جامعة الفرات

كلية الاقتصاد بدير الزور

قسم المحاسبة


السنة الرابعة

# نظرية المحاسبة


الدكتور

عدنان البحادي

الدكتور

علي الفياض



جامعة الفرات

## نشأة المحاسبة وتطورها

عرف الإنسان المحاسبة منذ بدء الحضارة الإنسانية ، وتشير معظم الدراسات إلى أن أكثر الأنظمة المحاسبية القديمة تطوراً كان النظام الذي عرفه الفراعنة في مصر حيث كان المحاسب يستخدم سجلات كمية لإحصاء ثروات الملوك والقياصرة والفراعنة.

ومع نشوء وتطور الدولة الإسلامية (ما بعد عام 600 ميلادي) تطورت تطبيقات المحاسبة حيث أنشأت الدواوين والأجهزة التي تهتم بالمال العام ولعل أشهرها بيت المال الذي أنشأه الخليفة عمر بن الخطاب رضي الله عنه، وقد شهدت العصور الوسطى بدايات نظم محاسبية لحصر موجودات المزارع التي يمتلكها الإقطاعيون في إنكلترا وتسجيل نفقات تلك المزارع وإيراداتها.

وحتى بداية القرن العاشر الميلادي كانت السجلات المحاسبية بدائية لا تزيد عن كونها مذكرات يثبت فيه التجار ومقرضو الأموال معاملاتهم المالية الآجلة مع الغير بقصد إظهار ما يترتب على هذه المعاملات من حقوق والتزامات، أما العمليات النقدية فكان التاجر يخضعها لرقابته الشخصية دون الحاجة لتسجيلها وقد أطلق فيما بعدد على هذا الأسلوب في تسجيل المعاملات المالية مصطلح القيد المفرد.

ونشأة المحاسبة وتطورت نتيجة عوامل اقتصادية وقانونية مختلفة أدت إلى ظهور الحاجة إلى خدمات المحاسب التي تتمثل في تقديم المعلومات المالية إلى فئات متعددة.

فقد ظهرت الحاجة إلى المحاسبة في القرون الوسطى أي منذ القرن الرابع عشر نتيجة ظهور المعاملات التجارية واستخدام النقود كوسيلة لقياس قيم هذه المعاملات ، وكانت المشروعات الفردية تمثل الشكل القانوني السائد في ذلك الوقت، وكانت المحاسبة أداة لخدمة أصحاب المشروعات عن طريق تسجيل العمليات المالية العديدة في الدفاتر لحاجة صاحب المشروع إلى سجل منظم لجميع العمليات التي لا يستطيع أن يعيها بذاكرته والذي يساعده في قياس مسؤوليات الأشخاص القائمين بإدارة أمواله وفي تحديد علاقة المشروع بالغير ممن يتعاملون معه، وفي ظل هذه الظروف فإن المحاسبة المالية تهدف إلى تسجيل وتبويب العمليات المالية في مجموعة دفترية ثم استخراج نتيجة حركة الأموال من ربح أو خسارة في خلال فترة معينة وكذلك تحديد مراكز الأموال في نهاية هذه الفترة.

وفي أواخر القرن الثامن عشر ظهرت في الأفق علامات تطور جديد في المحاسبة نتيجة عوامل اقتصادية واجتماعية ، فظهور الثورة الصناعية أدت إلى تطور الوحدات الإنتاجية وإلى تكوين الشركات المساهمة للقيام باستثمار رؤوس الأموال الضخمة اللازمة للصناعة ، وقد تميزت هذه المشروعات بانفصال الملكية عن الإدارة وبالمسؤولية المحددة كما أدت إلى تعقد العملية الإنتاجية وزيادة استخدام عوامل الإنتاج وبالتالي إلى صعوبة وتعقد الوظيفة الإدارية ، ومع هذا التطور تغيرت النظرة إلى طبيعة وظيفة المحاسبة ولم تعد وسيلة لخدمة أهمية أصحاب المشروع فقط ، بل أصبحت أيضاً وسيلة لخدمة الإدارة عن طريق تقديم البيانات التفصيلية التي تساعد الإدارة في رسم السياسات المختلفة المتعلقة بأوجه نشاط المشروع والإشراف على تنفيذها والرقابة عليها، ويترتب على ذلك ظهور أهمية محاسبة التكاليف الفعلية والتي تهدف إلى تحديد تكلفة المنتج والرقابة على عناصر التكاليف وتقديم التقارير للمستويات الإدارية المختلفة لقياس مدى الكفاية في تحقيق الأهداف المطلوبة من قيام المشروع.

ومنذ أواخر القرن التاسع عشر وفي خلال القرن العشرين ومع زيادة حجم المشروعات وانتشار ظاهرة اندماج الشركات ، ومع زيادة تدخل الدولة في شؤون الإنتاج والاستهلاك ، ومع التقدم الكبير في الوسائل التكنولوجية وانتشار المخترعات الجديدة ومع زيادة المنافسة بين المشروعات المختلفة لتقديم السلع أو الخدمات لإشباع رغبات الأفراد اللانهائية والمحافظة على رأس المال ونموه ، والبحث الدائم عن الأسواق الجديدة ومع زيادة حاجة المستثمر الخارجي للبيانات المحاسبية من أجل توجيه أمواله نحو الاستثمارات المربحة ، ومع كل ذلك تطورت المحاسبة وزادت الحاجة إلى خدمات المحاسب وأصبحت المحاسبة وسيلة لقياس مدى كفاءة الإدارة وبالتالي وسيلة لخدمة المجتمع بصفه عامة ، وترتب على ذلك ظهور فروع متعددة ومختلفة من المحاسبة بقصد مد الإدارة بالبيانات التفصيلية التحليلية اللازمة لخدمة الإدارة من جهة ولقياس مدى كفايتها من جهة أخرى.

**تعريف المحاسبة:**

هي عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية (المالية) لوحدة ما بغرض تمكين مستخدمي هذه المعلومات من تكوين رأي مستنير واتخاذ القرارات اللازمة .

ويهتم علم المحاسبة بالبيانات والمعلومات المالية حيث يقوم المحاسب بجمع ومعالجة البيانات والمعلومات المالية بطرق فنية تمكن الآخرين من الاستفادة منها ويكون المنتج النهائي لعمل المحاسب هو التقارير المالية سواء كانت تقارير عامة أو تقارير خاصة..

- المستفيدون من المعلومات المحاسبية :

1. أصحاب المنشأة: سواء كانت المنشأة فردية ومنشأة أشخاص أو أموال أو لا تهدف إلى الربح وذلك لمعرفة أحوال المنشأة والتعرف على نشاطها أولاً بأول ..
2. إدارة المنشأة: حيث يصعب على إدارة المنشأة القيام بعملها بدون (توافر) وجود التقارير المالية التي يوفرها النظام المحاسبي.. ( ملاحظه : ليس بالضرورة أن يكون صاحب المنشأة هو مديرها ).
3. الدائنون: أهم مصادر تمويل المنشأة وهم في حاجة إلى معلومات وتقارير ماليه تمكنهم من التعرف على الوضع المالي للمنشأة..
4. المستثمرون: وهم من يريدون الاستثمار في مشروع قائم أو مشروع جديد ويحتاجون إلى معلومات ماليه يوفرها نظام المحاسبة وذلك لاتخاذ قرار الاستثمار.. ( حيث يحتاج المستثمر إلى معلومات ماليه لاتخاذ قرار الاستثمار سواء في مشروع قائم أم مشروع جديد .)
5. الجهات الحكومية (الدولة): حيث تحتاج المعلومات المالية لأسباب كثيرة أهمها:( حيث تعتبر الدولة احد المستفيدين من المعلومات المالية لأسباب كثيرة منها ) :
   1- مراقبة إيرادات الدولة المحصلة..
   2- متابعة مصروفات الدولة المنصرفة ..
6. الموظفون: حيث يهتم الموظف بالمعلومات المالية عن المنشأة التي يعمل بها حتى يطمئن على استمرار وظيفته وتحسن مركزه الوظيفي..
7. العملاء والموردون: حيث يحرص عملاء المنشأة على تتبع أحوال المنشآت التي يتعاملون معها حتى للاطمئنان على مصادر مشترياتهم واستمرارها كمورد لاحتياجاتهم. أما الموردون فإنهم يحتاجون للمعلومات للاطمئنان على مستحقاتهم لدى المنشأة.
8. عامة الناس: وهم من يتعامل مع المعلومات المالية لأي غرض بخلاف الفئات المذكورة أعلاه مثل مراكز الأبحاث والمكاتب الاستشارية.

**يتصف الفكر المحاسبي بخاصيتين هما:**

**❖ خاصية الاستمرار:**

يقصد بهذه الخاصية أن هناك مبادئ أو فروض أو مفاهيم أو بديهيات محاسبية ذات منفعة في الواقع العملي مما أدى إلى استقرارها واستمراريتها في التطبيق حتى اليوم على الرغم من أنها تعود إلى تاريخ نشأة المحاسبة ، وبالتالي تعتبر مقبولة بحكم العادة أو الممارسة حيث يطلق عليها المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ( GAAP ).

إن خاصية الاستمرارية تتميز بجوانب إيجابية وسلبية ، فالجوانب الإيجابية لهذه الخاصة تتمثل في الحفاظ على تراكم الخبرات وازدياد النمو المعرفي في مجالات المحاسبة وأساليبها وفنياتها التطبيقية.

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

**❖ خاصية التغيير:**

يقصد بها أن المحاسبة تستجيب للتغيرات الاقتصادية والاجتماعية باعتبارها من العلوم الاجتماعية.

وهي تجسيد لديناميكية المحاسبة والقدرة على مواكبة التطور الذي تشهده بيئة الأعمال الاقتصادية والاجتماعية إلا أن التغيير يتميز بالبطيء الشديد والمتحفظ لأن التغيير في المحاسبة لا يتم إلا بعد التأكد من ضرورته وجدواه بشكل قاطع ، فليس غريباً أن يستغرق استيعاب ظاهرة معينة كظاهرة التضخم عقدين من الزمن على الرغم مما تفرضه التطورات الجذرية في المناخ الاقتصادي والاجتماعي الذي تعمل فيه المحاسبة من ضرورات التغيير ، وفعلاً نجد أن كثيراً من الأفكار والأساليب المحاسبية المتداولة حالياً لم تكن معروفة لدى المجتمع من قبل ، وهو ما يفسر لنا التطورات التي يتوقع حدوثها على النموذج المحاسبي في المستقبل .

**مراحل تطور الفكر المحاسبي:**

بناء على الاستعراض التاريخي لمفهوم وماهية العملية المحاسبية تم تقسيم التطور الوظيفي للمحاسبة إلى أربع مراحل **هي**:

**المرحلة الأولى:** مرحلة تكوين وتطوير الجانب الفني.

**المرحلة الثانية:** مرحلة الاهتمام بالمحاسبة مهنياً وأكاديمياً.

**المرحلة الثالثة:** مرحلة ظهور المحاسبة الإدارية والاهتمام بالمحاسبة كنظام للمعلومات.

**المرحلة الرابعة:** مرحلة المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.

**المرحلة الأولى – مرحلة تكوين وتطوير الجانب الفني:**

إن المحاسبة هي نوع من الفن التطبيقي وطبقاً لوجهة النظر هذه لا ينظر إلى المحاسبة على أن لها إطاراً فكرياً خاصاً أو نظرية قائمة بذاتها، وإنما هي مجرد حرفة تستمد فكرها من فروع المعرفة الأخرى مثل الاقتصاد والتمويل وغيرها من حقول الدراسة المتصل.

في بداية القرن الرابع عشر حدث تطوران مُهمان في عالم التجارة تركا آثاراً كبيرة على الوظيفة المحاسبية :

**أولهما:** ازدياد العمليات الآجلة في المعاملات التجارية لدرجة لم يعد يستوعب متطلباتها أسلوب القيد المفرد.

**ثانيهما:** انتشار الفروع والوكالات البعيدة عن مراكزها الرئيسية مما جعل للعملية المالية أثراً مزدوجاً لا يمكن التعبير عنه محاسبياً بواسطة القيد المفرد .

وبظهور نظرية القيد المزدوج أصبح لدى المحاسب مجموعة من المعايير والأسس والقواعد التي تنظم وتضبط عملية الإثبات المحاسبي في السجلات والدفاتر. وقد اعتمد القيد المزدوج في التطبيق العملي في هذه المرحلة على مجموعة من القواعد والأسس المحاسبية منها:

- نظرية حقوق الملكية.
- نظرية تشخيص الحسابات.

إن أساس الملكية نشأ لإيجاد تبرير منطقي للقيد المزدوج وذلك في أواخر القرن التاسع عشر وأوائل القرن العشرين.

ففي ظل هذا الأساس فإن المالك يمثل ثقل التوازن اللازم لمعادلة القيد المزدوج، فالأصول تمثل الأشياء المملوكة للمالك والفوائد التي تعود عليه، والالتزامات تمثل مديونية المالك وحقوق الغير عليه وبهذا فإن المالك يعتبر محور الاهتمام في المعادلة المحاسبية التالية التي قامت عليها نظرية حقوق الملكية:

مجموع الأصول – مجموع الالتزامات = حقوق الملكية

حيث أن حقوق الملكية تمثل صافي قيمة الأعمال بالنسبة إلى المالك، فهي تزيد عن طريق الإيرادات وتنخفض عن طريق المصروفات أي أن صافي الدخل هو زيادة الإيرادات عن المصروفات ونظراً لأن الدخل يمثل الزيادة في ثروة المالك فإنه يضاف مباشرة إلى رأس مال المالك، وبهذا فإن مفهوم الدخل الشامل أكثر ما يتوافق مع نظرية حقوق الملكية، نظراً لأن صافي الدخل يتضمن جميع العناصر التي تؤثر على الملكية خلال الفترة ماعدا التوزيعات والمسحوبات التي يقوم بها المالك، بالإضافة إلى العمليات الرأسمالية من زيادة أو نقص في رأس المال، و**نظرية حقوق الملكية** لا تهتم مطلقاً بكيفية حساب صافي الدخل، وإنما تركز فقط على طبيعة التغير في ملكية المالك من خلال زيادة أو نقص في ثروة المالك.

أما **نظرية تشخيص الحسابات** فقد مرت بثلاث مراحل متعاقبة:

- **المرحلة الأولى**: كان ينظر إلى الحسابات على أنها تمثل بشكل مجازي شخصاً طبيعياً من حيث قدرته على الأخذ والعطاء.
- **المرحلة الثانية**: كان ينظر إلى الحسابات على أنها جزء من شخصية المالك مثلاً يقال بضاعة فلان، قرض فلان.
- **المرحلة الثالثة**: أصبح ينظر إلى الحساب على أنه يمثل كائناً يقوم باستلام وتسليم قيم المعاملات نيابة عن المالك، أي أنه يمثل شخصية معنوية مستقلة قادر على الأخذ والعطاء.

وبهذا فقد تم تبويب الحسابات وفق نظرية تشخيص الحسابات إلى قسمين:

1. حسابات اسمية.
2. حسابات حقيقية.

وبالتدريج أصبحت قواعد القيد المزدوج تمثل منهجاً متماسكاً يعتمد على المعادلات التالية:

**حقوق الملكية = الأصول – الالتزامات**

**الأصول = الالتزامات + حقوق الملكية**

**الأرصدة في نهاية الفترة = الأرصدة في بداية الفترة #∃ ± التدفقات خلال الفترة**

من المعادلات السابقة نلاحظ أن الفرق بين الأصول والالتزامات تمثل حقوق المالك، وإن عناصر الإيرادات والمصروفات كان ينظر لها أنها عوامل تؤدي إلى حدوث تغيرات في حقوق الملكية، في الإيجاب (الزيادة) من خلال الإيرادات وفي السلب (النقص) من خلال المصروفات وبدون أن تظهر في حسابات الوحدة المحاسبية بشكل مباشر.

نلاحظ مما سبق أن هذه المرحلة من تطور الفكر المحاسبي كان الاهتمام متجهاً ومنصباً على المالك وعلى الحسابات التي يستطيع المالك من خلالها الاطمئنان إلى وضعه المالي. وبالتالي كان دور المحاسب في هذه الفترة مجرد مؤرخ مالي لصاحب الوحدة المحاسبية ولإخلاء مسؤوليته تجاه موكله.

ونتيجة لهذا فقد احتلت قائمة المركز المالي المرتبة الأولى، لأنه لم يكون هنالك حاجة إلى قائمة الدخل، وليس إلى بيان أسباب التغيرات في حقوق ملكيته. وكان في هذه المرحلة من تطور الفكر المحاسبي يكتفي بتحديد نتائج الأعمال عن طريق ما يسمى بمدخل الميزانيات والذي يقوم على المقارنة بين صافي الأصول في آخر وأول الفترة أو عن طريق التغير في حقوق الملكية بين أول وأخر الفترة المحاسبية.

ومع ظهور الشركات المساهمة وانفصال الملكية عن الإدارة وتشعب الأعمال والحاجة إلى بيان عوامل وأسباب نجاح الوحدة وتحقيق أهدافها، ظهرت الحاجة إلى قائمة الدخل، والتي فرضت إضافة مجموعة ثالثة من الحسابات، سميت بالحسابات الشخصية (حسابات النتيجة) والتي قسمت إلى مجموعتين:

- حسابات شخصية مدينة، وتمثل التدفقات السلبية للوحدة (المصروفات).
- حسابات شخصية دائنة، وتمثل التدفقات الإيجابية للوحدة (الإيرادات).

وتم استبدال نظرية تشخيص الحسابات بنظرية أخرى عرفت بنظرية العمليات ولتحقيق نظرية العمليات في المعاملات والأحداث والظروف التي تحدث في البيئة المحاسبية كان لا بد من استخدام أساس قياس توفر مؤشرات أفضل عن طبيعة ومقدرة الوحدة المحاسبية في تحقيق التدفقات الايجابية لأصحاب رأس المال وكان هذا بفضل استخدام أساس الاستحقاق في إثبات المعاملات بمجرد تحقيقها وليس بالضرورة عند تحصيلها أو دفعها فعلاً.

ونتيجة لظهور نظرية العمليات أصبحت معادلة الميزانية على النحو الآتي:

**الأصول + المصروفات = الخصوم + الإيرادات + رأس المال**

ويمكن تفسير قائمة التغير في عنصر المركز المالي على النحو التالي :

**Δ الأصول = Δ الخصوم + Δ رأس المال**

إن جوهر هذه المرحلة تمثل في تكوين الإجراءات والأدوات المحاسبية وفي مقدمتها القيد المزدوج الذي كان له الأثر في تطوير ونمو الوحدات بمختلف أشكالها وأغراضها ويطرح (سومبارت) السببين التاليين لمساهمة القيد المزدوج في نمو الوحدة التجارية الرأسمالية.

1- تسمح محاسبة القيد المزدوج بفصل المالكين عن الوحدة التجارية مما يسهل في نمو الشركة المساهمة التي تمثل أهم الوحدات التجارية في الاقتصاد الرأسمالي حيث جعلت المساءلة أمام عدد كبير من المالكين أكثر سهولة.

2- تسمح محاسبة القيد المزدوج بتجسيد أو تمثيل كامل لتدفق رأس المال من خلال الوحدة التجارية: من حساب رأس المال (الاستثمار) إلى الحسابات الشخصية الممثلة لعدد كبير من الصفقات إلى حساب الربح والخسارة ومرة ثانية إلى حساب رأس المال.

حيث يرى العديد من الباحثين أن القيد المزدوج متصل بالفكرة الرأسمالية وقوتها، فالرأسمالية قوة دافعة تدفع الأفراد لإنشاء كينونة الأعمال بقصد جني الأرباح.

ويمكن عرض الجدول التالي الذي يبين أوجه المقارنة بين نظرية الملكية ونظرية الشخصية الاعتبارية المستقلة ونظرية الأموال المخصصة:

| وجه المقارنة | نظرية الملكية | نظرية الشخصية الاعتبارية المستقلة | نظرية الأموال المخصصة |
|---|---|---|---|
| **تاريخ الظهور** | مع ظهور المنشآت الفردية وشركات الأشخاص في القرن التاسع عشر | مع ظهور شركات الأموال وخاصة المساهمة أوائل القرن العشرين | مع ظهور الدولة أو الحكومة |
| **أساس قيام النظرية** | اندماج الشركة في شخصية أصحابها وتلائم شركات الأشخاص | انفصال الشركة عن أصحابها وتلائم شركات الأموال | تخصيص اعتمادات أو طاقات أو إمكانيات أو موارد للصرف على أوجه النشاط المحدودة وتلائم الوحدات الإدارية الحكومية مثل الموازنة العامة للدولة |
| **تفسير الأصول** | ملك أصحاب المنشأة | ملك للمنشأة | مجموعة الاعتمادات المخصصة للصرف في أوجه نشاط معين |
| **تفسير الخصوم (الالتزامات)** | التزام على أصحاب المنشأة تجاه الغير | الالتزام على المنشأة تجاه الغير | لا يوجد التزام (الأصول = الخصوم) (الاعتمادات = اللوائح المحددة لصرف هذه الاعتمادات) |
| **تفسير الإيرادات** | عوامل زيادة في حقوق الملكية | مقابل تقديم السلع والخدمات للغير | تدفقات نقدية داخلة |
| **تفسير المصروفات** | عوامل نقص في حقوق الملكية | مقابل الحصول على السلع والخدمات من الغير | تدفقات نقدية خارجة |
| **تفسير الأرباح والخسائر** | الفرق بين حقوق الملكية في آخر المدة عن أول المدة | الفرق بين الإيرادات والمصروفات | لا يوجد ربح |
| **معادلة المركز المالي** | حقوق الملكية = الأصول – الخصوم | الأصول = الخصوم + حقوق الملكية | الأصول = الخصوم |

معادلة الميزانية:

**الأصول + المصروفات = الخصوم + الإيرادات + رأس المال**

**المرحلة الثانية : الاهتمام بالمحاسبة مهنياً وأكاديمياً :**

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

- ظهور الثورة الصناعية ، وما تطلبه ذلك من كبر واتساع مجال عمل الشركات والحاجة إلى التمويل مما استدعى تطوير المبادئ والقواعد المحاسبية لتلبي حاجات الدائنين وضمان المحافظة على رأس المال ، وعدم إجراء توزيعات منه .
- ظهور الشركات المساهمة ، وما تطلبه ذلك من ضرورة تجميع رؤوس الأموال وضمان استمرارية عمل الشركات من ناحية ، والتحول نحو فصل الملكية عن الإدارة ، الأمر الذي أدى إلى بروز مفهوم أو فرض الاستمرارية وفرض الشخصية المعنوية المستقلة ، وقد كان لهذه الخاصية الأخيرة أثر كبير على المحاسبة ، حيث ظهر أهمية الدور المحاسبي في تقييم الإدارة ونتائج أعمالها من خلال إعداد قائمة الدخل والتي أصبحت تأخذ الأهمية بدلاً من قائمة المركز المالي ، مع البدء في استخدام مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات . كما كان لانتشار تلك الشركات أثر كبيراً في تدخل الدولة لضمان حد أدنى من الإفصاح للأطراف الخارجية ، وما يتطلبه ذلك من ضرورة مراجعة القوائم المالية من مثل مراجع خارجي مستقل ، وفعلاً بدأ ظهور الجمعيات المهنية وكان أولها جمعية المحاسبين في اسكتلندا عام 1854 ، ثم مجمع المحاسبين والمراجعين بإنجلترا وويلز عام 1880 ، ثم جمعية المحاسبين الأمريكيين عام 1887 .
- فرض ضرائب الدخل على الأفراد والشركات ، وما تطلبه ذلك من اتساع الطلب على خدمات المحاسبين باعتباره المحتكر لوظيفة إنتاج المعلومات المالية سواء داخل المنشأة أم خارجها .
- ظهور شركات المنافع العامة ، كشركات الكهرباء ، والهاتف ، والنقل مما أدى إلى ظهور مفاهيم الاستهلاك للأصول الثابتة التي تملكها تلك الشركات وظهور مشاكل الشهرة وتصنيف حقوق الأقلية في تلك الشركات بعد عمليات الدمج التي تعرضت لها .

وبناءً على هذه المرحلة يلاحظ أن التطور قد أصبح واضحاً في المجال المهني ، وأهمية تأسيسها على مجموعة من القيم المقبولة اجتماعياً مثل الحياد وعدم التحيز ، الصدق في التعبير ، الموضوعية في القياس ، عدالة القوائم المالية ، الإفصاح الكافي وهو ما يعرف بالمدخل الأخلاقي للمهنة والخطوة الهامة في بناء نظرية المحاسبة وبصفة خاصة في تحديد المبادئ والقواعد المحاسبية اللازمة لتحقيقها .

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

**المرحلة الثالثة : ظهور المحاسبة الإدارية و الاهتمام بالمحاسبة كنظام للمعلومات**

ظهرت المحاسبة الإدارية وتم استخدامها كنظام للمعلومات ، وقد كان هذا التطور استجابة طبيعية لانتشار الفكر الخاص بمدرسة الإدارة العلمية التي تنادي بشعار "ما لا يمكن قياسه لا يمكن إدارته " "What cannot be measured, Cannot be managed"

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

استمرت مسيرة تطوير الدور المحاسبي صوب الاهتمامات الإدارية عن طريق الاستعانة بفروع المعرفة الأخرى ، مما أثر على اتجاهات المحاسبة المالية ووظيفة إنتاج المعلومات وأصبحت نظاماً للمعلومات يبدأ طرفه الأول بالبيئة المحيطة (المدخلات) ، حيث يتم التعامل مع ظواهر اقتصادية واجتماعية متنوعة ومتشابكة (أحداث محاسبية) ، أما الطرف الأخر (المخرجات) فهو أيضاً بالغ الخطورة بالنسبة للنظام المحاسبي حيث تتعدد اتجاهات المعلومات المطلوبة وما يترتب عليه من تعدد الأهداف التي يجب أن تقدمها القوائم المالية.

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

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

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

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

**المرحلة الرابعة :- المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية :**

وتعتبر المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية أحدث مراحل التطور المحاسبي ، فمن المعروف أن نتائج عمال الوحدة المحاسبية يؤثر في مصالح فئات عديدة أهمها المستثمرين الحالين والمرتقبين ، الإدارة ، المقترضين الحاليين والمرتقبين ، الجهات الحكومية ، العاملين في الوحدة المحاسبية ، العملاء ، الموردين ، ونظراً لاحتمال تعارض مصالح هذه الفئات ، فإن الاتجاه هو ضرورة التزام المحاسب بوجهة النظر الاجتماعية أي أن تنحو التقارير منهجاً شمولياً ، تغطي احتياجات كافة فئات المجتمع دون تغليب وجهة نظر فئة على أخرى وحتى لا تتأثر عدالة توزيع المنافع من تلك التقارير ويكون الأثر النهائي في صالح المجتمع بكامل فئاته وهو ما يعرف بمدخل الرفاهية الاجتماعية في بناء نظرية المحاسبة .

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

**ومن دراسة التطور التاريخي للمحاسبة نستطيع أن نحدد بعض الحقائق المتعلقة بنشأة المحاسبة وتطورها:**

1- المحاسبة وليدة ظروف اقتصادية وقانونية واجتماعية، ولقد تطورت مع تطور الحاجة إلى المعلومات المحاسبية لخدمة فئات متعددة.

2- المحاسبة وسيلة وليست هدفاً ولقد تطورت هذه الوسيلة في مراحل متعددة، فمنها وسيلة لخدمة الإدارة إلى وسيلة لخدمة المجتمع.

**ويجدر الإشارة هنا** أن كل مرحلة من هذه المراحل ليست بديلة وكل منها لا تحل محل الأخرى التي تسبقها ولكنها في رأيي مراحل مكملة لبعضها البعض وتؤدي إلى زيادة مسؤولية المحاسب فعليه أن يقدم المعلومات اللازمة في الوقت والقالب المناسب لكل فئة من الفئات التي تحتاج إليها.

3- أن تطور المحاسبة مع تطور الظروف الاقتصادية والاجتماعية أدى إلى ظهور فروع متعددة فمن المحاسبة المالية إلى المحاسبة الإدارية بفروعها المختلفة إلى المحاسبة الاجتماعية وكل من هذه الفروع يخدم فئة من الفئات التي تحتاج إلى المعلومات المحاسبية.

**انتهت المحاضرة الأولى .....**

**المحاضرة الثانية**

# مقومات نظرية المحاسبة وعناصرها

## أولاً: العلم وعلاقته بمهنة المحاسبة

يسعى المحاسبون إلى إيجاد إطار فكري وعلمي للواقع المحاسبي من خلال وضع نظرية متكاملة للمحاسبة، وبالتالي الارتقاء بالمحاسبة من الجانب الفني إلى العلم الذي يستند إلى القرائن والدلائل المنطقية ويمكن عرض خصائص العلم ومدى اتساقها مع المحاسبة كما يلي:

1- العلم وثيق الصلة بالمجتمع يؤثر فيه ويتأثر به:

يوجد اتفاق بين الباحثين والمحاسبين بأن المحاسبة تعمل بمفاهيمها ووسائلها على تحديد الدخل المحاسبي وتحديد الوعاء الضريبي، وتستخدم المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية ومن ناحية أخرى فالمحاسبة تؤثر وتتأثر بالمجتمع من خلال التقارير والقوائم المالية التي تفصح عنها حيث يؤثر ويتأثر التطبيق المحاسبي بالقوانين المختلفة مثل قانون الضرائب وقانون الشركات.

2- حقائق العلم قابلة للتعديل والتغيير:

إن المحاسبة مثلها مثل بقية العلوم الاجتماعية تتغير حقائقها بظهور حقائق واتجاهات جديدة نتيجة ظروف اقتصادية واجتماعية وسياسية، حيث أن تطور الفكر المحاسبي اتسم بخاصيتين هما الاستمرارية والتغيير.

3- يتميز العلم بخاصيتي الثقة والثبات:

تنطبق خاصيتي الثقة والثبات على المحاسبة إلى حد كبير، إلا أنه يوجد العديد من المتغيرات البيئية التي تؤدي إلى عدم انطباق صفة الثقة والثبات على البيانات المحاسبية، وكذلك ارتكاز البيانات المحاسبية على التقدير الشخصي للمحاسب يؤدي إلى خروج البيانات المحاسبية عن خاصيتي الثقة والثبات.

## ثانياً: التطور التاريخي لدراسات الفكر المحاسبي

تناول قضية الكشف عن ماهية الفكر المحاسبي ثلاث مدارس هي:

1- المدرسة الفنية: يتم النظر إلى المحاسبة على أنها مجرد تطبيقات لفنون وممارسات المحاسبين دون الاسترشاد بالمبادئ والأسس والأصول العلمية، إذ ركزت هذه المدرسة على الجانب العملي والتطبيقي لتسجيل الأحداث الاقتصادية والمعاملات المالية، وقد لاقت قبولاً في بداية ظهور المحاسبة حيث كان حجم المشروعات صغيراً يملكها أفراداً، إلا أن ظهور نظام القيد المزدوج وازدياد العمليات الآجلة وانفصال الملكية عن الإدارة أدى إلى وجود قصور بالمحاسبة مما دعا إلى ظهور المدرسة العلمية.

2- المدرسة العلمية: يتمثل جوهر هذه المدرسة في اعتبار المحاسبة علماً له مبادئ وأسس علمية وفلسفية نظرية ومجال ومنهج بحث علمي كباقي العلوم، وقد عالجت هذه المدرسة أوجه القصور في المدرسة الفنية ولكنها لا تخلو من العيوب كنظرتها إلى المحاسبة كعلم مجرد فقط.

3- المدرسة الحديثة: ترى المدرسة الحديثة أن المحاسبة هي علم وفن في وقت واحد ، حيث أن المحاسبة هي أحد العلوم الاجتماعية لها أحكامها وأصولها، كما أنها فن من الفنون يعتمد على طريقة فنية للتسجيل المحاسبي للأحداث الاقتصادية والمعاملات المالية، وهذا الرأي يمكن أن يكون محل إجماع بين المهتمين بالعمليات المحاسبية، وأن المعالجة المحاسبية لها مجالاً يتعارض مع الأصول والمبادئ العملية والقواعد الأساسية في المحاسبة طبقاً لآراء وأفكار ومعالجات كل محاسب مثلاً اهتلاك الأصول الثابتة.

ومن خلال ما تقدم فإنه ينظر إلى المحاسبة بأنها:

1- علم ضمن العلوم الاجتماعية يمتاز بمعرفة مصنفة لها مادتها العلمية التي أمكن الوصول إليها عن طريق الدراسة والخبرة معاً عبر مراحل مختلفة من الزمن، ولكونها استوفت إلى حد ما شروط العلم.

2- مهنة منظمة تختص بتسجيل وتبويب وتلخيص الأحداث الاقتصادية بصورة يمكن أن تستفيد منها الجهات التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالوحدة الاقتصادية. وبالتالي فإنها تعد فناً نظراً لاهتمام وتركيز المحاسب على الجانب التطبيقي وما يرتبط به من تصميم أنظمة محاسبية تعتمد بشكل كبير على العديد من المتغيرات البيئية التي لا يمكن قياسها كمياً بشكل دقيق من جهة ولتأثير التقدير الشخصي لمصمم النظام المحاسبي على قناعته بإجراءات محاسبية معينة من جهة أخرى.

ومن خلال عرض المدارس التي اهتمت بتطور الفكر المحاسبي يلاحظ وجود علاقة قوية بين النظرية والتطبيق العملي للمحاسبة، حيث أن النظرية تقدم حلول لمشاكل عملية، كما أن عرض المشاكل ذاتها ودراستها يساهم بقدر كبير في تطوير النظرية ، فالنظرية بدون تطبيق تبقى صماء كما أن التطبيق بدون استرشاد بأساس فلسفي ومنطقي يسير بشكل أعمى.

## ثالثاً: الإطار الفكري المحاسبي

يقوم **الإطار الفكري المحاسبي** في الوقت الحالي على مجموعة من الفروض والمفاهيم والمبادئ التي تحكم عمليات القياس والتسجيل والتلخيص والتوصيل ، ومن أمثلة ذلك "مفهوم الوحدة المحاسبية وفرض وحدة القياس النقدي ، ومبدأ الاستمرار، ومبدأ التكلفة ، ومفهوم التحقق ، ومبدأ الثبات وسياسة الحيطة والحذر ، وقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل ، وأساس الاستحقاق ، والأساس النقدي والأهمية النسبية ، ومبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، وفرض الدورية ، ونظام القيد المزدوج وفرض ثبات القوة الشرائية للنقود ، ومبدأ الموضوعية.

ويلاحظ على ما سبق اختلاف المسميات المعطاة لهذه المكونات (فرض ، مبدأ ، مفهوم ، قاعدة سياسة ، معيار.. الخ ) ، والحقيقة أنه ليس هناك مسمى واحد متفق عليه بين المحاسبين لأي من الأفكار السابقة ، فمثلاً القيد المزدوج يطلق عليه مبدأ أو نظرية أو طريقة ، كما أن هناك اختلافات تحديد المقصود من بعض المفاهيم ، فمثلاً مفهوم الاستمرارية يعرفه البعض على أن الوحدة المحاسبية سوف تبقى في مزاولة نشاطها إلى ما لا نهاية ، في حين يرى البعض أن المقصود به هو أن حياة المنشأة

أطول من حياة أي أصل تمتلكه المنشأة ، وهناك تفسير ثالث وهو استمرار نمط الملكية القائم لرأس المال أو التنظيم الإداري والشكل القانوني للمنشأة .

وكما أن هناك اتفاق بين المحاسبين على إعداد تقارير دورية ولكنهم يختلفون حول الفترة المحاسبية ، وكذلك مواعيد التقارير المرحلية ، كذلك هناك من يرى أن الدورية تتطلب الاعتراف بالمقدمات والمستحقات في حين نجد هناك منشآت تعد تقاريرها على الأساس النقدي أو على مزيج من أساس الاستحقاق والأساس النقدي ، كذلك هناك العديد من المفاهيم ضمن الإطار الفكري الحالي للمحاسبة غير محددة المعنى وقد لا تعدو كونها في وضعها الحالي مجرد بديهيات ومن أمثلتها (الأهمية النسبية ، الثبات ، الإفصاح ، تغليب الجوهر على الشكل).

وكذلك يلاحظ أن هناك تعارضاً بين سياسة الحيطة والحذر وبين استخدام التكلفة كأساس لتقويم الأصول الثابتة ، فطبقاً لمبدأ الاستمرارية تظهر الأصول الثابتة على أساس التكلفة والتي قد تزيد عن قيمتها البيعية خاصة بالنسبة للأصول المتخصصة ، وهو يتعارض مع مبدأ الحيطة والحذر ، كما أن هناك عدم اتساق منطقي بين فرض ثبات القوة الشرائية للنقود وبين فائدة المعلومات المحاسبية مما يؤدي إلى فقدان الثقة في جدوى وفاعلية القوائم المالية .

ومن ناحية أخرى نجد أن من أخطر الانتقادات التي وجهت للمحاسبة هو عدم توفر معالجات موحدة للكثير من الأحداث المحاسبية المتشابهة ، ومن أمثلة ذلك تعدد المعالجات للمخزون السلعي كسياسة الوارد أولاً صادر أولاً ، الوارد أخيراً صادر أولاً ، المتوسط المرجح .

وفي مجال الإيرادات هل يتبع أساس الإنتاج ، أساس البيع ، أساس التحصيل ، وفي مجال الربح هل يتبع أساس الربح الشامل ، أساس ربح النشاط الجاري ، الربح بعد خصم الضرائب ، والربح بعد خصم الفوائد .

وفي مجال الاهتلاكات هناك طرق متعددة كطريقة القسط الثابت ، المتناقص ، مجموع أرقام السنين طريقة النفاد ..الخ

وكذلك هناك مجالات متعددة أمام المحاسبة فيما يتعلق بمستوى التجميع أو التفصيل للمعلومات التي يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية ، واختلاف طرق التبويب والعرض وتجديد المعلومات التي يجب التقرير عنها في صلب القوائم المالية .

ومن نواحي القصور الأخرى في الإطار الفكري الحالي أنه غير مكتمل بمعنى أنه لا يقدم إجابات قاطعة بالنسبة للكثير من المشكلات التي تواجه المحاسب ، مثلاً لا نجد في الإطار الفكري الحالي إجابات محددة حول بعض التساؤلات :

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

**وحول ما سبق يلاحظ على الإطار المحاسبي الحالي ما يلي :**

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

أمام كل ما سبق تظهر الحاجة إلى وجود نظرية محاسبية تتمثل في إطار فكري متسق ومتكامل تأخذ في الاعتبار أوجه القصور والانتقادات سالفة الذكر ، والحقيقة أن معظم المفاهيم والإجراءات التي تكون الإطار الفكري الحالي إنما تعكس اهتماماً بالنواحي الفنية والإجرائية الخاصة بالممارسات ، فهي أقرب إلى القواعد العرفية أو التقاليد أو الاصطلاحات منها إلى المبادئ العلمية .

إن مهنة المحاسبة على هذا النحو تعتبر في وضع متدن بالمقارنة بالمهن الأخرى كالطب والهندسة والمحاماة ، فعلى سبيل المثال هناك مبادئ تحكم نشاط الطبيب مستمدة بصورة مستقلة عن الممارسة العملية اعتماداً على فروع معرفة أخرى كالفيزياء ، الإحصاء ، الكيمياء وبناءً عليه فليس هناك أكثر من مسمى واحد لمرض معين ، وإذا ما قارنا ذلك بإمكانية إعداد القوائم المالية المختلفة لنفس المنشأة عن نفس الفترة ، أو إعطاء مسمى الاستهلاك لكافة طرق احتساب الاستهلاك للأصول الثابتة على الفترات المختلفة يتبين أوجه الاختلاف بين ما تتميز به العلوم الأخرى عن علم المحاسبة.

وهكذا يرى البعض أن المحاسبة بوضعها الحالي هي أقرب ما تكون إلى الفن منها إلى العلم وأن خصائص العلم لا يمكن أن تتوفر فيها ، بمعنى أنه ليس من المتوقع أن يكون هناك قوانين محاسبية ثابتة وصحيحة في جميع الظروف والأوقات كما هو الحال في العلوم البحتة أو الطبيعية ، ويبرر أصحاب هذا الرأي وجهة نظرهم بأن المحاسبة تتعامل مع ظواهر اقتصادية واجتماعية هي نتاج السلوك الإنساني بخلاف الحال في العلوم الطبيعية التي تتعامل مع ظواهر طبيعية أكثر قابلية للتحديد والقياس والتنبؤ ، وبالتالي فهم يرون بأن هناك حاجة ماسة إلى نظرية المحاسبة يمكن الاعتماد عليها في توجيه الجوانب التطبيقية ، وأن الوضع الحالي للمحاسبة قاصر على مجموعة من القواعد الحكمية والاصطلاحات التي يصعب الدفاع عنها على أساس منطقي .

ومن ناحية أخرى هناك من يرى أن القواعد الاصطلاحية الموجودة لا تعيب المحاسبة، وأن هناك حاجة إلى وجودها مع ضرورة وجود تحديد واضح لمجال استخدام كل منها ، فالقواعد العرفية (الاصطلاحية) والمبادئ ضرورية لكل علم ، فهي أداة لتنظيم السلوك في مجال معين حتى لا يترك

المجال للاختيار تجنباً للفوضى والارتباك ، ولكن تجدر الإشارة أيضاً إلى أن درجة تقدم أي حقل من حقول المعرفة تتناسب عكسياً مع درجة اعتماده على القواعد العرفية، فكلما زادت هذه القواعد العرفية في مهنة معينة، ازداد مجال التدخل من جانب المهمتين بهذه المهنة كالجمعيات المهنية أو الجهات الحكومية بغرض تنميط الممارسات العملية وفرض اختيارات محددة يلتزم بها الممارسون.

## رابعاً: مفهوم النظرية المحاسبية والعناصر المكونة لها

أي علم في الفكر الحديث لابد أن يعتمد على نظرية وعادة يتم تقسيم العلوم إلى قسمين:

**القسم الأول: علوم طبيعية**

وتُعرف النظرية فيها بأنها مجموعة من القوانين الطبيعية (مثل درجة تجمد المياه، ومعادلة الماء هيدروجين + أوكسجين= ماء) إذاً تعتبر قانون طبيعي ولا تختلف نتائجها من وقت لآخر أو من مكان لآخر وتعتمد على وانين طبيعية.

**القسم الثاني: علوم اجتماعية**

وتُعرف فيها النظرية بأنها المعرفة المصنفة ، كعلم التاريخ وعلم الاجتماع ويدخل فيها عنصر الاجتهاد الشخصي وقد تختلف نتائجها من وقت لآخر.

وتعتبر المحاسبة مثلها مثل سائر العلوم وأهم ما يميزها أنها تعتمد على مفهوم النظرية في كل من العلوم الاجتماعية والطبيعية، وتأكيداً على أن هناك قانون طبيعي في المحاسبة ويطبق في جميع دول العالم وهو القيد المزدوج حيث أن معادلة القيد المزدوج تمثل قانون طبيعي وهناك جانب آخر في النظرية ينتمي للعلوم الاجتماعية وله أكثر من معالجة محاسبية.

إذاً المحاسبة فن وعلم يعتمد على نظرية تتكون من مجموعة من الفروض المحاسبية التي تلقى قبولاً عاماً وهذا يعتبر ميزة في الفروض، ومجموعة من السياسات المحاسبية المختلف في تطبيقها وهذا يعتبر عيباً في السياسات المحاسبية (المعايير) وبالتالي يتم الإفصاح عنها عند إعداد القوائم المالية المقدمة إلى الغير بهدف ترشيد اتخاذ القرارات.

**ويجب الاعتراف بعدم وجود نظرية محاسبية عامة أو شاملة ، بل هنالك نظريات مختلفة جزئية تسمى نظريات متوسطة المدى في الأدب المحاسبي مازالت تدور أفكارها بين الفنية ونظريات جديدة أخرى**، و يعود التناقض بين النظريات المحاسبية المختلفة والمتعلقة بالتقارير الخارجية إلى الأسباب التالية:

1- استخدام مداخل مختلفة كالمدخل الاستنباطي والاستقرائي والمختلط في صياغة وتكوين نظرية المحاسبة.
2- اختلاف الباحثين حول تشخيص المستخدم وتشخيص سلوكه، وحول الوسط الذي يفترض الاستناد إليه سلوك معين لمعد ومستخدم البيانات المحاسبية.
3- الاختلاف على أهداف ووظائف العملية المحاسبية.

**تعريف النظرية بشكل عام:**

هي بيان منظم للأفكار الأساسية والمبادئ والقوانين العامة التي ترتبط مع بعضها البعض في إطار منطقي متماسك، فهي إطار عام متسق للعناصر الفكرية الخاصة بالظواهر موضوع الدراسة وبالتالي يمكن تلخيص خصائصها في الآتي:

1- الاتساق والترابط المنطقي للعناصر المكونة لها ( أهداف، مفاهيم، فروض، مبادئ).
2- القدرة على تفسير وتقييم السلوك والظواهر محل الدراسة.
3- القدرة على التنبؤ بالسلوك سواءً من حيث دوافعه أم نتائجه.
4- توجيه السلوك بما يتفق مع القيم والأهداف.

**تعريف نظرية المحاسبة**

**هي مجموعة من الفروض والسياسات المحاسبية ( الإفصاح عن السياسات المحاسبية) يتم الاعتماد عليها عند إعداد وعرض القوائم المالية المقدمة للاستخدام العام بهدف ترشيد مستخدمي القوائم المالية عند اتخاذ القرارات.**

| إذاً تتكون النظرية في المحاسبة من | |
|---|---|
| **الفروض المحاسبية** وتتميز بما يلي: | **السياسات المحاسبية:** هي مجموعة من الأسس والمبادئ والقواعد والمفاهيم والمصطلحات والعرف المحاسبي والإجراءات التي تتبناها الإدارة عند إعدادها وعرضها للقوائم المالية وتتميز السياسات المحاسبية بما يلي: |
| 1- أنها بديهية ومنطقية وغير قابلة للبرهان | 1- السياسات المحاسبية لا تلقى قبولاً عاماً. |
| 2- تلقى قبولاً عاماً (تطبيق إجباري) | 2- هي منطقة الاختلاف في التطبيق المحاسبي حيث يوجد أكثر من معالجة محاسبية للموضوع المحاسبي الواحد، مثل تقييم المخزون السلعي له أكثر من سياسة محاسبية. |
| 3- لا يتم الإفصاح عنها عند إعداد القوائم المالية إلا في حالة عدم التطبيق فإنه يفصح عنها. | 3- يجب الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة. |
| 4- تتكون الفروض من:<br>أ. فروض أساسية ( مسلمات): فرض الوحدة المحاسبية، وفرض القيد المزدوج، وفرض الفترة المالية. | 4- يحكم اختيار السياسات المحاسبية ثلاثة اعتبارات هي: الحيطة والحذر، والجوهر قبل الشكل ، والأهمية النسبية. |
| ب. فروض مقيدة صادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية: فرض الاستمرار، وفرض الاستحقاق وفرض الثبات. | |

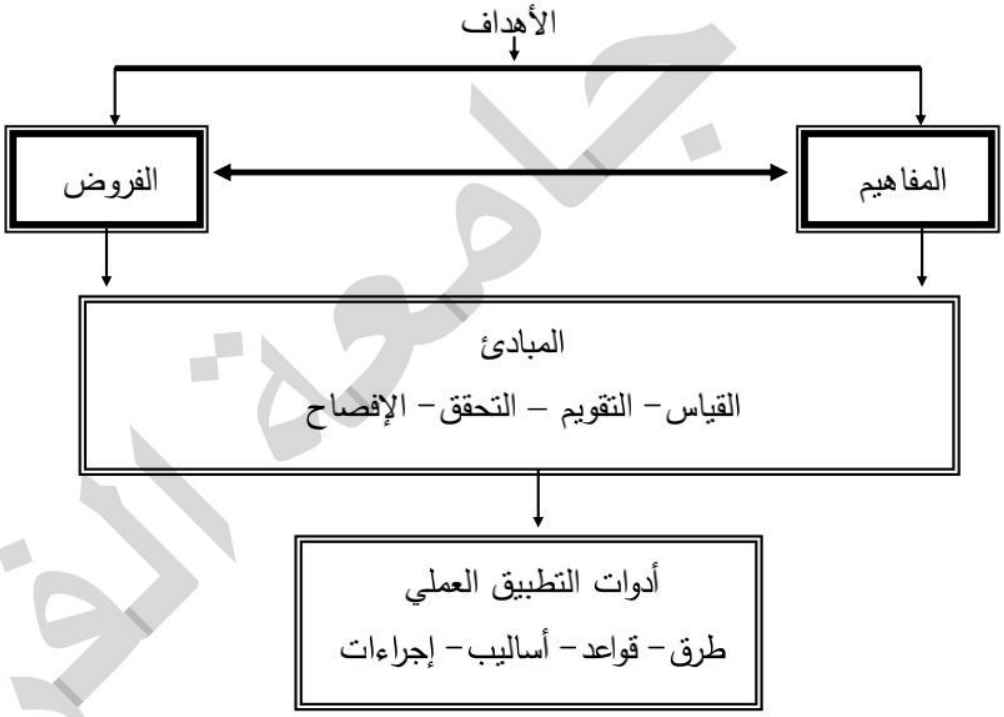
ومن هنا لابد من الربط بين النظرية والتطبيق ، فالنظرية في المحاسبة تقدم شرحاً وتقييماً للواقع العملي وهي بذلك تقدم الأساس العلمي لدراسة الطرق الحالية والمقترحة وبما يحقق التوجيه والترشيد وليس مجرد التبرير والشرح للممارسات العملية وبالتالي فان النظرية في المحاسبة لا بد ان يكون لها محتوى تطبيقي، أي قابلة للتطبيق العملي.

وبالتالي فإن نظرية المحاسبة تعبر عن مجموعة من المبادئ الافتراضية الفكرية النافعة التي ترتبط معاً في صورة منطقية وهي تشكل الإطار العام الذي يمكن الرجوع إليه لغرض التحقيق أو البحث، لذلك فإن النظرية الجيدة للمحاسبة يجب أن تتصف بما يلي:

1- أنها تقدم إطاراً يمكن الرجوع إليه في تقييم الممارسة المحاسبية.

2- أنها تكون مرشداً لتطوير استخدامات وإجراءات جديدة في مجال المحاسبة.

والشكل التالي يوضح عناصر النظرية في المحاسبة وعلاقتها بالتطبيق العملي:




من الشكل السابق يتبين ما يلي :

- إن الأهداف هي نقطة البداية في بناء أي نظرية ، وفي مجال المحاسبة فإن تحديد الأهداف يستلزم دراسة سلوكية وميدانية للتساؤلات التالية :-
  - ❖ ما هي الطوائف المستخدمة للقوائم المالية .
  - ❖ ما هي احتياجات كل طائفة .
  - ❖ ما هو أثر الطرق والمبادئ المحاسبية البديلة على سلوك ومصالح مستخدمي القوائم المالية .
  - ❖ ما هي مجالات التعارض بين احتياجات الأطراف المختلفة المستخدمة للقوائم المالية .
- إن المفاهيم هي عبارة عن مجموعة متجانسة من الأفكار الأساسية تحدد لنا ماهية العناصر أو الظواهر موضوع الدراسة ، فهي تمثل بناءً وإدراكاً ذهنياً لجوهر العناصر التي تحدد لنا ماهية الفروض والمبادئ .

وإن الغرض من تحديد المفهوم هو إرساء معنى محدد لعنصر معين عن طريق استخلاص صفاته أو خصائصه الجوهرية وعلاقته بالعناصر الأخرى .

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

- أن تكون عملية Practical أي قابلة للقياس .
- أن تكون إجرائية Operational بمعنى أن يشتمل المفهوم على مضمون يوضح إجراءات تحديده .

**وفي المحاسبة يوجد عدد وفير من المفاهيم مثل :**

1- مفاهيم خاصة بالوحدة المحاسبية (أصحاب المشروع ، الشخصية المعنوية المستقلة).

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

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

4- مفاهيم خاصة بجودة المعلومات المحاسبية (الملائمة، الثقة، الثبات، الأهمية النسبية، الحياد) .

**إن الأهداف والمفاهيم تشكل الإطار المفاهيمي للنظرية والتي تبنى عليها العناصر الأخرى كالفروض والمبادئ، فهذا الإطار يمثل البنية الأساسية التي يتأسس عليها الفروض والمبادئ .**

- وفيما يتعلق بالفروض فهي عبارة عن مقدمات علمية تتميز بالعمومية وتتمثل في مجموعة من الحقائق التي تعد من نتائج البحث في ميادين المعرفة الأخرى، ويشترط في الفروض أن تكون قليلة العدد حتى لا يتعرض الباحث لاحتمالات الخطأ في عملية الاستدلال المنطقي، وأن تكون مستقلة عن بعضها البعض، وإلا يتم الوقوع في أخطاء استنتاج فرض من فرض آخر .

وأن تكون غير متعارضة، وإلا نتج عن ذلك مبادئ غير متسقة منطقياً. وإن اختبار الفروض في مجال المحاسبة يتطلب الحرص الشديد من جانب الباحث و هذه الفروض تكون :

- فروض وصفية (وضعية) Descriptive or possitive .
- أو فروض قياسية أو توصيفية Prescriptive or Normative .

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

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

- وفيما يتعلق بالمبادئ Principies فهي قانون عام يتم التوصل إليها عن طريق ربط الأهداف مع المفاهيم مع الفروض، **وبالتالي فإن المبادئ هي جوهر النظرية وتمثل قمة البناء الفكري لها** .

وقد تكون هذه المبادئ أولية وهي بذلك تعتبر مرحلة من مراحل البحث العلمي وبالتالي يطلق عليها (فروض علمية)، والهدف منها هو التوصل إلى مجموعة من المبادئ العلمية النهائية التي تحكم النظام أو مجال الدراسة .

**فالمبادئ العلمية هي قمة البناء الفكري، ولا تقوم النظرية بدونها، وإلا أصبحت مجرد ملاحظات أو أفكار مبعثرة .**

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

- وفيما يتعلق بأدوات التطبيق العملي، فهي تشتمل على الأنظمة والقواعد والطرق والأساليب التي يتم من خلالها تطبيق المبادئ العلمية، وفي مجال المحاسبة يعتبر الجانب التطبيقي العلمي الذي يستند إلى قواعد وأسس علمية هام جدًا لأن النظرية هي الوسيلة للوصول إلى ممارسات عملية وسليمة.

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

## انتهت المحاضرة الثانية .....

# القوائم المالية وأهداف المحاسبة

تعد القوائم المالية الوسيلة الرئيسية التي تستخدم في توصيل المعلومات المالية للأطراف الخارجية حيث تقدم تاريخاً مستمراً للمنشأة في شكل وحدات نقدية وتتضمن هذه القوائم عادة:

1. قائمة الدخل.
2. قائمة المركز المالي.
3. قائمة التدفقات النقدية.
4. قائمة التغيرات في حقوق الملكية.

كما تعتبر الإيضاحات الملحقة بالقوائم المالية الخاصة بالمنشأة جزءاً مكملاً لها، بالإضافة للتقارير المالية الأخرى مثل تقرير رئيس مجلس الإدارة.

تعد وتقدم القوائم المالية ذات الاستخدام العام على الأقل سنوياً، وهي موجهة لخدمة الحاجات العامة من المعلومات لمدى واسع من المستخدمين، ومع أن بعض هؤلاء المستخدمين قد يطلبوا – وقد تكون لديهم القدرة على الحصول على – معلومات إضافية تزيد عن تلك المقدمة في القوائم المالية، إلا أنه يتعين على العديد منهم الاعتماد على القوائم المالية كمصدر رئيسي للمعلومات المالية، وعليه يجب إعداد القوائم المالية في ضوء احتياجات هؤلاء المستخدمين.

وتمثل القوائم المالية جزءاً من عملية إعداد وإصدار التقارير المالية، وتشمل المجموعة الكاملة للقوائم المالية عادة قائمة الدخل، وقائمة المركز المالي، وقائمة التدفقات النقدية والإيضاحات والقوائم الأخرى والمواد التفسيرية التي تمثل جزءاً مكملاً للقوائم المالية، كما يمكن أن تشتمل على جداول إضافية، ومعلومات مبنية على، أو مشتقة من تلك القوائم ، ومن المتوقع أن تقرأ معها، ويمكن أن تتناول هذه الجداول والمعلومات الإضافية، على سبيل المثال، المعلومات المالية للقطاعات الصناعية أو الجغرافية أو إيضاحات حول أثار تغيرات الأسعار. إلا أن القوائم المالية لا تحتوي على بنود مثل تقارير المديرين وتصريحات رئيس مجلس الإدارة والتحليل والنقاش الذي تطرحه الإدارة، وأية بنود أخرى مماثلة يمكن أن يحويها التقرير المالي أو السنوي .

ويقع على عاتق الإدارة المسؤولية الأساسية في إعداد وعرض القوائم المالية للمنشأة وتهتم الإدارة كذلك بالمعلومات المحتواة في القوائم المالية حتى وهي قادرة على الوصول إلى معلومات إدارية ومالية إضافية تساعدها في القيام بالتخطيط واتخاذ القرارات ومسؤوليات الرقابة، وتستطيع الإدارة تحديد شكل ومحتوى هذه المعلومات الإضافية لكي تلبي احتياجاتها. وتبنى القوائم المالية المنشورة على المعلومات التي تستخدمها الإدارة حول المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة.

وتعتبر القوائم المالية ناتج أو مخرجات من النظام المحاسبي ويمكن تقسيم هذه القوائم إلى ما يلي:

### أ- قوائم مالية أساسية:

تفصح هذه القوائم المالية عن الحد الأدنى من المعلومات وتتضمن عدة قوائم هي قائمة الدخل ، قائمة المركز المالي ، قائمة التدفقات النقدية ، قائمة التغيرات في حقوق المساهمين أو قائمة الأرباح المحتجزة ( أي أن المنشأة مخيرة بين قائمة التغيرات في حقوق المساهمين أو قائمة الأرباح المحتجزة).

### ب- القوائم المالية إضافية:

هي التي تفصح عن معلومات إضافية وتعتبر هذه القوائم إلزامية ومن أمثلتها القوائم المالية المعدلة بالتغيرات في مستوى الأسعار، التقارير الدورية ( الفترية )، بالإضافة إلى بيان بالتفاصيل لبعض العناصر الإجمالية في القوائم المالية.

## أولاً : قائمة الدخل

تهدف قائمة الدخل إلى بيان نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة ويتم إعدادها وفقاً لمفهومين هما:

### 1. مفهوم الربح التشغيلي:

وفقاً لهذا المفهوم تتضمن قائمة الدخل العناصر العادية والمتكررة التي تتعلق بنشاط الفترة الحالية وبالتالي فأن العناصر غير المتكررة وغير الدورية والتي لا ترتبط بالنشاط في الفترة الحالية يتم استبعادها.

ويرى أصحاب مفهوم الدخل التشغيلي أن تقييم الأداء وفقاً لهذا المفهوم يعتبر ملائماً ومن أمثلة العناصر غير الدورية ( غير المتكررة ) التي لا ترتبط بالنشاط ، أرباح الأوراق المالية في الشركات التجارية، الأرباح الرأسمالية في الشركات التجارية والصناعية، تصحيح الأخطاء عن سنوات سابقة.

### 2. مفهوم الربح الشامل:

وفقاً لهذا المفهوم تتضمن قائمة الدخل جميع الإيرادات والمصروفات ويرى أصحاب هذا الرأي أن التفرقة بين الإيرادات والمصروفات العادية المتكررة وتلك غير المتكررة وغير العادية يعتبر رأي غير موضوعي ويعتمد على التقدير الشخصي للإدارة.

**والمعمول به حالياً هو إعداد قائمة الدخل متعددة المراحل بحيث يظهر في المرحلة الأولى الدخل التشغيلي وفي المرحلة الثانية يظهر الدخل الشامل.**

## ثانياً: قائمة المركز المالي

تتضمن قائمة المركز المالي الموارد الاقتصادية كحقوق للمنشأة والحقوق التي على هذه الموارد كالالتزامات وتضم قائمة المركز المالي عناصر لحظية حيث تعد في لحظة زمنية معينة.

يتم تبويب قائمة المركز المالي بالنسبة للأصول على أساس درجة السيولة، أما الخصوم فيتم تبويبها وفقاً لتاريخ استحقاقها.

ويمكن تقسيم الالتزامات بطريقة مختلفة لتشمل الالتزامات الأخرى كما يلي:

### أ- التزامات تعاقدية:

تنشأ هذه الالتزامات نتيجة التعاقد بين المنشأة والغير وبالتالي فهي تعتمد على أسانيد قانونية.

### ب- التزامات تقليدية:

تعتبر هذه الالتزامات غير قانونية وبالتالي لا تعتمد على أسانيد قانونية بل تكون نتيجة أوضاع بيئية مثل: منح إجازة بأجر، مكافأة نهاية الخدمة.

### ج- التزامات احتمالية ( شرطية ):

تعتبر هذه الالتزامات غير مؤكدة من حيث المبلغ وتاريخ الاستحقاق حيث أن الالتزام بها متوقف على حدوث أو وقوع حدث في المستقبل مثل الهدايا للعملاء، الخسائر الناتجة عن الدعاوى القضائية، ضمان المنتجات.

### د- أرصدة دائنة أخرى:

تنتج هذه الالتزامات نتيجة التسويات المترتبة على تطبيق مبدأ المقابلة مثل: الإيراد المقدم، المصروف المستحق، الأرباح الوجلة، الوفورات الضريبية المرحلة.

## ❖ مكونات حقوق الملكية:

تتكون حقوق الملكية من العناصر التالية:

### 1 -رأس المال المدفوع :

ينقسم إلى قسمين هما

أ- رأس المال القانوني ويمثل القيمة الاسمية للأسهم المصدرة.

ب- رأس المال الإضافي ويمثل علاوة أو خصم إصدار الأسهم والهبات والتبرعات غير النقدية.

### 2 - رأس المال المكتسب :

يتحقق رأس المال المكتسب نتيجة الأرباح التي تحققها الشركة ويتمثل في الأرباح المحتجزة والاحتياطيات.

### 3 - رأس المال المحتسب :

هو الذي ينتج عن عمليات حسابية يترتب عليها مكاسب أو خسائر تعتبر ضمن حقوق الملكية مثل المكاسب والخسائر غير المحققة عن حيازة العملات الأجنبية وكذلك مكاسب وخسائر الأوراق المالية ومكاسب وخسائر إعادة تقييم الأصول.

## ثالثاً: قائمة التغيرات في حقوق الملكية (حقوق المساهمين )

توضح هذه القائمة التغيرات في كل من رأس المال المدفوع ورأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب.

وتأتي التغيرات في حقوق الملكية بالزيادة من خلال الاستثمارات الإضافية المقدمة من أصحاب رأس المال سواء كانت نقداً أم عيناً.

وتأتي التغيرات في حقوق الملكية بالنقص من خلال توزيعات الأرباح سواء كانت نقداً أم عيناً وقد تأتي من توزيعات رأس المال وتتمثل في تخفيض رأس المال أو توزيعات التصفية.

ويلاحظ أن توزيعات الأرباح في شكل أسهم منحة لا تؤثر على حقوق الملكية حيث تؤدي إلى زيادة رأس المال ونقص الأرباح المحتجزة بنفس القيمة وكلاهما من مكونات حقوق الملكية.

## رابعاً : قائمة التدفقات النقدية

قد يقصد بالتدفقات النقدية أنها النقدية الموجودة في الصندوق و الحساب الجاري ، أو قد يقصد بها الأصول السريعة ، أو قد يقصد بها الأصول المتداولة ، أو قد يقصد بها صافي رأس المال العامل ، أو الأصول.

وقد جرى العرف المحاسبي على اعتبار النقدية في الصندوق والنقدية في الحساب الجاري باعتبارها هي النقدية التي يعتمد عليها في إعداد قائمة التدفقات النقدية.

وتوضح قائمة التدفقات النقدية مصادر واستخدامات النقدية بحيث توضح صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية والأنشطة الاستثمارية والأنشطة التمويلية وتفيد قائمة التدفقات النقدية في ما يلي:

أ- التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية بما يفيد الإدارة في اتخاذ القرارات.
ب- تحديد قدرة المنشأة على إجراء توزيعات نقدية في المستقبل بما يفيد المستثمرين.
ج- تحديد قدرة المنشأة على سداد التزاماتها الجارية مما يفيد الدائنين.

ويتم إعداد قائمة تغيرات في حقوق الملكية أو قائمة الأرباح المحتجزة.

وتبين قائمة الأرباح المحتجزة رصيد بداية الفترة والزيادة نتيجة الأرباح والنقص نتيجة التوزيعات على أن يتم الوصول إلى رصيد نهاية الفترة.

# أهداف القوائم المالية

1- تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات حول المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة تكون مفيدة لمستخدمين متنوعين في صنع القرارات الاقتصادية.

2- تحقق القوائم المالية المعدة لهذا الغرض الحاجات العامة لغالبية المستخدمين، ولكن القوائم المالية لا توفر دائماً كافة المعلومات التي يمكن أن يحتاجها المستخدمين لصنع القرارات الاقتصادية، لأن هذه القوائم تعكس إلى حد كبير الآثار المالية للأحداث السابقة ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية.

3- تظهر القوائم المالية كذلك نتائج مسؤولية الإدارة أو محاسبة الإدارة عن الموارد التي أودعت لديها، وهؤلاء المستخدمون الذين يرغبون بتقييم مسؤولية الإدارة أو محاسبة الإدارة إنما يقومون بذلك من أجل صنع قرارات اقتصادية قد تضم، على سبيل المثال، قرارات الاحتفاظ باستثماراتهم في المنشأة أو بيعها أو ما إذا كانوا سيعيدون تعيين الإدارة أو إحلال إدارة أخرى محلها.

تشتق الأهداف من احتياجات المستثمرين الخارجيين لذلك غالباً ما تسمى " قوائم مالية ذات غرض عام " لأنها تعد لخدمة جميع المستثمرين لذا بعض احتياجات بعض المستخدمين قد تلقى مزيداً من الاهتمام. لذا أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية FASB أهداف التقارير المالية كالتالي :

1. يجب أن توفر معلومات مفيدة لكل من المستثمرين والدائنين الحاليين والمحتملين ومستخدمي المعلومات الأخرى لاتخاذ قرارات سليمة تتعلق بالاستثمار والإقراض.

2. يجب أن توفر معلومات مفيدة تساعد المستثمرين والدائنين الحاليين والمحتملين ومستخدمي المعلومات الآخرين في تقييم قيمة ووقت عائد الاستثمار ودرجة التأكد من تحقيقه.

3. يجب أن توفر التقارير المالية معلومات عن الأداء المالي للمنشأة خلال الفترة.

4. يجب أن تركز التقارير المالية بصفة أساسية على معلومات عن أداء المنشأة مزودةً بمقاييس للقدرة الكسبية للمنشأة ومكوناتها.

5. يجب أن توفر معلومات عن كيفية حصول المنشأة على التغذية وكيفية استخدامها متضمنة التوزيعات النقدية المؤثرة على السيولة.

6. يجب أن توفر معلومات عن مسؤولية الإدارة عن الاستخدام الأمثل للموارد.

7. يجب أن توفر معلومات مفيدة لمجلس الإدارة لاتخاذ القرارات.

8. يجب أن توفر معلومات عن موارد المنشأة والتزاماتها.

وباختصار فإن أهداف التقارير المالية تتلخص في:

1. توفير معلومات مفيدة لقرارات الاستثمار.
2. توفير معلومات مفيدة في تقدير التدفقات النقدية المتوقعة.
3. توفير معلومات مفيدة عن موارد المنشأة والمطالبات المترتبة على هذه الموارد والتغيرات في كل منها.
4- توفير معلومات مفيدة لمجلس الإدارة لاتخاذ القرارات.

## أهداف المحاسبة

تهدف المحاسبة إلى تحقيق ما يلي:

1. تسجيل العمليات المالية اليومية عند حدوثها مباشرة للرجوع إليها عند الحاجة .
2. تصنيف و تبويب هذه العمليات لتستطيع المنشأة معرفة ما لها من أصول وما عليها من التزامات.
3. إعداد الحسابات الختامية لمعرفة نتيجة المنشأة من ربح أو خسارة.
4. تقصي الأسباب التي أدت إلى الخسارة ومحاولة تجنبها مستقبلاً.
5. إعداد قائمة المركز المالي ( الميزانية ) لمعرفة حقيقة أصول وخصوم المنشأة.
6. مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات السليمة من خلال تزويد الإدارة بكافة المعلومات المالية الضرورية.
7. المحاسبة أداة لخدمة المجتمع وذلك من خلال بيانها لمدى كفاية إدارة المنشأة.

**انتهت المحاضرة الثالثة .....**

## المحاضرة الرابعة

### الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

لكي تحقق المعلومات المحاسبية الفائدة المرجوة لها من قبل مستخدميها ، فإن هناك مجموعة من الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية، وتتعلق هذه الخصائص بمعايير نوعية يمكن من خلالها الحكم على مدى تحقق الفائدة من المعلومات المحاسبية.

وقد أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) النشرة رقم (2) عام 1980 بعنوان الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية Qualitative Characteristic of Accounting Information، والتي أوضح من خلالها مجموعة من الخصائص الأساسية والثانوية للمعلومات المحاسبية إضافة إلى القيود أو المحددات على إنتاج المعلومات المحاسبية.

وبما أن مستخدمي المعلومات المحاسبية هم . في الغالب . متخذو القرارات من حيث أنهم يعتمدون على المعلومات المحاسبية في مساعدتهم في اتخاذ القرارات المختلفة ولكي يكون الحكم عادلاً على المعلومات المحاسبية فإن هناك مجموعة من الصفات التي يجب أن يتسم بها متخذ القرار الذي يقوم باستخدام المعلومات المحاسبية ، ومن هذه الصفات:

1. القدرة على فهم محتوى المعلومات (الإدراك).
2. القدرة على الاستخدام الصحيح للمعلومات في القرارات المناسبة والملائمة التي أعدت من أجلها تلك المعلومات.
3. الخبرة النوعية والزمنية المتعلقة بالتعامل مع أنواع المعلومات المحاسبية خلال فترة زمنية سابقة.

وعليه فإن استخدام المعلومات المحاسبية يجب أن يتحدد بمتخذ قرار مناسب ومهيأ لذلك الاستخدام ، فمن غير المعقول أن تستخدم المعلومات المحاسبية من قبل شخص لا يفهم الحد الأدنى لما يمكن أن تعبر عنه المعلومات المحاسبية (من حيث المصطلحات المستخدمة أو كيفية نشوء تلك المعلومات .. الخ) ، ومن ثم يتم الحكم على المعلومات المحاسبية من خلال ذلك المستخدم بأنها غير جيدة أو غير مفيدة.

**وتتحقق فائدة المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات** Decision Usefulness من خلال شرطين أساسين (أو أحدهما على الأقل) هما: المساهمة في تقليل حالات عدم التأكد لدى متخذ القرار، و/أو المساهمة في زيادة درجة المعرفة لدى متخذ القرار.

**أولاً: الخصائص الأساسية**

وهي تتعلق بخاصتين رئيسيتين هما:

**1. الملاءمة: Relevance**

حيث يجب أن تكون المعلومات المحاسبية ملائمة ومناسبة لاستخدامات متخذ القرار ويمكن تحقيق هذه الخاصية من خلال معرفة مدى استفادة متخذ القرار من المعلومات المحاسبية عندما تساهم تلك المعلومات في تقليل البدائل المتاحة أمامه والمساهمة في تحديد البديل الأمثل الذي يمثل القرار المتخذ، **وعليه يمكن تحقيق خاصية الملاءمة من خلال الآتي:**

أ. **التوقيت الزمني المناسب: Timeliness** أي انه يجب توفير المعلومات المحاسبية في فترة زمنية مناسبة يمكن تحديدها بالفترة الزمنية اللازمة لاتخاذ قرار معين من قبل مستخدمها (متخذ القرار) لكي لا تفقد قيمتها أو قدرتها على التأثير في عميلة اتخاذ القرار.

ب. **القيمة التنبؤية: Predictive Value** أي أن تكون للمعلومات المحاسبية إمكانية تحقيق استفادة منها في اتخاذ القرارات التي لها علاقة بالتنبؤات المستقبلية.

جـ. **القيمة الرقابية: Feed Back Value** أي أن تكون للمعلومات المحاسبية إمكانية الاستخدام في الرقابة والتقييم من خلال التغذية العكسية Feed Back وتصحيح الأخطاء التي يمكن أن تنتج عن سوء الاستخدام أو عدم الكفاية .. الخ.

**2. الموثوقية (إمكانية الاعتماد عليها): Reliability**

وهي تتعلق بمدى إمكانية إيجاد حالة الاطمئنان لدى مستخدم المعلومات المحاسبية (متخذ القرار) لكي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته المختلفة.

ويمكن تحقيق هذه الخاصية من خلال الآتي:

أ. **صدق التعبير**: Representational Faithfulness أي أن تكون المعلومات المحاسبية معبرة عن الأحداث الخاصة بها بصورة سليمة وأمينة وخالية من أي تلاعب متعمد.

ب. **الحياد (عدم التحيز)**: Neutrality أي عدم التأثير على عملية الحصول على المعلومات وتهيئتها بصورة مقصودة يمكن أن تساهم في خدمة مستخدم معين دون آخر.

جـ. **قابلية التحقق**: Verifiability أي القدرة على الوصول إلى نفس النتائج من قبل أكثر من شخص إذا ما تم استخدام نفس الطرق والأساليب التي استخدمت في قياس المعلومات المحاسبية ، وغالباً ما يستخدم مصطلح مرادف للتحقق وهو الموضوعية Objectivity.

**ومما سبق يستنتج أن خاصية الثقة بالمعلومات وإمكان الاعتماد عليها** تعني أن أساليب القياس والإفصاح التي تم اختيارها لاستخراج النتائج وعرضها تعتبر أساليب مناسبة للظروف التي تحيط بها، وأن تطبيق هذه الأساليب قد تم بكيفية تسمح لأشخاص آخرين -

مستقلين عمن قاموا بتطبيقها في المرة الأولى - بإعادة استخدامها للتثبت من تلك النتائج ، كما تعني هذه الخاصية أن المعلومات التي تم تقديمها تعتبر تصويرا دقيقا لجوهر الأحداث التي تنطوي عليها ، دون أن يعتريها تحريف أو تشوبها أخطاء ذات أهمية. ويضاف إلى ذلك أن هناك جانباً آخر لهذه الخاصية ، يتمثل في حيدة المعلومات أو خلوها من التحيز .

**ثانياً: الخصائص الثانوية**

حدد مجلس معايير المحاسبة المالية (**FASB**) الخصائص الثانوية التالية والواجب توفرها في المعلومات المحاسبية:

**1. القابلية للمقارنة Comparability**

أي أن يكون للمعلومات المحاسبية القدرة على إجراء المقارنات بين فترة مالية وأخرى لنفس الوحدة الاقتصادية أو المقارنة مع وحدات اقتصادية أخرى ضمن نفس النشاط.

استخدام قواعد محاسبية يؤدي إلى صعوبة مقارنة النتائج المالية للمنشآت المختلفة مع المعلومات المماثلة لنفس المنشأة خلال عدة فترات محاسبية فهذه الخاصية تساعد مستخدمي المعلومات المحاسبية على التعرف على أوجه الشبه والاختلاف في حالة استخدام نفس القواعد المحاسبية .

تؤدي هذه الخاصية إلى تمكين مستخدمي المعلومات المحاسبية من التعرف على الأوجه الحقيقية للتشابه والاختلاف بين أداء المنشأة وأداء المنشآت الأخرى خلال فترة زمنية معينة ، كما تمكنهم من مقارنة أداء المنشأة نفسها فيما بين الفترات الزمنية المختلفة، وتنشأ أوجه التشابه والاختلاف نتيجة تشابه أو اختلاف الظروف والأحداث التي تتأثر بها المنشآت المختلفة أو الظروف التي تتأثر بها نفس المنشأة خلال الفترات الزمنية المتعاقبة.

وجدير بالملاحظة أن أوجه التشابه أو الاختلاف الحقيقية لا تنبع من تشابه أو اختلاف أساليب القياس وطرق الإفصاح، ومن ثم فإن المعلومات المحاسبية تصبح ذات فائدة أكبر كلما استخدمت أساليب مماثلة للقياس وكلما استخدمت طرق مماثلة للإفصاح عن الأحداث المتشابهة، ورغم أن هناك بعض التداخل فيما بين قابلية المعلومات للمقارنة وبين ملاءمة المعلومات وأمانتها، فإن الجوانب المتعددة للخاصية الأولى تعتبر على قدر كبير من الأهمية في إتاحة المعلومات المحاسبية التي يستفيد منها من يستخدمون هذه المعلومات ولهذه الخاصية جانبان - لكل منهما مغزاه فيما يتعلق بمنفعة المعلومات المحاسبية، وهما

أ - **إمكانية المقارنة بين نتائج المدد المختلفة لنفس الوحدة المحاسبية** وتعني بذلك "الثبات أو الاستمرارية" ويمكن إجراء هذه المقارنة إذا توافرت الشروط الآتية:

1- إمكانية مقارنة ما يحتويه كل رقم . بمعنى إمكانية مقارنة البنود المتعددة التي تم تجميعها في مقدار واحد عند عرض النتائج في القوائم المالية، مع مراعاة تجميع نفس البنود في مقدار واحد أيضاً من فترة لأخرى.

2- إمكانية المقارنة بوحدة نقدية متجانسة ، بمعنى أن الوحدات النقدية المستخدمة في أية مجموعة متناسقة من القوائم المالية لفترة زمنية معينة يجب أن تتطابق أو تتماثل مع الوحدات النقدية المستخدمة في القوائم المالية التي تعد في فترة زمنية أخرى، وبالتالي يجب إعادة تصوير القوائم المالية للفترات الزمنية السابقة إذا اختلفت القوة الشرائية- بصورة جوهرية- لوحدة النقد التي استخدمت في إعداد تلك القوائم، وذلك حتى يتسنى إجراء المقارنة بين هذه القوائم على أساس موحد.

3- إمكانية مقارنة نماذج العرض بمعنى أنه يشترط استخدام نفس النماذج لتقديم المعلومات من فترة لأخرى.

4- إمكانية مقارنة الفترات الزمنية التي تعد عنها القوائم المالية بمعنى أن تكون هذه الفترات متماثلة.

5- **إمكانية مقارنة طرق القياس وأساليب الإفصاح من فترة زمنية إلى فترة زمنية أخرى بمعنى ثبات هذه الطرق والأساليب أو في حالة تغييرها يتم الإفصاح عن تأثير هذه التغيرات .**

6- الإفصاح عن التغييرات في الظروف التي تؤثر على المنشأة أو في طبيعة الأحداث التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة من فترة زمنية إلى فترة زمنية أخرى.

ب - **إمكانية المقارنة بين الوحدات المحاسبية المختلفة** وخاصة تلك الوحدات ذات الأنشطة المماثلة، ويمكن إجراء هذه المقارنة إذا توفرت الشروط التالية:

1. الشروط الستة السابقة للمقارنة بين نتائج المدد المختلفة لنفس الوحدة المحاسبية.
2. إلغاء الطرق البديلة لقياس أو الإفصاح عن الأحداث المماثلة في جوهرها.
3. الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة من قبل الوحدات المحاسبية المختلفة.

**ملاحظة:**

* التقارير المحاسبية الخاصة بفترة معينة تكون ذات فائدة في حد ذاتها ولكنها تكون أكثر فائدة ونفعاً لو أنها كانت قابلة للمقارنة مع التقارير الخاصة بمنشآت أخرى بنفس الفترة أو التقارير الخاصة بفترات أخرى لنفس المنشأة.

**2. الثبات والاتساق** Consistency

تعني الثبات على استخدام نفس الطرق والأساليب المعتمدة في قياس وتوصيل المعلومات المحاسبية من فترة لأخرى ، وإذا ما دعت الحاجة إلى أي تغيير فيجب التنويه عن ذلك لكي يتم أخذ ذلك بنظر الاعتبار من قبل المستخدم.

يعني قيام المنشأة بتطبيق نفس السياسات والقواعد المحاسبية من فترة محاسبية لأخرى ولأهميتها فإنها تنعكس في رأي المراجع الخارجي حال قيامه بالتصديق على القوائم المالية للمنشأة حيث ينص ضمن فقرة إبداء الرأي " في رأينا أن القوائم المالية تعبر بعدالة عن المركز المالي في 00/12/30 ونتائج الأعمال عن الفترة المنتهية في نفس التاريخ طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وأن القواعد المحاسبية المتبعة في هذه الفترة هي نفس القواعد المحاسبية المتبعة في الفترة السابقة " وضرورة تبرير الخروج عن القاعدة المتبعة وأفضلية الطريقة الجديدة في حالة التغيير.

ومن الواضح انه كلما كانت الطرق والأساليب المحاسبية متميزة بالثبات كلما تحققت فائدة أكبر من المعلومات المحاسبية لأغراض المقارنة.

**القيود على الخصائص النوعية للمعلومات:**

حدد مجلس معايير المحاسبة المالية (**FASB**) قيدين (شرطين) رئيسيين يحددان إمكانية القيام بإنتاج المعلومات المحاسبية وهما:

**1- التكلفة والعائد:**

ينبغي المقارنة بين التكاليف والمنافع المتحققة من إنتاج واستخدام المعلومات المحاسبية ، حيث يعتمد قرار الإدارة في إنتاج المعلومات المحاسبية عندما تتساوى تكلفة إنتاجها مع المنفعة المتحققة من استخدامها كحد أدنى تطبيقاً لمبدأ اقتصاديات المعلومات ، وتتمثل الجدوى الاقتصادية التي تتحدد من خلال قدرة المعلومات المحاسبية على تحقيق عائد أكبر من تكلفة إنتاجها.

كما يمثل هذا القيد معياراً أساسياً للحكم على مدى كفاءة النظام المحاسبي في توفير المعلومات بأقل تكلفة ممكنة.

**الموازنة بين التكلفة والمنفعة:**

- لا تعتبر الموازنة بين التكلفة والمنفعة خاصية نوعية بقدر كونها قيد في إعداد القوائم المالية. فالمنافع المأخوذة من المعلومات يجب أن تفوق التكاليف المتكبدة في تزويد هذه المعلومات. ولكن تقييم المنافع والتكاليف عملية اجتهادية تعتمد بشكل رئيسي على التقدير. وفوق ذلك فان التكاليف قد لا تقع بالضرورة على أولئك الذين يستفيدون من المنافع، كما أن المنافع قد يستفيد منها آخرون غير الذين أعدت من أجلهم المعلومات. فعلى سبيل المثال فان توفير معلومات إضافية للمقرضين يمكن أن يقلل من تكاليف الاقتراض على المنشأة. لهذه الأسباب فان من الصعب إجراء اختبار التكلفة والمنفعة لحالة معينة، ومع هذا، فان معدي ومستخدمي القوائم المالية يجب أن يكونوا على دراية بهذا القيد.

**2- الأهمية النسبية**

يشير هذا القيد إلى ضرورة تحديد مستوى ودرجة الأهمية النسبية للمعلومات المحاسبية بالنسبة لمستخدميها، وبالتالي ينبغي تبويب وتصنيف المعلومات في القوائم المالية والتقارير المالية وفقاً لأهميتها النسبية لمتخذي القرارات، كما يتضمن ضرورة الاهتمام بجوهر المعلومات المحاسبية ومضمونها وعدم المبالغة في التركيز على الشكل دون المضمون.

الأهمية النسبية للمعلومات المنتجة ومدى قدرتها على التأثير على اتخاذ القرار من قبل شخص معين دون آخر ، مع الأخذ بالاعتبار إمكانية اختلاف ذلك التأثير من شخص إلى آخر ، اعتماداً على نوعية المعلومات ووزنها النسبي ضمن المجموعة التي تنتمي إليها ومدى علاقتها بمعلومات أو قرارات أخرى .. الخ.

**ملاحظات:**

* هناك علاقة عكسية بين طول الفترة الزمنية المستخدمة ومدى ملاءمة البيانات المالية لاتخاذ القرارات .
* كما أن هناك علاقة طردية بين طول الفترة الزمنية ومدى قابلية البيانات للتحقق ويقع على عاتق المحاسب أن يقيم الموازنة بين الملاءمة وإمكانية الاعتماد بغية تحقيق فائدة للمعلومات .

**الأهمية النسبية والإفصاح العام الأمثل :**

يرتبط هذان المفهومان ببعضهما، كما أنهما يرتبطان معاً بمفهومي الملاءمة وأمانة المعلومات، ويرجع السبب في ارتباط الأهمية النسبية بالإفصاح الأمثل إلى أن المعلومات الهامة يتعين الإفصاح عنها، كما أن المعلومات التي لا يتم الإفصاح عنها يفترض - مسبقاً- أنها غير هامة.

أما السبب في ارتباط مفهومي الأهمية النسبية والإفصاح الأمثل معاً بمفهوم الملاءمة فيرجع إلى أن المعلومات التي ليست لها علاقة وثيقة بأهداف القوائم المالية تعتبر - بطبيعتها- معلومات غير هامة، وبالتالي ليس هناك ما يدعو إلى الإفصاح عنها، وبالمثل، فإن الأهمية النسبية والإفصاح الأمثل يرتبطان معاً بمفهوم أمانة المعلومات وإمكان الاعتماد عليها ، وذلك على أساس أن القوائم المالية التي يمكن الاعتماد عليها يجب أن تفصح عن كافة المعلومات ذات الأهمية النسبية، وكثيراً ما تنطوي المحاسبة المالية- باعتبارها وسيلة قياس وإيصال - على تقديرات اجتهادية تعتمد إلى حد كبير على تقييم مستوى الأهمية.

**وجدير بالملاحظة أن مستوى الأهمية- في المحاسبة المالية - مسألة نسبية تعتمد على خصائص كمية وخصائص نوعية، أو على خليط منهما معاً . وبصفة عامة يعتبر البند ذا أهمية نسبية إذا أدى حذفه أو عدم الإفصاح عنه أو عرضه بصورة**

**غير صحيحة إلى تحريف المعلومات التي تشملها القوائم المالية على نحو يؤثر على من يستخدمون هذه القوائم عند تقييم البدائل أو اتخاذ القرارات.**

وتستلزم خاصية الأهمية النسبية توجيه الاهتمام إلى من يستخدمون القوائم المالية والتعرف على ما يحتاجونه من المعلومات .وقد حددت أهداف المحاسبة المالية المستفيدين الرئيسيين للقوائم المالية واحتياجاتهم المشتركة من المعلومات.

وفي ضوء ما سبق يعتبر البند ذا أهمية نسبية إذا أدى حذفه أو عدم الإفصاح عنه أو عرضه بصورة غير صحيحة إلى تشويه المعلومات التي تشملها القوائم المالية مما يؤدي إلى التأثير على تقييم المستفيدين الخارجيين الرئيسيين للنتائج التي تترتب على الاحتفاظ بعلاقاتهم الحالية مع الوحدة المحاسبية أو تكوين علاقات جديدة مع تلك الوحدة.

ولكي يتسنى تحديد الأهمية النسبية لبند معين يجب أن تؤخذ طبيعة ذلك البند وقيمته في الاعتبار، ومن المعتاد أن يتم تقييم هذين العاملين معاً، غير أن أحدهما قد يكون هو العامل الحاسم في ظروف معينة، وتتمثل الخصائص النوعية التي تتسم بها طبيعة البند فيما يلي:

أ - الأهمية الأساسية للعملية، أو الحدث، أو الظروف التي تعكس البند - سواء كانت غير عادية أو غير متوقعة ، أو غير ملاءمة، أو مخالفة للنظام الأساسي للمنشأة.

ب - الأهمية الأساسية للبند كمؤشر للمسار الذي يحتمل أن تسلكه الأحداث المقبلة سواء كان ذلك في صورة أنشطة جديدة، أو إدخال تغييرات جوهرية على الأنشطة القائمة، أو تعديل أساليب تأدية الأعمال التي تزاولها المنشأة.

وتتمثل الخصائص الكمية التي يتسم بها البند- أي قيمة البند أو مقداره– فيما يلي:

أ - مقدار البند منسوبا إلى التوقعات العادية.

ب - حجم البند منسوبا إلى أساس ملائم ، ومن أمثلة ذلك فيما يتعلق بقائمة الدخل: نسبة كل بند من البنود التي تشملها هذه القائمة إلى الدخل من التشغيل للسنة الجارية، أو نسبة كل من هذه البنود إلى متوسط الدخل من التشغيل للسنوات الخمس الماضية بما فيها السنة الجارية. وفيما يتعلق بقائمة المركز المالي: نسبة كل بند من البنود التي تشملها هذه القائمة إلى حقوق أصحاب رأس المال، أو نسبة كل من هذه البنود إلى إجمالي المجموعة التي يقع فيها ذلك البند كمجموعة الأصول المتداولة أو مجموعة الخصوم طويلة الأجل.

ويسهم الإفصاح الأمثل في زيادة منفعة معلومات المحاسبة المالية، ومن ثم فان القوائم المالية يجب أن تكشف عن كافة المعلومات التي تجعلها غير مضللة، ولكن ينبغي أن يتركز الإفصاح في التأكيد على المعلومات التي يتعين إبرازها بصورة خاصة وهي المعلومات الملائمة ذات الأهمية النسبية.

وهناك جانبان للإفصاح الأمثل هما: التجميع الأمثل للبنود، وإضفاء الشرح الأمثل على البيانات، وبقدر ما يتعلق الأمر بالتجميع الأمثل للمفردات في مجموعات ملائمة يجب أن تشتمل القوائم المالية على التفاصيل التي تكفي لتزويد من يستخدمونها بالمعلومات المطلوبة عن الأنواع المختلفة من الأصول والخصوم ، وحقوق أصحاب رأس المال والإيرادات، والمصروفات ، والمكاسب ، والخسائر ، والتدفق النقدي. غير أن التفاصيل التي تزيد عن الحد الملائم قد تؤدي إلى إرباك من يستخدم هذه القوائم، إذ أنه يحتاج إلى دراسة قدر كبير من البيانات التفصيلية لكي يستخلص منها المعلومات الأساسية التي يحتاجها، وفضلاً عن ذلك فإنه لا ينبغي أن تظهر البنود غير الهامة كمفردات مستقلة حتى لا يؤدي الإفراط في سرد التفاصيل إلى إغفال البيانات الهامة.

وفيما يتعلق بالشرح الأمثل للمعلومات، يجب إضافة شرح تكميلي للعناوين الرئيسية، والفرعية والقيم المالية التي تشملها القوائم بما يكفل توضيح كل منها، كما يجب تفادي وضع المعلومات الهامة في خضم من التفاصيل الضئيلة الأهمية، وتعتبر الإيضاحات التي تلحق بالقوائم المالية ضرورية لشرح وجهة نظر الإدارة، كما تعتبر ضرورية لشرح حدود استخدامات هذه القوائم ، إلا أن هذه المعلومات قد تكون مطولة أو مقتضبة بدرجة تتناقض مع الإفصاح الأمثل، ويتوقف ذلك- جزئياً - على قدرات من يستخدمون القوائم المالية.

ومهما كانت الظروف، فإنه يتعين على المسؤولين عن وضع معايير المحاسبة كما يتعين على المختصين بإعداد القوائم المالية أن يكون الإفصاح الأمثل من بين الأغراض التي يهدفون إلى تحقيقها، باعتبار أن ذلك الإفصاح خطوة هامة نحو تقديم المعلومات المفيدة.

وبناء على ما تقدم فان الإجراءات الآتية تسهم في إمكانية فهم معلومات المحاسبة المالية واستيعابها:

1- تصنيف البيانات في مجموعات ذات مغزى لمن يستخدمون القوائم المالية وليس للمحاسبين وحدهم.

2- الاستعانة بعناوين واضحة المعنى سهلة الفهم.

3- وضع البيانات المترابطة مقابل بعضها البعض.

**4- تقديم الأرقام الدالة على المؤشرات التي يرغب من يستخدمون هذه القوائم في معرفتها .**

**انتهت المحاضرة الرابعة.....**

# الأصول والخصوم وحقوق الملكية

## مفهوم الأصول والخصوم وحقوق الملكية

يمثل المفهوم بصفة عامة فكرة توضح خصائص وصفات معينة، ومن الناحية العملية يجب أن يُضع تعريف كل عنصر من عناصر القوائم المالية أساساً واضحاً للتمييز بين البنود التي تقع في نطاق عنصر معين، والبنود التي تقع خارج نطاق ذلك العنصر ، وعلى سبيل المثال فإن تعريف "الأصل" يجب أن يكون كافياً لإرشاد المحاسب إلى تحديد ما إذا كان بند معين – من المقترح إدراجه ضمن مجموعة الأصول –تتوافر فيه الخصائص التي تتوافر في كافة البنود التي يطلق عليها اصطلاح "الأصول".

وبذلك يعتبر تعريف العناصر الأساسية للقوائم المالية خطوة أولية على جانب كبير من الأهمية لتحديد محتويات القوائم المالية، إذ أن هذه التعاريف تضع الأساس لاستبعاد البنود التي تفتقر إلى خاصية واحدة أو أكثر من الخصائص التي تتميز بها كل من الأصول والخصوم وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات، وما إلى ذلك من عناصر القوائم المالية، ولا تهدف هذه التعاريف إلى تحديد أسس التحقق المحاسبي لعناصر القوائم المالية أو تحديد الخاصية التي ينبغي إخضاعها للقياس من بين خصائص كل من هذه العناصر، وتقع هذه الأسس والخصائص في نطاق مفاهيم القياس المحاسبي وفيما يلي تعاريف العناصر الأساسية المتعلقة بقياس المركز المالي:

### أولاً : الأصول

**الأصول:** هي منافع اقتصادية مستقبلية محتملة تترتب لمنشأة معينة نتيجة معاملات أو أحداث اقتصادية وقعت في الماضي.

**الأصل** هو مورد تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة.

**الأصول:** هي كلمة تطلق على الموجودات الاقتصادية التي تمتلكها المنشأة مثل النقد والحسابات المدينة والبضاعة والمعدات والمباني والأراضي وغيرها، وتكون الأصول ملموسة كالمباني والمخزون السلعي، أو غير ملموسة كالشهرة وبراءات الاختراع وحقوق الامتياز وتكون الأصول متداولة إذا كان عمرها سنة واحدة أو اقل، وتكون ثابتة إذا كان عمرها يزيد عن السنة الواحدة.

**عرف مجلس معايير المحاسبة الأمريكي الصادر في عام 1985** الأصول بأنها منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل وأن الوحدة المحاسبية قد اكتسبت حق الحصول على هذه المنافع نتيجة أحداث وقعت أو عمليات تمت في الماضي.

**ووفقاً لهذا التعريف يلاحظ أن الأصول يجب أن يتوافر فيها ثلاث خصائص رئيسة هي:**

1. يجب أن يكون الأصل قادراً على تزويد المنشأة بالخدمة أو المنفعة في المستقبل سواءً بمفرده أو بالتضامن مع غيره من الأصول.
2. المنشأة تستطيع التحكم والسيطرة على هذه المنافع ( أي الحصول على المنفعة في أي وقت).
3. أن الحصول على الأصول قد تم نتيجة أحداث وقعت أو عمليات تمت في الماضي.

**ملاحظة:** يشترط توافر الخصائص الثلاث معاً وإلا خرج عن نطاق الأصل.

وتأخذ منافع الأصول الصور التالية:

- ❖ استخدام الأصل داخلياً لتحقيق نشاط إنتاجي له قيمة للمنشأة.
- ❖ استخدام الأصل للوفاء ببعض التزامات المنشأة.
- ❖ مبادلة الأصل بأصل آخر له قيمة للمنشأة وهو أكثر منفعة.

قد تحصل المنشأة على أصل نقداً أو عيناً وهذا يعني تحملها لتكلفة ولكن في بعض الأوقات قد تحصل على أصل دون تحمل تكلفة أي الحصول على الأصل في شكل هبات أو تبرعات أو نتيجة النمو الطبيعي في الموارد أو الاكتشافات الطبيعية.

الأصول هي أي شيء له القدرة على تزويد المنشأة بالخدمات أو المنافع في المستقبل اكتسبت الحق فيه نتيجة أحداث وقعت أو عمليات تمت في الماضي شريطة أن يكون قابلاً للقياس المالي حالياً بدرجة مقبولة من الثقة وبشرط ألا يكون مرتبطاً بصورة مباشرة بالتزام غير قابل للقياس.

**ويتبين من التعريف السابق أن الأصل - بغض النظر عن شكله - يتميز بخمس خصائص أساسية كالآتي:**

- ✦ قدرة الأصل على تقديم منفعة أو خدمة سواءً بمفرده أو بالاشتراك مع غيره من الأصول، تساعد بشكل مباشر أو غير مباشر على تحقيق تدفقات نقدية.
- ✦ ارتباط الأصل بالمنشأة وبالتالي تستطيع المنشأة الحصول على الخدمات أو المنافع من الأصل متى شاءت.
- ✦ وقوع حدث أو انجاز عملية في الماضي ترتب عليها حصول المنشأة على حق الاستفادة من الخدمات والمنافع التي يقدمها الأصل.
- ✦ يجب أن يكون الأصل قابلاً للقياس النقدي بدرجة مقبولة من الثقة لخاصية أو أكثر من الخصائص التي يتميز بها الأصل، وترتبط ارتباطاً واضحاً بإمكانياته على تقديم الخدمات والمنافع.

- ✦ إمكانية قياس الالتزامات المباشرة التي تتحملها المنشأة مقابل الحصول على الأصل قياساً نقدياً – بدرجة مقبولة من الثقة–، وجدير بالملاحظة أن العقود التي يتعين تنفيذها في وقت لاحق تحتوي عادة على حقوق ذات قيمة والتزامات وأعباء في المستقبل، ومن الواضح أن الفائدة التي تعود على المنشأة من إدراج هذه الحقوق ضمن أصولها تكون محدودة بدرجة كبيرة إذا تعذر قياس الالتزامات التي تقابلها وإدراجها ضمن خصوم المنشأة.

- تتمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية المتضمنة في الأصل في إمكانية المساهمة – بشكل مباشر أو غير مباشر – في تحقيق تدفقات نقدية وما في حكمها إلى المنشأة، ويمكن أن تكون كذلك لمشاركتها في العملية الإنتاجية كجزء من النشاطات التشغيلية للمنشأة. كما يمكن أن تأخذ شكل القابلية للتحول إلى نقدية أو ما في حكمها أو القدرة على تخفيض التدفقات النقدية الخارجة مثلما تؤدي طريقة تصنيع بديلة إلى تخفيض تكاليف الإنتاج.

- تستخدم المنشأة أصولها عادة لإنتاج سلعاً أو خدمات قادرة على إشباع رغبات أو حاجات العملاء. ولأن هذه السلع والخدمات قادرة على إشباع هذه الرغبات أو الحاجات فإن العملاء مستعدون للدفع مقابل ذلك وعليه فهم يساهمون في التدفقات النقدية للمنشأة. ويقدم النقد نفسه خدمة للمنشأة لأنه يسيطر على الموارد الأخرى.

- يمكن للمنافع الاقتصادية المستقبلية المتضمنة في الأصول أن تتدفق على المنشأة بعدة طرق. فعلى سبيل المثال يمكن للأصل أن :

  ( أ ) يستخدم بمفرده أو مع أصول أخرى لإنتاج سلع أو خدمات تباع من قبل المنشأة.
  ( ب) يستبدل مع أصول أخرى.
  (ج ) يستخدم لسداد التزام.
  ( د ) يوزع على أصحاب المنشأة.

- كثير من الأصول مثل الأصول الثابتة لها شكل مادي، ولكن الوجود المادي ليس جوهرياً لوجود الأصل، وعليه فان براءة الاختراع وحقوق النشر مثلاً هي أصول إذا كان من المتوقع أن يتدفق عنها منافع اقتصادية مستقبلية وكانت المنشأة تسيطر عليها.

- كثير من الأصول مثل المدينون و الأصول الثابتة مرتبطة بحقوق قانونية بما في ذلك الحق الناشئ عن الملكية، إلا انه عند التحقق من وجود الأصل فان الحق الناشئ عن الملكية لا يعد ضرورياً . ومع أن سيطرة المنشأة على المنافع تكون في الغالب نتيجة لحقوق قانونية، إلا أن من الممكن أن يحقق احد العناصر تعريف الأصل دون أن يكون هناك سيطرة قانونية عليه. على سبيل المثال، فإن حق المعرفة الفنية التي يتم الحصول عليها من نشاط التطوير يمكن أن يتفق مع تعريف الأصل إذا

تمكنت المنشأة من الحفاظ على سرية حق المعرفة هذا أو السيطرة على المنافع المتوقع أن تتدفق عنه.

- تنشأ أصول المنشأة عن عمليات مالية وأحداث أخرى سابقة ففي العادة تحصل المنشآت على الأصول من خلال شرائها أو إنتاجها، إلا أن هناك عمليات أو أحداث أخرى يمكن أن يتولد عنها أصول، مثال ذلك الممتلكات التي ترد للمنشأة من الحكومة كجزء من برنامج تشجيع النمو الاقتصادي في أحدى المناطق واكتشاف الثروات المعدنية. **أن العمليات أو الأحداث التي من المتوقع أن تحدث مستقبلاً لا ينشأ عنها في حد ذاتها أصول، وعليه فان وجود نية لشراء مخزون لا يحقق بحد ذاته تعريف الأصل.**
- هناك ترابط وثيق بين تكبد النفقة و تكوين الأصول ولكن الاثنان ليسا بالضرورة متطابقين وعليه فعندما تتكبد المنشأة بعض النفقات فان هذا يمكن أن يشكل إثباتا أن هناك سعي للحصول على منافع اقتصادية مستقبلية ولكن هذا لا يشكل برهاناً حاسماً على انه تم الحصول على بند يحقق تعريف الأصل. بالمثل فان غياب النفقة لا يمنع عنصراً من أن يحقق تعريف الأصل وان يصبح البند بالتالي مرشحاً للاعتراف به في الميزانية ، مثال ذلك، البنود التي يتم التبرع بها للمنشأة و ينطبق عليها تعريف الأصل.

**الأصول الثابتة:** Fixed Assets

هي موارد ذات كيان مادي ملموس وعمر اقتصادي مقدر يزيد عن سنة واحدة يتم شراؤها للاستخدام في تشغيل المنشأة وليس بغرض بيعها للعملاء أو تحويلها(مثل المباني والمعدات والآلات والسيارات) بل لاستمرار استعمالها طوال فترة وجودها كأدوات إنتاج.

**الأصول المتداولة:** Current Assets

هي التي تشير إلى النقد أو أي أصول أخرى يمكن تحويلها إلى نقد في فترة زمنية قصيرة نوعاً ما (مثل أذون الخزينة أو السندات والودائع). وهذه الفترة الزمنية هي عادة سنة واحدة ولكن ربما تكون أكثر في المشاريع التي لها دورة عمليات أطول.

**ثانياً: مفهوم الخصوم**

الخصوم هي مجموعة الالتزامات الحالية التي تتوجب على الوحدة المحاسبية للغير والواجبة الوفاء بها والناتجة عن العمليات المالية التي تقوم بها تلك الوحدة ، وأن الوفاء بالالتزامات يتطلب من الوحدة تضحيات مالية أو التنازل عن بعض أصولها أو حقوقها أو القيام بخدمات في المستقبل باعتبار أن تلك الخدمات تعد سداداً لتلك الالتزامات .

**ويلاحظ مما سبق وجود فورقات جوهرية بين الالتزامات الحالية والالتزامات المستقبلية**

حيث الالتزامات الحالية تتعلق بأحداث وظروف وعمليات تمت في الماضي والمستفيد فيها هم أشخاص لا تربطهم علاقات ملكية مع الوحدة المحاسبية بينما الالتزامات المستقبلية فلا تعتبر خصوماً كالاحتياطيات و الاهتلاكات التي تكونها الوحدة المحاسبية لمقابلة أحداث أو عمليات أو ظروف متوقعة في المستقبل وتخص عمليات التجديدات و الاستبدالات والتوزيعات وأغراض التأمين والحماية والمتانة الذاتية للوحدة المحاسبية.

**وفي أحدث تعريف لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي بيان 6عام 1985**

الخصوم هي تضحيات اقتصادية من المتوقع التضحية بها مستقبلاً في شكل التزام قائم بالفعل على الوحدة المحاسبية بتحويل أصول أو تقديم خدمات لوحدة أو وحدات أخرى وذلك نتيجة أحداث تمت في الماضي.

ويركز هذا التعريف على أحداث مستقبلية لم تقع بعد ، فالتضحيات ستتم فيما بعد والشيء الواضح في الوقت الحالي هو أن الالتزام الحالي وليس مستقبلي وبهذا تفرقة واسعة وعدم خلط جوهرية مابين مفهوم حقوق الملكية وخصوم الغير .

من التعريف السابق يمكن تحديد الصفات الأساسية للخصوم والتي يجب أن تتصف وتتميز بها وتعتبر هذه المميزات بمثابة شروط ضرورية للالتزامات وأن عدم توافرها يقدم دليلا قاطعا على عدم وجود الالتزام لدى الوحدة المحاسبية :

1- أن هنالك التزاماً حالياً أو مسؤولية واقعة نحو الغير والتي يتوقع الوفاء بها أو إنجازها عن طريق التنازل عن الأصول أو القيام بخدمات في المستقبل .

2- أن هذا الالتزام أو الواجب ملزم لطرف معين حالياً.

3- أن قيمة الالتزام محددة بشكل قطعي لا يمكن للوحدة المحاسبية إلا الوفاء بها وبدون قيد أو شرط .

4- أن العملية المالية التي تسببت في توليد الالتزام قد تمت في الماضي وبشكل فعلي .

**وهذه الخصائص لابد من توافرها مجتمعة في الالتزام حتى يعد خصماً** على الوحدة المحاسبية وأن غياب خاصية أو أكثر يتنافى مع وجود الالتزام على الوحدة المحاسبية .

وتنشأ الالتزامات الحالية على الوحدة المحاسبية من عدة مصادر منها :

1- شراء بضاعة دون سداد الثمن .

2- بيع بضاعة مع الضمان لمدة معينة.

3- قيام الغير بتأدية خدمات للوحدة المحاسبية مع تأجيل دفع المقابل .

ومفهوم الالتزامات وفق FASB يطرح العديد من التساؤلات تتعلق بمفهوم وخصائص الخصم وهي :

1- هل من المتوجب أن يكون المستفيد معروفاً ويمكن التحقق منه في تاريخ نشوء الالتزام .

2- ما هي الظروف التي توجد الخصوم وهل وجود المقابل يعتبر دليلاً على وجود الالتزام.

3- هل من الواجب أن يقترن نشوء الالتزام بوجود سند ودليل قانوني .

4- إذا وجد حق غير مشروط للتعويض فهل من المتوجب أن يدخل التعهد المقابل ضمن مفهوم الألتزام0

5- هل يشترط أن يكون المقدار الذي سيدفع محدد وأن يكون تاريخ الاستحقاق قابل للتحديد بدرجة معقولة .

إن الطرف الذي عليه الالتزام وهو الوحدة المحاسبية سهل التحديد في حين أن الطرف صاحب الحق قد يكون محدداً أو قد يكون غير محدد ولكن هذا لا ينفي مسؤولية و التزام الوحدة تجاه هذا الطرف .

وهذا يعني أن الالتزام ملزم للوحدة المحاسبية دون ضرورة لتحديد الطرف صاحب الحق،ومن الطبيعي في الالتزامات أن يكون المستفيد معروفاً أو يمكن التعرف عليه إما بذاته أو كمجموعة ومع ذلك فإن المستفيد سيصبح تحديده ممكناً في تاريخ السداد ،فليس من الضروري أن يعرف الدافع هوية المسدد له (المستفيد )أو أن يعين الدائن الحق أو أن يكون له معرفة به في الوقت الحاضر.

الخصوم هي تضحية بمنافع اقتصادية أو بوسائل للحصول على منافع في المستقبل وسواء كان التضحية اللازمة للوفاء بالالتزام نقدية أو غير نقدية ،فهي في كل الأحوال مستقبلية والدليل المعتاد مع قيام الالتزام هو وجود تعاقد أو اتفاق أو تعليمات من الجهات المسيطرة على النشاط ، ولكن ليس من الضروري وجود سند قانوني يؤيد قيام الالتزام ،إذ أن مفهوم الخصوم محاسبياً أشمل وأعم من المفهوم القانوني فقد تترتب الالتزامات بناء على اعتبارات اجتماعية أو أخلاقية، وكما قد تنشأ نتيجة العرف التجاري السائد في الزمان أو المكان .

ومما سبق فإن غياب الدليل القانوني ليس كافياً لاستبعاد مفردة معينة من دائرة الخصوم إلا أن ذلك سوف يلقي عبئاً على القائم على العملية المحاسبية تتمثل في الحاجة إلى التحديد والقياس والتقييم الموضوعي والعادل للأوضاع والظروف المحيطة بنشوء الخصوم وتحديد القيمة .

لا تعتبر حصول الوحدة المحاسبية على مقابل لقاء قبول الالتزام دليلاً قاطعاً على الاعتراف محاسبياً بالحدث كأحد عناصر الخصوم ،**مثال** :قد يترتب على الوحدة المحاسبية التزامات دون أن تحصل على أي مقابل كما هو الحال في قضية فرض الضرائب أو أي عمليات تحويلية سلبية أخرى (التبرعات ،الإعانات ،الغرامات )وبهذا فإن وجود المقابل لا يمثل خاصية رئيسية للاعتراف محاسبياً بالخصم ،إلا أن ذلك يمكن الاستفادة في مجال تطبيق الخصوم وذلك من جانبين رئيسين هما:

1- كدليل للاسترشاد به على قيام الالتزام .

2- كأحد المقاييس الممكنة لقيمة الالتزام.

يختلف مفهوم الخصم الحالي عن مفهوم الخصم الاحتمالي ،وقد تناول مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي موضوع الالتزامات الطارئة المحتملة في الدراسة 5 لعام 1975حيث أعطى ثلاث صفات أساسية لتلك الالتزامات هي:

1- حالة قائمة فعلاً أو ظروف حالية .

2- عنصر عدم التأكد حول نتائج هذه الظروف .

3- زوال عنصر عدم التأكد يتم في المستقبل .

ويعرف الالتزام الاحتمالي بأنه تعهد قد ينشأ اعتماداً على واحد أو أكثر من أحداث مستقبلية ذات احتمال حدوث معين.

ويجب أن يدرج ضمن الالتزامات إذا كانت احتمالات حدوث الحدث في المستقبل كبير نسبياً ،مثل الضمانات الواجبة السداد ،وتعهدات ضرائب الدخل المتنازع عليها ويجب أن يتم الإفصاح عن هذا النوع من الالتزامات في ملحوظة هامشية في قائمة المركز المالي إذا كان احتمال حدوث الالتزام في المستقبل منخفضاً نسبياً .

وبذلك فلا يمكن أن تدرج قيمة الالتزامات في قائمة المركز المالي ما لم يمكن تحديد قيمتها كمياً،ومع ذلك فإن عدم القدرة على تحديد كمي للالتزام معين لا يعني أنه ليس التزاما ، وعلى المحاسب بذل العناية الممكنة لقياس هذا الحدث بدرجة من المعقولية ومن الواجب الإفصاح عنه بملاحظة في هوامش قائمة المركز المالي ،ولكن دون إدراجه في مجموعة الالتزامات في قائمة المركز المالي.

**مما سبق يلاحظ** أن هنالك العديد من التغيرات للاعتراف وتحديد الالتزامات التي تقع على عاتق الوحدة المحاسبية ولكن يتم تحديد الاعتراف بالتزامات معينة موجودة فعلاً على أرض الواقع هنالك العديد **من المعايير التي يمكن للمحاسب أن يسترشد بها لتحديد موقفه من حدث معين بمفهوم نشوء التزام أو عدم وجود هكذا التزام على المحاسبية وهذه المعايير هي:**

1- **الاعتماد على القانون :** عادة يستخدم المحاسبون القانون كدليل فيما إذا كان هناك موجود أو مطلوب أم لا ،ويرتبط هذا المعيار بملائمة و حيادة المعلومات.

2- **استخدام سياسة الحيطة والحذر:** يفضل الحاسبون أن يبقوا في جانب من الحيطة والحذر ولا يتم الاعتراف بالموجودات بنفس السرعة التي يتم بها ذلك فيما يخص المطلوبات وترتبط الحيطة والحذر بدقة المعلومات المحاسبية.

3- **تحديد الجوهر الاقتصادي للصفقة أو الحدث:** يتعلق هذا المعيار برغبة المحاسبة في الاعتراف بمعلومات ملائمة ،فإذا كان شيء ما اقتصادياً جوهري فهذا الشيء ملائم لمستخدمي القوائم المالية ويجب الاعتراف بهذا الشيء .

4- **القدرة على قياس قيمة المطلوبات:** إذا لم يكن بالإمكان قياس مفردة معينة فلا يتم الاعتراف بهذه المفردة.

**ومن هنا يلاحظ أن الهدف** من تلك المعايير هو توفير معلومات ملائمة يمكن الاعتماد عليها وتعكس الوضع المالي والاقتصادي الحالي العادل للوحدة المحاسبية.

**ثالثاً: مفهوم حقوق الملكية**

عرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي الحق أو الإدعاء بأنه يتمثل بالحصة (القيمة ) المتبقية في موجودات وحدة محاسبية ما بعد أن يتم طرح الخصوم (الالتزامات)فيها.
ففي الوقت الحالي تقوم نظرية الوحدة المحاسبية على أساس المعادلة التالية :

**مجموع الأصول =مجموع الالتزامات +حقوق الملكية**

و بهذا فإن حقوق الملكية في الوحدة المحاسبية لها خاصتين هما:

- أنها تمثل حقوق متبقية.
- أنها تأتي من مصدرين أساسين :

1. استثمارات أصحاب الحقوق
2. حقوق مكتسبة نتيجة الأرباح المتجمعة

ومن التعريف السابق يلاحظ وجود فروقاً واضحة بين مفهوم الالتزامات ومفهوم حقوق الملكية، وبسبب الكثير من طرق التمويل الممكنة ،أصبحت مهمة الفصل بينهما بالغة الصعوبة أكثر فأكثر كي يتم وضع تحديداً أو تمييزاً دقيقاً ومؤكداً بخصوص أن طريقة تمويل معينة دين أو حق للمالكين.

**ويوجد فروقات عامة بين حقوق حملة الأسهم والتزامات الغير :**

1. درجة الأولوية التي يملكها أصحاب الحقوق الآخرين.
2. درجة التأكد في تحديد المقادير التي يتسلمها أصحاب الحقوق.
3. تواريخ استحقاق مدفوعات الحقوق النهائية.

ففي الظروف الطبيعية يكون للدائنين الأولوية على حملة الأسهم بالنسبة لمدفوعات الفائدة الدورية واسترداد الأصل ،وقد يكون لحملة الأسهم الممتازة أولوية على حملة الأسهم العادية ،ولكن كلاهما في علاقتهما مع الدائنين يعتبران من أصحاب الحقوق المتبقية ،ومن جهة أخرى يمكن تحديد المقادير المستحقة للدائنين بشكل مقدم ،حيث يتم دفع الفوائد الدورية عند الاستحقاق وفق قيم ثابتة من وحدات النقد ،بينما تعتمد التوزيعات المسددة إلى حملة الأسهم على كل من الدخل والأرباح المحتجزة والنقدية المتاحة.
أما بالنسبة لتواريخ الاستحقاق فإن تاريخ استحقاق حقوق الدائنين معروف وثابت عموماً يمكن تحديده بشكل دقيق في أغلب الأحيان ،بينما حقوق حملة الأسهم لا تعتبر تعهدات قانونية على الوحدة المحاسبية ،وليس لها تاريخ استحقاق أو سداد معين.

## رابعاً: التمييز بين حملة السندات وحملة الأسهم

يتعلق التمييز بين حملة السندات وحملة الأسهم بخاصتين أساسيتين هما:

1. حقوق الأطراف في أي اتفاق
2. الجوهر الاقتصادي في هذا الاتفاق

تمثل الحقوق القانونية اعتبارات مهمة جداً ولكن لوحدها يجب أن لا تشكل أساساً للتمييز بين حملة السندات وحملة الأسهم فحملة السندات يتمتعون بالحقوق التالية:

- تسديد فوائد سنداتهم من تاريخ محدد عن طريق استلامهم لموجودات أو خدمات من الوحدة المحاسبية
- الأولوية على المالكين عند تسديد حقوقهم في حالة التصفية.

أما المالكين فلهم الحقوق المتبقية ،مع أنه في ضوء الأنواع المختلفة للأسهم قد تكون هناك أولويات مختلفة ،ولا يتمتع حملة الأسهم بحق استخدام موجودات الوحدة المحاسبية ولا حق المشاركة في صنع القرارات المتعلقة بعمليات الوحدة إلا في بعض الحالات وبأسلوب غير مباشر.

وبالنسبة للجوهر الاقتصادي فإن أصحاب حملة الأسهم يتحملون مخاطر أكبر من حملة السندات بسبب الأولوية في سداد الحقوق لحملة السندات ،فعلى المالكين أن يتحملوا أي خسائر ناتجة من أنشطة الوحدة المحاسبية وبهذا فهم يتحملون العبء الأكبر من مخاطر أنشطة الوحدة المحاسبية ،ولكن مقابل هذه الخاطر فحملة الأسهم يتمتعون بخاصية السيطرة على موجودات وعمليات الوحدة المحاسبية ومسؤولية إدارتها وإبقائها واستمرارها وجعلها مربحة.

يجب أن يتم تبويب مفردات حقوق المالكين بطريقة يتم من خلالها تقديم معلومات إلى حملة الأسهم وحملة السندات والمستثمرين والمجموعات المهمة الأخرى وبحيث تفصح تلك المعلومات عن بعض أو كل القضايا التالية:

1. مصادر رأس المال الذي أمدت به الوحدة المحاسبية
2. القيود القانونية على توزيع رأس المال للمستثمرين على الملاك
3. القيود القانونية والتعاقدية والإدارية والمالية على توزيعات الأرباح على المساهمين والمرتقبين.
4. أولويات الفئات العديدة من حملة الأسهم في التصفية الجزئية أو الكلية

بالإضافة إلى ما تقدم يجب على الوحدة المحاسبية تقديم وصف لمصادر رأس المال في الوحدة ومعلومات عن تطوره التاريخي ،وذلك لخدمة عمليات المقارنة بين النمو الذاتي لرأسمال الوحدة من العمليات الداخلية ونمو رأسمال من عمليات تمويلية خارجية وذلك وفقاً للبنود التالية :

- المقادير التي دفعها حملة الأسهم
- المقادير الناتجة عن إعادة التقييم للأصول نتيجة التغيير في القوة الشرائية لوحدة النقد
- زيادة صافي الدخل عن التوزيعات المسددة إلى حملة الأسهم (الأرباح المحتجزة)
- الهبات من غير حملة الأسهم.

**ملاحظات:**

- تحدد تعريفات الأصول والالتزامات الصفات الأساسية لها ولكن لا تحدد معايير الاعتراف بها والواجبة التحقق قبل إظهارها في الميزانية.
- وعند النظر فيما إذا كان العنصر يحقق تعريف الأصل أو الالتزام أو حق أصحاب المنشأة فان الانتباه يجب أن يعطى إلى الجوهر الأساسي والحقيقة الاقتصادية للعنصر وليس فقط لشكله القانوني فعلى سبيل المثال في حالة عقود الإيجار التمويلية فان الجوهر والحقيقة الاقتصادية تبين أن المستأجر يحصل على المنافع الاقتصادية من استخدام الأصل المستأجر للجزء الأكبر من عمره الإنتاجي لقاء دخوله في تعهد لدفع مبلغ يعادل تقريباً القيمة العادلة لذلك الأصل ونفقات التمويل المرتبطة بذلك، وعليه فان الإيجار التمويلي ينشئ عناصر تحقق تعريف الأصل والالتزام ويعترف بها هكذا في ميزانية المستأجر.

**انتهت المحاضرة الخامسة.....**

# الفروض والمبادئ المحاسبية

## أولاً: الفروض المحاسبية

للمحاسبة كأي علم له إطاره النظري وبما أن الفروض والمبادئ تشكل قمة البناء العلمي لأي حقل من حقول المعرفة. فإن الفروض والمبادئ المحاسبية تمثل البناء الرسمي لنظرية المحاسبة.

ومع هذا فليس هناك اتفاقاً تاماً بين المحاسبين على نوعية وعدد الفروض، بل أنها تتوقف على التفكير المنطقي لكل باحث على حدة، وطريقة تحليله وعرضه لنظرية المحاسبة.

والفروض Assumptions هي مقدمات علمية تتميز بالعمومية، وتتمثل في مجموعة من الحقائق المعروفة بالفعل أو تمثيل نتائج بحث مقبولة عموماً في ميادين معرفية أخرى.

وتستخدم الفروض المحاسبية لتكون نقطة بداية للوصول إلى المبادئ المحاسبية التي تتكون منها النظرية ، فالباحث يجب أن ينطلق من افتراضات تشكل أساساً للإستدلالات المنطقية اللاحقة.

إن اختبار الفروض في المحاسبة لا يعني الحكم بصورة مطلقة بأنها صادقة أو كاذبة. فمن النادر جداً وجود حالات على هذا الشأن، بل إن الاختبار يعني إعطاء درجة من الثقة في تلك الفروض، حيث لا توجد في الحياة العملية فروض صحيحة أو خاطئة بصورة مطلقة، ويكون الغرض من إجراء الاختبارات هو تحديد درجة الثقة. إن الفروض المحاسبية لم ولن تكون ثابتة، وإنما هي في حاجة مستمرة لإعادة النظر على أنها لا زالت تعبر بشكل عام عن ظروف الحال. وإن صلاحية أي نظرية هي مرتبطة بصلاحية فروضها التي تتحدد بمدى فاعليتها في مواجهة مشاكل اليوم والمستقبل القريب، وهي دائماً في انتظار نظريات أفضل تحل محلها في المستقبل.

ويمكن تقسيم الفروض المحاسبية إلى نوعين رئيسيين تندرج تحتهما عدة فروض.

**النوع الأول**: فروض تتعلق بوجود وحدة محاسبية

**النوع الثاني**: فروض تتعلق بوجود مجموعة من العمليات المالية المتبادلة.

**والفروض المحاسبية بغض النظر عن عددها وأنواعها تستخدم لتكون نقطة بداية للوصول إلى المبادئ المحاسبية التي تتكون منها النظرية المحاسبية.** وأن أي خلل ناتج عن عدم اتساق بين الفروض أو تضارب فيما بينها أو عدم الملاءمة مع الواقع سيؤثر على المبادئ العلمية.

فالباحث يجب أن ينطلق من افتراضات تشكل أساساً للاستدلالات المنطقية اللاحقة وتُعتمد في الوضع الحالي للفكر المحاسبي **الفروض الخمس التالية:** فرض الشخصية المعنوية

للمشروع (استقلال الوحدة المحاسبية)، وفرض استمرار الوحدة المحاسبية، وفرض الدورية (استقلال الدورات المالية )، وفرض التوازن المحاسبي، وفرض وحدة القياس النقدي.

**1- فرض الشخصية المعنوية للمشروع (استقلال الوحدة المحاسبية):**

يعني هذا الفرض أن للوحدة المحاسبية شخصية معنوية مستقلة عن مالكيها ولها ذمة مالية مستقلة عن ذمة أصحاب المشروع وهذه الوحدة مالكة لموجوداتها ومسؤولة عن التزاماتها اتجاه الغير من موردين ودائنين وغيرهم .

وتطبيقاً لهذا الفرض محاسبياً فإنه يجب فصل العمليات المالية التي تتعلق بالمشروع عن تلك العمليات التي تتعلق بمالكيها كما يجب عدم ذكر اسم مالك المشروع في الدفاتر المحاسبية إطلاقاً وإنما يذكر اسم يدل عليه في حالة وجود عملية مالية.

وتقيس المحاسبة نتائج العمليات لوحدات اقتصادية معينة ومستقلة عن مالكيها فالمحاسب يفترض وجود شخصية معنوية مستقلة للمشروع كوحدة تنظيمية ترتبط فيها التسجيلات المحاسبية، حيث يوجد ثلاثة وحدات محاسبية أساسية هي : المنشأة الفردية وشركات الأشخاص وشركات الأموال ، وبصرف النظر عن الشكل التنظيمي للمنشأة فإنها تعتبر وحدة محاسبية.ويتم فصل عملياتها وأموالها عن عمليات وأموال أصحابها **ويؤدي تطبيق هذا الافتراض عملياً إلى الفصل بين عملية تحقق الربح وعملية توزيعه.**

فالربح يتحقق (من وجهة نظر المشروع) حينما يؤول إلى الوحدة المحاسبية في صورة زيادة صافية في أصولها ونتيجة ممارستها لأنشطتها المختلفة وليس عند توزيعه على الملاك.

وتوجد طريقتان لتعريف الشخصية المعنوية المحاسبية:

1- **تنطلق من تعريف الوحدة الاقتصادية المسؤولة** عن النشاطات الاقتصادية وعن الرقابة الإدارية لهذه الوحدة.

فقد تتمثل في نشاط فرع داخل المنشأة أو قد تشتمل على مجموعة منشات تخضع لإدارة واحدة(الشركات القابضة والتابعة) وقد تتسع لتشمل الاقتصاد القومي في مجموعه كما في المحاسبة القومية.

وفق هذا التعريف تختلف الوحدة المحاسبية من حيث الهدف فقد يكون الهدف تحقيق اكبر قدر من الربح وقد يقتصر أداؤه على نشاط غير هادف للربح.

2- **ينطلق من المصالح الاقتصادية المختلفة للمستخدمين** لذلك يجب:

أ- تحديد الأشخاص ذات المصالح.

ب- تحديد طبيعة مصالح هؤلاء الأشخاص .

## مشكلات تطبيق فرض الشخصية المعنوية:

(عندما لا تتطابق الشخصية المعنوية المحاسبية مع الشخصية المعنوية القانونية) فقد تنقسم الشخصية المعنوية القانونية للمنشأة إلى عدة شخصيات معنوية محاسبية (الأقسام والفروع) ، وقد تتضمن الشخصية المعنوية المحاسبية الواحدة عدة شخصيات معنوية قانونية(الشركات القابضة والتابعة).

**الأقسام والفروع :**

-* التعارض بين الشخصية المعنوية القانونية للمشروع الأم والشخصيات المعنوية المحاسبية للأقسام والفروع التابعة يظهر عند نشوء تحويلات بين الأقسام أو الفروع المختلفة بما في ذلك المركز الرئيسي، فإذا تم تقييم هذه التحويلات الداخلية بثمن التكلفة فإن نتيجة أعمال المشروع ككل تكون مقبولة محاسبيا دون أي تعديل ولكن نتيجة أعمال الأقسام والفروع المختلفة لا يمكن اعتمادها في تقييم أداء إداراتها.

أما إذا قومت هذه التحويلات بسعر البيع أو بسعر افتراضي يزيد عن سعر السوق فإن نتيجة أعمال المشروع ككل يجب أن تستبعد الربح الداخلي غير المحقق بين الأقسام ، فالربح بالنسبة للقسم يتم بمجرد التحويل أما بالنسبة للمنشأة فيتم بمجرد البيع الفعلي للغير ، وهذا ما يجعل الربح محققا على مستوى الشخصية المعنوية المحاسبية للقسم أو الفرع وغير محقق على مستوى المشروع ككل.

-* فيما يتعلق بحسابات الفروع في الخارج الممسوكة بالعملات الأجنبية فيجب قبل دمج القوائم المالية تحويل بنودها إلى العملة الوطنية.وتعد عملية التحويل هذه مقبولة إذا اتسم سعر الصرف بالثبات النسبي والميل إلى التوازن فترة طويلة نسبياً.

أما إذا تغير سعر الصرف ارتفاعاً وانخفاضاً لعدم الثبات السياسي والاقتصادي فان كثيراً من الشركات ذات الفروع الخارجية غالباً ما تستبعد نتائج فروعها الخارجية من القوائم المالية الموحدة.

**الشركات القابضة والشركات التابعة:**

الشركة القابضة هي التي تملك أكثر من (50) بالمائة من قيمة رأس مال الأسهم في الشركة التابعة وبذلك تسيطر عليها ، تنشأ المشكلة عند تصميم وإعداد قوائم مالية موحدة تعكس النتائج الموحدة والمركز المالي العام لكل الشركات ضمن المجموعة كما لو كانت وحدة محاسبية واحدة لها شخصية معنوية مستقلة.

لكن :

1- لا يجوز أن تكون هذه القوائم المالية الموحدة بديلة عن القوائم المالية لكل شركة من الشركات.

2- إن هذه القوائم تخدم الإدارة العليا في الشركة القابضة فقط. أما القوائم الافرادية هي مفيدة لأغلب المستخدمين.

3- تؤدي هذه القوائم إلى نتائج مضللة عن طريق دمج القوائم المالية لشركة ذات مركز مالي جيد مع شركة تكبدت خسائر.

**2- فرض استمرار الوحدة المحاسبية:**

تفترض المحاسبة المالية إن المنشأة وحدة محاسبية مستمرة، وطالما أنه ليس هناك دليل على عكس ذلك، فانه يفترض أن للوحدة المحاسبية عمر أطول من الأعمار الإنتاجية للأصول التي تستخدمها بمعنى أن الوحدة المحاسبية ذات عمر مستمر بينما إن الأصول التي تستخدمها ذات أعمار محدودة.وهذا الفرض يتفق مع التوقع الطبيعي لأصحاب الوحدة المحاسبية (المشروع)، واحتمال التصفية يعتبر حالة استثنائية، وظهور شركات المساهمة عضد صحة هذا الفرض المنطقي لما تتصف به هذه الشركات من مسؤولية محدودة للمساهمين بمقدار حصصهم، وان حياة المشروع لا تتوقف على حياة المساهمين، فيستطيع المساهم بيع رهن أو التنازل عن حصته من رأس المال دون أن يؤثر ذلك على حياة الوحدة(المشروع)، ويترتب على ذلك إعداد كل من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل بافتراض أنه ليس هناك اتجاه أو نية أو ضرورة لتصفية الوحدة المحاسبية أو تقليص نطاق أعمالها.

**ويؤثر مفهوم استمرار الوحدة المحاسبية تأثيراً كبيراً على المحاسبة المالية وعلى القوائم المالية التي تعدها المنشآت.**

فطالما أن التصور السائد للمنشأة يتمثل في تيار متواصل من النشاط الاقتصادي، فان مهمة المحاسبة المالية تتركز في قياس التدفق المستمر الذي يتصل بأنشطة المنشأة، بحيث يكون لذلك القياس مغزى واضح.

ويتبلور أسلوب القياس الذي يتسم بذلك في تخصيص أو تقسيم جهود المنشأة وإنجازاتها المستمرة فيما بين الفترات الجارية والمقبلة، ومضاهاة كل من هذه الجهود بما حققته من إنجازات.

غير أن عملية تقسيم التدفق المتواصل لنشاط المنشأة فيما بين الحاضر والمستقبل تؤدي إلى تجزئة كثير من الصلات أو العلاقات الحقيقية، كما تؤدي إلى إضفاء جو من الدقة المتناهية على المعلومات التي تشملها القوائم المالية بينما أن دقة المعلومات – في حقيقة الأمر – تعتمد على مجرى الأحداث المقبلة. فالقوائم المالية التي تعد عن فترة زمنية معينة لا يمكن اعتبارها - حتى في أفضل الظروف المواتية – قوائم نهائية، كما أن نتائج أعمال المنشأة لا يمكن أن تظهر في مجموعها بصورة نهائية متكاملة إلا عند التصفية.

وترتيبا على ذلك، فان القرارات التي تتخذ على أساس القوائم المالية قد يكون من الضروري تعديلها في ضوء ما يأتي به المستقبل من أحداث، وينبغي أن تؤخذ هذه الحقيقة في الاعتبار عند إعداد تلك القوائم. ومن ثم لا ينبغي لصافي الدخل ومكوناته أو الأرقام التي تشملها قائمة المركز المالي وما يرتبط بها من إفصاح أن توحي بأنها نتائج حاسمة إذ إن هذا في الحقيقة بعيداً عن الواقع.

وعن طريق قائمة الدخل يتم عرض جزءاً من التيار المتواصل لجهود المنشأة وإنجازاتها – ومن ثم فإنها تعرض صورة لأداء المنشأة وفاعلية إدارتها في استخدام الموارد المتاحة خلال فترة زمنية معينة.

ولكي تكون هذه القائمة وافية بالغرض الذي تعد من أجله، ينبغي إعدادها كإحدى الحلقات في سلسلة متصلة من التقارير بحيث لا تغفل شيئاً من المكاسب والخسائر الفرعية أو العرضية أو التي تترتب على الظروف الخارجية المحيطة بالمنشأة إذ أن لهذه العناصر أثر – في الأجل الطويل – على تيار الدخل.

وبالمثل، تقدم قائمة المركز المالي صورة للأصول التي ترتبط – بدرجة معقولة - بالأنشطة المقبلة للمنشأة، وما يترتب على تلك الأصول من حقوق أو التزامات حالية في لحظة زمنية معينة.

تقوم التطبيقات المحاسبية على افتراض أن المشروع سوف يستمر في متابعة نشاطه الأساسي لفترة زمنية طويلة نسبياً بهدف تحقيق خططه وتحصيل حقوقه والوفاء بالتزاماته، تعكس هذه التوقعات الحالة العادية للمشروع وبالتالي إن أسلوب التقويم المعتمد في القوائم المالية يتم اختياره استناداً إلى فرض الاستمرارية ويعني فرض الاستمرارية إحدى الصيغتين التاليتين:

أ- لا يتوقع تصفية المشروع في المستقبل المنظور.

ب-إن المشروع سيستمر في ممارسة نشاطه العادي لمدة غير محددة زمنياً.

وبالتالي يعد أسلوب تقويم الأصول على أساس التصفية أو على أساس الأسعار الجارية أسلوب غير ملائم وان التقويم على أساس التكلفة التاريخية هو الأساس المناسب.

**مشكلات تطبيق فرض استمرار المشروع:**

أ- إن الأصول تُقوم ويحدد اهتلاكها وفق التكلفة التاريخية وكذلك مخزون آخر المدة يقوم بسعر التكلفة (انسجاما مع هذا الفرض) فإذا كان سعر السوق اقل من سعر التكلفة تعتمد القيمة الأدنى انسجاما مع سياسة الحيطة والحذر. وبالتالي إن المبرر الذي يقدمه فرض الاستمرارية في اعتماد منهج التكلفة التاريخية :

إن المشروع مستمر وإن الأخطاء الناتجة في عام من الأعوام يتم تعويضها في الأعوام القادمة

فمخزون آخر المدة سيصبح في العام التالي مخزون أول المدة وسوف يباع ويتحقق الربح ولكن المشكلة تكمن في تخفيض أرباح السنة الحالية لصالح أرباح السنوات التالية وهذا سيؤدي:

1- حرمان الملاك والمساهمين من أرباح خاصة بالدورة لصالح دورة أخرى أو ملاك ومساهمين آخرين.

2- أخطاء في التقارير الدورية قصيرة الأجل (عدم دقة بعض الأرقام)

ب-إن القياس المحاسبي بالاستناد إلى فرض استمرار المشروع يمثل تجميعات للأسعار التي حدثت في تواريخ مختلفة والتي غالباً ما تكون بعيدة عن القيم الحقيقية وهذا سيؤدي لتشويه القوائم المالية لذلك لابد من اعتماد قيم اقتصادية واقعية تدخل بياناتها في القوائم المالية لتحديد أرباحها بشكل واقعي.

## 3- فرض الدورية (استقلال الدورات المالية):

يفترض المحاسبون أن حياة المشروع مقسمة إلى فترات متساوية وهذه الفترة الزمنية قد تكون سنة كاملة أو فصل من فصول السنة أو شهر إلا أن معظم الشركات تعتبر هذه الفترة الزمنية تساوي سنة كاملة ويعزى السبب إلى امتياز السنة بفصولها الأربعة وأن الدوائر الضريبية تفرض الضريبة على صافي الربح نهاية السنة.

تسمى الفترة الزمنية الواقعة بين بداية الفترة الزمنية ونهايتها بالفترة المحاسبية ونهاية الفترة المحاسبية يتطلب من المحاسب القيام بالجرد الدوري وتحديد نتيجة الدورة المالية وإعداد الميزانية الختامية.

إن مستخدمي البيانات المحاسبية خارج وداخل المشروع يحتاجون بين الحين والآخر وفي فترات دورية قصيرة الأجل إلى معلومات عن إنتاج السلع والخدمات والأرباح والمركز المالي للمشروع بهدف مساعدتهم على اتخاذ القرارات. فمن غير المنطقي أن ينتظر هؤلاء المستخدمين حتى ينتهي عمر المشروع كي يعرفوا صافي دخله لذلك تم افتراض تقسيم عمر المشروع إلى فترات زمنية متساوية ومتتابعة غالبا ما تكون سنة ميلادية بحيث يتم من خلالها إعداد التقارير وبيان نتائج العمليات وتحديد الضريبة وقياس مدى كفاءة إدارة المشروع ومدى النجاح والنمو الذي حققه المشروع ، إضافة إلى إعطاء صورة عن واقع المشروع بهدف تطويره وتنميته وتعزيز نقاطه الايجابية ومعالجة جوانبه السلبية (وتبرز أهمية هذا الفرض في الشركات المساهمة).

### مشكلات تطبيق فرض الدورية:

1- إن مهمة المحاسب تتركز في تقسيم جهد المنشأة وانجازاتها فيما بين الفترات المختلفة وعملية التقسيم هذه تؤدي إلى تجزئة الكثير من الصلات والعلاقات الحقيقية مما يجعل القوائم المالية التي تعد عن فترة معينة مجرد تقديرات أو نتائج لا يمكن اعتبارها قوائم نهائية.

2- إن الكثير من المبادئ والإجراءات المحاسبية التي تحكم تحديد نتائج الأعمال وتصوير المركز المالي للوحدة المحاسبية تجد مبررها في فرض الدورية , ففي المدى الطويل لا يهم إتباع

طريقة القسط الثابت أو المتناقص ولا يهم تقويم المخزون السلعي على أساس التكلفة الكلية أو المتغيرة ولكن الدخل في أي دورة سيختلف بالزيادة أو النقصان حسب الطريقة المتبعة في كل منها.

### 4- فرض وحدة القياس النقدي:

تهتم المحاسبة بإثبات العمليات حدثت والقابلة للقياس بالوحدة النقدية حيث تعتمد المحاسبة على وحدة النقد الوطني أساسا لقياس القيمة لمختلف الأحداث التي تهم المحاسب فمثلاً فالجمهورية العربية السورية تعتبر الليرة السورية وحدة النقد الوطني و باقي العملات قابلة للقياس بالوحدة النقدية الوطنية ويعتبر المحاسبون ثبات القوة الشرائية لوحدة القياس النقدية وبالتالي يتجاهلون ارتفاع المستوى العام للأسعار.

تحتاج المحاسبة إلى وحدة قياس موحدة تربط بين مختلف العمليات والأنشطة في المشروع وتسمح بإجراء العمليات الحسابية والمقارنات.وتعتمد المحاسبة وحدة النقد الوطني أساسا لقياس القيمة لمختلف الأحداث التي تهم المحاسب (الأحداث النقدية).ويفترض أن تتصف وحدة النقد بالثبات وذلك لتكوين المعلومات القابلة للمقارنة والقابلة لإجراء العمليات الحسابية بصورة موضوعية وان لا تتغير بمرور الزمن أو بتغير الأوضاع الاقتصادية.

### مشكلات تطبيق فرض وحدة القياس:

1- عدم إمكانية تسجيل بعض العمليات التي يصعب ترجمتها إلى وحدات قياس نقدية مثل كفاءة الإدارة وما يتمتع به أعضاؤها من روح معنوية والمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.....الخ.

- يمكن توصيل مثل هذه المعلومات بأسلوب آخر (الملاحظات التوضيحية)التي ترفق بالقوائم المالية.

2- إن الأساس المطبق في قياس الإيرادات هو الأساس النقدي أما الأساس المطبق في قياس المصروفات هو أساس الاستحقاق الأمر الذي يؤدي لعدم تجانس الأرقام المحاسبية وبالتالي إن إجراء العمليات الحسابية عليها يعتبر إجراء خاطئ من الناحية العلمية ولا بد أن يؤدي لنتائج مضللة.

3- إن ارتفاع الأسعار والاتجاهات التضخمية السائدة تؤدي لتخفيض قيمة وحدة النقد وسيؤدي لجعل افتراض القياس النقدي من أكثر الأمور التي تثير جدلا في الفكر المحاسبي.

### 5- فرض التوازن المحاسبي:

أي أن كافة العمليات المحاسبية تنطلق من توازن تام بين طرفي القيود المحاسبية الطرف المدين والطرف الدائن والتوازن المحاسبي يتحقق بتوازن ميزان المراجعة والميزانية العمومية. وبالتالي إن فرض التوازن المحاسبي يمثل العمود الفقري لنظرية المحاسبة.

## ثانياً: المبادئ المحاسبية

المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً General Accepted Accounting Principles :
إنها قمة البناء الفكري فهي جوهر النظرية .والمبدأ هو قانون عام يتم التوصل إليه من خلال الربط المنطقي بين الأهداف والمفاهيم والفروض.

والمبادئ نوعان: مبادئ نهائية تحكم مجال الدراسة ومبادئ أولية (الفروض العلمية) التي تستخدم للتوصل إلى المبادئ العلمية وترتبط صحتها بصحة المبادئ الناتجة عنها.

مما سبق نجد أن المبدأ علاقة تمثل ثمرة البحث العلمي لا جدال فيها ونستطيع أن نرى نتائجها على ارض الواقع وله تبرير منطقي بينما الفروض هي مقدمات وأداة بيان للظروف والحدود التي تحكم البحث العلمي.

والمبادئ والفروض تتغير (وإلا ظهرت المشاكل) باستمرار وذلك تبعاً للتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي تحكم عمل المنظمات الاقتصادية.

ولكي يكتسب أي مبدأ محاسبي صفة أنه من المبادئ المتعارف عليها فانه يجب أن يحقق ما يلي:

1- أن يكون مقبولاً قبولاً عاماً في التطبيق العملي.

2- أن يحظى بقدر ملحوظ من التأييد الرسمي من قبل الجهات المسؤولة عن تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة.

**أهم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:**

1- مبدأ مقابلة النفقات بالإيرادات
2- مبدأ التكلفة التاريخية
3- مبدأ الإفصاح التام
4- مبدأ الأهمية النسبية
5- مبدأ الحيطة والحذر
6-مبدأ الثبات في إتباع النسق
7- مبدأ الموضوعية
8- مبدأ تحقق الإيراد

**1- مبدأ مقابلة النفقات بالإيرادات:** Principle Of Matching Costs and Revenues
ينبغي مقابلة تكلفة المبيعات والنفقات العائدة للدورة المالية بالمبيعات والإيرادات العائدة لها وفق علاقة سببية مع تحديد نقطة زمنية فاصلة للمحاسبة من حيث البداية والنهاية عند معالجة كل من المخزون السلعي والمصروفات والنفقات والالتزامات ، وبالتالي فالنفقات التي لا تخص الدورة

المالية الحالية يجب عدم إدخالها في قائمة الدخل لهذا العام بل يجب إظهارها في قائمة المركز المالي باعتبارها نفقات مقدمة أو مستحقة أي يجب مراعاة أساس الاستحقاق.أما بالنسبة للنفقات التي لا يمكن تخصيصها للإيراد بشكل مباشر فانه وفقا لطبيعتها:

أ- يتم تحميلها على قائمة الدخل في مرحلة لاحقة.

ب- يتم اعتبارها نفقات ايرادية مؤجلة توزع على السنوات المستفيدة(مصاريف التأسيس).

ج- يتم اعتبارها نفقات رأسمالية تضاف إلى تكلفة الأصل الثابت المعني.

**مشكلات تطبيق مبدأ مقابلة النفقات بالإيرادات:**

1- عدم وجود علاقة سببية بين الإيرادات والمصروفات كما في حالة النشاط الحكومي فمن المعروف أن الدولة لها قدرة على فرض الضرائب وجباية الإيرادات وتوزيع أعباء ذلك على المواطنين دون التقيد بحجم الخدمات التي تقدمها.

2- إن المقابلة على أساس الربط بين المصروفات وبين الفترات المحاسبية يثير لنا كثيراً من القضايا المتعلقة بالتوزيع والتحميل بطريقة منتظمة ومنطقية والتي يعاب عليها:

أ- لا يمكن تفضيل أي منها على الأخرى بمعنى آخر ليست هنالك طريقة صحيحة وسليمة لتوزيع عناصر المصروفات على الفترات والمنتجات. وبالتالي لا يمكن إثبات أن طريقة القسط الثابت أفضل من طرق الاستهلاك الأخرى.

ب- إن كافة طرق التحميل لا تعتمد على تبرير منطقي وهذا ما يفسر كثرة الطرق البديلة لمعالجة هذه الظاهرة .

**2- مبدأ التكلفة التاريخية** Principle Of Historical Cost: أي تقييم الأصول والخصوم على أساس السعر النقدي المعادل لتلك الموارد والالتزامات وذلك في تاريخ اقتناء الأصل أو قيام الالتزام أي أن الإثبات يتم وفقاً للتكلفة وليس حسب القيمة.

فالقيمة تتجسد بالقيمة الحالية لمقدار الخدمات المتوقع الحصول عليها من هذا الأصل خلال سنوات العمر الاقتصادي ولا يتم الاعتراف بالقيمة إلا عند تحققها (بتحقق الإيراد أو البيع).

**مشكلات تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية:**

أ- تغيرات الأسعار مع ثبات قيم بعض الأصول والخصوم يمكن أن تؤدي إلى تعقيدات واضطرابات في القوائم المالية ففي فترات التضخم المالي وارتفاع الأسعار تظهر الآثار التالية:

1- إن التكلفة التاريخية تكون أدنى بكثير من تكلفة الاستبدال الجارية.

2- عند تغير المستوى العام للأسعار تصبح وحدة القياس النقدي غير ثابتة، وثبات وحدة القياس النقدي هو فرض أساسي في منهج التكلفة التاريخية وفي إعداد القوائم المالية وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

3- تظهر مكاسب وخسائر حيازة بالنسبة للأصول غير المالية ولا يقرر عنها.

4- تظهر مكاسب وخسائر حيازة بالنسبة للمدينين والدائنين ولكن لا يقرر عنها.

5- تجري مقابلة غير عادلة بين بعض المصاريف القديمة مثل الاهتلاكات وبين إيرادات المبيعات الحالية.

إن نتيجة آثار التضخم النقدي :

في الميزانية سيكون التقرير المقدم أدنى من التكاليف الجارية أما تأثيرها على صافي الدخل فهو غير قابل للتنبؤ لأنه يعتمد على صافي نتيجة مكاسب وخسائر الحيازة بالنسبة للأصول غير المالية والمدينين والدائنين.

ب-عدم إثبات الكثير من الأصول غير الملموسة في القوائم المالية بسبب صعوبة تقديرها، مثل شهرة المحل والأصول البشرية والمزايا الاحتكارية.....الخ.

جـ-الاعتماد على التكلفة التاريخية يؤدي إلى قياس غير سليم للربح الدوري بسبب:

1- مزج الإيراد الناتج عن النشاط العادي مع الإيراد الناتج عن عملية المضاربة أو الاحتفاظ بالأصول.

2- الخلط بين الدورات المالية فإثبات الربح حين تحققه يؤدي إلى إثبات إيراد عدة سنوات سابقة في السنة الحالية فقط.

د- جعل القوائم المالية غير قابلة للتجميع أو التلخيص وذلك بسبب اختلاف قيمة وحدة النقد المستخدمة للتعبير عن عناصر القوائم المالية.

**3- مبدأ الإفصاح التام** Full Disclosure Principle

يجب أن تتضمن القوائم المالية معلومات كافية لجعل هذه القوائم مفيدة وغير مضللة للمستخدم.أي أن مبدأ الإفصاح يتطلب عدم حذف أو كتمان أي معلومة جوهرية يمكن أن يستفيد منها المستخدم في اتخاذ القرار.وبالتالي يجب أن تشتمل القوائم المالية على مذكرات إيضاحية وقوائم إضافية وكشوف ملحقة بالإضافة لتقرير الإدارة وتقرير مراجع الحسابات حيث تشمل السياسات المحاسبية المستخدمة وتفاصيل المخزون وطرق الاهتلاك.....الخ

وهناك نوعان للإفصاح:

1- الإفصاح الوقائي: يهدف إلى أن تكون المعلومات المالية على أعلى درجة من الموضوعية حتى لا يساء استخدامها ولو ترتب على ذلك استبعاد كثير من المعلومات التي قد تكون ملائمة ويدخل ضمن هذا الإفصاح ما يلي:

السياسات المحاسبية والتغيير في التطبيقات المحاسبية وتصحيح الأخطاء في القوائم المالية.....الخ.

2-الإفصاح التثقيفي: أي الإفصاح عن معلومات ملائمة لأغراض اتخاذ القرارات مثل التنبؤات المستقبلية والفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية والتقارير القطاعية على

أساس خطوط الإنتاج وعلى أساس المناطق الجغرافية والإفصاح عن مكونات الأصول الثابتة والمخزون السلعي والإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله وريعية الأسهم.

**مشكلات تطبيق مبدأ الإفصاح التام:**

1- استخدام التقديرات للأصول والخصوم يجعل رقم صافي الربح وبعض أرقام الميزانية تعاني من أخطاء التقدير.

2- استخدام طرق محاسبية بديلة في المنشأة الواحدة أو في المنشآت المماثلة سيضعف دلالة المقارنة.

3- استخدام إجراءات مختلفة لتقييم الأصول في المنشأة الواحدة وبالتالي إن المنشآت ذات الأصول المماثلة تنتج صافي دخل مختلف ويختلف تقييم أصولها إذا اختلفت تواريخ الحصول على هذه الأصول المماثلة.

4- غياب بعض الأصول والخصوم بشكل كامل بسبب صعوبة التقدير واختلافه من محاسب إلى آخر وبالتالي يصبح التقدير ذاتيا.مثل شهرة المحل واكتشاف بترول ومناجم وزيادة في المزارع والغابات.

5- تغيرات الأسعار

6- غياب المعلومات النوعية والحقائق غير القابلة للقياس مثل قدرة الإدارة على توليد الربح.....وغيرها.

**4- مبدأ المادية (الأهمية النسبية)** Materiality Principle

أي التقرير المالي عن معلومات مهمة وجوهرية لدرجة أنها تؤثر على التقديرات والقرارات. وبالتالي إن مفهوم المادية يجب أن يختلف حسب الغرض من البيانات المحاسبية وحسب الفئة المستفيدة من تلك البيانات.

**مشكلات تطبيق مبدأ المادية:**

1- إن أهمية عنصر معين في القوائم المالية تختلف من منشأة إلى أخرى وفقاً الحجم المنشأة وإمكانياتها. حيث إن خسارة /1000000/ل س قد تكون مهمة في بعض المنشآت وقد لا تمثل شيئاً يذكر في منشات أخرى.

2- إن الظروف المحيطة بالمنشأة والرأي الشخصي للمحاسب أو المراجع يلعبان دورا في تحديد إطار الأهمية النسبية.

5- **مبدأ الحيطة والحذر** Conservatism Principle:

أي تجاهل الأرباح التي لم تتحقق واخذ كل الخسائر المتوقعة في الحسبان وعدم تسجيل المكاسب المحتملة حتى تتحقق بالفعل.

**مشكلات تطبيق مبدأ الحيطة والحذر:**

1- إن مبدأ الحيطة والحذر يظهر تناقضاً ذاتياً فهو يأخذ موقف متشائم عند تحديد الدخل في دورة معينة ولكن هذا الإجراء نفسه سيؤدي إلى زيادة مقابلة في أرباح العام التالي وهذه الزيادة تناقض مبدأ الحيطة والحذر.

2- إن الإفراط في التشاؤم باعتماد القيم الأدنى للأصول والقيم الأعلى للخصوم وفق مبدأ الحيطة والحذر يتناقض مع فرض الدورية في المحاسبة وضرورة تحديد نتيجة أعمال كل دورة بشكل دقيق واقعي فهو ينقص أرباح جيل من المساهمين في دورة محاسبية معينة لصالح غيرهم في الدورات المتعاقبة.

3- لقد تغيرت الظروف الاقتصادية التي أدت لهيمنته فبدلاً من انخفاض الأسعار تعاني اغلب دول العالم اليوم من التضخم .لذلك يمكن اعتباره عرفاً أو مفهوماً أو قاعدة أو سياسة ومع ذلك فهناك من يعتبره مبدأ.

**6- مبدأ الثبات في إتباع النسق** Consistency Principle:

أن تسجل الأحداث الاقتصادية ويقرر عنها بطريقة موحدة من دورة إلى أخرى وبالتالي تطبيق نفس الإجراءات المحاسبية على الأحداث المماثلة في المشروع الواحد عبر الزمن من دورة إلى أخرى حتى تصبح البيانات أكثر قابلية للمقارنة وأكثر فائدة للمستخدمين.

**مشكلات تطبيق مبدأ الثبات في إتباع النسق :**

هذا المبدأ ليس إلزامي فإذا كانت هناك ظروف تستدعي تغيير سياسة محاسبية معينة فيمكن إدخال التعديل أو التغيير وفي كافة الأحوال يجب تحديد اثر التعديل بوضوح حتى يستطيع مستخدم القوائم المالية مراعاة هذه التعديلات عند تحليل القوائم واتخاذ القرارات.

**7- مبدأ الموضوعية** Objectivity Principle : تعني الأخذ بعين الاعتبار جميع الحقائق وفحص هذه الحقائق وتقديم الإثباتات والمستندات المؤيدة لصحة العمليات المالية للوصول إلى معلومات مالية صحيحة وموثوقة لاستخدامها في اتخاذ القرارات الرشيدة.

لذلك يجب أن تكون هذه البيانات قائمة على أسس موضوعية وأدلة خالية من الأحكام والأهواء الشخصية، وبالتالي يجب أن تقاس المعلومات المالية بطريقة تكفل الوصول إلى نفس النتائج بينما لو قام محاسب آخر بإعادة عملية القياس.

**مشكلات تطبيق مبدأ الموضوعية :**

إن بعض الأرقام الواردة في القوائم المالية لا تعبر دائما عن حقائق وإنما توجد بعض التقديرات مثل تقدير الحياة الإنتاجية للأصول طويلة الأجل....ويؤدي استخدام التقديرات إلى صعوبات بالنسبة لمراجع الحسابات الخارجي عند فحص هذه العناصر وينبغي باستمرار الموائمة والموازنة بين اعتبارات الملائمة والموضوعية عند إعداد القوائم المالية بمعنى هل ينبغي الإفصاح عن بيانات تفتقد شيئا من الموضوعية؟

إن الإجابة عن هذا التساؤل ينبغي أن تكون بالإيجاب فمن المرغوب فيه دائما الإفصاح عن القيم الجارية للأصول حتى ولو كانت تلك القيم تفتقد الدليل الموضوعي نظراً لان وجود تلك القيم يكون مهما ومفيدا بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية .

**8- مبدأ قياس وتحقق الإيرادات:** Principle Of Revenue Realization

أ- يتطلب الإثبات المحاسبي للإيرادات توافر الشرطين التاليين:

1- الاكتساب:أي أن جميع العمليات اللازمة لاكتساب الدخل قد تمت بالفعل أو على وشك الانتهاء، كإنتاج السلعة المباعة أو تقديم الخدمة.

2- التحقق أو قابلية التحقق:التحقق هو تحويل الأصول غير النقدية إلى نقدية أو إلى ما هو في حكم النقدية. أما قابلية التحقق فيقصد بها أن يتوافر لإنتاج الوحدة سوق حاضرة نشطة وبأسعار تنافسية لا تتأثر كثيرا بكمية الإنتاج المطروح للتبادل.

- يمكن حصر أهم أسس الإيراد الشائعة الاستخدام في التطبيق العملي في مجموعتين:

* أسس تعترف بالإيراد على انه تيار متدفق من الإنتاج المشترك فيما بين الأنشطة والفترات المحاسبية المختلفة. وهي تشمل أساس الاستحقاق الدوري، أساس نسبة الإتمام، أساس إعادة التقدير.

* أسس تعترف بالإيراد كاملا في نقطة من الزمن يتم عندها أداء النشاط الرئيسي مثل أساس تمام الإنتاج، أساس تمام البيع، أساس التحصيل النقدي.

**ب- لاختيار أساس التحقق المناسب ينبغي التمييز بين مصادر الإيراد التالية:**

1- إنتاج وتوزيع السلع: القاعدة هي أن يتم الاعتراف بالإيراد عند تمام عملية البيع.

2- أداء وتقديم الخدمات : القاعدة هي أن يتم الاعتراف بالإيراد عند إكمال أداء الخدمة أو عند إكمال أداء كل مرحلة من مراحل النشاط الخدمي-أساس تمام الإنتاج.

3- السماح للغير باستخدام أصول الوحدة: القاعدة أن يتم الاعتراف بالإيراد على أساس الاستحقاق الدوري عبر الفترات الزمنية كالإيجار الدائن والفوائد الدائنة.....الخ.

والقاعدة العامة التي تحكم الاختيار بين أسس التحقق البديلة وبغض النظر عن مصدر الإيراد فهي انه يجب الاعتراف بالإيراد في اقرب وقت ممكن طالما انه قد تم اكتساب الإيراد.

ج- في حالة إتمام البيع أو التحصيل النقدي أو كليهما قبل إنتاج السلع وأداء الخدمات.القاعدة ألا يتم الاعتراف بالإيراد إلا عند اكتسابه باكتمال عملية الإنتاج (أساس إتمام الإنتاج) مثل دفع العربون.

د- في حالة العقود طويلة الأجل يمكن إتباع طريقة نسبة الإتمام وذلك بشرط توافر تقديرات لتكاليف الإنتاج يمكن الاعتماد عليها.أما إذا لم تتوافر هذه التقديرات فيجب الاعتراف بالإيرادات على أساس تمام الإنتاج.

هـ- في حالة الأنشطة التي يتوافر لناتجها خاصية القابلية للتحقق فالقاعدة أن تم الاعتراف بالإيراد بمجرد إتمام الإنتاج(المعادن النفيسة،الحاصلات الزراعية) أو عند تغير الأسعار(الأوراق المالية).

و- في حالة ما يكون تحصيل القيمة على درجة عالية من عدم التأكد فالقاعدة هي أن يتم الاعتراف بالإيراد طبقا للأساس النقدي.(ربح دعوى قضائية).

**واقع المحاسبة اليوم:**

نلاحظ انه لا يوجد اتفاق تام حول المبادئ المحاسبية بسبب عدم ترابطها المنطقي وتعارضها مع بعضها البعض فهي غير مكتملة و يعود ذلك إلى عدم وجود إطار فكري متماسك لنظرية المحاسبة وهذا ما يؤدي لعدم توحيد الممارسات العملية فيما بين أبناء المهنة. مما يستوجب إيجاد معايير محاسبية دولية تضعها الجمعيات والمنظمات المهنية لتوحيد التطبيق العملي ولكن هذه المعايير ينجم عنها مشاكل أخرى.

**انتهت المحاضرة السادسة.....**

## نظرية المحاسبة المحاضرة الأولى

نظرية المحاسبة /القسم العملي/سنة رابعة /محاسبة

**المعادلة المحاسبية:** تكون على النحو التالي:
**الأصول = الخصوم + حقوق الملكية**
حيث تُعبّر الأصول عن استخدامات الشركة للموارد المتاحة لها بغية زيادة ثروتها أي زيادة ربحيتها، بما يضمن لها البقاء والاستمرارية، مثال: المباني والبضائع والزبائن....
وتُعبّر الخصوم عن قسم من الموارد المتاحة الشركة (سواء كانت مالية أو عينية) والتي تستخدمها بغية تسيير أعمالها وتمويل الأصول وهي تعتبر بمثابة عبء أو حق عليها اتجاه الغير، مثال: الموردون والقروض.. .
كما تُعبّر حقوق الملكية عم استثمره المالكين في هذه الشركة وما نتج عن هذا الاستثمار، مثال: رأس المال والأرباح المحتجزة.
**ملاحظة:** تكون المعادلة المحاسبية محققة ومتوازنة دائماً.

**مسألة رقم (1)**

أودع حسام مبلغ 250000 ل.س في الصندوق لبدء عمله الجديد واشترى نقداً تجهيزات بمبلغ 50000 ل.س واقترض بضاعة بقيمة 300000 ل.س. والمطلوب التحقق من معادلة الميزانية.
الحل: معادلة الميزانية:
الأصول = الخصوم + حقوق الملكية
صندوق +تجهيزات +بضاعة = موردون + رأس المال
250000+300000=300000+50000+200000
550000=550000 (أي أن المعادلة محققة)

**مسألة رقم (2)**

إليك الأرصدة المستخرجة من دفاتر منشأة النور بتاريخ 2010/1/1 :
أصول ثابتة 300000 ، أصول متداولة 200000 ، نقدية 100000 ، أوراق دفع 120000
وكانت أرصدة أخر المدة في 2010/12/31 للمنشأة كما يلي:
أصول ثابتة 360000 ، أصول متداولة 250000 ، نقدية 60000 ، أوراق دفع 70000
فإذا علمت ما يلي :
1_ بلغت المسحوبات الشخصية خلال الفترة المذكورة 20000 .
2_ بلغت زيادة رأس المال 80000 .
**والمطـلــوب:**
– تحديد نتيجة الدورة المالية على أساس معادلة الميزانية ووفق نظرية تشخيص الحسابات .
– إعداد الميزانية العمومية كما تظهر في 2010/12/31 .
**الحل :**
**الطلب الأول :**
نتيجة الدورة المالية = التغير في حقوق الملكية – الزيادة في رأس المال + المسحوبات الشخصية
التغير في حقوق الملكية = حقوق الملكية أخر المدة – حقوق الملكية أول المدة
حقوق الملكية أول المدة = ( 300000 + 200000 + 100000 ) – 120000 = 480000
حقوق الملكية أخر المدة = ( 360000 + 250000 + 60000 ) – 70000 = 600000
التغير في حقوق الملكية = 600000 – 480000 = 120000
نتيجة الدورة المالية = 120000 – 80000 + 20000

= 60000 ( ربح الدورة المالية )

**الطلب الثاني :**

الميزانية العمومية في 2010/12/31

| | | | |
|---|---|---|---|
| 360000 | أصول ثابتة | | حقوق الملكية |
| 250000 | أصول متداولة | 560000 | رأس المال |
| 60000 | نقدية | 60000 | أرباح الدورة |
| | | (20000) | المسحوبات الشخصية |
| | | 600000 | صافي حقوق الملكية |
| | | 70000 | أوراق دفع |
| 670000 | | 670000 | |

كيفية حساب رأس المال في 2010/12/31 :

رأس المال = حقوق الملكية أول المدة + الزيادة في رأس المال

= 480000 + 80000 = 560000

**مسألة رقم (3)**

إليك الميزانية العمومية لشركة الولاء التي لا تمتلك سجلات أصولية ولا تستخدم مجموعة حسابات نظرية العمليات وإنما تستخدم نظرية تشخيص الحسابات (الحسابات الشخصية) كما تظهر في 31/12/2009 :

الميزانية العمومية كما هي في 2009/12/31

| | | | |
|---|---|---|---|
| | أصول ثابتة | | حقوق الملكية |
| 5000000 | أراضي ومباني | 10000000 | رأس المال |
| 4000000 | سيارات | 200000 | احتياطيات |
| | أصول متداولة | 300000 | أرباح غير موزعة |
| 1000000 | مخزون سلعي | | مخصص اهتلاك أصول ثابتة |
| 500000 | أوراق مالية | 175000 | مخصص اهتلاك مباني |
| 100000 | مدينون | 150000 | مخصص اهتلاك سيارات |
| | الأموال الجاهزة | | خصوم متداولة |
| 425000 | الصندوق | 200000 | أوراق دفع |
| 11025000 | | 11025000 | |

وخلال عام 2010 طرأ تغير على أصول وخصوم الشركة المذكورة كما يلي :

1_ بلغت قيمة الأراضي 2000000 والمباني 3000000 التي تهتلك بمعدل 10% سنوياً وفق طريقة القسط الثابت .

2_ اشترت الشركة سيارة في 2010/7/1 بمبلغ 1000000 نقداً ، ودفعت مصاريف نقل الملكية 100000 نقداً ، علماً أن السيارات تهتلك بمعدل 5% سنوياً وفق طريق القسط الثابت .

3_ قام الشركاء بزيادة رأس المال بمبلغ 500000 وبلغت مسحوباتهم الشخصية 200000 .

4_ تبين للشركة في 2010/12/31 ما يلي :

قيمة الأوراق المالية السوقية 480000

قيمة الأصول والخصوم التي تم تحديدها عن طريق الجرد الفعلي كما يلي :

مخزون سلعي 1500000 ، الصندوق 900000

المدينون 50000 ، أوراق دفع 500000

**والمطلوب:**

- بيان إذا تم إعداد الميزانية وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .
- تحديد حقوق أصحاب المشروع كما هي في 2010/12/31 .
- تحديد نتيجة أعمال الشركة وفق نظرية تشخيص الحسابات عن عام 2010 .
- إعداد الميزانية العمومية كما تظهر في 2010/12/31 .

**الحل :**

**الطلب الأول :**

**تم إعداد الميزانية بشكل مخالف للمعايير المحاسبية الخاصة بقضايا العرض والإفصاح والتبويب وذلك من خلال**

آ_ تم دمج الأراضي والمباني في بند واحد بشكل مخالف لقواعد التبويب والإفصاح عن العناصر.

حيث ينص مبدأ الإفصاح على إظهار كل مفردة على حدة .

ب_ عدم خصم مخصصات الاهتلاك من قيمة الأصول الثابتة القابلة للاهتلاك .

**الطلب الثاني :**

تحديد حقوق أصحاب المشروع في 2010/12/31 :

حقوق أصحاب المشروع ( حقوق الملكية ) = الأصول – الخصوم

الأصول :

الأراضي: لم يطرأ على قيمتها أي تغيير ولا تخضع للاهتلاك لذا بقيت قيمتها كما هي وتبلغ 2000000

المباني: لم يطرأ على تكلفتها التاريخية أي تغيير ولكنها تخضع لعملية الاهتلاك لذا يجب حساب الاهتلاك الخاص بها لعام 2010 :

3000000 × 10% = 300000 ( قسط اهتلاك عام 2010 )

صافي القيمة الدفترية للمباني = 3000000-[ 175000 + 300000 ] = 2525000

السيارات: تم شراء سيارة جديدة في 2010/7/1 وبالتالي طرأ تغيير على تكلفتها التاريخية كما أنها تخضع للاهتلاك .

حساب اهتلاك السيارات الخاص لعام 2010 :

4000000 × 5% = 200000 ( قسط اهتلاك السيارات القديمة )

(1000000 + 100000 ) × 5% × 12/6 = 27500 ( قسط اهتلاك السيارة الجديدة )

صافي القيمة الدفترية للسيارات = ( 5100000 ) – ( 150000 + 200000 + 27500 ) = 4722500

الأوراق المالية: نلاحظ تغير في قيمة الأوراق المالية وانخفاض قيمتها السوقية عن تكلفتها التاريخية بمقدار /20000/ إذاً فالقيمة العادلة للأوراق المالية هي /480000/ والفرق يشكل به مؤونة هبوط أسعار أوراق مالية.

بقية الأصول الأخرى التي تم تحديد قيمتها من خلال الجرد الفعلي كانت كما يلي :

المخزون السلعي 1500000 الصندوق 900000 المدينون 50000

صـافي قيمـة الأصـول= ( 2000000 + 2525000 + 4722500+480000+ 1500000+ 50000 + 900000) = 12177500

الخصوم :

قيمة الخصوم التي تم تحديد قيمتها من خلال الجرد الفعلي تمثلت بأوراق الدفع فقط وبلغت قيمتها 500000

الخصوم = 500000

حقوق أصحاب المشروع ( حقوق الملكية ) = صافي قيمة الأصول – الخصوم

= 12177500 – 500000

= 11677500

**الطلب الثالث :**

تحديد نتيجة أعمال الشركة وفق نظرية تشخيص الحسابات :

لتحديد نتيجة الدورة المالية من ربح أو خسارة يجب أن نقوم بإلغاء أثر العمليات التي تأثر عليها .

أي أن نقوم بإلغاء أثر عمليتي الزيادة في رأس المال و المسحوبات الشخصية للشركاء

نتيجة الدورة المالية = التغير في حقوق الملكية – زيادة رأس المال + المسحوبات الشخصية

التغير في حقوق الملكية = حقوق الملكية أخر المدة – حقوق الملكية أول المدة

التغير في حقوق الملكية = 11677500 – (10000000 + 200000 + 300000 )

= 1177500

نتيجة الدورة المالية = 1177500 – 500000 + 200000 = 877500 ( أرباح الدورة المالية )

**الطلب الرابع :**

الميزانية العمومية كما هي في 2010/12/31

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| حقوق الملكية | | الأصول الثابتة | | |
| رأس المال | 10500000 | أراضي | | 2000000 |
| الاحتياطيات | 200000 | مباني | 3000000 | |
| أرباح محتجزة غير موزعة | 300000 | مخصص اهتلاك المباني | ( 475000 ) | 2525000 |
| | | سيارات | 5100000 | |
| أرباح الدورة | 877500 | مخصص اهتلاك سيارات | (377500) | 4722500 |
| المسحوبات | ( 200000 ) | الأصول المتداولة | | |
| | | المخزون السلعي | | 1500000 |
| الخصوم المتداولة | | الأوراق المالية | 500000 | |
| أوراق الدفع | 500000 | مخصص هـ.أ.أوراق مالية | ( 20000 ) | |
| | | المدينون | 50000 | 530000 |
| | | الأموال الجاهزة | | |
| | | الصندوق | | 900000 |
| | 12177500 | | | 12177500 |

انتهت المحاضرة الأولى ...

## المحاضرة الثانية

نظرية المحاسبة /القسم العملي/سنة رابعة /محاسبة

**مسألة رقم (4)**

فيما يلي أرصدة الحسابات الخاصة بمنشأة اليمان بتاريخ 2002/12/31 :

| | |
|---|---|
| 300000 أراضي و مباني | 150000 سيارات |
| 200000 آلات | 12500 مصاريف إدارية |
| 100000 أوراق قبض | 15000 مصاريف إعلان |
| 135000 نقدية | 50000 دائنون |
| 25000 أوراق دفع | 50000 مخصص اهتلاك مباني |
| 40000 مخصص اهتلاك آلات | 30000مخصص اهتلاك سيارات |
| 5000 فوائد دائنة | ؟ رأس المال |

و في 31/ 12 ظهرت المعلومات التالية :

1_ قدرت بضاعة أخر المدة بمبلغ 220000 مع العلم أن تكلفتها 200000 .

2_ تهتلك الآلات بمعدل 10% سنوياً علماً أن هناك آلات بقيمة 50000 تم شراؤها في 7/1 من هذا العام .

3_تهتلك المباني بمعدل 5% سنوياً علماً أن قيمة الأراضي 100000 .

4_يوجد من بين مصاريف الإعلان مبلغ 5000 يخص العام القادم .

5_بلغت إجمالي الفوائد الدائنة للشركة عن هذا العام مبلغ 6000 .

6_أجرت الشركة تحسينات على السيارات غايتها المحافظة على الطاقة الإنتاجية لها لمدة 4 سنوات و ذلك بداية من العام الحالي ، و قد كلفتها هذه التحسينات مبلغ 60000 دفعتها نقداً في نهاية العام ، علماً أن السيارات تهتلك بمعدل 7% سنوياً .

و المطلوب :

1_ إعداد قائمة الدخل بما يتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً .

2_إعداد الميزانية العمومية بما يتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً .

مع العلم أن قيمة بضاعة أول المدة كانت 200000 و بلغت مشتريات خلال العام 300000 ومبيعات 500000 .

**الحـــل :**

**المخزون السلعي :**

يجب تقويم المخزون السلعي بثمن التكلفة أو السوق أيهما أقل و هذا ما يتفق مع سياسة الحيطة و الحذر ، كما أن تقويم الشركة للمخزون السلعي بثمن الذي هو أقل من سعر السوق سيجنب الشركة من ظهور أرباح وهمية قدرها (220000 – 200000 )= 20000

و هذا الإيراد غير محقق كما أنه ينافي مبدأ تحقق الإيراد بالبيع ،و بالتالي يجب إظهار مخزون أخر المدة بثمن التكلفة 200000 .

الآلات :

يجب حساب قسط اهتلاك للآلات :

حساب اهتلاك الآلات القديمة عن كامل العام :

$150000 \times 10\% = 15000$

حساب اهتلاك الآلات الجديدة عن نصف عام :

$50000 \times 10\% \times 12/6 = 2500$

اجمالي قسط اهتلاك الآلات $15000 + 2500 = 17500$

17500 من حـ / قسط اهتلاك آلات

17500 إلى حـ / مخصص اهتلاك آلات

17500 من حـ / أ . خ

17500 من حـ / قسط اهتلاك آلات

يجب تحميل مبلغ /17500/ كقسط اهتلاك آلات على حساب الأرباح والخسائر أو قائمة الدخل ، وهذا ما ينسجم مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً والتي نصت على وجوب تحميل الدورة المالية بما يخصها من أقساط اهتلاك الأصول الثابتة القابلة للاهتلاك خلال حياتها الإنتاجية ، وتظهر الآلات في الميزانية مطروحاً منها مخصص الاهتلاك .

**الأراضي و المباني :**

ظهر رصيد المباني و الأراضي في ميزان المراجعة في بند واحد و هذا مخالف لمبدأ الإفصاح و بالتالي يجب فصل الأراضي و المباني عن بعضها البعض بالقيد التالي:

من مذكورين

100000 حـ / الأراضي

200000 حـ / المباني

300000 إلى حـ / الأراضي و المباني

الأراضي لا تهتلك أما المباني فتهتلك وبالتالي :

200000 × 5% = 10000 قسط اهتلاك المباني

10000 من حـ / قسط اهتلاك مباني

10000 إلى حـ / مخصص اهتلاك مباني

10000 من حـ / أ . خ

10000 من حـ / قسط اهتلاك مباني

**مصاريف الإعلان :**

بالنسبة لمصاريف الإعلان يجب تحديد مبلغ الإعلان الخاص بهذه الفترة كمصروف يقفل في حساب الأرباح و الخسائر و هذا ما يتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً ، و التي تنص على ضرورة تحميل حساب الأرباح و الخسائر بالمصروفات و الإيرادات الخاصة بالسنة التي حدثت فيها استناداً لمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات و مبدأ فصل واستقلال الدورات المالية.

و بالتالي مصروف الدعاية الذي يخص هذا العام هو 10000 و الـ 5000 الباقية تعالج على النحو التالي :

5000 من حـ / مصروف دعاية و إعلان مدفوع مقدماً

5000 إلى حـ / مصاريف الدعاية و الإعلان

أما مصروف الدعاية و الإعلان الخاص بهذا العام يقفل بالقيد :

10000 من حـ / أ . خ

10000 إلى حـ / مصاريف الدعاية و الإعلان

**الفوائد الدائنة:**

بالاستناد على مبدأ مقابلة الايرادات بالنفقات و مبدأ استقلال الدورات المالية يجب تحميل مبلغ 6000 كإيراد خاص بعام 2002 و قفله في حساب الأرباح و الخسائر لهذا العام .

و بالتالي تكون المعالجة على النحو التالي :

1000 من حـ / فوائد دائنة مستحقة غير مقبوضة

1000 إلى حـ / فوائد دائنة

6000 من حـ / فوائد دائنة

6000 إلى حـ / أ . خ

**مصروفات تحسين السيارة :**

تعتبر التحسينات التي أجريت على السيارة نفقة إيرادية مؤجلة لأن الغاية منها المحافظة على الطاقة الإنتاجية و ليس زيادتها وبالتالي لا يمكن اعتبارها نفقة رأسمالية ، وتكون المعالجة المحاسبية لها على الشكل التالي :

60000 من حـ / نفقات تحسين السيارة

60000 إلى حـ / النقدية

توزع نفقات التحسين على 4 سنوات ( و هي مدة استفادة السيارة من هذا المصروف ) ، و بالتالي يجب تحميل حساب الأرباح و الخسائر لهذا العام بالمبلغ الخاص من هذا المصروف وهو :

15000 = 4 / 60000

15000 من حـ / أ . خ

15000 إلى حـ / نفقات تحسين السيارة

والمبلغ المتبقي : 60000–15000 = 45000 يظهر في الميزانية

كما يجب حساب قسط اهتلاك السيارة :

10500 = %7 × 150000

10500 من حـ / قسط اهتلاك سيارة

10500 إلى حـ / مجمع اهتلاك سيارة

10500 من حـ / أ . خ

10500 من حـ / قسط اهتلاك سيارة

**قائمة الدخل**

| البيان | جزئي | كلي |
|---|---|---|
| المبيعات | | 500000 |
| (-) تكلفة المبيعات: | | |
| بضاعة أو ل المدة | 200000 | |
| مشتريات | 300000 | |
| - مخزون أخر المدة | (200000) | |
| تكلفة المبيعات | | (300000) |
| مجمل الربح | | 200000 |
| - مصاريف إدارية و مالية: | | |
| مصروف دعاية و إعلان | 10000 | |
| قسط اهتلاك آلات | 17500 | |
| قسط اهتلاك مباني | 10000 | |
| قسط اهتلاك سيارة | 10500 | |
| مصاريف إدارية | 12500 | |
| مصاريف تحسين السيارة | 15000 | |
| إجمالي المصاريف | | (75500) |
| (+) إيرادات غير عادية ( فوائد دائنة ) | | 6000 |
| صافي الربح | | 130500 |

الميزانية العمومية في 31 /12 / 2002 :

| | | الأصول الثابتة | | حقوق الملكية | |
|---|---|---|---|---|---|
| | 100000 | أراضي | | رأس المال | 712500 |
| | 200000 | المباني | | صافي الربح | 130500 |
| | (60000) | مجمع اهتلاك المباني | | خصوم متداولة | |
| | 140000 | | | أوراق دفع | 25000 |
| | 150000 | سيارات | | دائنون | 50000 |
| | (40500) | مجمع اهتلاك سيارات | | | |
| | 109500 | | | | |
| | 200000 | آلات | | | |
| | (57500) | مجمع اهتلاك الآلات | | | |
| | 142500 | | | | |
| | | الأصول المتداولة | | | |
| | 100000 | أوراق قبض | | | |
| | 200000 | بضاعة أخر المدة | | | |
| | 75000 | النقدية | | | |
| | 5000 | إعلان مدفوع مقدماً | | | |
| | 45000 | مصاريف تحسين السيارة | | | |
| | 1000 | فوائد دائنة مستحقة | | | |
| | 918000 | | | | 918000 |

ملاحظات حول الميزانية :

1_ تم حساب رأس المال في نهاية إعداد الميزانية كما يلي :

رأس المال = مجموع الأصول –الخصوم

= 918000 – ( 130500 + 25000 + 50000 )

= 712500

2_تم حساب رصيد النقدية الظاهر في الميزانية على الشكل التالي :

135000 ( رصيد ميزان المراجعة )

– 60000 ( مصاريف التحسين )

75000

**انتهت المحاضرة الثانية .....**

## المحاضرة الثالثة

نظرية المحاسبة /القسم العملي/سنة رابعة /محاسبة

### مسألة رقم (5)

فيما يلي أرصدة حسابات إحدى الشركات في 31 /12 / 2010 ، وهذه الأرصدة قبل إعداد حساب الأرباح والخسائر :

| ميزان المراجعة | | | |
|---|---|---|---|
| أرصدة مدينة | | أرصدة دائنة | |
| المبلغ | البيان | المبلغ | البيان |
| 50.000 | أراضي | 1.000.000 | رأس المال |
| 200.000 | مباني (5%) | 245.000 | دائنون |
| 200.000 | سيارات (10%) | 480.000 | مخصص الاهتلاك |
| 500.000 | آلات وتجهيزات (10%) | 380.000 | إجمالي الربح |
| 250.000 | مدينون | 20.000 | إيجار |
| 500.000 | مخزون سلعي | | |
| 100.000 | أوراق مالية | | |
| 200.000 | نقدية | | |
| 55.000 | مصاريف إدارية | | |
| 5.000 | فوائد مدينة | | |
| 50.000 | نفقات صيانة وتجديد الآلات | | |
| 15.000 | نفقات صيانة سيارات | | |
| 2125000 | | 2125000 | |

وقد ظهرت المعلومات التالية :

(1) تم تقويم المخزون السلعي آخر المدة بسعر السوق ، وتتبع المنشأة طريقة الوارد أولاً صادر أولاً في تسعير المواد المنصرفة إلا أنها في هذا العام انتقلت إلى طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً نظراً لارتفاع أسعار السوق ، وكانت التكلفة التاريخية للمخزون السلعي بتاريخ 31 / 12 / (400.000) ل.س

(2) يبلغ الإيجار الشهري / 1000 / ل.س

(3) تبلغ الفوائد المدينة السنوية / 10.000 / ل.س

(4) تم شراء الأصول الثابتة بتاريخ 1 / 1 / 2004 ، وقد تبين أن السيارات تهتلك بالكامل في نهاية العام القادم .

(5) بلغت القيمة السوقية للأراضي / 150.000 / ل.س .

(6) تم إضافة جزء جديد إلى الآلات بقيمة / 50.000 / ل.س ، أدى إلى زيادة الطاقة الإنتاجية وإلى زيادة العمر الإنتاجي / 4 / سنوات إضافية ، وقد سجلتها الشركة في حساب نفقات صيانة وتجديد الآلات.

**والمطلوب:** إعداد قائمة الدخل والميزانية العمومية بما ينسجم مع المبادئ المحاسبية مع المناقشة ، إذا علمت أن قيمة مخزون أول المدة / 120.000 / ل.س، وبلغت المشتريات خلال العام / 600.000 / ل.س ، والمبيعات / 600.000 / ل.س .

**الحل :**

(1) إن تقويم الشركة للمخزون السلعي بسعر السوق أدى إلى زيادة الأرباح بمبلغ / 100.000 / ل.س وهو ما يمثل الفرق بين سعر التكلفة وسعر السوق ، وتُعد هذه الأرباح غير متحققة لأنها لم تنشأ نتيجة عملية بيع فعلية وبالتالي فهي تخالف مبدأ تحقق الإيراد بالبيع ويجب عدم الاعتراف بهذا الربح دون القيام ببيع المخزون ، كما أن المغالاة في تقويم المخزون السلعي أمر مخالف لسياسة الحيطة والحذر .

أما فيما يتعلق بالانتقال من طريقة الوارد أولاً صادر أولاً إلى طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً فهو أمر مخالف لمبدأ الثبات في إتباع النسق وبالتالي عدم القدرة إمكانية المقارنة بين نتائج الدورات المالية المتتالية ، وقد أكدت المبادئ المحاسبية على ضرورة الإفصاح عن أسباب الانتقال من سياسة لأخرى وعن أثر التحول في تطبيق السياسات المحاسبية على نتائج الأعمال.

(2) وفقاً لمبدأ استقلال الدورات المالية ومبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات يجب تحميل كل دورة مالية بما يخصها من إيرادات ، وتكون القيود المحاسبية كما يلي :

1000 × 12 = 12000 ل.س (الإيجار السنوي)

20.000 – 12.000 = 8000 ل.س (إيجار مقبوض مقدماً)

8000 من حـ/ الإيجار

8000 إلى حـ/ إيجار مقبوض مقدماً

12000 من حـ/ الإيجار

12000 إلى حـ/ الأرباح والخسائر

(3) وفقاً لمبدأ استقلال الدورات المالية ومبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات يجب تحميل كل دورة مالية بما يخصها من مصاريف ، وتكون القيود المحاسبية كما يلي :

5000 من حـ/ الفوائد المدينة

5000 إلى حـ/ فوائد مدينة مستحقة وغير مدفوعة

10000 من حـ/ الأرباح والخسائر

10000 إلى حـ/ الفوائد المدينة

(4) قدرت الشركة العمر الإنتاجي للسيارات بـ / 10 / سنوات ولكنها عادت في هذا العام و قدرته بـ / 8 / سنوات ، وفقاً لهذا يجب تعديل العمر الإنتاجي للسيارات واحتساب الاهتلاك بناءً عليه ، أي يتم توزيع القيمة المتبقية للأصل على سنوات العمر الإنتاجي الباقية بعد طرح مخصصات الاهتلاك السابقة كما يلي :

مخصص الاهتلاك السابق = 200000 × 10% × 6 = 120000

200.000 – 120.000 = 80.000 ل.س (القيمة الدفترية المتبقية للسيارات)

80.000 / 2 = 40.000 ل.س قسط الاهتلاك الجديد

40000 من حـ/ قسط اهتلاك السيارات

40000 إلى حـ/ مخصص اهتلاك السيارات

40000 من حـ/ الأرباح والخسائر
40000 إلى حـ/ قسط اهتلاك السيارات

(5) ظهرت الأراضي بتكلفتها التاريخية و لم تظهر بقيمتها السوقية وهذا يتناسب مع مبدأ التكلفة التاريخية .

(6) تُعتبر الإضافات البالغة / 50.000 / ل.س نفقات رأسمالية كونها أدت إلى زيادة الطاقة الإنتاجية والعمر الإنتاجي وبالتالي تُضاف إلى قيمة الأصل وتخضع معه لنفس معدل الاهتلاك:

500.000 × 10% = 50.000 ل.س (قسط الاهتلاك السنوي القديم)
50.000 × 6 (سنوات) = 300.000 ل.س (مخصص الاهتلاك)
500.000 – 300.000 = 200.000 ل.س (القيمة الصافية للآلات)
200.000 + 50.000 = 250.000 ل.س (القيمة الجديدة للآلات والتي تخضع للاهتلاك)
250.000 ÷ 8 = 31250 ل.س (قسط الاهتلاك الجديد)

ملاحظة : 4 (سنوات باقية) + 4 (سنوات إضافية) = 8 سنوات

50000 من حـ/ الآلات
50000 إلى حـ/ نفقات صيانة وتجديد الآلات

31250 من حـ/ قسط اهتلاك الآلات
31250 إلى حـ/ مخصص اهتلاك الآلات

31250 من حـ/ الأرباح والخسائر
31250 إلى حـ/ قسط اهتلاك الآلات

- كما يجب حساب قسط اهتلاك للمباني :

10000 من حـ/ قسط اهتلاك المباني
10000 إلى حـ/ مخصص اهتلاك المباني

10000 من حـ/ الأرباح والخسائر
10000 إلى حـ/ قسط اهتلاك المباني

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية بتاريخ 2010/12/31

| البيان | جزئي | كلي |
|---|---|---|
| المبيعات | | 600.000 |
| (-) تكلفة المبيعات | | |
| مخزون أول المدة | 120.000 | |
| المشتريات | 600.000 | |
| (-) مخزون آخر المدة | (400.000) | |
| تكلفة المبيعات | 320.000 | (320.000) |
| مجمل الربح | | **280.000** |
| (-) مصاريف إدارية ومالية | | |
| قسط اهتلاك مباني | 10.000 | |
| قسط اهتلاك آلات | 31250 | |
| قسط اهتلاك سيارات | 40.000 | |
| مصاريف إدارية | 55.000 | |
| نفقات صيانة سيارات | 15.000 | |
| فوائد مدينة | 10.000 | |
| إجمالي المصاريف | 161250 | (161250) |
| + إيجار | | 12000 |
| صافي الربح الشامل | | **130750** |

| **الميزانية العمومية كما هي في 2010/12/31** | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| كلي | جزئي | البيان | كلي | جزئي | البيان |
| 50.000 | | الأراضي | 1.000.000 | | رأس المال |
| | 200.000 | المباني | 130750 | | صافي الربح |
| | (70.000) | (-) م.ك.مباني | 245.000 | | دائنون |
| 130.000 | | | 8000 | | إيجار مقبوض مقدماً |
| | 550.000 | الآلات | 5000 | | فوائد مستحقة |
| | (331250) | (-) م.ك.آلات | | | |
| 218750 | | | | | |
| | 200.000 | سيارة | | | |
| | (160.000) | (-) م.ك.سيارة | | | |
| 40.000 | | | | | |
| 250.000 | | مدينون | | | |
| 400.000 | | مخزون سلعي | | | |
| 100.000 | | أوراق مالية | | | |
| 200.000 | | صندوق | | | |
| **1388750** | | | **1388750** | | |

**انتهت المحاضرة الثالثة .....**

**مسألة رقم (6)**

ظهرت الميزانية الختامية لإحدى المنشآت الصناعية بتاريخ 2009/12/31 كما يلي :

| أصول | | خصوم | |
|---|---|---|---|
| 100000 | مباني | 550000 | رأس المال |
| 600000 | آلات و معدات | 60000 | أرباح العام الماضي |
| 80000 | أثاث | 20000 | مخصص اهتلاك مباني |
| 250000 | سيارات (سيارة واحدة) | 200000 | مخصص اهتلاك آلات |
| 200000 | مخزون 12/31 بالتكلفة | 80000 | مخصص اهتلاك أثاث |
| 30000 | نقدية | 125000 | مخصص اهتلاك سيارات |
| 90000 | مدينون | 180000 | دائنون |
| | | 135000 | أوراق دفع |
| 1350000 | | 1350000 | |

و قد قدمت المعلومات التالية حول إعداد الحسابات الختامية و الميزانية :

1- لم يحتسب المحاسب قسط اهتلاك للآلات و المعدات عن عام 2009، علماً أن المجمع المتراكم الظاهر في الميزانية عن 4 سنوات سابقة قد احتسب وفق طريقة القسط الثابت.

2- احتسب المحاسب قسط اهتلاك للمباني هذا العام بمعدل 5% سنوياً ،علماً أنه أجريت إضافة على المباني تعادل تكلفتها ربع قيمة المباني المدرجة في الميزانية و قد حمل المحاسب تكلفة الإضافة على حساب الأرباح و الخسائر لعام 2009.

3- احتسب المحاسب قسط اهتلاك الأخير للأثاث لهذا العام و هو العام الثامن لاستخدامه ، علماً أن الإدارة قررت استخدامه سنتين إضافيتين.

4- لم يثبت المحاسب سهواً عملية بيع السيارة بعد تعرضها لحادث حيث تم بيعها بمبلغ 100000 ، علماً أنها أدرجت بالميزانية و احتسب لها قسط اهتلاك عن عام 2009.

**والمطلوب:** اعتمادا على الميزانية الموجودة لديك والمعلومات المتوفرة،عليك الإجابة على ما يلي

1) بيان مدى توافق عرض عناصر الميزانية مع مبدأ الإفصاح المحاسبي.
2) مناقشة تصرف المحاسب بخصوص عدم احتساب قسط اهتلاك للآلات بما يتوافق مع مبدأ مقابلة النفقات بالإيرادات و مبدأ الثبات في إتباع النسق.
3) مناقشة نفقات الإضافة على المباني و كيفية معالجتها محاسبياً.
4) معالجة اهتلاك الأثاث على أساس إطالة العمر الإنتاجي له بما يتوافق مع مبدأ المقابلة.
5) مناقشة عدم إثبات بيع السيارة وبيان علاقة ذلك بمبدأ الإفصاح المحاسبي ومبدأ المقابلة.
6) إعداد الميزانية الجديدة بعد إجراء التعديلات.

**الحل :**

**1)** إن التوافق مع مبدأ الإفصاح غير محقق في عرض الميزانية وذلك للأسباب التالية :

- عرض مخصصات الاهتلاك بجانب الخصوم حيث أنه يجب إظهارها مطروحة من قيمة الأصول.
- إدراج السيارة في الميزانية وإظهارها مع مخصص اهتلاكها بالرغم من أن عملية بيعها قد تمت.

**2) الآلات:**

أ- لم يتحقق مبدأ الثبات في ابتاع النسق لعدم احتساب قسط اهتلاك للآلات لهذا العام كما وفي السنوات السابقة مما يؤثر على قابلية المقارنة.

ب- لم يتحقق مبدأ المقابلة لعدم حساب عبء اهتلاك للآلات لهذا العام.

و التأثيرات الناجمة عن ذلك تتمثل في :

1) ظهور تكاليف أقل من حقيقتها.
2) ظهور أرباح أعلى من حقيقتها.
3) ظهور مخصصات الاهتلاك أقل مما هو يجب أن يكون و بالتالي يؤثر على عملية الاستبدال في نهاية العمر الإنتاجي للأصل.

**المعالجة المحاسبية**

200000 / 4 سنوات = 50000 نصيب السنة الواحدة

50000 من حـ / قسط اهتلاك آلات

50000 إلى حـ / مخصص اهتلاك آلات

50000 من حـ / أ. خ

50000 إلى حـ / قسط اهتلاك آلات

**3) المباني :**

تعتبر نفقات الإضافة على الأبنية نفقات رأسمالية تضاف إلى قيمة الأصل وتخضع معه إلى نفس معدل الاهتلاك وتكون المعالجة :

قيمة المباني المضافة 100000 / 4 = 25000

25000 من حـ / المباني

25000 إلى حـ / أ. خ

25000 × 5% = 1250

1250 من حـ / قسط اهتلاك مباني

1250 إلى حـ / مخصص اهتلاك مباني

1250 من حـ / أ. خ

1250 إلى حـ / قسط اهتلاك مباني

**4) الأثاث :**

يجب حساب قسط اهتلاك الأثاث وفق العمر الإنتاجي المقدر الجديد ، فتكون المعالجة على النحو التالي :

80000 / 8 ( العمر القديم ) = 10000 القسط القديم

80000 / 10 ( العمر الجديد ) = 8000 القسط الجديد

الزيادة المحتسبة في قيمة مخصص الاهتلاك = (8000-10000) × 8 = 16000

يجب تخفيض حساب المخصص بهذه الزيادة و تحميلها للاحتياطي :

16000 من حـ / مخصص اهتلاك أثاث

16000 إلى حـ / احتياطي رأسمالي

**5) السيارة :**

أ- فيما يتعلق بمبدأ الإفصاح لم يتحقق لعدم إثبات عملية البيع و استبعاد السيارة مع مخصص اهتلاكها من القوائم المالية

ب- فيما يتعلق بمبدأ المقابلة لم يتحقق و ذلك بسبب عدم تحميل العام بالخسائر الناتجة عن بيع السيارة وتكون المعالجة المحاسبية لعملية البيع كما يلي :

من مذكورين
100000 حـ / النقدية
125000 حـ / مخصص اهتلاك
سيارة
25000 حـ / خسائر رأسمالية
250000 حـ / السيارة
25000 حـ / أ. خ
25000 حـ / خسائر رأسمالية

التعديلات التي حصلت النقدية

النقدية السابقة + 100000= 130000 النقدية الجديدة

التعديلات التي حصلت الأرباح

60000 أرباح مدورة

25000 + مباني

(1250) – مخصص اهتلاك مباني

(50000) – مخصص اهتلاك آلات

(25000) – خسائر رأسمالية

الميزانية الختامية الجديدة بتاريخ 2009/12/31 كما يلي :

| أصول | | خصوم | |
|---|---|---|---|
| 125000 | مباني | 550000 | رأس المال |
| (21250) | مخصص اهتلاك مباني | 16000 | احتياطي رأسمالي |
| 103750 | | | |
| 600000 | آلات ومعدات | 8750 | أرباح العام |
| (250000) | مخصص اهتلاك آلات | 180000 | دائنون |
| 350000 | | | |
| 80000 | أثاث | 135000 | أوراق دفع |
| (64000) | مخصص اهتلاك أثاث | | |
| 16000 | | | |
| 200000 | مخزون 12/31 بالتكلفة | | |
| 130000 | نقدية | | |
| 90000 | مدينون | | |
| 889750 | | 889750 | |

**انتهت المحاضرة الرابعة .....**

**المحاضرة الخامسة**

**نظرية المحاسبة /القسم العملي/سنة رابعة /محاسبة**

**مسألة رقم (7)**

لتكن لدينا الأرصدة التالية في 2008/12/31

| البيان | دائن | مدين |
|---|---|---|
| بضاعة أول المدة | | 93000 |
| أجور ورواتب | | 130000 |
| مصاريف إعلان | | 50000 |
| مصاريف نقل مشتريات | | 4000 |
| مشتريات | | 140700 |
| إيجار مدين | | 14000 |
| نور ومياه | | 45000 |
| ديون معدومة | | 18000 |
| اهتلاك أثاث | | 20000 |
| اهتلاك سيارات | | 14000 |
| اهتلاك عقارات | | 40000 |
| مردودات مبيعات | | 31000 |
| مسموحات مبيعات | | 10000 |
| خصم ممنوح | | 3000 |
| خسائر بيع استثمارات | | 2000 |
| مبيعات | 600000 | |
| إيرادات أوراق مالية | 46000 | |
| مردودات مشتريات | 13000 | |
| مسموحات مشتريات | 1700 | |
| خصم مكتسب | 12000 | |
| أرباح بيع آلات | 60000 | |

فإذا علمت ما يلي :

1- بضاعة آخر المدة قدرت بسعر التكلفة بمبلغ 8000

2- مصاريف الإعلان تخص العام 2008 و 2009

3- مصاريف النور والمياه لعام 2008 بلغت 50000

4- مخصص الضريبة لعام 2008 قدرته الشركة بمبلغ 8000

**المطلوب:**

1- إعداد قائمة الدخل ذات المراحل مبيناً كل من ربح العمليات والربح الشامل .

2- إعداد قائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة (المختصرة)

3- إذا علمت ما يلي :

أ- التوزيعات التي تمت على الملاك نقداً خلال عام 2008 عن عام 2007 هي 100000

ب-الأرباح المحتجزة في 2008/1/1 بلغت 200000

ت-هناك خطأ في احتساب قسط الاهتلاك للسيارات جرى عام 2007 بنقص قدره 14000

ث-هناك خطأ في احتساب م.د.م.فيها بالزيادة عن عام 2007 بمبلغ 10000

ج-نسبة الإحتياطي القانوني هي 10% ونسبة احتياطي التوسع 20% ونسبة التوزيع على الملاك 50%

**المطلوب:** إعداد قائمة الأرباح المحتجزة في 2008/12/31

**الحل:** قائمة الدخل ذات المراحل عن الفترة المنتهية في 2008/12/31

| البيان | فرعي | جزئي | كلي |
|---|---|---|---|
| إجمالي المبيعات | | 600000 | |
| - مردودات المبيعات | | (31000) | |
| - مسموحات المبيعات | | (10000) | |
| - خصم ممنوح | | (3000) | |
| صافي قيمة المبيعات | | | 556000 |
| -تكلفة البضاعة المباعة | | | |
| بضاعة 1/1 | 93000 | | |
| + مشتريات | 140700 | | |
| - مردودات المشتريات | (13000) | | |
| - مسموحات مشتريات | (1700) | | |
| - خصم مكتسب | (12000) | | |
| + مصاريف نقل المشتريات | 4000 | | |
| تكلفة البضاعة المعدة للبيع | 211000 | 211000 | |
| - بضاعة آخر المدة | | (8000) | |
| تكلفة البضاعة المباعة | | | (203000) |
| مجمل الربح (هامش الربح)(المرحلة الأولى) | | | 353000 |
| - المصروفات التشغيلية البيعية والإدارية معا | | | |
| مصاريف إعلان | | ( 25000 ) | |
| أجور ورواتب | | ( 130000) | |
| إيجار مدين | | ( 14000 ) | |
| نور ومياه | | ( 50000 ) | |
| ديون معدومة | | ( 18000 ) | |
| اهتلاك سيارات | | ( 14000 ) | |
| اهتلاك أثاث | | (20000) | |
| اهتلاك عقارات | | ( 40000 ) | |
| إجمالي المصاريف التشغيلية البيعية والإدارية | | ( 311000 ) | ( 311000 ) |
| ربح العمليات (المرحلة الثانية) | | | 42000 |
| نتائج الأعمال غير العادية | | | |
| إيرادات أ. مالية | | 46000 | |
| أرباح بيع الآلات | | 60000 | |
| إجمالي الأعمال غير العادية | | 106000 | 106000 |
| الخسائر غير العادية | | | |
| خسائر بيع الاستثمارات | | ( 2000 ) | |
| إجمالي الخسائر غير العادية | | | ( 2000 ) |
| صافي الربح قبل الضريبة (المرحلة الثالثة) | | | 146000 |
| - مخصص الضريبة | | | ( 8000 ) |
| صافي الربح بعد الضريبة (المرحلة الرابعة) | | | 13800 |

قائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة (المختصرة)

| البيان | جزئي | كلي |
|---|---|---|
| الإيرادات | | |
| صافي المبيعات | 556000 | |
| إيرادات أوراق مالية | 46000 | |
| أرباح بيع آلات | 60000 | |
| إجمالي الإيرادات | 662000 | 662000 |
| - المصروفات | | |
| تكلفة البضاعة المباعة | 203000 | |
| مصاريف إعلان | 25000 | |
| أجور ورواتب | 130000 | |
| إيجار مدين | 14000 | |
| نور ومياه | 50000 | |
| ديون معدومة | 18000 | |
| اهتلاك سيارات | 14000 | |
| اهتلاك أثاث | 20000 | |
| اهتلاك عقارات | 40000 | |
| خسائر بيع الاستثمارات | 2000 | |
| إجمالي المصروفات | 516000 | (516000) |
| صافي الربح قبل الضريبة | | 146000 |
| - مخصص الضريبة | | (8000) |
| صافي الربح بعد الضريبة | | 138000 |

قائمة الأرباح المحتجزة في 2008/12/31

| البيان | المبلغ |
|---|---|
| الأرباح المحتجزة 1/1 | 200000 |
| - توزيعات تمت خلال عام 2008 عن عام 2007 | ( 100000 ) |
| + م. ديون المشكوك فيها | 10000 |
| - قسط اهتلاك السيارات | ( 14000 ) |
| الأرباح المحتجزة 1/1 بعد التعديل | 96000 |
| + صافي الربح | 138000 |
| الأرباح المحتجزة القابلة للتوزيع | 234000 |
| الاحتياطي القانوني = 138000 × 10%<br>الاحتياطي التوسع = 138000 × 20%<br>ونسبة التوزيع على الملاك=138000×50% | (13800)<br>(27600)<br>(69000) |
| الأرباح المحتجزة في 12/31 | 123600 |

**انتهت المحاضرة الخامسة .....**

**مسألة رقم (8)**

ظهرت الأرصدة التالية لإحدى المنشآت في 2009/12/31 وذلك قبل إعداد حساب الأرباح والخسائر :

| كلي | جزئي | البيان | كلي | جزئي | البيان |
|---|---|---|---|---|---|
| 1400000 | | أراضي | 2000000 | | رأس المال |
| | 300000 | مباني | 140000 | | احتياطيات |
| | (100000) | - م.ك.مباني | 60000 | | أوراق دفع |
| 200000 | | | 120000 | | دائنون |
| | 240000 | آلات | 180000 | | قرض |
| | (60000) | - م.ك.آلات | | | |
| 180000 | | | | | |
| | 280000 | سيارة | | | |
| | (80000) | - م.ك.سيارة | | | |
| 200000 | | | | | |
| 300000 | | نقدية | | | |
| 220000 | | مخزون12/31 | | | |
| 2500000 | | | 2500000 | | |

و إليك بعض العمليات التي قامت بها المنشأة خلال هذا العام و لم تسجل في دفاترها:

**1_** تم دفع مصاريف إعلان نقداً بمبلغ 30000 في بداية عام 2009 منها 6000 مصاريف دورية و الباقي للتعريف بمنتج جديد للشركة ويتوقع الاستفادة منه لمدة 3 سنوات ابتداءً من هذا العام.

**2_** قامت الشركة بإجراء تحسينات على الآلات مما أدى إلى رفع طاقتها الإنتاجية وتكلفت لقاء هذه التحسينات مبلغ 50000 دفعته في بداية العام.

**3_** أجرت الشركة تحسينات على السيارة بمبلغ 16000 للمحافظة على طاقتها الإنتاجية لمدة 4 سنوات و تم ذلك في بداية هذا العام.

**4_** حصلت الشركة على أجهزة كهربائية دعماً من الحكومة و ذلك بسعر رمزي قدره 40000 دفعته الشركة نقداً ،علماً بأن قيمتها السوقية بتاريخ الحصول عليها في 2009/5/1 كانت 150000.

**5_** تحتسب أقساط اهتلاك المباني بنسبة 2% و باقي الأصول الثابتة بنسبة 10% سنوياً.

**و المطلوب:**

- معالجة النقاط السابقة في نهاية عام 2009 وفقاً لما جاء في المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً و تسجيل القيود المحاسبية اللازمة.

**الحل :**

**1)_** حسب مبدأ استقلال الدورات المالية و مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات يجب تحميل كل دورة مالية بما يخصها من مصاريف و بالتالي يتم تحميل مبلغ 6000 على حساب الأرباح و الخسائر كونه يخص عام 2009 و باعتباره مصروف إيرادي أما باقي المبلغ

و هو 24000 فهو نفقة إيرادية مؤجلة جزء منها 8000 تخص العام الحالي 2009 والباقي يخص السنتين التاليتين ،و تكون المعالجة المحاسبية كالتالي :

من مذكورين

6000 حـ / مصاريف إعلان دورية

24000 حـ / مصاريف إعلان مؤجلة

30000 حـ / النقدية

24000 / 3 سنوات = 8000

14000 من حـ / أ. خ

إلى مذكورين

6000 حـ مصاريف إعلان دورية

8000 حـ / مصاريف إعلان مؤجلة

**2)_** يعتبر المصروف الذي دفعته الشركة وأدى لزيادة الطاقة الإنتاجية للآلات مصروف رأسمالي يجب إضافته إلى قيمة الآلات ، و تكون المعالجة المحاسبية كما يلي :

50000 من حـ / آلات

50000 إلى حـ / النقدية

كما يجب حساب قسط اهتلاك للآلات و تحمليه على حساب الأرباح و الخسائر وفقاً لما نصت عليه المبادئ المحاسبية من وجوب تحميل كل دورة مالية بما يخصها من أعباء الأصول الثابتة القابلة للاهتلاك خلال حياتها الإنتاجية وتكون القيود كما يلي:

180000 + 50000 = 230000 قيمة الآلات الجديدة بعد الإضافة

230000 × 10% = 23000

23000 من حـ / قسط اهتلاك آلات

23000 إلى حـ / مخصص اهتلاك آلات

23000 من حـ / أ. خ

23000 إلى حـ / قسط اهتلاك آلات

**3)_** يعتبر مصروف تحسين السيارة نفقة إيرادية مؤجلة و ليس نفقة رأسمالية كونها أدت إلى المحافظة على الطاقة الإنتاجية للسيارة لمدة 4 سنوات وليس زيادتها ، و بالتالي تعتبر مصروف إيرادي مؤجل يستفاد منه لمدة 4 سنوات اعتباراً من هذه السنة ، و تكون المعالجة المحاسبية كما يلي :

16000 من حـ / مصاريف تحسين السيارة

16000 إلى حـ / النقدية

16000 / 4 سنوات = 4000

4000 من حـ / أ. خ

4000 إلى حـ / مصاريف تحسين السيارة

كما يجب حساب قسط اهتلاك للسيارة كما يلي :

280000 × 10% = 28000

28000 من حـ / قسط اهتلاك السيارة

28000 إلى حـ / مخصص اهتلاك السيارة

28000 من حـ / أ. خ

28000 إلى حـ / قسط اهتلاك السيارة

**4)**_يجب إثبات الأجهزة الكهربائية التي حصلت عليها الشركة وفقاً لقيمتها السوقية العادلة وهذا ما يتناسب مع مبدأ الإفصاح ،و تكون المعالجة المحاسبية لها كما يلي:

150000 من حـ / أجهزة كهربائية

إلى مذكورين

40000 حـ / النقدية

110000 حـ / احتياطي رأسمالي

كما يجب حساب قسط اهتلاك لهذه الأجهزة : 150000 × 10% × 12/8 = 10000

10000 من حـ / قسط اهتلاك أجهزة كهربائية

10000 إلى حـ / مخصص اهتلاك أجهزة كهربائية

10000 من حـ / أ. خ

10000 إلى حـ / قسط اهتلاك أجهزة كهربائية

**5)**_ يجب حساب قسط اهتلاك للمباني و تحمليه على حساب الأرباح و الخسائر وفقاً لما نصت عليه المبادئ المحاسبية من وجوب تحميل كل دورة مالية بما يخصها من أعباء الأصول الثابتة القابلة للاهتلاك خلال حياتها الإنتاجية

300000 × 2% = 6000

6000 من حـ / قسط اهتلاك مباني

6000 إلى حـ / مخصص اهتلاك مباني

6000 من حـ / أ. خ

6000 إلى حـ / قسط اهتلاك مباني

**انتهت المحاضرة السادسة .....**