم المالية ذات الغرض العام مترابطة ومتكاملة (قد مر معنا ترابط وتكامل القوائم).
  - يعد جزء متمم للقوائم المالية الأربع (ملاحظات هامشية حول السياسات...، جداول تحليلية ومقارنات ....، تقرير المراجع، تقرير الإدارة)
- والجدول التالي يوضح مستويات الإفصاح الوقائي:
- **يشمل الإفصاح الوقائي ما يلي:**
- **(١) الإفصاح عن السياسات المحاسبية:** وهي مجموعة المبادئ والطرق المحاسبية التي تتبعها الوحدة حاليا في التحقق وقياس بنود القوائم المالية، وتعتبرها مناسبة لعرض القوائم المالية ويتضمن ما يلي:
  - في حالة الاختيار، مع بيان المجموعة التي وقع عليها الاختيار والأصل أن تكون مقبولة قبولا عاما.
  - في حالة استخدام معايير وطرق خاصة مثل نفقات البحوث والتطوير في شركات البترول أو تقويم الاستثمارات في المنشآت المالية.
  - في حالة إذا ما تم إعداد القوائم المالية وفق أساس يختلف عن المبادئ المحاسبية المقبولة عموما، كما لو تم الإعداد على أساس التصفية بدلا من الاستمرارية.
  - الإجابة عن مجموعة من التساؤلات: (طرق الاستهلاك، طرق الاستنفاد، طرق تقييم المخزون)

المبادئ المحاسبية (مبدأ الإفصاح الكامل)

- لا يجوز تبرير سياسات خاطئة بالإفصاح عنها.
- يساعد الإفصاح عن السياسات في معرفة سياسة الإدارة:
  - متحفظة: الوارد أخير صادر أولا، القسط المتناقص يعني عمرا أقل للأصل، يعني تخفيضا للأرباح.
  - متحررة: الوارد أولا صادر أولا، طور استنفاد الأصول غير الملموسة ينتج عنه تكبير الأرباح.
- (٢) الإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية: الانتقال من مبدأ محاسبي مقبول عموما إلى آخر مقبول عموما، الانتقال بين: طرق الاستهلاك، طرق تقييم المخزون، ويجب الإفصاح عن تأثير التغير في الفترة الحالية وبأثر رجعي للفترات السابقة وذلك بحساب الأثر التراكمي للطريقة الجديدة ويفصح عنها في قائمة الدخل:
  - تغيرات ذات أثر حالي ومستقبلي: طرق الاستهلاك والإطفاء والتحول إلى الوارد أولا صادر أولا من أي طريقة أخرى.
  - تغيرات ذات أثر حالي ومستقبلي ورجعي: التحول من الوارد أولا صادر أولا إلى أي طريقة أخرى، التغير في طرق الاندماج.
- (٣) الإفصاح عن التغيرات في التقديرات: تحوي القوائم المالية بعض البنود الخاضعة للتقديرات مثل المدينون وقيمة الخردة، تقادم المخزون ... وهذه يشوبها عدم التأكد، التقديرات متكررة ومتوقعة وتخضع لتصحيحات وتعديلات ولذلك تعالج بصورة مستقبلية وبدون أثر رجعي.
- (٤) الإفصاح عن التغير في الوحدة المحاسبية: حيث يفصح عن:
  - تأثير تغير الوحدة على القوائم المالية.
  - الإفصاح بأثر رجعي وإعادة إعداد القوائم بأثر رجعي بما يناسب الوحدة الجديدة حتى تفيد في التنبوات والمقارنة.
  - طبيعة التغير وسبب إجرائه والسنة التي حدث فيها.
  - أثره على الدخل مثل البنود العادية والإفصاح عن عائد السهم عن كل الفترات المعروضة للمقارنة.
- مثل: قوائم مالية موحدة بدلا من المنفردة، تغير بعض الشركات التابعة، المحاسبة بطريقة تجميع المصالح.

المبادئ المحاسبية (مبدأ الإفصاح الكامل)

- (٥) الإفصاح عن الأخطاء المحاسبية: لا يخلو العمل من الأخطاء ويجب الإفصاح عنها وبأثر رجعي لا يجوز ترك القوائم المالية بدون تصحيح فبمجرد اكتشاف الخطأ يجب تصحيحه بالقيد والإفصاح عنه في القوائم المالية ومن هذه الأخطاء: أخطاء حسابية، أخطاء في تطبيق المبادئ والمعايير، أخطاء في التحول من طريقة إلى طريقة، أخطاء التقديرات بسوء النية، التصنيف غير الصحيح للتكاليف، ....الخ .
- (٦) الإفصاح عن الاحتمالات الطارئة: المعيار الدولي(١٠)الاحتمالات الطارئة واللاحقة:
  - الطارئة: أوضاع أو حالات قائمة بتاريخ إعداد قائمة المركز المالي ولكن يتوقف تحديد أثرها من مكسب أو خسارة على أحداث مستقبلية قد تقع وقد لا تقع فهي محتملة، وتتم معالجتها والإفصاح عنها بشرطين: درجة معقولة من الموثوقية وإمكانية القياس بدرجة معقولة، أنما مع وجود شرط واحد فيصفح عنها في الهامش.
- (٧) الإفصاح عن الأحداث اللاحقة: وهي تلك الأحداث التي قد تكون في صالح المنشأة أو في غير صالحها والتي تحدث خلال الفترة الواقعة بين إعداد القوائم المالية والمصادقة على نشرها، وقد يتطلب:
  - تعديل قيمة الموجودات والمطلوبات بأثر الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية وتلي توفر معلومات إضافية تساعد في تحديد القيمة المتعلقة بأوضاع قائمة في الميزانية مثل إفلاس عميل واحتمال خسارة حسابه، أو تعديل فرض الاستمرارية إذا تبين وجود أحداث تشير إلى خلاف ذلك وهو من مهام مدقق الحسابات.
  - عدم التعديل في حالة عدم تأثير تلك الأحداث اللاحقة على الموجودات والمطلوبات بتاريخ إعداد الميزانية، لكن يجب الإفصاح عنها إذا بلغت درجة من الأهمية لأن عدم الإفصاح يؤثر على قدرة المستخدم في التقييم واتخاذ القرار، مثل حريق دمر جزءا رئيسيا من المصنع بعد تاريخ إعداد الميزانية.
- (٨)الإفصاح عن الارتباطات المالية: في الإيضاحات المرفقة يتم الإفصاح عن الارتباطات الكبيرة والجوهرية كعقود توريد طويلة الأجل، أو امتيازات أو ضمانات، كما يتم إعادة التفاوض حول العقود الحكومية الجوهرية وكذلك بيع حسابات القبض بشرط الاسترداد وعقود التغطية والتحوط واتفاقات الشراء الجوهرية.
- (٩) الإفصاح عن الصفقات مع أطراف مرتبطة بالمنشأة: تظهر أهمية ذلك حينما يكون لأحد الطرفين القدرة على التأثير على سياسات الطرف الآخر بصورة جوهرية، أو طرف ثالث على الطرفين المشتركين في الصفقة، مثل: شركة قابضة وشركة تابعة، شركات تابعة فيما بينها، المنشأة وملاكها ومديروها وأقاربهم.
- مثل تلك الصفقات يمكن الافتراض أنها تمت بشكل تفاوضي غير متكافئ، إقراض أو اقتراض بمعدل فائدة منخفض أو مرتفع مثلا، أو بيع الأصول بقيم تختلف عن قيمها العادلة، أو مبادلة الأصول غير النقدية، أو صفقات مع منشآت وهمية، فيجب على المحاسب أن يفصح عن تلك الصفقات وتغليب جانبها الجوهري الاقتصادي بغض النظر عن الشكل القانوني لها.

المبادئ المحاسبية (مبدأ الإفصاح الكامل)

- الإفصاح التثقيفي أو الإعلامي: يفترض هذا النوع من الإفصاح المستثمر الحصيف ويتسم هذا الإفصاح بالتوجه نحو التوسع والتعدد في مجالاته وليس لتركيز على المعلومات المحاسبية المالية فقط، بل غير مالية كمية ووصفية.
- وهو يستوعب الإفصاح التقليدي ويزيد عليه:
  - إعداد تقارير أو قوائم مالية معدلة وفق المستوى العام للأسعار (التضخم).
  - إعداد تقرير مرحلية مؤقتة بصورة ربع سنوية وهناك مطالبة بإعدادها شهريا.
  - التقرير عن الشركات المتنوعة (المجموعة) وذات عدة منتجات في آن واحد (تقارير قطاعية).
  - التقرير عن التنبؤات المالية.
  - تقرير الإدارة ويشمل السيولة والهيكل المالي ونتائج العمليات ومصادر رأس المال، حيث يظهر الجوانب المرضية وغير المرضية وجوانب عدم التأكد المؤثرة.
  - إفصاح عن: الإنفاق الرأسمالي الحالي والمخطط، طرق ترجمة العملات، سياسة توزيع الأرباح، الاستثمارات في الشركات التابعة، عائد السهم، قائمة دخل وفق مراحل متعددة.
- تقييم مبدأ الإفصاح الكامل: ينتقد الإفصاح الكامل (تثقيفي أو تقليدي) بأنه متحيز للمستثمرين الحاليين أو المرتقبين وأسواق المال ورجال الأعمال بصورة عامة فالقوائم المالية ذات الغرض العام وما يتبعها كلها تخدم هذا المستثمر، لذلك ينتقد هذا الإفصاح بتجاهل فئات عديدة تتأثر بنشاط الوحدة وليس لها سلطة للحصول على المعلومات اللازمة لمقابلة احتياجاتها واتخاذ قراراتها مثل: العاملون في الوحدة، المجتمع المحلي، المحاسب القومي، المدافعون عن البيئة، .... مما أدى إلى ظهور المحاسبة الاجتماعية.
- لذلك يتوقع تطورات في الإفصاح وقد تشمل:
  - إعداد قائمة لبيان شؤون العمالة وخصوصا الكفاءة الإنتاجية.
  - التقرير عن القيمة المضافة وكيفية توزيعها على عوامل الإنتاج.
  - التقرير عن النفقات الاجتماعية.
  - التقرير عن الآثار البيئية ومراعاة قوانين حماة البيئة.

بدائل القياس المحاسبي (القوة الشرائية العامة)

- هذا المفهوم يعتمد في حقيقة تطبيقه على هدف المحاسبة في التمييز بين رأس المال والدخل
- الدخل يظهر من خلال كون الفرد أو الشركة في وضع يكونا في نهايته كما كانوا في بدايته وبالتالي فالأمر مرتبط بالمحافظة على رأس المال
- مفهوم القدرة الشرائية مرتبط بالمؤشر العام للأسعار، فالأسعار والخدمات التي تتم مبادلتها تأخذ حالة الصعود والهبوط أو الثبات
- هذا التغير في أسعار السلع والخدمات بأي اتجاه تتحرك بمعدل موزون وبشكل يعكس التغيرات في قيمة النقد.
- في مقارنة الشركة مع المستثمر، فإن الشركة تعيد رأس مالها من خلال بيع المنتجات والمستثمر له الحرية في إنفاق أمواله بالطريقة التي يرغب فيها وكأنه في لحظة قيامه بالاستثمار الأولي.
- عليه الدورة التشغيلية للشركة كما يلي: النقد ثم الموجودات غير المالية ثم النقد
- الهدف هو كيف يمكن الحفاظ على القدرة الشرائية العامة لرأس المال المستثمر بمعنى أن النقد الذي تم الحصول عليه نهاية الدورة يمكن استثماره في سلع استهلاكية مشابهة أو موازية لتلك التي تم التضحية بها لأجل القيام بالاستثمار الأولي للشركة.
- في الغالب المستثمر في منشاة الأعمال التجارية المساهمة لا يهتم بالتغيرات في القدرة الشرائية العامة لرأس المال المستثمر به في هيئة أسهم لأنه لا يفكر باستلام حصته من رأس المال في شكل موجودات سائلة، وإذا أراد أن يحول أسهمه إلى سيولة فإنه بالإمكان بيعها في سوق الأوراق المالية وتحديد السعر الذي يراه في ضوء التغيرات في القدرة الشرائية.
- حتى أرباحه يستطيع المستثمر أن يضعها في استثمار آخر بدلا من إنفاقها بما يتلاءم مع مؤشر القدرة الشرائية العام.
- إذن الهدف الأساسي هو المحافظة على القدرة الشرائية العامة لرأس المال المستثمر في ضوء الافتراض بأنه في حالة التسييل أو التصفية في نهاية الدورة التشغيلية فان رأس المال يمكن استثماره خارج الشركة في سلع استهلاكية عامة متشابهة أو موازية لتلك التي تم التضحية باستهلاكها لأجل القيام بالاستثمار الأولي.

بدائل القياس المحاسبي (القوة الشرائية العامة)

•<u>الموجودات والمطلوبات المالية :-</u>

•الموجودات تمثل حقوق ستستلم والمطلوبات تمثل التزامات ستدفع وكلاهما يظهر في شكل مبالغ مثبتة بالعملة في أوقات محددة .

•القدرة الشرائية لأي عمله مع الزمن ستتغير إلا أن المبالغ المحددة لن تتغير بمعنى ما سيستلم أو يدفع يبقى ثابتا في كل الأحوال سواء ارتفعت أو انخفضت، فالتغير في الأسعار لا يغير من مقدار المبالغ، بمعنى ان التغير لا يغير من واقع حال الموجودات والمطلوبات المالية، وإنما قدرتها تتغير لكن كمياتها تبقى ثابتة كونها حقوق والتزامات مثبته بعقود متفق عليها.

•<u>الموجودات غير المالية:</u>

•فيما يتعلق بالمخزون مثلا هو موجود غير مالي هو في نهاية السنة في حيازة المنشاة والمنشاة يمكنها التصرف به فلو تم بيعه ينتج عنه مبلغ مختلف بمعنى أن له قدرة شرائية عامة تختلف عما كان عليه في بداية السنة فالمخزون في ظل التغيرات بالقدرة الشرائية وفق معدل الأسعار ١٠٠\١٢١×٩٠٠ حيث يظهر الناتج بـ ١٠٨٩.

• ينبغي عدم تغيير الموجودات والمطلوبات المالية وتغيير مثلها غير المالية وعليه فإن مقدار الدخل معدل بالقدرة الشرائية سوف يؤمن الحفاظ على رأس المال من التآكل.

•<u>الايرادات والمصروفات :</u>

•الإيرادات والمصروفات لها أثر على قياس مدى كفاءة الإدارة في ظل المحاسبة التقليدية الأمر لا يظهر مجموع الإنجازات والتضحيات مقيسة بوحدات ذات وزن حيث ينبغي أن تعدل الإيرادات والمصروفات بمعدل تعديل ليظهر صافي دخل التشغيل على أساس القدرة الشرائية.

كفاءة الإدارة يتضمن إدارتها أيضا في إدارة الموجودات والمطلوبات المالية

بدائل القياس المحاسبي (القوة الشرائية العامة)

•الأرباح في القدرة الشرائية الناتجة من الفرق بين ما يسدد كالتزام بشكل نقدي لو تم الأخذ بنظر الاعتبار التغيرات في المستوى العام للأسعار.وما يجب أن يدفع نقدا في ظل الاتفاقات التعاقدية إذن المنشاة ما دامت تحتفظ بالمطلوبات المالية فإنها تحقق ربح.

• في حين تتمثل الخسارة في القدرة الشرائية في كونها ناتجة من الفرق بين قيمة الموجودات بعد تعديلها في ضوء التغير في القدرة الشرائية والموجودات الفعلية وما دامت المنشاة تحتفظ بالموجودات فإنها تحقق خسارة.

•<u>المحاسبة عن التغيرات في الأسعار:</u>

•ظاهرة تغيرات الأسعار تستأثر باهتمام البحث المحاسبي والاقتصادي، وإلى اليوم لم يبرز موقف يحدد طبيعة مواجهة هذه الظاهرة للتقليل من تأثيرها واضرارها كونها معقدة ومتشابكة.

•التغير في سعر أي أصل من أصول المنظمة ترجع إلى سبب أو أكثر من هذه الأسباب:

- تغير السعر الناتج من الانتقال من سوق عوامل الإنتاج (سوق الشراء) إلى المنتجات (سوق البيع).
- التغير ينتج عن قيمة مضافة جديدة يقدمها المنتج (البائع) إلى المستهلك.
- (المشتري)من خلال إضافة وظائف جديدة لها أو تسريع التسليم أو إعادة تصميم المنتج ....الخ.
- تغيرات الظروف الاقتصادية والقانونية تعمل على تغير أسعار السلع والتي تعمل على خلق اتجاهات تضخمية أو انكماشية.

•النموذج المحاسبي التقليدي يتجاهل جميع التغيرات السعرية أعلاه إلا في حالتين:

--التبادل مع طرف خارجي شراء أو بيع فعلي ، تطبيق مبدأ القياس الفعلي.

--إذا توفرت قياسات موضوعية يمكن التثبت منها.

بدائل القياس المحاسبي (القوة الشرائية العامة)

مستويات تغير الأسعار:

إن ظاهرة التغير في الأسعار يمكن أن تتم على ثلاث مستويات هي:

- التغير في المستوى العام للأسعار.
- التغير في المستوى الخاص للأسعار.
- التغير في المستوى النسبي للأسعار.

•التغيرات في المستوى العام للأسعار:

•يقصد بها زيادة أو نقصان أسعار كل أو غالبية السلع والخدمات التي يتم تبادلها في الاقتصاد ككل. وهذا يؤدي إلى تغير القوة الشرائية لوحدة النقد.

•ارتفاع الأسعار يعني تضخم انخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد، بينما انخفاض الأسعار تعني الانكماش وهذا يعكس زيادة القوة الشرائية لوحدة النقد.

•التغيرات في المستوى العام تقاس باستخدام الأرقام القياسية العامة، والرقم القياسي يمثل: متوسط الأسعار لمجموعة من السلع والخدمات لسنة معينة ÷ متوسط الأسعار لنفس المجموعة للسنة السابقة لها (سنة الأساس)،هناك عدة أرقام قياسية عامة:

- رقم قياسي لأسعار المستهلك ويرتبط عادة بمعدل التغير في نفقة المعيشة.
- رقم قياسي لأسعار الجملة ويرتبط بمعدل التغير في مجموعة من السلع.
- رقم قياسي لإجمالي الناتج القومي ويرتبط بمعدل التغير في كافة السلع والخدمات في الاقتصاد ككل.

•التغير في المستوى الخاص للأسعار:

•يقصد به التغير في سعر سلعة أو خدمة معينة في سوق معينة بذاتها وينتج عن أذواق المستهلكين، تحسينات تكنولوجية، المضاربة، تغيرات طبيعية أو اصطناعية، التغير في قيمة النقود.

•التغير في المستوى الخاص للأسعار قد يجاري التغير في المستوى العام للأسعار وبدرجات متفاوتة زيادة أو نقص، وقد يكون التغير في اتجاه معاكس للتغير في المستوى العام للأسعار.

•إذن هو دراسة تغيرات أسعار سلع وخدمات وليست التغير في القوة الشرائية العامة للنقود.

بدائل القياس المحاسبي (القوة الشرائية العامة)

•يقاس التغير في المستوى الخاص للأسعار بموجب أرقام قياسية خاصة تقدمها الجهات الحكومية حول مجموعة متجانسة من السلع والخدمات، كالسيارات مثلا، الحديد والصلب، أدوات كهربائية، عقارات الخ.

•التغير في المستوى الخاص للأسعار ينجم عنه نوعين هما:

- تغير في المستوى العام للأسعار.
- تغير في المستوى النسبي للأسعار.

•الأول سبق الحديث عنه، أما التغير الثاني يقصد به التغير في سعر الأصول منسوبا إلى أسعار جميع الأصول الأخرى، الأول فهو صوري، أما الثاني فهو حقيقي.

•التغير في المستوى النسبي للأسعار:

•هذا النوع يوضح إلى أي حد كانت التغيرات في الأسعار الخاصة متماشية مع التغيرات في المستوى العام للأسعار، أي أن التغيرات في المستوى النسبي للأسعار يعني التغير في المستوى الخاص للأسعار مع مراعاة أثر التغير في المستوى العام للأسعار.

•مثال:

•افترض أنه ارتفعت أسعار جميع السلع بمعدل ٢٠% (معدل التضخم أو تغير المستوى العام، أو تدني القوة الشرائية للنقود)، بينما ارتفع السعر الخاص بسلعة معينة ٣٢% (تغير المستوى الخاص للأسعار) ولنفترض أنه ارتفع من ٥٠ إلى ٦٦ ريال، المطلوب حساب التغير النسبي لتلك السلعة.

•التحليل:

•(١٣٢÷١٢٠) – ١= ١٠% ، إذن التغير في المستوى الخاص للسلعة أكبر من التغير في المستوى العام للأسعار بنسبة ١٠%.

•وقد يكون التغير في المستوى الخاص لسلعة معينة أدنى من التغير في المستوى العام، بفرض أن التغير في المستوى العام كان ٤٠% وأن سعر سلعة ما ارتفع أقل من معدل التضخم لنفترض ٣٣% من ٢ إلى ٢.٦٦ ريال. المطلوب حساب التغير النسبي لتلك السلعة وبالتحليل (١٣٠÷ ١٤٠) – ١ = - ٥%.

بدائل القياس المحاسبي (القوة الشرائية العامة)

- إضافة للتحليل السابق يمكن بيان أن التغير في المستوى الخاص ينقسم إلى قسمين قسم خاص بأثر التضخم وقسم خاص بأثر السوق الذي تنتمي إليه السلعة المعينة وهو التغير النسبي للأسعار.
- فلو طبقنا على مثالنا الأول حيث كان الارتفاع ١٦ في سعر السلعة فيمكن تحليله إلى جزأيه:
  ١. أثر التضخم لكل السلع = سعر السلعة في بداية الفترة × معدل التضخم = ٥٠ × ٢٠% = ١٠ ريال.
  ٢. أثر السوق (التغير النسبي للأسعار) = سعر السلعة بعد التضخم × الزيادة النسبية في السعر = ٦٠ × ١٠% = ٦ ريال
  ٣. التغير في المستوى الخاص للأسعار = التغير في المستوى العام + التغير في المستوى النسبي= ١٠ + ٦ = ١٦.
- ويمكن تطبيق ذلك على مثالنا الثاني:
  ١. أثر التضخم = سعر السلعة في بداية الفترة × معدل التضخم = ٢ × ٤٠% = ٠,٨
  ٢. أثر السوق = سعر السلعة بعد التضخم × الانخفاض النسبي في السعر ٢٨٠ × ٥% = ٠,١٤ ريال
  ٣. التغير في المستوى الخاص = التغير في المستوى العام – التغير في المستوى النسبي = ٠,٨٠ – ٠,١٤ = ٠,٦٦ ريال.
- تعتمد محاسبة التكاليف التاريخية على فرض ثبات وحدة النقد وهو فرض مخالف للواقع كما رأينا أعلاه، وحتى يمكن التعامل مع بيانات محاسبية في عالم تتغير فيه الأسعار لابد من توحيد وحدة القياس وجعلها ذات قوة شرائية واحدة، وتسمى هذه المحاسبة بمحاسبة المستوى العام للأسعار (محاسبة التضخم)، وتعتمد تعديل القوائم المالية التاريخية على أساس المستوى العام للأسعار حتى تصبح البيانات المحاسبية بنفس القوة الشرائية.
- <u>ثمر عملية تعديل القوائم المالية التاريخية بعدة خطوات:</u>

بدائل القياس المحاسبي (القوة الشرائية العامة)

١. توفر مجموعة كاملة من القوائم المالية التاريخية.
٢. توفر مجموعة من الأرقام القياسية العامة تغطي الفترة الزمنية بدءا من تاريخ نشوء أقدم بند في القوائم وحتى تاريخ أحدث القوائم المالية.
٣. تصنيف بنود القوائم المالية في مجموعتين: بنود نقدية وبنود غير نقدية.
٤. تعديل البنود غير النقدية بواسطة معامل التعديل (نسبة الرقمين القياسيين).
٥. حساب مكاسب وخسائر المستوى العام للأسعار الناجم عن البنود النقدية.

- <u>مثال (١): حول حساب مكاسب وخسائر المستوى العام للأسعار:</u>
- كانت البنود التالية لإحدى المؤسسات الصناعية في ١ /١ /٢٠١٠: ٣٥٠٠٠ نقدية، ١٤٠٠٠ صافي المدينين، ١٧٠٠٠ أوراق قبض، ١٣٠٠٠ دائنون، ٩٠٠٠ أوراق دفع.
- ظهرت البنود النقدية التالية في قائمة المركز المالي في ٣١/ ١٢/ ٢٠١٠: ٢٦٠٠٠ نقدية، ٦٢٠٠٠ صافي المدينين، ٨٥٠٠٠ أوراق قبض، ١٦٠٠٠ دائنون، ٣٠٠٠ أوراق دفع.
- تمت العمليات التالية خلال عام ٢٠١٠: ٣٠٠٠٠٠ مبيعات، ١٢٠٠٠٠ مشتريات سلعية، ٣٠٠٠٠ مشتريات أصول ثابتة، ٤٠٠٠٠ مصاريف.
- كان الرقم القياسي العام في ١ /١ /٢٠١٠ ١٠٠ وفي ٣١/ ١٢/ ٢٠١٠ ١٥٠، وكانت العمليات النقدية خلال العام موزعة بانتظام بحيث يمكن قبول متوسط الرقم القياسي في أول وآخر الدورة.
- المطلوب : حساب مكاسب وخسائر القوة الشرائية للبيانات التاريخية للبنود النقدية السابقة.
- <u>الحل:</u>
  - صافي الأصول النقدية في ١ / ١ / ٢٠١٠ = ٦٦٠٠٠ – ٢٢٠٠٠ = ٤٤٠٠٠.
  - صافي الأصول النقدية في ٣١ / ١٢ /٢٠١٠ = ١٧٣٠٠٠ – ١٩٠٠٠ = ١٥٤٠٠٠.
  - يعدل صافي الأصول النقدية في أول العام ٤٤٠٠٠ × (١٥٠ ÷ ١٠٠) = ٦٦٠٠٠.
  - صافي الأصول النقدية في ٣١/ ١٢/ ٢٠١٠ لا تعدل.

بدائل القياس المحاسبي (القوة الشرائية العامة)

- **تابع الحل:**
  - تعديل المقبوضات خلال العام: إيرادات المبيعات = ٣٠٠٠٠٠ × (١٥٠÷١٢٥) = ٣٦٠٠٠٠.
  - تعديل المدفوعات خلال العام: المدفـــــوعات = ١٩٠٠٠٠ × (١٥٠÷١٢٥) = ٢٢٨٠٠٠.
- واستنادا لما سبق يمكن إعداد قائمة بمكاسب وخسائر القوة الشرائية العامة عن عام ٢٠١٠:

البند	المبلغ التاريخي	معامل التعديل	المبلغ المعدل
صافي الأصول النقدية أول المدة	٤٤٠٠٠	١٥٠ / ١٠٠	٦٦٠٠٠
+ إيرادات المبيعات	٣٠٠٠٠٠	١٥٠ / ١٢٥	٣٦٠٠٠٠
	٣٤٤٠٠٠		٤٢٦٠٠٠
(-) المدفوعات خلال العام	(١٩٠٠٠٠)	١٥٠/١٢٥	(٢٢٨٠٠٠)
صافي الأصول النقدية في آخر المدة	١٥٤٠٠٠		١٩٨٠٠٠
(-) صافي الأصول النقدية التاريخية	(١٥٤٠٠٠)		(١٥٤٠٠٠)
خسارة المستوى العام للأسعار	٠		٣٥٢٠٠

- أما ما يخص البنود غير النقدية فيتم تعديلها وفقا لنفس المعادلة:
  - قيمة البند المعدلة =

القيمة التاريخية الأساسية × (الرقم القياسي في تاريخ القوائم + الرقم القياسي في تاريخ نشوء البند)

- وفيما يلي مثال شامل على كيفية تعديل القوائم المالية التاريخية للتعبير عنها بوحدات نقدية ذات قوة شرائية عامة موحدة في تاريخ إعداد القوائم المالية.

بدائل القياس المحاسبي (القوة الشرائية العامة)

- **مثال شامل:**
- إليك قائمتين تاريخيتين متتاليتين للمركز المالي لإحدى الشركات في ٣١ /١٢/ ٢٠١٠ و ٣١ /١٢ /٢٠١١:

البيان	٣١ /١٢ /٢٠١٠			٣١ /١٢ /٢٠١١		
	موجودات	مطلوبات	ملاحظات	موجودات	مطلوبات	ملاحظات
الآلات والتجهيزات	١٠٠٠٠٠			١٠٠٠٠٠		
مجمع إهلاك الآلات والتجهيزات		-			٢٠٠٠٠	
أراضي	٨٠٠٠٠			٨٠٠٠٠		
أموال جاهزة	٦٠٠٠٠			١٢٠٠٠٠		
مخزون سلعي	٦٠٠٠٠		٦٠٠٠ وحدة	٤٠٠٠٠		٤٠٠٠ وحدة
قروض من الغير (١٠%)		١٠٠٠٠٠			١٠٠٠٠٠	
رأس المال		٢٠٠٠٠٠			٢٠٠٠٠٠	
أرباح محتجزة		-			٢٠٠٠٠	
	٣٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠		٣٤٠٠٠٠	٣٤٠٠٠٠	

- وفيما يلي قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٣١ /١٢ /٢٠١١:

بدائل القياس المحاسبي (القوة الشرائية العامة)

البيان	٢٠١٠/ ١٢/ ٣١		
المبيعات		٤٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠ وحدة بسعر ٤٠
(-) تكلفة البضاعة المباعة			
مخزون أول المدة	٦٠٠٠٠		٦٠٠٠ وحدة بسعر ١٠
المشتريات	٩٦٠٠٠		٨٠٠٠ وحدة بسعر ١٢
البضاعة المتاحة للبيع	١٥٦٠٠٠		
(-) مخزون آخر المدة	٤٠٠٠٠		٤٠٠٠ وحدة بسعر ١٠
		(١١٦٠٠٠)	
مجمل الربح		٢٨٤٠٠٠	
(-) مصاريف إدارية وتمويلية	٢٣٤٠٠٠		
م. إهلاك آلات وتجهيزات	٢٠٠٠٠		
فوائد مدينة	١٠٠٠٠		
		(٢٦٤٠٠٠)	
صافي الربح التشغيلي		٢٠٠٠٠	

بدائل القياس المحاسبي (القوة الشرائية العامة)

- وأعطيت لك المعلومات الإضافية التالية:
  ١. كانت الأرقام القياسية للمستوى العام للأسعار
  ١٠٠ في ٣١ /١٢ /٢٠١٠.
  ١٨٠ في ٣١ /١٢ /٢٠١١.
  ١٢٠ متوسط الرقم القياسي لعام ٢٠١١.
  ٢. كانت الإيرادات والمصروفات موزعة بانتظام وبالتساوي خلال العام ما عدا تكلفة البضاعة المباعة ومجمع الإهلاك.
  ٣. تمت مشتريات المخزون السلعي في الوقت الذي كان فيه الرقم القياسي للمستوى العام للأسعار يبلغ ١٥٠.
  ٤. يقوم المخزون السلعي وفق طريقة الوارد أخيرا صادر أولا.
  ٥. تستهلك الآلات والتجهيزات وفق طريقة القسط الثابت خلال خمس سنوات.
- المطلوب:
  ١. تحديد مكاسب وخسائر المستوى العام للأسعار في البنود النقدية.
  ٢. تعديل قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٣١ /١٢ /٢٠١١.
  ٣. تعديل قائمة المركز المالي في ٣١ /١٢ /٢٠١١.
- الحـــــــــــــــــــــــل:

بدائل القياس المحاسبي (القوة الشرائية العامة)

- ١. تحديد مكاسب وخسائر المستوى العام للأسعار في البنود النقدية:
- صافي الأصول النقدية أول المدة = ٦٠٠٠٠ – ١٠٠٠٠٠ = -٤٠٠٠٠
- صافي الأصول النقدية آخر المدة = ١٢٠٠٠٠ – ١٠٠٠٠٠ = ٢٠٠٠٠

البند	المبلغ التاريخي	معامل التعديل	المبلغ المعدل
صافي الأصول النقدية أول المدة	(٤٠٠٠٠)	١٨٠ / ١٠٠	(٧٢٠٠٠)
+ إيرادات المبيعات	٤٠٠٠٠٠	١٨٠ / ١٢٠	٦٠٠٠٠٠
النقدية المتاحة	٣٦٠٠٠٠		٥٢٨٠٠٠
(-) المدفوعات خلال العام			
المشتريات	٩٦٠٠٠	١٨٠ / ١٥٠	١١٥٢٠٠
فوائد مدينة	١٠٠٠٠	١٨٠/ ١٢٠	١٥٠٠٠
مصروفات إدارية ومالية	٢٣٤٠٠٠	١٨٠/ ١٢٠	٣٥١٠٠٠
إجمالي المدفوعات خلال العام	(٣٤٠٠٠٠)		(٤٨١٢٠٠)
صافي الأصول النقدية نهاية المدة	٢٠٠٠٠		٤٦٨٠٠
خسارة المستوى العام للأسعار			٢٦٨٠٠

بدائل القياس المحاسبي (القوة الشرائية العامة)

- ٢. تعديل قائمة الدخل السنة المنتهية في ٣١ /١٢ /٢٠١١:

البند	المبلغ التاريخي	معامل التعديل	المبلغ المعدل
المبيعات (١٠٠٠٠ × ٤٠)	٤٠٠٠٠٠	١٨٠ / ١٢٠	٦٠٠٠٠٠
(-) تكلفة المبيعات			
مخزون أول المدة	٦٠٠٠٠	١٨٠ / ١٠٠	١٠٨٠٠٠
مشتريات	٩٦٠٠٠	١٨٠ / ١٥٠	١١٥٢٠٠
البضاعة المتاحة للبيع	١٥٦٠٠٠		٢٢٣٢٠٠
(-) مخزون آخر المدة	(٤٠٠٠٠)	١٨٠ / ١٠٠	(٧٢٠٠٠)
تكلفة البضاعة المباعة	(١١٦٠٠٠)		(١٥١٢٠٠)
مجمل الربح	٢٨٤٠٠٠		٤٤٨٨٠٠
(-) مصاريف إدارية وتمويلية	(٢٣٤٠٠٠)	١٨٠/ ١٢٠	(٣٥١٠٠٠)
(-) مجمع إهلاك الآلات والتجهيزات	(٢٠٠٠٠)	١٨٠/ ١٠٠	(٣٦٠٠٠)
(-) فوائد مدينة	(١٠٠٠٠)	١٨٠/ ١٢٠	(١٥٠٠٠)
صافي الربح	٢٠٠٠٠		٤٦٨٠٠

بدائل القياس المحاسبي (القوة الشرائية العامة)

- ٢. تعديل قائمة المركز المالي في ٣١ /١٢ /٢٠١١:

البند	المبلغ التاريخي	معامل التعديل	المبلغ المعدل
آلات وتجهيزات	١٠٠٠٠٠	١٨٠ / ١٠٠	١٨٠٠٠٠
(-) م. إهلاك	(٢٠٠٠٠)	١٨٠ / ١٠٠	(٣٦٠٠٠)
أرضي	٨٠٠٠٠	١٨٠ / ١٠٠	١٤٤٠٠٠
أموال جاهزة	١٢٠٠٠٠	١٨٠ / ١٨٠	١٢٠٠٠٠
مخزون سلعي	٤٠٠٠٠	١٨٠ / ١٠٠	٧٢٠٠٠
	٣٢٠٠٠٠		٤٨٠٠٠٠
راس المال	٢٠٠٠٠٠	١٨٠ / ١٠٠	٣٦٠٠٠٠
قرض من الغير	١٠٠٠٠٠	١٨٠ / ١٨٠	١٠٠٠٠٠
دخل العام (٢٠١١)	٢٠٠٠٠		٤٦٨٠٠
خسارة المستوى العام للأسعار			(٢٦٨٠٠)
	٣٢٠٠٠٠		٤٨٠٠٠٠

بدائل القياس المحاسبي (التكلفة الاستبدالية)

حملة الأسهم والمستثمرين عندما يستثمرون في منشأة وفي موجوداتها هم يفترضون أو يرغبون أن إدارة المنشأة ستحافظ على تركيبة ونوعية الموجودات دون مساس، هذا ما يطلق عليه رأس المال العيني كبديل للمحافظة على رأس المال المالي.

الفرق بين مفهوم رأس المال المالي ورأس المال العيني أن الأول ينظر إلى المنشأة على أنها خزان من الموارد المالية، في حين ينظر الثاني على أنها خزان من الموارد العينية .- إن الايرادات والمصروفات مقومه بالكلفة التاريخية التي يقطع فيها ما يظهر من جراء المقابلة والذي يطلق عليه بالدخل سيؤدي بدون شك الى تآكل رأس المال .

هناك آراء عرضت ردودا على مفهوم الكلفة الاستبدالية مفادها:

١. أن النظرية تفترض أن تكون المنشأة في قالب جامد تشتري أو تصنع او تبيع دائما سلع وخدمات متطابقة في كل شيء خصوصا وأن نظرية الكلفة الاستبدالية ولكي تكون ملائمة لابد أن تستند الى الكلفة الاستبدالية الحالية (سعر الشراء الحالي) للمدخلات في السوق، والرد على ذلك يكمن في أن أنصار هذه النظرية يرون أن الهدف من هذه النظرية هو المحافظة على طاقة إنتاجية ثابتة وليس المحافظة على موجودات من نوعية محددة أو ثابتة.

٢. إن قياس الكلفة الانتاجية الموازية تثير مشاكل بسبب التطور التكنولوجي فمثلا آلة كلفتها بسيطة لكن أجزائها التالفة وكلف استبدالها مرتفعة أو بالعكس، فاي الموجودات البديلة التي يتم اختيارها لأغراض التقويم على اساس الكلفة الاستبدالية.

٣. في ظل فرضية المحافظة على الطاقة الانتاجية (رأس المال العيني) ولكي يضمن استمرارية المنشأة فإن الأمر يقتضي أن لا يتم توزيع أي ربح إلا بعد أن يستبعد من الإيرادات مبالغ كافية لاستبدال الموارد المستنفذة بأخرى مماثلة أو لها نفس الطاقة الانتاجية إذن في الكشف تتم المقابلة بين الإيرادات والكلف الاستبدالية.

بدائل القياس المحاسبي (مثال (١) على التكلفة الاستبدالية)

•محلات الأحذية الفاخرة في ١ /١ /٢٠٠٦ استثمر المالك مبلغ ٨٠٠٠٠ وفي نفس اليوم اشترى أثاث للمحلات بمبلغ ١٠٠٠٠ ويتوقع له عمرا إنتاجيا سنتين وبدون خردة، وفي نفس اليوم تم شراء بضاعة (١٢٠٠٠ حذاء بسعر ٥ للحذاء)، وقد بقي من رأس المال المستثمر بعد عمليتي الشراء هاتين ١٠٠٠٠ فقط اعتبر مصروفات تشغيلية للرواتب وبقية المصاريف بين تاريخي البداية وتاريخ البيع وعليه اعتبر مبلغ ١٠٠٠٠ استثمار دائم، وفيما يلي جدول بحجم المبيعات وأسعار الجملة والتجزئة لعام ٢٠٠٦:

الفترة	الأحذية المباعة (١)	سعر الجملة (٢)	سعر التجزئة (٣)
يناير – فبراير	١٠٠٠	٥	١٠
مارس – أبريل	١٠٠٠	٥.١	١٠
مايو – يونيو	٢٠٠٠	٥.٢	١٠
يوليو – أغسطس	١٠٠٠	٥.٣	١٠.٥
سبتمبر – أكتوبر	٣٠٠٠	٥.٤	١٠.٥
نوفمبر – ديسمبر	٤٠٠٠	٥.٥	١٠.٥
إجمالي المبيعات			١٢٤٠٠٠

•يبين الجدول أعلاه الأسعار التي يفرضها تجار الجملة مع أن محلات الأحذية الراقية قد اشترى مخزون سنة كاملة بسعر ٥ إلا أنه ومنذ نصف السنة تبين أن مخزون السنة القادمة سيكون بسعر أكبر، ولذلك قررت الإدارة زيادة أسعار البيع من ١٠ إلى ١٠.٥ معتمدة في ذلك على أن المنافسين رفعوا بسبب ارتفاع سعر الجملة وفوق ذلك تتوقع الإدارة ارتفاع السعر إلى ١.٧ بداية ٢٠٠٧، وكانت المصاريف ٥٠٠٠٠ غير البضاعة والإهلاك، وتتوقع الإدارة لأن يرتفع سعر الأثاث إلى ١١٠٠٠ بداية عام ٢٠٠٧.

بدائل القياس المحاسبي (مثال (١) على التكلفة الاستبدالية)

ورقة الموقف المالي لمحلات الأحذية الفاخرة وفق المحاسبة التاريخية:					
البيان	النقدية	المخزون	الأثاث	مجمع الإهلاك	حقوق الملكية
الموقف بداية الفترة	٨٠٠٠٠				٨٠٠٠٠
الأثاث	(١٠٠٠٠)		١٠٠٠٠		
المشتريات	(٦٠٠٠٠)	٦٠٠٠٠			
المبيعات	١٢٤٠٠٠				١٢٤٠٠٠
مصروفات أخرى	(٥٠٠٠٠)				(٥٠٠٠٠)
كلفة المبيعات		(٦٠٠٠٠)			(٦٠٠٠٠)
الإهلاك				(٥٠٠٠)	(٥٠٠٠)
الأرصدة	٨٤٠٠٠	٠	١٠٠٠٠	(٥٠٠٠)	٨٩٠٠٠
تعديل حقوق الملكية على أساس التكلفة الاستبدالية:					
حقوق الملكية بداية الفترة					٨٠٠٠٠
يضاف:					
الزيادة في التكلفة الاستبدالية للأثاث					١٠٠٠
الزيادة في النقد اللازم لاستبدال نفس المخزون (١٢٠٠٠×٠.٥)					٦٠٠٠
حقوق الملكية نهاية الفترة معدلا بالتكلفة الاستبدالية					٨٧٠٠٠

بدائل القياس المحاسبي (مثال (١) على التكلفة الاستبدالية)

صافي الدخل القابل للتوزيع على التكلفة الاستبدالية:

البيان	النقدية	المخزون	الأثاث	مجمع الاهلاك	حقوق الملكية
الموقف بداية الفترة	٨٠٠٠٠				٨٠٠٠٠
الأثاث	(١٠٠٠٠)		١٠٠٠٠		
المشتريات	(٦٠٠٠٠)	٦٠٠٠٠			
المبيعات	١٢٤٠٠٠				١٢٤٠٠٠
مصروفات أخرى	(٥٠٠٠٠)				(٥٠٠٠٠)
كلفة المبيعات		(٦٠٠٠٠)			(٦٠٠٠٠)
الإهلاك				(٥٠٠٠)	(٥٠٠٠)
الأرصدة الأولية	٨٤٠٠٠	٠	١٠٠٠٠	(٥٠٠٠)	٨٩٠٠٠
المبالغ اللازمة للتعديل بالتكلفة الاستبدالية		٠	١٠٠٠	(٥٠٠)	٥٠٠
الأرصدة بعد تعديلها بالتكلفة الاستبدالية	٨٤٠٠٠	٠	١١٠٠٠	(٥٥٠٠)	٨٩٥٠٠
حقوق الملكية معدلة بالتكلفة الاستبدالية					٨٧٠٠٠
صافي الدخل القابل للتوزيع					٢٥٠٠

صافي الدخل التشغيل وفق التكلفة التاريخية ومقارنته مع التكلفة الاستبدالية:

	التكلفة التاريخية		التكلفة الاستبدالية		الفارق
الإيرادات:		١٢٤٠٠٠		١٢٤٠٠٠	
تكلفة المبيعات	(٦٠٠٠٠)		(٦٦٠٠٠)		٦٠٠٠
الإهلاك	(٥٠٠٠)		(٥٥٠٠)		٥٠٠
مصاريف أخرى	(٥٠٠٠٠)	(١١٥٠٠٠)	(٥٠٠٠٠)	(١٢١٥٠٠)	٦٥٠٠
صافي دخل التشغيل		٩٠٠٠		٢٥٠٠	٦٥٠٠

بدائل القياس المحاسبي (مثال (٢) على التكلفة الاستبدالية)

فيما يلي المركز المالي لشركة السعيدة في ٣١ /١٢

كشف المركز المالي

٢٠٠	المخزون وفق التكلفة التاريخية أو السوق أيهما أقل	٧٠٠	حقوق الملكية
٥٠٠	موجدات ثابتة (عمرها ٥سنوات وبدون خردة)		
٧٠٠		٧٠٠	

وقد كانت النشاطات التشغيلية التي قامت بها الشركة خلال عام ٢٠٠٦ كما يلي:

المبيعات	١١٠٠
المشتريات بالتكلفة التاريخية	٥٠٠
المخزون في ٣١/ ١٢/ ٢٠٠٦بالتكلفة التاريخية	١٠٠
المخزون في ٣١ /١٢ /٢٠٠٦ بالتكلفة الاستبدالية	١٣٠
التكلفة الاستبدالية للسلع المباعة في تاريخ البيع	٦٧٥
ارتفع سعر الموجدات الثابتة في ٣١/ ١٢/ ٢٠٠٦ إلى ٦٠٠	
وعليه يظهر كشف الدخل بالتكلفة التاريخية والاستبدالية كما يلي:	

بدائل القياس المحاسبي (مثال (٢) على التكلفة الاستبدالية)

التكلفة التاريخية			التكلفة الاستبدالية		
المبيعات		١١٠٠	المبيعات		١١٠٠
المخزون في ١/١	٢٠٠		تكلفة البضاعة المباعة بالتكلفة الاستبدالية في تاريخ البيع		(٦٧٥)
المشتريات	٥٠٠		مجمل الربح بالتكلفة الاستبدالية		٤٢٥
مخزون ١٣ /١٢	(١٠٠)		الإهلاك بالتكلفة الاستبدالية (٦٠٠÷٥)		(١٢٠)
تكلفة المبيعات		(٦٠٠)	صافي الربح بالتكلفة الاستبدالية		٣٠٥
مجمل الربح		٥٠٠	التوفير القابل للتحقق في التكلفة:		
الإهلاك (٦٠٠÷٥)		(١٠٠)	توفير غير متحقق في نهاية السنة:		
صافي الربح		٤٠٠	المخزون ١٣٠ – ١٠٠ = ٣٠	٣٠	
			الموجودات الثابتة ٦٠٠ – ١٢٠ = ٨٠	٨٠	١١٠
			توفير متحقق بالاستخدام للأصول:		
			توفير متحقق في الجزء المباع من المخزون ١٧٥ – ٦٠٠ = ٧٥	٧٥	
			توفير متحقق في الجزء المستخدم من الموجودات في الإهلاك ١٢٠ – ١٠٠ = ٢٠	٢٠	٩٥
			صافي الدخل		٥١٠

بدائل القياس المحاسبي (القيمة الجارية)

- يمثل أعلى سعر يرغب المشترون دفعه في عمليات متعلقة بنفس موجودات منشأة يراد تقويم موجوداتها يمكن توضيح الأساس المنطقي للتقويم على أساس سعر البيع الحالي وفقا للآتي:
- هدف المستثمرين من استثمار أموالهم هو تعظيم الثروة، فهم يتوقعون من إدارة المنشاة سلوكية معينة لتحقيق الهدف، هذه السلوكية تتطلب البحث في كل البدائل، اختيار بديل استثماري مناسب لتعظيم الثروة يتطلب تركيبة معينة من الموجودات والمطلوبات، الأمر يحتاج إلى نقد لتحقيق هذا الاستثمار، يتحقق النقد من خلال بيع الموجودات بما يؤدي الى تحقق الاستثمار الذي يؤمن تعظيم الثروة.
- يتحقق قياس سلوكية تعظيم الثروة من خلال مقارنة الموجودات أول الفترة ونهايتها على أساس أسعار البيع الحالية، وهناك عدة فرضيات ترتبط بالموضوع هي:
- فرضية تعظيم الثروة كأساس لتوظيف الاستثمارات: إن تعظيم الثروة من قبل المستثمرين قد لا يكون أمرا ذو وصف دقيق لأن أغلبهم يفضلون زيادة مقنعة وليس التعظيم، لذا فإن هدف التعظيم نظري أكثر مما هو واقعي.
- فرضية التصفية المستمرة كأساس لتعظيم الثروة: المستثمر يوظف أمواله في منشأة معينة لأنه يتوقع منها أن تواصل عمليات تصنيع ومتاجرة في سلع وخدمات، ولا يتوقع من الإدارة أن تغير من شكل استثماراتها باستمرار، فإذا كانت المنشاة من النوع الذي يغير استثماراتها، فكيف يمكن بمقدوره أن يعرف البدائل المتاحة لكي يتخذ قرار بشأن الاستثمار، فاي مستثمر يبني قراره في ظل الأداء الماضي، كذلك إن فرضية التصفية المستمرة تفترض تغيرات مستمرة في المنشآت والهياكل والعمليات الانتاجية وبهذا لن تجد منشأة مستقرة وهنا يظهر تعدد في البدائل المتاحة وأن أحدها يشير إلى تعظيم الثروة ولكن أيها هو، فان تجد هناك ملائمة في معلومات المحاسبة مبنية على سعر البيع الحالي.
- فرضية إمكانية بيع لما هو ممتلك: أنصار هذه النظرية تعتقد أن ما يملك لابد أن يباع وهذا يطرح افتراضين هما:
- الموجودات تشترى بقصد البيع وليس بقصد الاستخدام وهذا مناف للعرف المحاسبي.
- بعض الموجودات ذات استهلاكات خاصة لن تجد لها قيمة حالية أو من يدفع بها، فهل يعني أن قيمتها الحالية صفر.
- فرضية امكانية القطع المنفصل فرادى بهدف تعظيم الثروة: هذه الفرضية تعني إمكانية فصل أي موجود عن بقية الموجودات وبيعه ما دام يحقق تعظيم الثروة وهنا قد يكون الجزء جوهري ويعمل على توقف عمليات المشروع، أو قد يؤدي إلى جعل قيمة باقي الموجودات منخفضة إذا ما تم بيع الأجزاء المنفصلة.

بدائل القياس المحاسبي (مثال (١) على القيمة الحالية)

• افترض قيام ٥ أشخاص قبل عدد من السنين بتكوين شركة استثمار من خلال تجميع مبلغ نقدي مقداره ١٠٠٠٠، حيث دفع كل واحد منهم ٢٠٠٠، واستثمر كامل المبلغ في أسهم عادية لشركة ما تباع وتشترى أسهما في سوق الأوراق المالية، وكان يتوقع لهذا الاستثمار أن ينتج عوائد منتظمة، وكان يتوقع أيضا لقيمة الاستثمار أن تتعاظم، تم الاحتفاظ بالأسهم العادية ثلاث سنوات وبعد ذلك تم بيعها بمبلغ ١٥٠٠٠، وخلال الثلاث سنوات تم استلام مبلغ ٥٠٠ سنويا كعوائد، بالإضافة إلى ذلك كان بالإمكان بيع الأسهم العادية بمبلغ ١١٠٠٠ في نهاية السنة الأولى، ومبلغ ١٣٥٠٠ في نهاية السنة الثانية، وعندما كان يتم استلام عوائد الأسهم والبالغة ٥٠٠ فإن هذا المبلغ يستثمر بفائدة ٠,٠٤ سنويا بانتظار تراكم مبلغ كاف لشراء مجموعة ثانية من الأسهم العادية، وبعد بيع المجموعة الأولى من الأسهم العادية واستلام العوائد والفوائد في نهاية السنة الثالثة تم استثمار مبلغ ١٦٠٠٠ في أسهم عادية.

الموقف المالي وفق التكلفة التاريخية لثلاث السنوات:			
البيان	النقد	الاستثمار في الأسهم	حقوق الملكية
الاستثمار الأصلي	١٠٠٠٠		١٠٠٠٠
السنة الأولى:			
أسهم مشتراة	(١٠٠٠٠)	١٠٠٠٠	
عوائد السنة الأولى	٥٠٠		٥٠٠
نتيجة السنة الأولى	٥٠٠	١٠٠٠٠	١٠٥٠٠
السنة الثانية: (رصيد مرحل من السنة الأولى)	٥٠٠	١٠٠٠٠	١٠٥٠٠
العوائد	٥٠٠		٥٠٠
الفوائد (٠,٠٤x٥٠٠)	٢٠		٢٠
نتيجة السنة الثانية:	١٠٢٠	١٠٠٠٠	١١٠٢٠
السنة الثالثة: (رصيد مرحل من السنة الثانية)	١٠٢٠	١٠٠٠٠	١١٠٢٠
العوائد	٥٠٠		٥٠٠
الفوائد (٠,٠٤x١٠٢٠)	٤١		٤١
أسهم مباعة	١٥٠٠٠	(١٠٠٠٠)	٥٠٠٠
أسهم مشتراة	(١٦٠٠٠)	١٦٠٠٠	
نتيجة السنة الثالثة:	٥٦١	١٦٠٠٠	١٦٥٦١

بدائل القياس المحاسبي (مثال (١) على القيمة الحالية)

•لاحظ أن الدخل والفائدة يعترف بها على أساس السنة التي يحصل فيها (يكتسب) بينما الاستثمار الأصلي يثبت على أساس التكلفة التاريخية لغاية تاريخ البيع والتي عندها فعلا تتحقق قيمة أعلى.

• إن المعالجة وفق المحاسبة التقليدية القائمة على التكلفة التاريخية تولد صافي دخل هذه الحقائق كما يلي:

كشف الدخل المقارن لثلاث سنوات وفق التكلفة التاريخية				
البيان	السنة (١)	السنة (٢)	السنة (٣)	المجموع
العوائد	٥٠٠	٥٠٠	٥٠٠	١٥٠٠
الفوائد		٢٠	٤١	٦١
ربح بيع الأسهم			٥٠٠٠	٥٠٠٠
الدخل لثلاث سنوات	٥٠٠	٥٢٠	٥٥٤١	٦٥٦١

والآن ننظر كيفية المعالجة وفق القيم الجارية

بدائل القياس المحاسبي (مثال (١) على القيمة الحالية)

الموقف المالي وفق القيم الجارية لثلاث السنوات:			
البيان	النقد	الاستثمار في الأسهم	حقوق الملكية
الاستثمار الأصلي	١٠٠٠٠		١٠٠٠٠
السنة الأولى:			
أسهم مشتراة	(١٠٠٠٠)	١٠٠٠٠	
عوائد السنة الأولى	٥٠٠		٥٠٠
الزيادة في القيمة السوقية للأسهم		١٠٠٠	١٠٠٠
نتيجة السنة الأولى	٥٠٠	١١٠٠٠	١١٥٠٠
السنة الثانية: (رصيد مرحل من السنة الأولى)	٥٠٠	١١٠٠٠	١١٥٠٠
العوائد	٥٠٠		٥٠٠
الفوائد (٠,٠٤×٥٠٠)	٢٠		٢٠
الزيادة في القيمة السوقية للأسهم		٢٥٠٠	٢٥٠٠
نتيجة السنة الثانية:	١٠٢٠	١٣٥٠٠	١٤٥٢٠
السنة الثالثة: (رصيد مرحل من السنة الثانية)	١٠٢٠	١٣٥٠٠	١٤٥٢٠
العوائد	٥٠٠		٥٠٠
الفوائد (٠,٠٤×١٠٢٠)	٤١		٤١
الزيادة في القيمة السوقية في الأسهم		١٥٠٠	١٥٠٠
أسهم مباعة	١٥٠٠٠	(١٥٠٠٠)	
أسهم مشتراة	(١٦٠٠٠)	١٦٠٠٠	
نتيجة السنة الثالثة:	٥٦١	١٦٠٠٠	١٦٥٦١

بدائل القياس المحاسبي (مثال (١) على القيمة الحالية)

- وما سبق يظهر دخل السنوات الثلاث وفق القيم الجارية:

كشف الدخل المقارن لثلاث سنوات وفق التكلفة التاريخية				
البيان	السنة (١)	السنة (٢)	السنة (٣)	المجموع
العوائد	٥٠٠	٥٠٠	٥٠٠	١٥٠٠
الفوائد		٢٠	٤١	٦١
ربح بيع الأسهم	١٠٠٠	٢٥٠٠	١٥٠٠	٥٠٠٠
الدخل لثلاث سنوات	١٥٠٠	٣٠٢٠	٢٠٤١	٦٥٦١

- ملاحظات على الحالة العملية
- مبدأ التحقق والأداء: استخدام صافي الدخل لقياس الأداء يعطي انطباع أن السنة الثالثة هي أفضل من أداء السنتين الاولى والثانية ،لأنه في الثالثة هناك صفقة واحدة فقط حدثت وتخلت المنشأة عن موجود واحد مقابل موجود آخر هو النقد في هذه السنة تحققت زيادة في القيمة في شكل تدفق نقدي
- مفهوم القيم المضافة للانجاز أو مفهوم الزيادة للانجاز: النشاط الإنتاجي يتضمن كافة الأنشطة ضمن منشأة ما تطور أو تزيد أوتضيف قيمة إلى قيمة السلع والخدمات التي انتجتها أو احتفظت بها لغرض البيع، وعليه فإن قياس الأداء الفعلي لابد معه قياس التطور في القيمة كأمر منطقي ومبرر لأسعار البيع الحالية.
- لكن المشكلة في كيفية قياس التطورات في العديد من السلع ومنها الصناعية وبالتالي ربما تكون تقديرية وربما تكون الصعوبة أقل بخصوص انتاج السلع عبر مراحل انتاجية واضحة.
- قيم السوق ومفهوم القيمة المضافة: إحدى النشاطات الهامة للاستثمار ليس البحث عن الفائدة وإنما الاحتفاظ بالاستثمار خصوصا في الأوراق المالية لغرض بيعها والحصول على قيمة مضافة جراء ارتفاع الأسعار والتي تسمى قيم المخرج أ البيع (اسعار الخروج)
- الحالة العملية توضح أن هناك زيادة في القيمة السوقية للأسهم بمثابة أرباح لكن هذه الأرباح لم تتحقق على مدى السنتين الأولى والثانية وتحققت لحظة البيع في السنة الثالثة
- بموجب طريقة صافي القيمة الحالية: الاعتراف بقيم السوق الحالية للأسهم في الفترة بين الشراء والبيع يتعين أن يخصص أجزاء من المجموع بين لحظة الشراء ولحظة البيع.
- أما بموجب الطريقة التقليدية: يتم الاعتراف بمجموع التغير بين أسعار المدخل الفعلية وأسعار المخرج الفعلية أي أسعار الشراء وأسعار البيع، مع تساوي النتيجة في الحالتين.
- إن الصورة التي تعرضها الحالة العملية وفي الجدول الأخير صورة غير متكافئة من سنة إلى أخرى ولكن تنطق عن الحقائق كما هي وهذا هو المهم في المحاسبة حول صافي القيمة البيعية (المحاسبة وفق أسعار الخروج)، بمعنى أن التكافؤ بين السنوات ليس بالشيء المهم إنما الاقرار بالحقيقة هو الأهم، فالاعتراف بأسعار السوق الحالية يسمح بالاعتراف بالتغيرات في القيمة بين لحظة دخول المواد إلى المنشأة ولحظة خروجها النهائي من خلال البيع.

ملخص معايير مقارنة وتقييم بدائل القياس المحاسبي

أجمالي دخل التشغيل ومكاسب الحيازة	تكلفة تاريخية	تكلفة استبدالية	صافي القيمة البيعية
معيار المقارنة: الخلو من أخطاء التوقيت	يوجد خطا	يوجد خطا	لا يوجد خطا
معيار المقارنة: الخلو من أخطاء وحدة القياس	توجد أخطاء: تجاهل كامل لكل من تغيرات المستوى العام للأسعار وتغيرات القيم الجارية في أسواق الدخول والخروج	توجد اخطاء :تجاهل تغيرات المستوى العام للاسعار، مع مراعاة تغيرات اسعار الدخول	توجد اخطاء: تجاهل تغيرات المستوى العام للاسعار، مع مراعاة تغيرات اسعار اسواق الخروج
معيار التقييم: قابلية القوائم المالية للتفسير	قابلية التفسير بسهولة لانها تعتمد مفهوم المحافظة على راس المال الاسمي الاصلي	قابلية التفسير فهي تعتمد مفهوم المحافظة على الطاقة الانتاجية	قابلية للتفسير فهي تعتمد مفهوم المحافظة على الطاقة الانتاجية ومفهوم المقدرة على التصفية والتلاؤم مع الظروف المستجدة
معيار التقييم: الملاءمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية	غير ملائمة تعتمد وحدة القياس النقدي الاسمية	خليط.غير ملائمة لقياس الدخل بوحدات النقد الاسمية، وملائمة لقياس المركز المالي وفق أسعار أسواق الدخول	خليط. غير ملائمة لقياس الدخل بوحدات النقد الاسمية. وملائمة لقياس قائمة المركز المالي وفق أسعار الخروج

تم بحمد الله

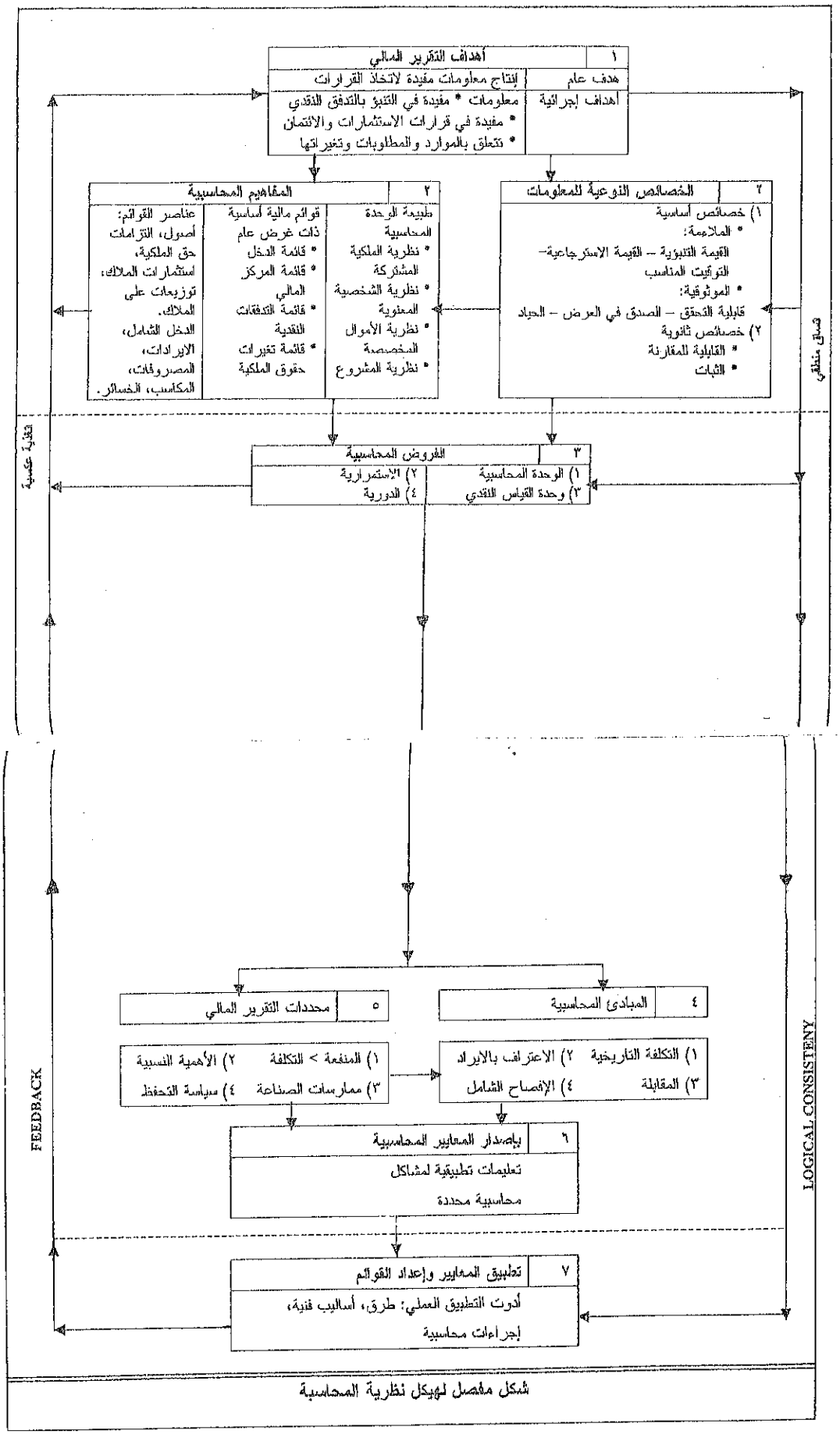
مراجع المحاضرات:

١. نظرية المحاسبة، أ.د. عباس مهدي الشيرازي، ذات السلاسل، الكويت ١٩٩٠.

٢. النموذج المحاسبي المعاصر (هيكل نظرية المحاسبة، دراسة معمقة في نظرية المحاسبة)، أ.د. رضوان حلوة حنان، دار وائل، عمان، ٢٠٠٣.

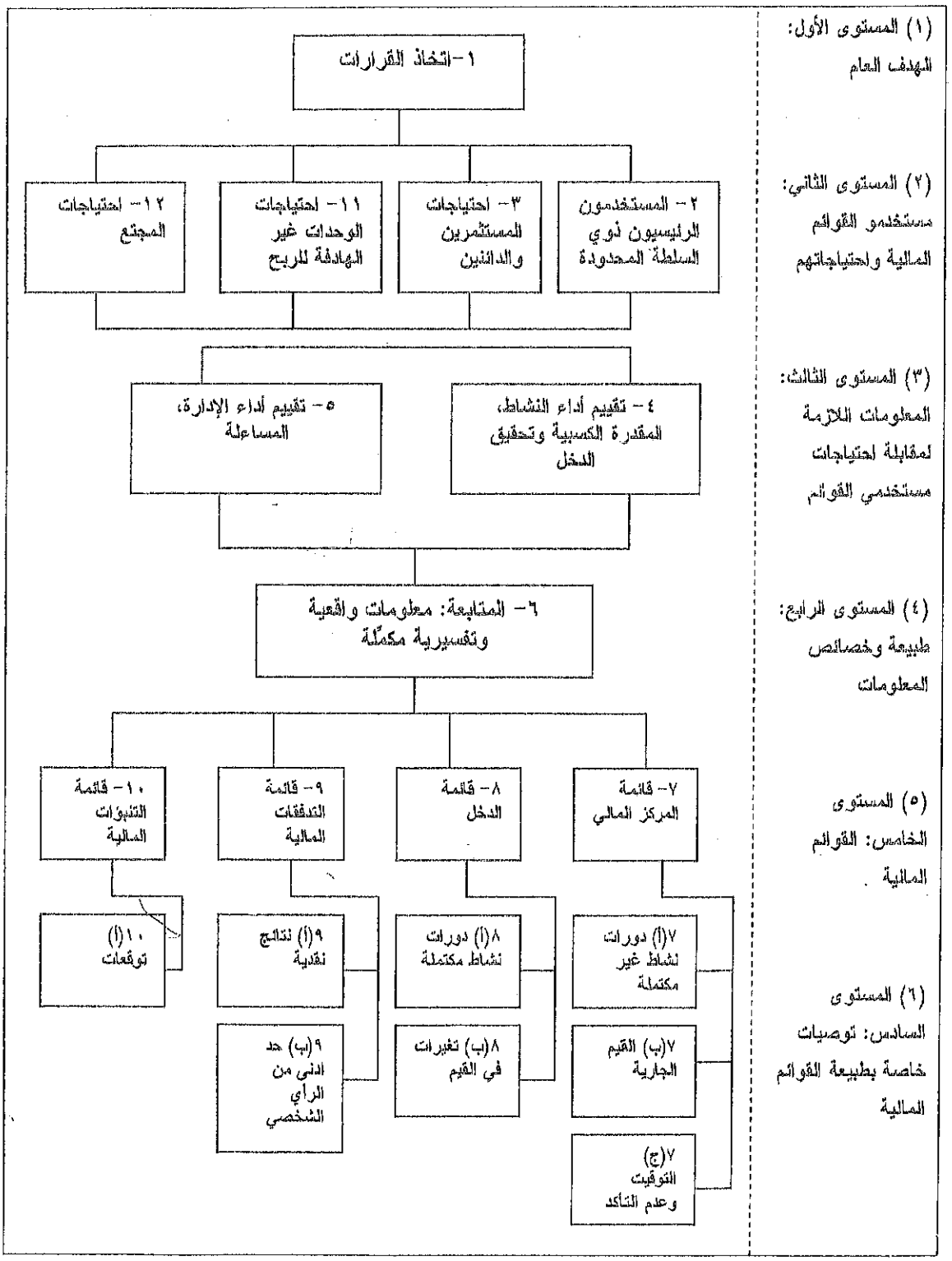
٣. بدائل القياس المحاسبي المعاصر، أ.د. رضوان حلوة حنان، دار وائل، عمان ٢٠٠٣.

٤. محاضرات غير منشورة لطلاب ماجستير محاسبة الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية - صنعاء، أ.د. مناضل السالم، ٢٠١٠.

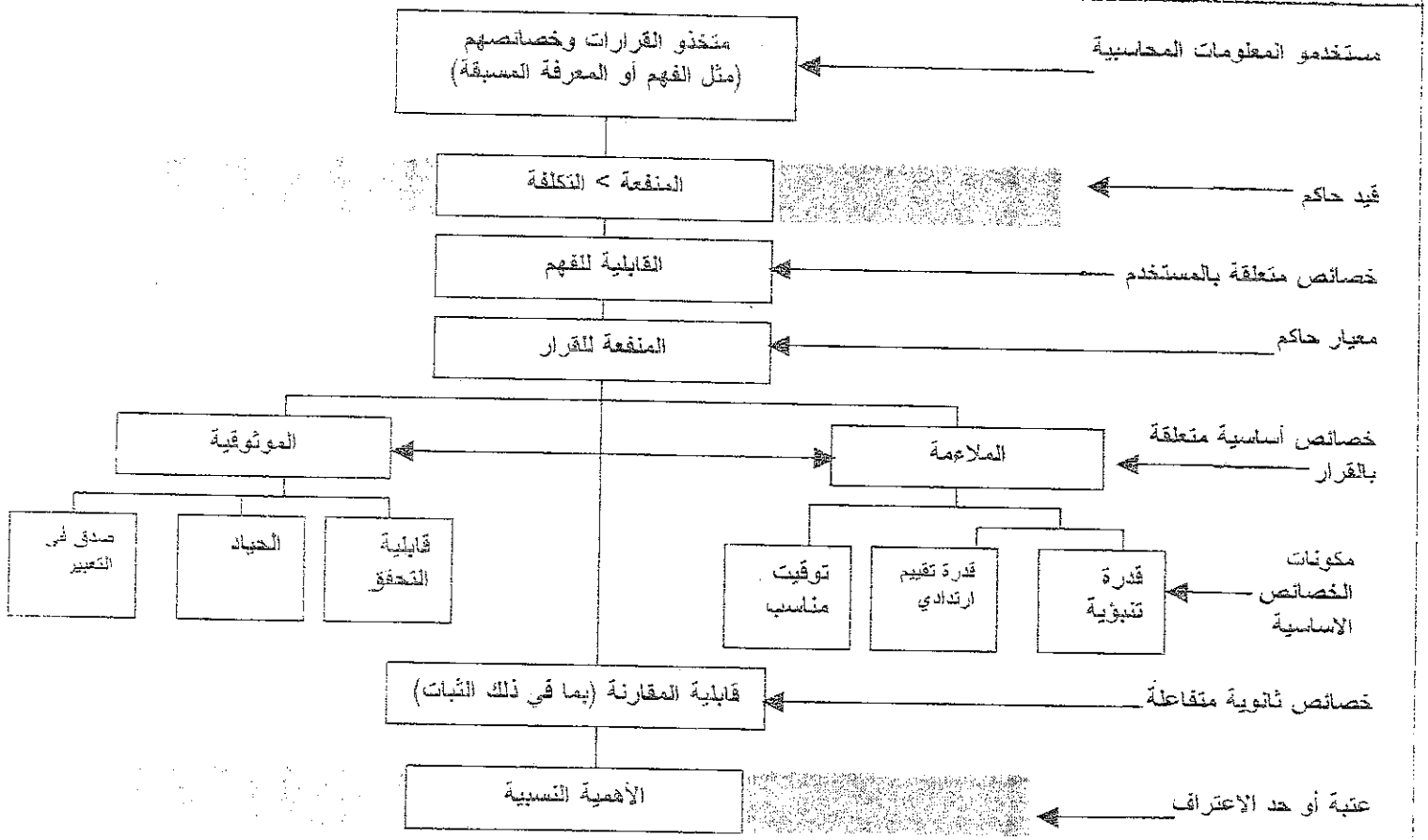


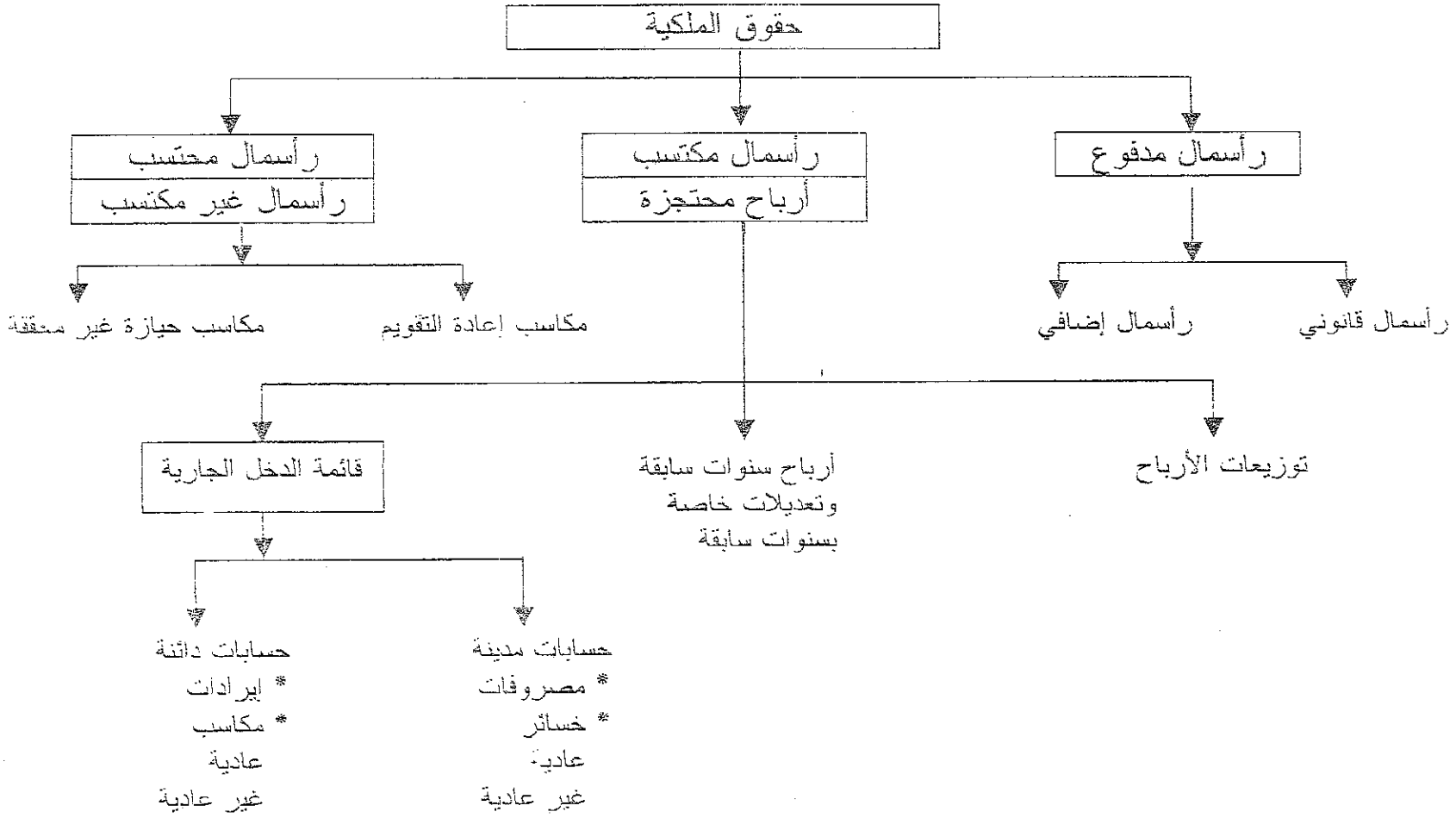
شكل مفصل لهيكل نظرية المحاسبة

الترتيب الهرمي لأهداف القوائم المالية وفق تقرير "تروبلود"



هرم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية





شجرة بنود حقوق الملكية

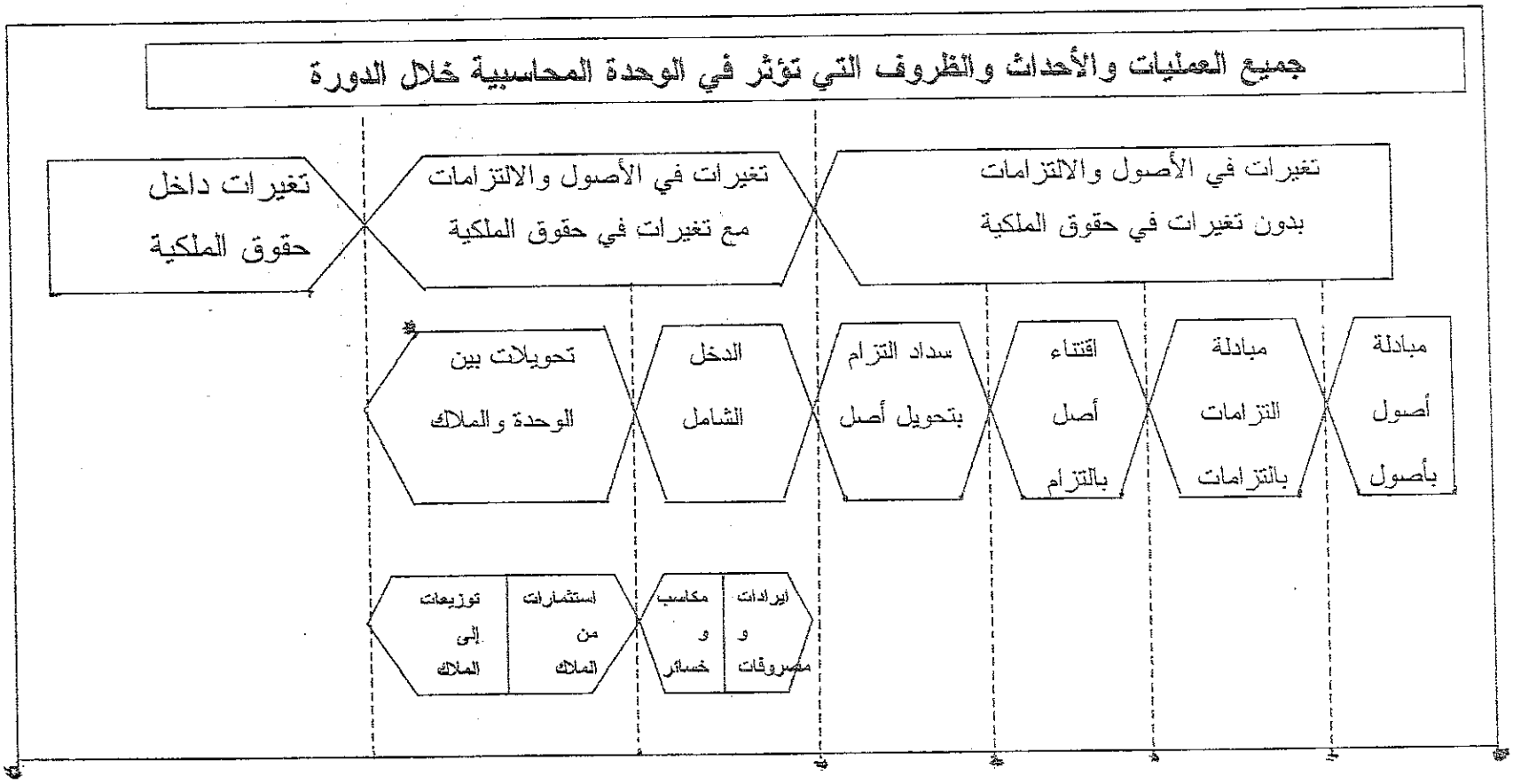
رأي	مفهوم الأصول	مفهوم الخصوم (الالتزامات)
لجنة المصطلحات المحاسبية AICPA ١٩٥٣	الأصول هي كل ما يتمثل في رصيد مدين يلزم ترحيله للدورة القادمة بعد اقفال الحسابات طبقاً للقواعد او المبادئ المتعارف عليها، وذلك باعتبار أن هذا الرصيد المدين المرحل يعبر عن قيمة معينة أو ممتلكات او مصروفات مؤجلة تخص دورات قادمة.	الخصوم هي كل ما يتمثل في رصيد دائن يلزم ترحيله للدورة القادمة بعد إقفال الحسابات طبقاً للقواعد أو المبادئ المتعارف عليها، ولا تقتصر هذه الأرصدة الدائنة على الالتزامات للدائنين وانما أيضا رأسمال الأسهم واي عناصر دائنة مؤجلة لدورات قادمة وتظهر في الميزانية الخاصة بالدورة الحالية
	يركز التعريفان السابقان على الاعتبارات القانونية واعتبارات تحديد الدخل، فالحسابات تقفل وفق القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. ويعكس تعريف الخصوم وجهة نظر الشخصية المعنوية، فالخصوم تشمل حقوق الملكية والالتزامات تجاه الغير.	
هيئة المبادئ المحاسبية AICPA ١٩٧٠	الأصول هي موارد اقتصادية للمشروع، تم الاعتراف بها وقياسها وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموما وتتضمن أيضا مصروفات مؤجلة معينة لا تعد موارد اقتصادية ولكن يعترف بها وتقاس وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.	الخصوم هي التزامات اقتصادية للمشروع، تم الاعتراف بها وقياسها وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، وتتضمن أيضا عناصر دائنة مؤجلة لا تعد التزامات اقتصادية ولكن يعترف بها وتقاس وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.
	ما زال التعريفان السابقان يركزان على التقيد بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، ولكنهما أكثر شمولية من تعريف لجنة المصطلحات، فهما لا يركزان على الاعتبارات القانونية فقط وإنما ينظر الى الخصوم على انها التزام بتقديم موارد اقتصادية.	
هيئة معايير المحاسبية المالية FASB عام ١٩٨٥	الأصول هي منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل وأن الوحدة قد اكتسبت حق الحصول على هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة أحداث أو عمليات تمت في الماضي.	الخصوم هي منافع اقتصادية متوقع التضحية بها مستقبلاً في شكل التزام قائم بالفعل على الوحدة بتحويل أصول أو تقديم خدمات لوحدة أو لوحدات أخرى وذلك نتيجة أحداث أو عمليات تمت في الماضي.
	يمثل التعريفان الأخيران تطوراً جذرياً في تحديد معنى الأصول والخصوم ويعدان من أكثر التعاريف شمولاً وتحديداً، فهما يستبعدان أي اعتبارات تتعلق بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، ويركزان على ثلاثة خصائص رئيسية يجب توافرها في الأصل أو الخصم: ١- وجود منافع اقتصادية مستقبلية بالنسبة للأصول أو وجود التزام حالي بتحمل تضحية اقتصادية مستقبلا بالنسبة للخصوم. ٢- قدرة الوحدة على التحكم في المنافع أو السيطرة عليها بالنسبة للأصول وارتباط الالتزام بالوحدة المحاسبية بالنسبة للخصوم. ٣- القدرة على التحكم أو السيطرة بالنسبة للأصول نتجت عن احداث او عمليات تمت فعلاً في الماضي، وكذلك التزام الوحدة بالنسبة للخصوم نتج عن احداث او عمليات تمت فعلاً في الماضي.	

رأي	مفهوم الإيرادات	مفهوم المصروفات
لجنة المصطلحات المحاسبية AICPA ١٩٥٥-١٩٥٧	تنتج الايرادات عن بيع السلع وتقديم الخدمات ويتم قياسها وفق ما يتحصله العملاء نظير تلك السلع والخدمات.	المصروفات هي جميع التكاليف المستنفذة والتي يمكن خصمها من إيرادات الدورة.
	يعكس التعريفان السابقان للإيرادات والمصروفات وجهة نظر قائمة الدخل. فالإيراد هو ناتج النشاط الانتاجي للوحدة المحاسبية، والمصروف هو التكلفة المستنفذة أي التي أصبحت "عديمة" الفائدة وبالتالي يمكن خصمها من الإيراد واقفالها في الحساب الختامي.	
هيئة المبادئ المحاسبية AICPA ١٩٧٠	الإيرادات هي الزيادة الاجمالية في الأصول أو النقص الاجمالي في الخصوم والناتجة عن القيام بنشاط موجه لتحقيق الأرباح، ويتم قياسها طبقا GAAP .	المصروفات هي النقص الاجمالي في الأصول أو الزيادة الاجمالية في الخصوم والناتجة عن القيام بنشاط موجه لتحقيق الأرباح، ويتم قياسها طبقا GAAP .
	يعكس التعريفان السابقان للإيرادات والمصروفات وجهة نظر قائمة المركز المالي، إذ تم تعريف الايراد والمصروف من زاوية تأثيرهما على عناصر الأصول والخصوم.	
هيئة معايير المحاسبة المالية FASB عام ١٩٨٥	الايرادات هي التدفقات الداخلة "INFLOWS" الى الوحدة أو أي زيادة في أصولها أو تسديد لالتزاماتها (أو كليهما معا) والتي تنشأ خلال الدورة عن إنتاج السلع أو بيعها وتأدية الخدمات او اية أنشطة أخرى ناجمة عن الأعمال الرئيسية المعتادة والمستمرة.	المصروفات هي التدفقات الخارجة "OUTFLOWS" من الوحدة أو أي نقص في أصولها أو زيادة في التزاماتها (أو كليهما معا) والتي تنشأ خلال الدورة من انتاج السلع او بيعها وتأدية الخدمات أو أية انشطة اخرى ناجمة عن الأعمال الرئيسية المعتادة والمستمرة.
	يعد التعريفان السابقان اكثر التعاريف شمولية من ناحيتين: (١) يجمع بين تحديد مصدر الايراد والمصروف (النشاط المعتاد) وبين تأثيره على عناصر الأصول والالتزامات (٢) لم يشر إلى الهدف من النشاط (ربحي أو غير ربحي)، وبذلك يعد صالحا للتطبيق في الوحدات التجارية الهادفة لتحقيق الأرباح والوحدات غير التجارية. وهذا هو التوجه الشامل لهيئة معايير المحاسبة المالية FASB .	

(٣) مفهوم الدخل الشامل:

يوضح الجدول التالي مفاهيم ثلاثة للدخل:

رأي	مفهوم الدخل الشامل
لجنة المصطلحات المحاسبية AICPA ١٩٥٥	الدخل أو الربح المحاسبي هو ذلك المقدار الناتج بعد أن نخصم من الايرادات او من الايرادات التشغيلية تكلفة البضاعة المباعة واية مصروفات أخرى وخسائر اخرى.
	يعكس التعريف السابق للدخل المحاسبي بوضوح وجهة نظر مقابلة إيرادات الدورة المالية بمصروفاتها، أي أنه يعتمد وجهة نظر قائمة الدخل.
لجنة المبادئ المحاسبية AICPA ١٩٧٠	صافي الدخل (صافي الخسارة) هو عبارة عن زيادة الإيرادات (نقصان الايرادات) عن المصروفات الخاصة بالدورة المحاسبية.
	يحافظ التعريف الثاني على وجهة نظر قائمة الدخل، فما زال يعتمد بوضوح على مبدأ مقابلة الايرادات بالمصروفات في تحديد صافي دخل الدورة.
هيئة معايير المحاسبة المالية FASB ١٩٨٥	الدخل الشامل "COMPREHENSIVE INCOME" هو التغير في حقوق الملكية (صافي الأصول) للوحدة خلال الدورة الناتج عن العمليات والأحداث والظروف التي ليس مصدرها الملاك أصحاب رأس المال. ويتضمن الدخل الشامل جميع التغيرات في حقوق الملكية خلال دورة محاسبية، ما عدا تلك التغيرات الناتجة عن استثمارات الملاك او التوزيعات لهم.
	يمثل تعريف هيئة المعايير FASB تحولاً صريحاً من وجهة نظر قائمة الدخل الى وجهة نظر قائمة المركز المالي بمراعاة جميع التغيرات في حقوق الملكية عدا تلك الخاصة بالملاك انفسهم. وتأخذ الهيئة بمفهوم الدخل الشامل، وهذا ما ينسجم مع تعريفها السابق للايرادات والمصروفات والمكاسب الخسائر.


جميع العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر في الوحدة المحاسبية خلال الدورة
تغيرات داخل حقوق الملكية
تغيرات في الأصول والالتزامات مع تغيرات في حقوق الملكية
تغيرات في الأصول والالتزامات بدون تغيرات في حقوق الملكية
تحويلات بين الوحدة والملاك
الدخل الشامل
سداد التزام بتحويل أصل
اقتناء أصل بالتزام
مبادلة التزامات بالتزامات
مبادلة أصول بأصول
توزيعات إلى الملاك
استثمارات من الملاك
مكاسب و خسائر
إيرادات و مصروفات
التغيرات في حقوق الملكية

الإفصاح المحاسبي الوقائي: المعلومات التي يحتاجها المستثمر العادي
رابعاً: تقرير مجلس الإدارة ووسائل إفصاح أخرى
* خطاب مجلس الإدارة
* تحليلات وتوقعات الادارة عن المستقبل
* أهداف الإدارة والاستثمارات المخططة
* الأوضاع الاقتصادية العامة
* الوضع التنافسي للوحدة المحاسبية
* تطور أسعار أسهم الوحدة المحاسبية في البورصة
* تقارير المحللين الماليين
* ...
المستوى الرابع
ثالثاً: التحليل وعقد المقارنات
تخضع لمعايير المحاسبة الدولية ومبادئ GAAP
* جداول تحليلية لاجماليات الأصول
* جداول تحليلية لاجماليات الالتزامات، مثل القروض
* قوائم مالية مقارنة:
– عن سنة سابقة
– مع متوسط أداء الصناعة
المستوى الثالث
ثانياً: تقرير مدقق الحسابات: القوائم المالية مع الملاحظات الهامشية
تخضع لمعايير التدقيق وإبداء الرأي حوالة عدالة إفصاح القوائم
عرض ملاحظات هامشية
* السياسات المحاسبية
* تغيير السياسات المحاسبية
* تغيير التقديرات المحاسبية
* تغيير طبيعة الوحدة المحاسبية
* الافصاح عن الأحداث المحتملة
* الإفصاح عن الارتباطات المالية
* الإفصاح عن الأحداث اللاحقة
* إفصاحات أخرى...
المستوى الثاني
أولاً: القوائم المالية الأربع
تخضع لمعايير الاعتراف والقياس المحاسبي
* قائمة الدخل
* قائمة المركز المالي
* قائمة تغيرات حقوق الملكية
* قائمة التدفقات النقدية
المستوى الأول