نظرية المحاسبة

أ.د. وليدناجى الحيالى

رئيس الاكاديمية العربية المفتوحة فى الدنمارك

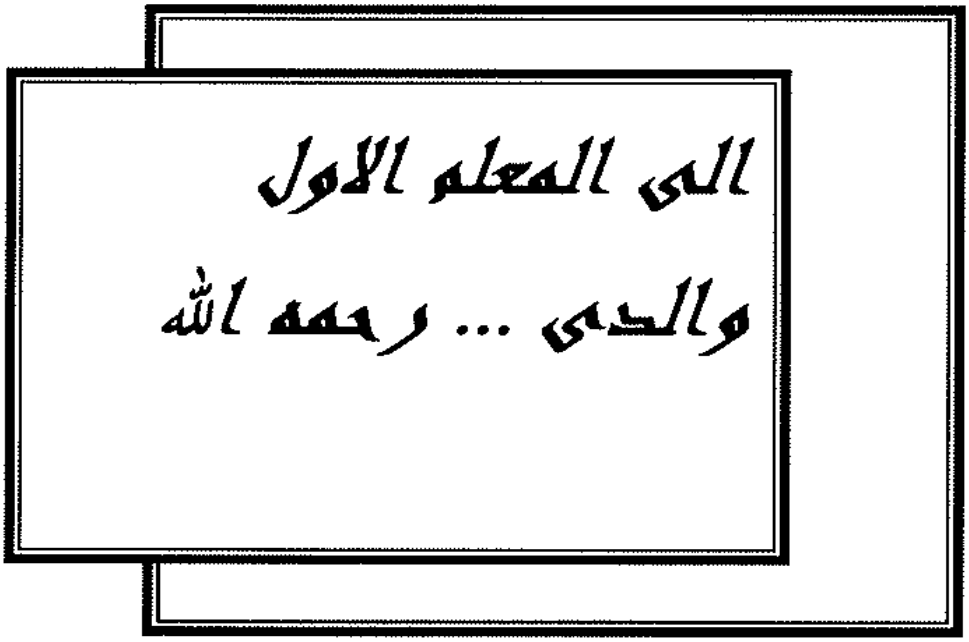
من منشورات الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك – 2007 -

The Arab Open Academy of Denmark

Brønshøjholms alle 45, 1. - 2700 Brønshøj - Denmark

0045 46369591 , 0045 32109591 , www.ao-academy.org

الاهداء



من منشورات الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك
- 2007 -

المحتويات

الباب الأول
الإطار التاريخي لتطور الفكر المحاسبي

الفصل الأول
طبيعة وأغراض المحاسبة

أولاً : تعريف المحاسبة ١٧
ثانياً : طبيعة المحاسبة ودورها كنظام للمعلومات ١٩
أسئلة الفصل الأول ٢٣

الفصل الثاني
نشأة المحاسبة وتطورها الوظيفي

أولاً : الحقبة التاريخية الأولى ٢٥
ثانياً : الحقبة التاريخية الثانية ٢٨
ثالثاً : الحقبة التاريخية الثالثة ٣٠
أسئلة الفصل الثاني ٣٤

الباب الثاني
المقومات الأساسية للنظرية المحاسبية

الفصل الثالث
مناهج دراسة النظرية المحاسبية

أولاً : الإطار المفاهيمي للنظرية ٣٧
ثانياً : طبيعة ومفهوم النظرية المحاسبية ٤٤

ثالثاً : مناهج دراسة النظرية المحاسبية ٤٨
رابعاً : الإطار العام للنظرية المحاسبية الحديثة ٤٩
أسئلة الفصل الثالث ٥٤

الفصل الرابع
الفروض والمبادئ
المحاسبية المتعارف عليها وتطبيقاتها المهنية

أولاً : الفروض المحاسبية الاساسية ٥٥
ثانياً : المبادئ المحاسبية الأساسية ٦٦
أسئلة الفصل الرابع ٨٩

الباب الثالث
نظرية القياس المحاسبي

الفصل الخامس
المقومات العلمية للقياس المحاسبي

أولاً : مفهوم عملية القياس المحاسبية ١٠٠
ثانياً :خطوات عملية القياس المحاسبية ١٠٢
ثالثاً : أساليب القياس المحاسبية ١٠٩
أسئلة الفصل الخامس ١١٢

الفصل السادس
المقومات الإعلامية للقياس المحاسبي

أولاً : المحتوى الاعلامي للتقارير المحاسبية ١١٥
ثانياً : آثار الوظيفة الاعلامية للمحاسبة على نظام القياس المحاسبي ... ١٢٢
أسئلة الفصل الخامس ١٣٣

الفصل السابع
تحيز القياس المحاسبي

أولاً : مصادر تحيز القياس المحاسبي ١٣٥
ثانياً : أشكال تحيز القياس المحاسبي ١٤٢
أسئلة الفصل السابع ١٤٦

الباب الرابع
مشاكل القياس المحاسبي في فترات التضخم الاقتصادي

الفصل الثامن
الإطار النظري لمحاسبة التضخم الاقتصادي

أولاً : مفهوم المحافظة على رأس المال ١٥٠
ثانياً : مفهوم القوة الشرائية لوحدة النقد ١٥١

الفصل التاسع
مداخل تعديل القياس المحاسبي في فترات التضخم الاقتصادي

أولاً : مدخل التكلفة التاريخية المعدلة ١٥٣
ثانياً : مدخل التكلفة الجارية ١٦٦
أسئلة الباب الرابع ١٧٤

الباب الخامس
أسس قياس الدخل المحاسبي

الفصل العاشر
قياس الإيرادات

أولاً : التطور التاريخي لمفهوم الايراد ١٨٢
ثانياً : قياس الايراد..... ١٨٣
ثالثاً : توقيت الاعتراف بالايراد ١٨٤
أسئلة الفصل العاشر ١٩٤

الفصل الحادي عشر
قياس المصروفات

أولاً : مفهوم المصروفات ١٩٧
ثانياً : عناصر المصروفات ١٩٨
ثالثاً : قياس عناصر المصروفات ١٩٩
رابعاً: توقيت الاعتراف بالمصروفات ٢٠١
أسئلة الفصل الحادي عشر ٢٠٣

الفصل الثاني عشر
قياس الدخل

أولاً : الدخل بالمفهوم الاقتصادي والمحاسبي ٢٠٤
ثانياً : طرق قياس الدخل وفقاً لمفهوم الدخل الشامل ٢٠٨
ثالثاً : قائمة الدخل متعددة الخطوات ٢١٤
رابعاً : قياس عائد السهم العادي Eps ٢٢٢
أسئلة الفصل الثاني عشر ٢٢٨

الباب السادس
أ قياس عناصر المركز المالي ،

الفصل الثالث عشر
قياس الأصول

أولاً : مفهوم الأصول ٢٣٤
ثانياً : أنواع الأصول وأسس عرضها في الميزانية ٢٣٦
١- أصول قصيرة الأجل ٢٣٦
٢- أصول طويلة الأجل ٢٣٦
ثالثاً : قياس الأصول قصيرة الأجل ٢٣٧
رابعاً : قياس الأصول طويلة الأجل ٢٥٤
خامساً : قياس الأصول غير الملموسة طويلة الأجل ٢٦٩
أسئلة الفصل الثالث عشر ٢٧٩

الفصل الرابع عشر
قياس الالتزامات

أولاً : ماهية الالتزامات ٢٨٣
ثانياً : قياس عناصر الالتزامات قصيرة الأجل ٢٨٤
١- الالتزامات قصيرة الأجل المحددة تحديداً قاطعاً..... ٢٨٥
٢- الالتزامات قصيرة الأجل المتوقفة على نتيجة الوحدة الاقتصادية. ٢٩٣
٣- الالتزامات المحتملة أو المشروطة ٢٩٤
ثالثاً : ماهية الالتزامات طويلة الأجل ٢٩٩
رابعاً : قياس عناصر الالتزامات طويلة الأجل ٣٠٠
١- أوراق الدفع طويلة الأجل ٣٠٠
٢- القروض برهن ٣١١
٣- التزامات الايجارات طويلة الأجل ٣١٢
٤- السندات ٣١٣
أسئلة الفصل الرابع عشر ٣٣٩

الفصل الخامس عشر
قياس حقوق الملكية

أولاً : مفهوم حقوق الملكية ٣٤٥
ثانياً : نظريات حقوق الملكية ٣٤٥
ثالثاً : أنواع حقوق الملكية ٣٥٢
١- حقوق الملكية في المنشأة الفردية ٣٥٢
٢- حقوق الملكية في شركات التضامن ٣٥٣
٣- حقوق الملكية في الشركات المساهمة ٣٥٧
أسئلة الفصل الخامس عشر ٣٦١

الباب السابع
الإفصاح عن المعلومات في البيانات المحاسبة المنشورة

الفصل السادس عشر
مفهوم وأسس الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

أولاً : الجذور التاريخية لمفهوم الافصاح ٣٦٨
ثانياً : ماهية الافصاح المناسب ٣٦٩
ثالثاً : المقومات الأساسية للافصاح عن المعلومات المحاسبية ٣٧١

الفصل السابع عشر
قواعد الإفصاح عن المعلومات وفقاً لقواعد المحاسبة الدولية

أولاً : الافصاح عن السياسات المحاسبية ٣٨١
ثانياً : المعلومات التي يجب الافصاح عنها في البيانات المالية ٣٨٣
ثالثاً : جوانب أخرى من الافصاح المطلوب توفيره وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية ٣٨٦
أسئلة الفصل السادس عشر والسابع عشر ٣٨٩

الفصل الثامن عشر
العلاقة بين الإفصاح عن المعلومات ومستوى الدمج في البيانات المحاسبية المنشورة

أولاً : مفهوم عملية الدمج ٣٩٢
ثانياً : الأساليب التقليدية للدمج ونواحي قصورها ٣٩٣
ثالثاً : المبادئ والقواعد العلمية لعملية الدمج ٣٩٩
رابعاً : أساليب قياس خسارة المعلومات المترتبة على الدمج ٤٠٢
أسئلة الفصل الثامن عشر ٤٢٦
المراجع ٤٢٩

المقدمة

يشكل البنيان النظري لأي علم من العلوم الإطار الفلسفي الذي يستمد منه هذا العلم مجموعة الفروض والمفاهيم والمبادئ التي تصاغ في ضوئها المعايير التي تحكم الممارسات المهنية للعاملين في حقل هذا العلم.

وفي عصر تتداخل فيه فروع المعرفة وتتواصل فيه أيضاً أغراضها وأهدافها، نجد أن المحاسبة كانت هي الأكثر اعتماداً على غيرها من العلوم الاجتماعية والطبيعية على حد سواء وذلك في بناء نظريتها الخاصة بها. ومع أن بعض الباحثين يسجل على المحاسبة هذا الاعتماد باعتباره جانباً هاماً من جوانب قصورها، إلا أن بعضهم الآخر يسجل للمحاسبة هذا الاعتماد باعتباره ميزة هامة تزيد من مرونتها وقابليتها للتطور المستمر. ويدعم هؤلاء موقفهم بالقول : بأنه لو بقيت المحاسبة منغلقة على نفسها دون انفتاح على فروع المعرفة الأخرى، لما استطاعت تطوير وظائفها المنوطة بها وعلى رأسها وظيفتها الأهم في صنع المعلومات وتوصيلها للأطراف المستفيدة منها في اتخاذ القرارات. ذلك على أساس أن الركيزتين الأساسيتين لنجاح المحاسبة في القيام بهذه المهمة وهما عملية القياس وعملية الاتصال تمتد جذورهما النظرية في واقع الأمر إلى علوم أخرى مثل : الاقتصاد، الرياضيات والعلوم الاجتماعية الأخرى.

لكن ما يؤخذ على المحاسبة حقاً أنها وعلى خلاف معظم أقرانها من العلوم الاجتماعية الأخرى، تأخرت في استكمال الإطار النظري لممارساتها المهنية. إذ منذ أن وضع المهندس الأول وهو (باشولو) اللبنة الأولى في بنيانها النظري عندما قدم للعالم هديتة المعروفة بنظام القيد المزدوج، صرف المحاسبون جل اهتمامهم وعبر ما يتجاوز الأربعة قرون إلى تطوير الأساليب والقواعد الإجرائية البحتة التي تلزم لتطبيق هذا النظام مكرسين بذلك الدور التقليدي للمحاسبة باعتبارها مجرد نظام لمسك الدفاتر. ولقد سارت الأمور على هذا المنوال إلى بداية العقد الثالث من القرن العشرين حيث وضع (باتون) حجر الأساس في بناء النظرية المحاسبة الحديثة فعالج لأول مرة وبقدر كبير من العمق النظري

المفاهيم والأعراف والفروض والمبادىء المحاسبية المتعارف عليها. ثم سار على دربه فيما بعد زملاؤه أمثال : ليتلتون، مونشز وزيمرمان. إذ أدرك هؤلاء الرواد بصيرتهم النفاذه وكانوا على حق، بأن الإمعان في التركيز المفرط على الجوانب الإجرائية على حساب الجوانب النظرية للمحاسبة فيه تهميش لدورها الذي تلعبه في عالم الأعمال.

ومع بداية النصف الثاني من القرن العشرين شهدت نظرية المحاسبة اهتماماً متزايداً سواء من قبل المجامع المهنية أو من الباحثين من أعلام المحاسبة أمثال : بيرمان، هوريجزن، إيجري، سولومنسون، اندرسون وهندركسون وغيرهم ممن شهدوا بداية التحول الوظيفي للمحاسبة من نظام لمسك الدفاتر إلى نظام متكامل للمعلومات.

لكن في عالمنا العربي وكما هو الحال في معظم الدول النامية، لم تجد نظرية المحاسبة حتى الآن ما تستحقه من عناية واهتمام. دليلنا على ذلك هو أن البرامج الأكاديمية لأقسام المحاسبة في الجامعات العربية أغفلت حتى أمد قريب تدريس مادة النظرية ضمن المساقات المقررة على طلبة التخصص. ذلك ما أثر ضمن عوامل أخرى على نوعية الخريجين حسب النتائج التي كشفت عنها الدراسات الميدانية التي أجريت حول ملاءمة هؤلاء الخريجين لمتطلبات أسواق العمل. إذ كشفت هذه الدراسات عن أن إهمال النواحي النظرية في تدريس المحاسبة والتركيز عوضاً عن ذلك على النواحي الإجرائية، قد أضعف إلى حد كبير قدرة الخريج على التحليل والتعليل فحد بالتالي من امكاناته على مواجهة مشاكل العمل ومن ثم تطوير الحلول المناسبة لها. هذا من جانب ومن جانب آخر فإن البحوث والمؤلفات التي تعالج الجوانب المختلفة لنظرية المحاسبة مازالت في عالمنا العربي محدودة جداً، من هنا نبع اهتمامنا بتأليف هذا الكتاب عله يساهم في سد جزء ولو محدود من الفجوة الكبيرة التي مازالت تفصلنا عن الأمم الأخرى التي سبقتنا في هذا المجال.

يضم الكتاب سبعة أبواب تنقسم إلى ثمانية عشر فصلاً. يعالج **الباب الأول** وهو بعنوان «الإطار التاريخي لتطور الفكر المحاسبي» في فصلين طبيعة وأغراض المحاسبة وكذلك تسجيلاً تاريخياً لنشأتها وتطور وظيفتها منذ القدم وحتى عصرنا هذا.

ويعالج **الباب الثاني** وهو بعنوان «المقومات الأساسية للنظرية المحاسبية» في فصلين أيضاً كلا من المناهج المتبعة في دراسة النظرية المحاسبية، والفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وتطبيقاتها المهنية.

أما **الباب الثالث** وهو بعنوان «نظرية القياس المحاسبي» فيعالج في ثلاثة فصول كلا من المقومات العلمية والمقومات الاعلامية للقياس المحاسبي وذلك بالتركيز على جذورها الممتدة في كل من نظرية القياس، والنظرية الحديثة للمعلومات. كما خصص الفصل الثالث فيه لمعالجة مصادر وأشكال تحيز القياس المحاسبي.

وقد خصص **الباب الرابع** وهو بعنوان «مشاكل القياس المحاسبي في فترات التضخم الاقتصادي» لمعالجة مشكلة طالما عانى منها المحاسبون. ألا وهي مشكلة افتقاد البيانات المالية التي يعدونها وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية إلى خاصية المصداقية حال ارتفاع معدلات التضخم. لذا يعالج هذا الباب في فصلين كلا من الإطار النظري لمحاسبة التضخم مع تطبيقات عملية لتعديل البيانات المحاسبية التي تعد في ظروف تسودها معدلات تضخم مرتفعة.

وفي **الباب الخامس** وهو بعنوان «أسس قياس الدخل المحاسبي» يعالج الكتاب في ثلاثة فصول الأسس والمبادئ النظرية التي تحكم قياس عناصر الايرادات والمصروفات، وكذلك معايير الاعتراف بها تمهيداً لقياس دخل الفترة المحاسبية وفقاً لمفهوم الدخل الشامل وقائمة الدخل متعددة الخطوات كما خصص جزء منه لمسألة قياس عائد السهم العادي وأسس الافصاح عنه.

ويضم **الباب السادس** وهو بعنوان «أسس قياس المركز المالي» فصلين خصص أحدهما لمعالجة المشاكل المتعلقة بقياس الأصول في حين خصص الآخر لمعالجة المشاكل المتعلقة بقياس المطلوبات وحقوق الملكية.

أما **الباب السابع** والأخير والذي جاء بعنوان «الإفصاح عن المعلومات في البيانات المحاسبية المنشورة» فقد عالج في فصلين موضوعاً يلاقي اهتماماً متزايداً من

المهنيين والمجامع المهنية بالإضافة إلى مستخدمي البيانات المحاسبية ألا وهو موضوع الافصاح عن المعلومات في ضوء ما يعرف باقتصاد المعلومات. وهكذا خصص أحد هذين الفصلين لمعالجة الجوانب النظرية لمفهوم الافصاح مع التركيز على ما يخص القواعد المنصوص عليها في هذا الشأن ضمن معايير المحاسبة الدولية. بينما خصص الفصل الأخر وفي إطار مشكلة تكلفة المعلومات الأسس والمبادئ العلمية التي تحكم عملية دمج عناصر التقارير المالية المنشورة.

في الختام، نأمل أن نكون بجهدنا الذي بذلناه في تأليف هذا الكتاب قد قدمنا ولو جزءاً يسيراً مما ينفع جميع المهتمين بالمحاسبة وبارتقاء شأنها طلبه وأكاديميين ومهنيين وغيرهم والله من وراء القصد.

الباب الأول

الإطار التاريخي لتطور الفكر المحاسبي

الفصل الأول : طبيعة وأغراض المحاسبة

الفصل الثاني : نشأة المحاسبة وتطورها الوظيفي

الفصل الأول
طبيعة وأغراض المحاسبة

يتناول هذا الفصل عرضاً لطبيعة المحاسبة وتعريفها وتطور أغراضها عبر التاريخ وذلك كما وردت في الأدبيات المحاسبية.

أولاً - تعريف المحاسبة :

من حيث طبيعتها يجمع الباحثون على كون المحاسبة علماً اجتماعياً نما وتطور عبر التاريخ معتمداً على فروع المعرفة الأخرى فأخذ منها أكثر مما أعطاها. لكن أكثر العلوم الاجتماعية قرباً من المحاسبة هو بلا شك علم الاقتصاد إذ أخذت منه كثيراً من مفاهيمها الأساسية وطوعتها لاستخداماتها، لكن علاقاتها في عصرنا الحاضر امتدت لتتواصل ليس مع فروع أخرى من العلوم الاجتماعية مثل علم الاجتماع وعلم الإدارة، وعلم القانون فحسب، بل تجاوزتها لتتواصل مع بعض العلوم البحتة مثل الرياضيات، والإحصاء وغيرها وذلك في وضع البنيان النظري لاساليبها في القياس والاتصال.

أما من حيث التعريف فقد كان من الطبيعي أن يتطور تعريف المحاسبة موازياً لتطورها الوظيفي الذي شهد تحولها من مجرد نظام لمسك الدفاتر Book-keeping system إلى نظام للمعلومات Information system . ولعل من أبرز مظاهر التطور الوظيفي للمحاسبة هو ما نشهده حالياً من تفرعها إلى فروع متعددة يختص كل منها بوظيفة من الوظائف مثل : المحاسبة المالية، والمحاسبة الإدارية، ومحاسبة التكاليف، والمحاسبة الحكومية والتدقيق، ومحاسبة الموارد البشرية، والمحاسبة الاجتماعية وغيرها..

ففي عام ١٩٤١ عرفت جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) في أحد التقارير الصادرة عنها المحاسبة بأنها "فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث التي لها طبيعة مالية، وتفسير النتائج التي تسفر عنها هذه العمليات والأحداث"[1]. وبهذا التعريف تم وصف المحاسبة كونها :

١- مهنة تتم مزاولتها.

٢- نظام يختص بتسجيل وبتويب وتلخيص العمليات والأحداث الاقتصاية التي تحدث في المنشأة. ثم يتولى تفسير النتائج التي تترتب على هذه العمليات والأحداث.

---

(1) American Accounting Association, A.A.A commitee to prepare A statement of Basic Accounting Theory, Evanston, A.A.A, 1966.

بعد ذلك وفي تعريف حديث نسبياً، عرفت المحاسبة، "على أنها نظام يختص بقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بقصد تمكين مستخدمي هذه المعلومات في اتخاذ القرارات"[1]: وقد أضاف هذا التعريف للمحاسبة بعداً وظيفياً جديداً إذ لم يعد اهتمامها مقصوراً بالنواحي الإجرائية الخاصة بأساليب تسجيل وتشغيل البيانات فحسب، بل تجاوز اهتمامها هذا الإطار ليتركز على التأكيد على الأهداف التي تسعى إليها وهي توفير وتوصيل المعلومة الملائمة لمتخذ القرار. وقد تميزت هذه المرحلة بتعمق ارتباط المحاسبة بكل من نظرية القياس Measurement Theory، ونظرية المعلومات Information Theory فكان أن انعكس هذا الارتباط على التقارير المحاسبية فتزايدت أهميتها بالنسبة للمستخدمين للمعلومات كما تزايدت أيضاً أهمية عنصر الافصاح Disclosure الواجب توفيره في هذه التقارير. كذلك ونظراً لتعدد مستخدمي المحاسبة وتعدد أغراضهم تعمق البعد السلوكي للمحاسبة Behavioral Dimension خصوصاً في المحاسبة الإدارية.

وفي عام ١٩٧٥ وسع علم المحاسبة اهتماماته فلم يعد هذا الاهتمام محصوراً في نطاق مصالح المساهمين والمحافظة عليها فقط بل تجاوز ذلك ليمتد إلى دراسة وتحليل الأثر الاجتماعي لنشاط المنشأة على البيئة التي تعمل فيها. وبذلك أضافت المحاسبة لأهدافها بعداً جديداً هو البعد الاجتماعي Social Dimension الذي يفرض على المنشأة أن تراعي لدى ممارسة نشاطها المصلحة والرفاهية الاجتماعية وذلك بالإضافة إلى مصالح الملاك، فنشأ عن ذلك فرع جديد من فروع المحاسبة هو محاسبة المسؤولية الاجتماعية
Social Responsibility Accounting .

بناء لما سبق يمكن إبراز معالم التطور الوظيفي للمحاسبة في أربع مراحل على النحو التالي :

المرحلة الأولى : هي مرحلة تكوين وتطوير الجانب المهني للمحاسبة.

المرحلة الثانية : الاهتمام بالنواحي الأكاديمية (بذور نظرية المحاسبة) بجانب النواحي المهنية.

---

(1) Robinson A. Leonard and Davis R. James. Accounting Information Systems, A cycle Approach. Harper & Row Publishers, New york 1985 p.3..

المرحلة الثالثة : بروز معالم الدور المعلوماتي للنظام المحاسبي وذلك على حساب دوره الإجرائي في مسك الدفاتر.

المرحلة الرابعة : ترسيخ الدور المعلوماتي للمحاسبة بتحويلها إلى نظام للمعلومات متجاوزاً نطاق المنشأة إلى النطاق الاجتماعي.

ثانياً - طبيعة المحاسبة ودورها كنظام للمعلومات :

كما أشرنا سابقاً تعتبر المحاسبة واحداً من العلوم الاجتماعية يهتم بتقييم الأنشطة لخدمية للمجتمع والتي تتركز في مجملها على تزويد الأطراف المهتمة بالأمور المالية للوحدات الاقتصادية، بالمعلومات اللازمة لاتخاذ قرارات مالية تتصل بنشاط المنشأة.

وتؤدي المحاسبة دورها كنظام للمعلومات في عملية مستمرة ومتكاملة يمكن تحديد معالمها الرئيسية في ثلاث خطوات متتالية هي :

- حصر العمليات المالية المتعلقة بنشاط المنشأة وتمثيلها في صورة بيانات أساسية (خام) Primary or Basic Data تسجل في الدفاتر المحاسبية.
- تشغيل أو معالجة Processing البيانات الأساسية وفق مجموعة من الفروض والمبادىء لمحاسبية المتعارف عليها لتتحول هذه البيانات بعد تشغيلها في النظام المحاسبي إلى معلومات Information مالية تخدم أغراض مستخدمي هذه المعلومات.
- إيصال Comnunicating المعلومات التي تتم معالجتها إلى الأطراف ذات المصلحة وذلك بواسطة مجموعة من التقارير المالية Financial Reports .

وحتى يصبح بالامكان استيعاب طبيعة الدور الذي تقوم به المحاسبة كنظام للمعلومات، لا بد من التعرف على مجموعة من المفاهيم التي لها صلة بهذا الدور وهي كما يلي :

١- النظام المحاسبي : Accounting System

تشير كلمة نظام إلى مجموعة من الأجزاء أو العناصر التي تعمل معاً بتنسيق وترتيب حسب إجراءات وقواعد محددة من أجل تحقيق هدف معين أو مجموعة معينة من الأهداف.

وعناصر النظام هي في العادة عناصر مادية أو بشرية أو كلاهما معاً، كما أن كل نظام يعمل في إطار بيئة معينة تحيط به ويتداخل فيما تحويه هذه البيئة من متغيرات وعوامل (سياسية وقانونية واجتماعية واقتصادية... الخ) كما يتفاعل معها. كما أن لكل نظام

أهدافاً يسعى لتحقيقها، وأخيراً فهناك اجراءات يقوم بها النظام تكون محكومة بمبادىء وقواعد علمية لتحقيق أهدافه، وإدارة تتولى الاشراف على ما تقوم به عناصر النظام.

٢- البيانات : Data

المحاسبة كنظام للمعلومات، هي نظام حصر وتشغيل بيانات عن عمليات مالية، والبيانات المالية عبارة عن حقائق وأرقام خام عن احداث مالية معينة غير مرتبة وغير معدة للاستخدام (بشكلها الحالي)، ويتم جمع هذه البيانات لاحتمال استخدامها فيما بعد لانتاج معلومات.

فمثلاً لو باعت منشأة بضاعة نقداً بمبلغ ١٠٠٠ دينار، فإن رقم الـ ١٠٠٠ دينار المدونة بفاتورة البيع هي البيان وهو رقم لا يعني شيئاً إلا بعد معالجته محاسبياً بتسجيله وتبويبه .. الخ، بحيث ينعكس تأثيره في نتيجة الأعمال كمعلومة مالية.

٣- المعلومات : Information

وهي بيانات تمت معالجتها، أي مجموعة بيانات تم ترتيبها بشكل معين وأصبحت معدة للاستخدام بواسطة شخص معين في غرض معين وفي وقت محدد. ومن شأن المعلومات أن تزيد من معرفة الشخص المستخدم لها. فمثلاً عندما تتم معالجة بيانات الايرادات والمصاريف لمدة مالية معينة وتتم المقارنة بينهما في حساب الأرباح والخسائر، فإن النتيجة وهي صافي الربح أو الخسارة هي إحدى المعلومات المالية التي ينتجها النظام المحاسبي.

٤- نموذج المحاسبة كنظام للمعلومات :

يمكن النظر إلى المحاسبة كنظام للمعلومات، على أنها مجموعة من النظم، والطرق، والاجراءات، المحكومة بمبادىء وقواعد سليمة تتبع من أجل تشغيل البيانات عن العمليات المالية التي تحدث في المنشأة، بهدف انتاج معلومات مالية (انظر شكل١).

وفي هذا المجال يمكن تمييز ثلاثة أجزاء رئيسية لنظام المعلومات المحاسبي هي:

١/٤- مدخلات النظام Inputs .

فمدخلات النظام المحاسبي هي البيانات (أي الأرقام الخام) التي تعبر عن عمليات المبادلة المالية التي تحدث في المنشأة، وتدخل هذه البيانات إلى النظام محمولة على

وسائط Media هي المستندات Documents.

٢/٤- وسائل المعالجة Processing Means.

تتم معالجة هذه البيانات بواسطة اجراءات محكومة بقواعد ومبادىء علمية معينة. وهذه الاجراءات هي :

- التسجيل Recording
- التبويب Classifying
- التلخيص Summarizing
- تحليل النتائج Analyzing
- التقرير عنها Reporting

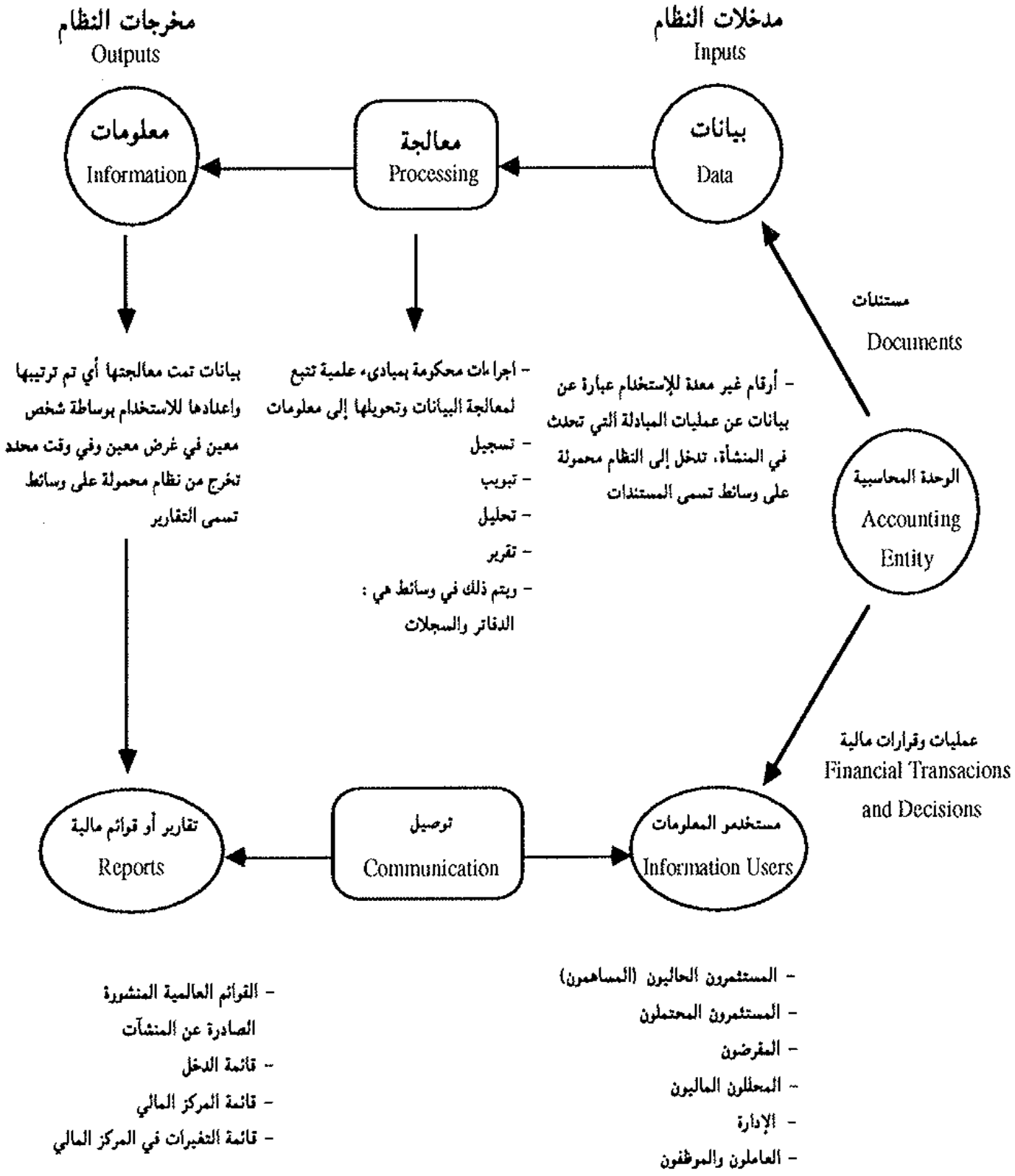
ويتم القيام بهذه الاجراءات في دفاتر وسجلات محاسبية.

٣/٤- مخرجات النظام Outputs.

وتتمثل مخرجات النظام المحاسبي بالمعلومات من خلال البيانات التي تم تشغيلها بالاجراءات السابقة، وتخرج المعلومات من النظام محمولة على وسائط تسمى التقارير Reports وتشمل هذه المعلومات ما يلي:

- معلومات عن نتيجة نشاط المنشأة (من ربح أو خسارة) خلال فترة مالية معينة، ويحمل هذه المعلومات تقرير هو حساب النتيجة أو حساب الأرباح والخسائر أو ما يسمى بقائمة الدخل Income Statement.
- معلومات عن المركز المالي للمنشأة في نهاية تلك الفترة ويحمل هذه المعلومات تقرير يسمى قائمة المركز المالي أو الميزانية العمومية Balance Sheet.
- معلومات عن التغيرات التي تحدث في المركز المالي خلال فترة مالية معينة، ويحمل هذه المعلومات تقرير يعرف بقائمة التغيرات في المركز المالي Statement of Changes in Financial Position والتي يمكن أن تتخذ في صورتها الحديثة شكل قائمة للتدفق النقدي.

شكل رقم (١)
المحاسبة كنظام للمعلومات
Accounting As An Information System



أسئلة الفصل الأول

١- يجمع الباحثون على كون المحاسبة علماً اجتماعياً نما وتطور عبر التاريخ معتمداً على فروع المعرفة الأخرى. لماذا تعتبر المحاسبة علماً اجتماعياً . وما هي فروع المعرفة الأخرى التي اعتمد عليها. ومن هي الأقرب إلى المحاسبة ولماذا .

٢- عرفت المحاسبة عبر تاريخ تطورها تعاريف متعددة لكل منها خواصه وأبعاده المميزة. تناول أكثر من تعريف ثم بين أقربها إلى المحاسبة في وضعها الراهن .

٣- مرت المحاسبة في أربع مراحل. عددها واشرحها بالتفصيل .

٤- تشير كلمة نظام إلى مجموعة من الأجزاء أو العناصر التي تعمل معاً بتنسيق وترتيب حسب اجراءات وقواعد محددة من أجل تحقيق هدف معين أو مجموعة معينة من الأهداف. فما هي عناصر النظام ؟ وما هي أهداف النظام .

٥- غالباً ما يجعل مصطلح المعلومات مرادفاً من الناحية اللغوية للبيانات، مما يعتبر خطأ علمياً شائعاً. فما رأيك بذلك. بين معنى كل من المعلومات والبيانات .

٦- تتمثل مخرجات النظام المحاسبي بالمعلومات التي تم تشغيلها بالإجراءات السابقة التي تمت على البيانات. وتخرج المعلومات من النظام محمولة على وسائط تسمى التقارير. على ضوء ما تقدم حدد المعلومات التي تخرج من النظام التي تكون محمولة على التقارير .

٧- يتكون نظام المعلومات المحاسبي من ثلاثة أجزآء رئيسية. حددها. ثم اشرحها بالتفصيل.

٨- اكتب مقالة شاملة عن النظام المجرد وقارنه بالنظام المحاسبي .

٩- من خلال دراستك لهذا الفصل، بين كيف تؤدي المحاسبة دورها كنظام المعلومات .

١٠- ما هي الأهداف التي أضافتها المحاسبة عبر تطورها التاريخي إلى أهدافها التقليدية .

الفصل الثاني

نشأة المحاسبة وتطورها الوظيفي

يقسم الباحثون في نظرية المحاسبة وتطورها الوظيفي تاريخ المحاسبة في ثلاث حقبات رئيسية هي :

أولاً : الحقبة الأولى ، وتمتد منذ القدم حتى نهاية القرن الخامس عشر بعد الميلاد تاريخ ظهور مؤلف باشيولو (Paciolo) عن القيد المزدوج.

ثانياً : الحقبة الثانية ، وتمتد من بداية القرن السادس عشر ، إلى منتصف القرن الثامن عشر تاريخ حدوث الثورة الصناعية في أوروبا.

ثالثاً : الحقبة الثالثة ، وتمد من القرن الثامن عشر حتى عصرنا الحاضر.

أولاً - الحقبة التاريخية الأولى :

أثبتت الدراسات المحاسبية أن أول محاولة قام بها الإنسان لتسجيل المعلومات المالية ، ترجع إلى عهد الأشوريين في حوالي ٣٥٠٠ ق.م إذ حرص ملوكهم على تسجيل ما كانوا يدفعونه لجنودهم من رواتب في صورة ماشية أو حبوب ، أو أحجار كريمة [1]، كما أظهرت بعض الحفريات في خرائب بابل آثاراً لما يشبه السجلات المحاسبية كانت في شكل ألواح من الطوب هذا بالإضافة إلى أن شرائع حمورابي التي ظهرت على برج بابل، قد اشتملت هي الأخرى ضمن موادها على مادتين (١٠٤، ١٠٥) تتعلقان بالأحكام التجارية [2].

وحسب المعلومات التي توصل إليها الباحثون في تاريخ المحاسبة فإن أكثر الأنظمة المحاسبية القديمة تطوراً بعد النظام الذي خلفه المصريون القدماء ، كان النظام المحاسبي الذي استخدمه اليونانيون في أثينا ، وإلى هذا النظام ، ينسب أول حساب للمدفوعات

---

(1) Maurice, A. Paloubet. The Historical Development of Accounting. Morton Backer (ed), Modern accounting Theory . (Englewood cliffs, N.J.) : Prentice - Hall, Inc., 1966) P.9.

(2) Carrington A.S. And Battersby G.B, Accounting an Information System. (Newzealand : White Combe and Tombs Company. 1975. P.88.

الحكومية عن الفترة الممتدة من عام (٤١٨-٤١٥) ق.م.

Account of Disbursments of the Athenien State 418 - 415 B.C. [1].

ومن حيث أساليب العد فقد عرف الإنسان خلال هذه المرحلة أساليب بدائية مرت هي الأخرى عبر مرحلة طويلة من التطور، حتى وصلت إلى ماهي عليه الآن إذ من الثابت تاريخياً، أن بعض الأساليب التي استخدمها الإنسان للتعبير عن الأرقام بواسطة الإشارات، قد سبقت في وجودها ظهور الرموز Symbols الممثلة لهذه الأرقام ، فبعض الشعوب مثلاً، استخدمت كلمات مثل (آذان، أجنحة ، أيدي) للدلالة على الرقم (٢) ، وأصابع اليد الواحدة للدلالة على الرقم(٥) وأصباع اليدين للدلالة على الرقم (١٠) ، ثم أصابع اليدين والقدمين معاً للدلالة على الرقم (٢٠) ، في حين استخدمت شعوب أخرى عقد الخيوط وسائل للتعبير عن الأرقام، واستخدمت العقدة الواحدة للدلالة على الرقم (١٠)، والعقدتين للدلالة على الرقم (٢٠)، ثم العقدة المزدوجة للدلالة على الرقم (١٠٠) ... وهكذا .

وخلال هذه الحقبة التاريخية وتحديداً في عهد الأمبراطوريتين اليونانية والرومانية، خطت المحاسبة خطوة واسعة إلى الأمام بفضل عاملين :

العامل الأول :

البدء بإستخدام وحدة النقد وسيلة لعملية التبادل التجاري بدءاً من القرن السادس قبل الميلاد ، مما وفر ركناً هاماً من أركان نظام القيد المحاسبي .

العامل الثاني :

وقد تمثل بظهور بعض الأنظمة العددية المتطورة نسبياً ، والتي بدأت بالنظام العددي اليوناني ، ثم بالنظام العددي الروماني بعد ذلك، وأخيراً بالنظام العددي الهندي -العربي.

وبخصوص الأنظمة العددية ، ينسب الباحثون إلى اليونانيين أول نظام عددي يقوم على الأعداد الأساسية Cardinal Numbers . وقد اتخذت الأعداد الأساسية في هذا النظام شكل الرموز التالية :

(2)

A	B	Y	S	E	S	S	N	θ
١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩

---

(1) Richard Brown, History of Accounting and Accountants., (London : Frank Cass & Co. LTD. 1968) P. 27.

(2) Ibid ., P. (29).

أما الرومان ، فقد ابتكروا نظاماً عددياً خاصاً بهم كان من حيث رموزه أبسط شكلاً وأقل عدداً من رموز النظام العددي اليوناني ، وفيما يلي صور لبعض الرموز التي قام عليها هذا النظام ، والتي ما زالت مستخدمة حتى الآن بإسم الأرقام اللاتينية.

I	V	X	L	C	D	M [1]
I	5	10	50	100	500	1000

أما بالنسبة لنظام الأعداد الهندي – العربي Hindu- Arabic Number System ، فيجمع الدارسون على أن الفضل في تعميمه ونشره في أوروبا يعود إلى التجار العرب الذين ازدهرت تجارتهم بين أوروبا والشرق الأقصى خلال القرنين العاشر ، والحادي عشر بعد الميلاد ، وهكذا ، ينسب هذا النظام إلى الهنود والعرب معاً.

ويقوم هذا النظام العددي هو الآخر على تسعة أعداد أساسية هي نفس الأعداد المعروفة حالياً بإسم الأعداد الأفرنجية.

1 2 3 4 5 6 7 8 9

وقد اكتمل هذا النظام ليصبح عشرة أعداد بعد أن أضاف إليه العرب (الصفر).

وكان العرب بنقلهم هذا النظام إلى أوروبا ، قد قدموا خدمة كبيرة للمحاسبة تكرست ثمرتها في وقت لاحق بإكتشاف القيد المزدوج في إيطاليا كما ينسب .

وحتى بداية القرن الثالث عشر ، كانت سجلات المحاسبة بدائية لا تزيد عن كونها مذكرات Memorandums ، يثبت فيها 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 حاجة لتسجيلها ، وقد أطلق على هذا الأسلوب في تسجيل المعاملات المالية مصطلح القيد المفرد ، وتعتبر سجلات Florentine Bank أول سجلات محاسبية نظمت على أساس القيد المفرد[2].

لكن في بداية القرن الرابع عشر بعد الميلاد ، حدث تطوران هامان في عالم التجارة تركا آثاراً كبيرة على الوظيفة المحاسبية.

---

(1) Ibid., P. (30).

(2) Roy Sidebothman, Introduction to the Theory and Context of Accounting. (N.Y : Pergamon Press, 1970) P(20).

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

وثانيهما : انتشار الفروع والوكالات البعيدة عن مراكزها الرئيسية خصوصاً بعد توسع التجارة الأوروبية والإيطالية منها خاصة مما جعل للعملية المالية أثراً مزدوجاً لا يمكن التعبير عنه محاسبياً بواسطة القيد المفرد [1].

إزاء ما تقدم كان على المحاسبة أن تتطور استجابة للظروف المستجدة وهكذا نبتت بذور القيد المزدوج في الأنظمة المحاسبية لبعض المشروعات الرائدة خلال هذه الحقبة التاريخية ، ومن الأمثلة على هذه المشروعات (The Del Ben Company) التي تركت آثاراً لأول سجلات نظمت وفقاً لمفهوم الدائنية والمديونية والذي بنى عليه فيما بعد مفهوم القيد المزدوج [2]، في حين ينسب البعض نشوء فكرة القيد المزدوج إلى عائلة (The Fuggers) التي عاشت خلال النصف الأول من القرن الرابع عشر وكانت تمتلك عدداً من البنوك في أوروبا [3].

ثانياً - الحقبة التاريخية الثانية :

يمثل ابتكار القيد المزدوج انقلاباً حاسماً في عالم المحاسبة ، له من الأهمية والآثار ما لاختراع الآلة البخارية في عالم الصناعة ، وعلى الرغم من أن جذور هذا المفهوم تعود إلى نهاية القرن الرابع عشر ، فإن ذكر القيد المزدوج في الفكر المحاسبي يقترن دائماً بإسم الإيطالي لوقا باشولو (Luca Paciolo) الذي عاش في النصف الثاني من القرن الخامس عشر.

ومجرد ذكر اسم باشولو في مجال المحاسبة يعتبر دليلاً في حد ذاته على قيمة الخدمات التي قدمتها الرياضيات وعلماؤها للوظيفة المحاسبية ، فقد كان هذا راهباً واستناداً للرياضيات عمل في جامعة ميلانو، ثم في أكاديمية روما بعد ذلك ، وفي عام ١٤٩٤ م ألف أطروحة في الرياضيات تحت عنوان :

(Summa De Arithmatica Proportioniet De Computies Et Scripturies).

---

(1) Ibid, P. (4).
(2) Ibid, P. (8).
(3) Morton Backer, Op. Cit., P. (9).

وقد خصص باشولو في أطروحته هذه ، فصلاً كاملاً عن فن تنظيم الدفاتر والسجلات المحاسبية ، شرح فيه بالتفصيل مفهوم القيد المزدوج [1]، ويجدر القول في هذا المجال أن "باشولو" كان قد اعترف بصراحة ضمن مقدمة أطروحته بأن لا فضل له في ابتكار القيد المزدوج، بل كان جل ما قام به هو تفسير أساليب كانت معروفة من قبل ، ومن ثم كتابتها في مؤلف مطبوع بعد أن كانت مبعثرة في شكل مخطوطات [2].

ولكن مهما اختلف الباحثون في تقييم الآثار التي خلفها باشولو على المحاسبة فهم متفقون على إسناد الفضل إليه في نوعين من الآثار هما :

١) أنه كان أول من وضع الركائز الأساسية لتنظيم المجموعة الدفترية المحاسبية ممثلة في ثلاثة سجلات رئيسية حددها في :

المذكرة ، اليومية ، الإستاذ .Memorial, Journal, Ledger (Quaderno)

٢) كما أنه كان أول من دعا إلى قياس الربح الفتري للمشروع في نهاية الفترة المالية عن طريق إعداد ما يسمى بحساب الأرباح والخسائر والذي اعتبره "باشولو" ملخصاً تقفل فيه جميع البنود التي لا تنقل آثارها للفترة المالية وهي بنود الإيرادات والمصروفات [3].

ويمكن اعتبار مفهوم القيد المزدوج ، ثاني فائدة رئيسية تقدمها الرياضيات للمحاسبة ، بعد أن قدمت لها الأنظمة العددية في مرحلة تاريخية سابقة . لا بل إن علاقة المحاسبة بالرياضيات خلال هذه المرحلة التاريخية ، قد ازدادت توثقاً حين تعدى إطار التعاون بينهما حدود الأساليب ، ليدخل مجال المفاهيم ، إذ أن فكرة الدائنية والمديونية التي قام عليها مفهوم القيد المزدوج ، ليست في واقع الأمر سوى تعبير محاسبي عن مفهوم التوازن أو التكافؤ الرياضي. وقد استخدمت المحاسبة فيما بعد هذا المفهوم في تطوير الكثير من طرقها وأساليبها بدءاً بأسلوب ترصيد الحسابات ، وكذا إعداد ميزان المراجعة ، إلى معالجة الأخطاء المحاسبية ، وإنتهاء بمعادلة الميزانية والتي يشار إليها أحياناً بمصطلح المعادلة الأساسية في المحاسبة ، ويعبر عنها في الفكر المحاسبي بالمعادلة التالية :

الأصول = المطلوبات (الالتزامات) + حقوق الملكية .

---

(1) Thomas. H. Williams and Charles H. Griffin (eds) Mathematical dimensions of Accountancy. (Cincinatti South Western Publishing Co. 1964). P. (2).

(2) A.C. Littleton A.C, Structure of accounting theory. Tenth ed. Manograph No. 5. (A.A.A, 1973) P.(1).

(3) Roy Sideboth man (ed) Op. Cit. P (7).

ثالثاً - الحقبة التاريخية الثالثة [1]

في الفترة التاريخية اللاحقة لباشولو والتي تشمل القرنين السادس عشر والسابع عشر، عمت الطريقة الإيطالية معظم أنحاءأوروبا ، وليس من قبيل الصدفة أن يكون معظم الذين حملوا لواء تعليمها من المهتمين بالرياضيات.

فعلى سبيل المثال، يعتبر الهولندي (Simon Steven) ، في نظر كثير من الدارسين الرجل الثاني بعد باشيولو من حيث قيمة الخدمات التي قدمها في تطوير المحاسبة ونشر الفكر المحاسبي ، فقد كان عالماً في الطبيعة والرياضيات وله اكتشافات معروفة في مجال الديناميكا، والإستاتيكا جعلت بعض الباحثين يضعه بين واضعي أصول الهندسة الحديثة، وقد ألف كتاباً بعنوان : Hypamnemate Mathematica (Mathematical-tradion) وضع فيه المبادئ الأساسية للكسور العشرية، كما خصص جزءاً من مؤلفه هذا لفن تنظيم السجلات المحاسبية دعا فيه إلى تطبيق مفهوم القيد المزدوج في الحسابات العامة Puplic Accounts [2].

من جانب آخر يعود الفضل في إدخال الطريقة الإيطالية إلى بريطانيا للمدعو (Hughold Castle) مدرس الرياضيات والمحاسبة ، والذي قام عام ١٥٤٣م بترجمة مؤلف باشولو في لندن [3]، وبوصول الطريقة الإيطالية إلى انجلترا حلت محل الطريقة الإنجليزية التي كانت سائدة حينئذ ومعروفة تحت مصطلح Properiety Book- Keeping مقابل مصطلح Agency Book- Keeping الذي كانت تعرف به الطريقة الإيطالية.

ومن الناحية الوظيفية ، استمرت المحاسبة خلال القرنين السادس عشر والسابع عشر، في تأدية نفس الخدمات التي كانت تؤديها في المرحلة التاريخية السابقة ، وهي توفير الحماية لأصول المشروع ثم تحديد المسؤوليةوفضالنزاعات (Custodian & Steward Ship Services).

ويقيت الحال كذلك إلى النصف الثاني من القرن الثامن عشر وهو تاريخ اختراع الآلة البخارية والذي يعتبره المؤرخون بداية عصر الثورة الصناعية في أوروبا ، وقد كان لهذه

---

(١) يطلق البعض على هذه المرحلة من تاريخ المحاسبة مصطلح مرحلة (المحاسبة العلمية) The age, of Scientific Accounting ، حيث بدأ إدخال الأساليب العلمية في المجالات المحاسبية.
المصدر - James Winjum, "Accounting in its age of stagenation". The Accounting. Review . October. 1970. P. (743).

(2) Richard Brown (ed) Op. Cit., P. (136).

(3) Ibid., P. (126).

الآلة التي اخترعها (James Watt) آثاراً اقتصادية حاسمة ومتعددة الوجوه. فمن جهة ساهمت في إدخال العنصر الآلي إلى الصناعة مما ساهم في تقدمها . ومن جهة أخرى ، ساهمت في تنشيط حركة النقل البري والبحري ، فقدمت بذلك التجارة العالمية التي أفرزت هي الأخرى نشاطاً موازياً في مجال المؤسسات المصرفية والتمويلية.

وقد أثر التقدم الإقتصادي في المجالين الصناعي والتجاري على الأشكال التنظيمية للمشروعات، حين حولها من الملكية الفردية ، إلى الملكية الجماعية سواء في شكل شركات أشخاص أو في شكل شركات أموال ، وقد انعكس هذا التحول في الأشكال التنظيمية للمشروعات على أغراض المحاسبة ، إذ بعد أن كانت الأغراض الرقابية، والحمائية تحتل المكانة الأولى خلال المرحلة التاريخية السابقة للثورة الصناعية ، أصبحت أغراضها في القياس والتقييم تحتل المكانة الأولى بعد الثورة الصناعية .

هذا وكما لعبت الرياضيات والمهتمون بها دوراً إيجابياً في تطوير الطرق والأساليب المحاسبية خلال المرحلتين التاريخيتين السابقتين ، كذلك الحال كان دورهم خلال هذه المرحلة ، مثال على ذلك ، أن أول مؤلف لبحث المبادئ الأولية لتحليل التكاليف والذي صدر في بريطانيا عام ١٨٧٨ ، كان من تأليف استاذ للرياضيات والإقتصاد السياسي يدعى (Robert Hamilton) . كما نشرت خلال نفس الفترة مقالة رائدة في مجلة (The Engineer) عالج فيها كاتبها انحرافات التكاليف [1].

وقد تطورت محاسبة التكاليف في أمريكا ، بمعدل أسرع من تطورها في أوروبا لأن معدل النمو الصناعي في الأولى، كان أسرع منه في الثانية، وهناك في أمريكا، كما كان الحال في أوروبا، حمل العبء الأكبر في تطوير الأساليب المحاسبية في القياس والتحليل، مجموعة من الباحثين كان معظمهم من المهندسين أو ممن هم على دراية بالرياضيات. نذكر منهم على سبيل المثال لا الحصر :

Alexander,Hamilton,Church,Gant,Taylor,Horngren,Bierman,IJiri, Jaedick....etc.

فكان (Hamilton) مثلاً ، أول من وضع أسس تحديد معدلات التحميل كوسيلة لقياس الأعباء الإضافية الصناعية ... أما المهندس (Emirson) فكان أول من وضع المبادئ الأساسية للتكاليف المعيارية، وكان ذلك في عام ١٩٠٨[2].

---

(1) Roy Sidebothman, Op. Cit. P. (15).

(2) Ibid., P. (16).

وقد أبرز التطور الصناعي في أوروبا وأمريكا الحاجة إلى المزيد من التطور في أساليب القياس المحاسبي خصوصاً في مجال التحليل التكاليفي. لذا إذا أمكن القول : بأن الرياضيات قد قدمت للمحاسبة أساليب العد والحصر خلال الحقبة التاريخية الأولى، بينما قدمت لها مفهوم التوازن والتعادل خلال الحقبة التاريخية الثانية ، فإنها خلال الحقبة التاريخية الثالثة والممتدة إلى عصرنا الحاضرة ، قد قدمت لها أهم المفاهيم والأساليب المستخدمة في مجال القياس والتحليل المحاسبي. ولعل مفهوم التحليل الحدى للتكاليف من أحسن الأمثلة على ذلك. إذ يعتبر هذا المفهوم نقطة تحول حاسمة في تاريخ المحاسبة حين حولها من المدخل الحسابي(Arithmatical Approach) إلى المدخل الرياضي Mathematical Approach . وكان المدعو Henry Hess أول من تعرض لهذا المفهوم بالبحث ، حين نشر بحثاً في مجلة (Engineering Magazine) تعرض فيه للعلاقة القائمة بين التكاليف المتغيرة، والتكاليف الثابتة وحجم الإنتاج . وكانت هذه العلاقة ، بمثابة حجر الأساسي الذي بنى عليه فيما بعد ما يعرف في المحاسبة بتحليل (التكلفة ، الحجم ، الربح).

وقد دخلت علاقة المحاسبة بالأساليب الرياضية والإحصائية مرحلة النمو منذ الثلاثينات من هذا القرن. كان ذلك حين استعانت المحاسبة بالأرقام القياسية كوسيلة لتعديل بياناتها المتأثرة بظاهرة التضخم الإقتصادي التي عمت الإقتصاد العالمي خلال هذه الفترة. ثم ازدادات هذه العلاقة توطدا ، حين استخدم WW. Leontief في عام ١٩٣٦، أسلوب تحليل المستخدم/ المنتج "المبنى على المصفوفات الرياضية" في مجال المحاسبة القومية للولايات المتحدة الأمريكية ، ثم امتدت استخدامات هذا الأسلوب فيما بعد إلى المشروعات الإقتصادية.

وفي نهاية الخمسينات من هذا القرن ، دخلت العلاقة بين المحاسبة والرياضيات ما يمكن تسميته بمرحلة الإزدهار وذلك لسببين :

أولهما : شروع بعض المشروعات الإقتصادية ، كشركات البترول بإستخدام بحوث العمليات فى أنظمتها المحاسبية ، خصوصاً بعد تزايد استخدام الحسابات الإلكترونية فيها.

وثانيهما : انفتاح المحاسبة على كل من النظرية الحديثة للقياس Modern Measurement Theory والنظرية الحديثة للمعلومات Modern Information Theory وقد تركت هاتان

لنظريتان آثاراً جوهرية على وظيفة المحاسبة وذلك بتحويلها من مجرد نظام لمسك لدفاتر، إلى نظام للمعلومات الإقتصادية .

ومن المؤشرات الواضحة على توطد العلاقة بين المحاسبة والرياضيات خلال هذه لمرحلة، تزايد عدد البحوث والدراسات المقدمة من قبل المحاسبين حول الأصول العلمية لرياضية للقياس المحاسبي. ولعل أول خطوة على هذا الطريق ، كان مؤلف (Mattessich) [1]، الذي تعرض فيه بالبحث لعملية القياس المحاسبية بمنهج رياضي. مما يجعله مع مؤلف (IJiri)[2]، في هذا المجال مرجعين لأ غنىً عنهما بالنسبة لأي باحث في مجالات القياس المحاسبي.

وفي عصرنا الحاضر ، أصبحت الأساليب الرياضية والإحصائية ، وتطبيقاتها العملية في مجالات القياس المحاسبي ، موضوعاً رئيسياً قلما يخلو منه مؤلف أو دورية محاسبية. كما أن هذا الإتجاه لدى المحاسبين سيزداد في المستقبل طالما استمر سعيهم نحو ترشيد أساليب القياس التي يستخدمونها وذلك بقصد توفير مزيداً من الموضوعية للبيانات المحاسبية.

---

(1) Richard Mattessich, Accounting and analytical Methods, (Homewood Illinoise : Irwin, Inc. 1964).

(2) Yuji I Jiri, The Foundations of accounting measurement, a mathematical Economic and behavioral Enquiry. (Englewood Cliffs N.J., Prentice - Hall Inc. 1967).

أسئلة الفصل الثاني

١- من ناحية وظيفية، مرت المحاسبة في ثلاث حقبات، حدد معالم كل حقبة منها وبين الدور الرئيسي الذي لعبته المحاسبة في كل منها.

٢- حظت المحاسبة في عهد الامبراطورتين اليونانية والرومانية خطوة واسعة إلى الأمام بفضل عاملين. اذكر هذين العاملين وبين أثر كل منهما في تطور المحاسبة.

٣- يذكر الباحثون للعرب مساهمتهم في تطوير المحاسبة سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، كيف كان ذلك .

٤- هناك عوامل بيئية وجغرافية رسخت جنوة لتكون البلد الذي شهد ولادة نظام القيد المزدوج على يد باشولو، اشرح مدلول ذلك .

٥- عند الحديث عن تطور المحاسبة عبر التاريخ لا بد من تذكر دور الرياضيات وعلمائها في قيادة هذا التطور. اشرح ذلك بأمثلة .

٦- كيف أثرت الثورة الصناعية في تطوير المحاسبة .

٧- من أهم الوظائف المعاصرة للنظام المحاسبي وظيفتي القياس والاتصال. وقد تركز دور النظام المحاسبي في هذا المجال بفضل انفتاح المحاسبة على نظريتين حديثتي العهد نسبياً. أذكرهما وبين كيف أثرا على المحاسبة في هذا المجال .

الباب الثاني

المقومات الأساسية للنظرية المحاسبية

الفصل الثالث : مناهج دراسة النظرية المحاسبية

الفصل الرابع : الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وتطبيقاتها المهنية

الفصل الثالث
مناهج دراسة النظرية المحاسبية

مع أن المحاسبة هي مثل غيرها من العلوم الأخرى قد تطورت عبر تاريخها من لزاويتين النظرية والعملية إلا أن المؤرخين والباحثين على حد سواء يجمعون على أنها ي المحاسبة كانت الأبطأ في تطوير بنيانها النظري. ويربط الباحثون نشأة الفلسفة الحديثة لمحاسبة بدراسة Patton عام ١٩٢٢ والتي شملت كثيراً من المبادىء والفروض لمحاسبية المتعارف عليها الآن. ويرى البعض بأن نظرية المحاسبة قد نشأت في بداية لستينات، ومهما كان الأمر فإن فلسفة المحاسبة تركز في البحث عن الحقيقة المتأتية عن طريق العلم وقد عرف العلم بأنه ذلك النشاط الذي يحصل به على قدر كبير من المعرفة عن حقائق الطبيعة والسيطرة عليها". وقد نظر إلى العلم من حيث التفكير والبحث[١] "كونه سلوب البحث الذي يتخذ من العلم منهجاً لدراسة الظواهر التي تقع في مجال بحثه"[٢] ويهدف هذا الفصل إلى تناول المراجعة التاريخية لمفهوم النظرية والنظرية المحاسبية، من خلال الدراسات والأدبيات المحاسبية التي اهتمت بهذا الجانب.

أولاً - الإطار المفاهيمي للنظرية :

تعرض الأدبيات عدداً من التعاريف لمفهوم "النظرية" وأدناه مراجعة لبعض هذه التعاريف. فيعرف Cox النظرية بأنها "افتراض تم اختياره في حدود مقبولة[٣] وعرفها Anderson بأنها مجموعة من الافتراضات المتناسقة مع بعضها البعض والتي لها علاقة مع عنصر معين من العالم الخارجي".[٤] وعرفها زطرون بأنها "أفكار مقننة تحاول أن توضح الحقائق"[٥].

---

(١) اسماعيل، و محمد عماد الدين "المنهج العلمي وتفسير السلوك" مكتبة النهضة العربية، ١٩٧٠ ص٢٧.

(٢) نقلاً من الدكتور حسين شرف "نظرية المحاسبة الحكومية" دار النهضة ١٩٦٩، ص٧.

(٣) keith Davis " Human Relations at work" Mc Graw Hill Book co,1970. p (15).

(٤) حسين، د. محمد "تطور الفكر المحاسبي" دار الجامعات المصرية، ١٩٧٠، ص٢.

(٥) نقلاً عن د. سيد الهواري، ص٥٧٣

ويمكن تعريف النظرية بأنها بيان منظم للأفكار الأساسية والمبادىء والقوانين العامة التي تترابط مع بعضها البعض في إطار منطقي متماسك. فهي إطار عام منسق Frame of Reference للعناصر الفكرية الخاصة بالظواهر موضوع الدراسة. وتهدف النظرية كصيغة عامة إلى تحقيق[1].

١- التقييم والتفسير المنطقي للظواهر موضوع البحث والدراسة.

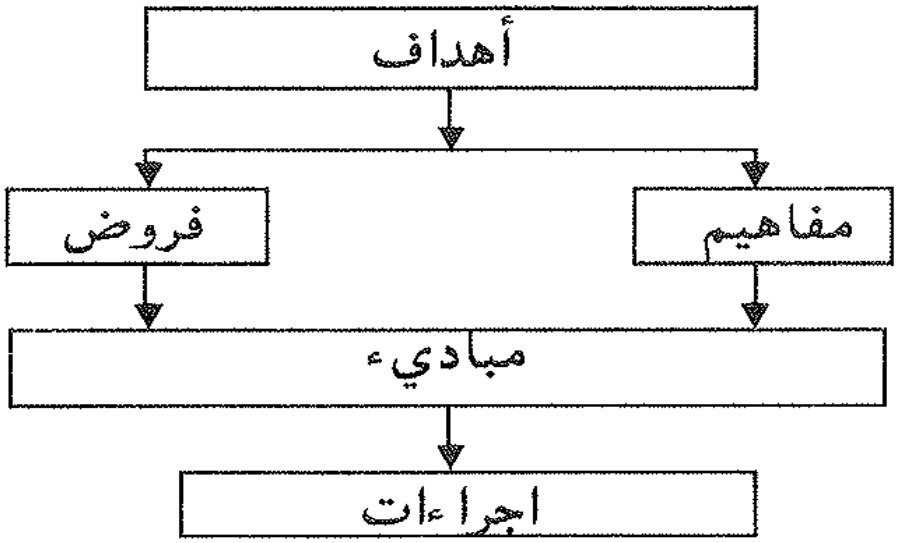
٢- التنبؤ بسلوك هذه الظواهر في ظل ظروف محددة.

٣- توجيه السلوك بما يكفل تحقيق قيم وأهداف محددة.

وقد عرف قاموس ويبستر Webster Dictionary النظرية عام ١٩٦١ على أنها " مجموعة شاملة من الافتراضات والمفاهيم والمبادىء والإجراءات والتي تشكل في مجموعها إطاراً عاماً لحقل من حقول المعرفة". وذلك كما يتضح من الشكل التالي رقم (٢).

شكل رقم (٢)

هيكل نظرية المحاسبة



وسنحاول في هذا الفصل تكوين تصور تفصيلي لمفهوم النظرية وعناصرها وكذلك بيان طبيعتها العامة والعلاقات المنطقية التي تربط فيما بينها كما هو موضوح في الفقرات التالية والتي يصورها الشكل رقم (٢).

---

(١) الشيرازي، د.عباس "نظرية المحاسبة" دار السلاسل، ١٩٩٠.

وكما يوضح الشكل رقم (٣) تعتبر الأهداف Objectives بمثابة هي نقطة الابتداء لمنطقية في بناء أي نظرية وكصيغة خاصة في مجال العلوم التطبيقية. أما فيما يتعلق بالمفاهيم Concepts فهي عبارة عن تركيبات نظرية Theoretical constructs تمثل بناء أو دراكاً ذهنياً يحدد ماهية أو جوهر الأشياء والظواهر، وتكون المفاهيم في مجموعها نطاقاً توصيفياً متماسكاً للمادة العلمية. فهي تعريفات بمضمون المصطلحات التي تكون لغة العلم وبالتالي تعتبر المفاهيم أمراً ضرورياً لتحديد كل من الفروض والمبادىء. فالهدف من تحديد المفهوم هو ارساء معنى محدداً لعنصر معين عن طريق استخلاص صفاته أو خصائصه الجوهرية وعلاقته بالعناصر الأخرى وبحيث يمكن استخدامه أساساً لتحديد البنود التي تقع في نطاقه أو التي تقع خارج نطاقه.

وتختلف المفاهيم Concepts عن التعاريف Definitions من حيث أن الأخيرة تمثل ما جرى عليه الاستخدام بالنسبة لمصطلح معين فيما بين المهتمين في هذا المجال. فمثلاً هناك تعاريف لا تقبل الجدل لمصطلحات مثل المدين أو الدائن أو المقصود بمصطلح الحساب وترتبط بالنظرية ايجابياً وبصفة خاصة في مجال العلوم التطبيقية.

وتتصف العلوم التطبيقية عادة بدقة تعاريفها وذلك على عكس ما هو الحال بالنسبة للعلوم الإنسانية ولذلك فإن ما يلاحظ من صعوبة في نظريـة المحاسبة يمكن ارجاعه إلى حد ما إلى عدم وضوح تعاريفها وتجدر الإشارة هنا إلى ضرورة مراعاة التالي :

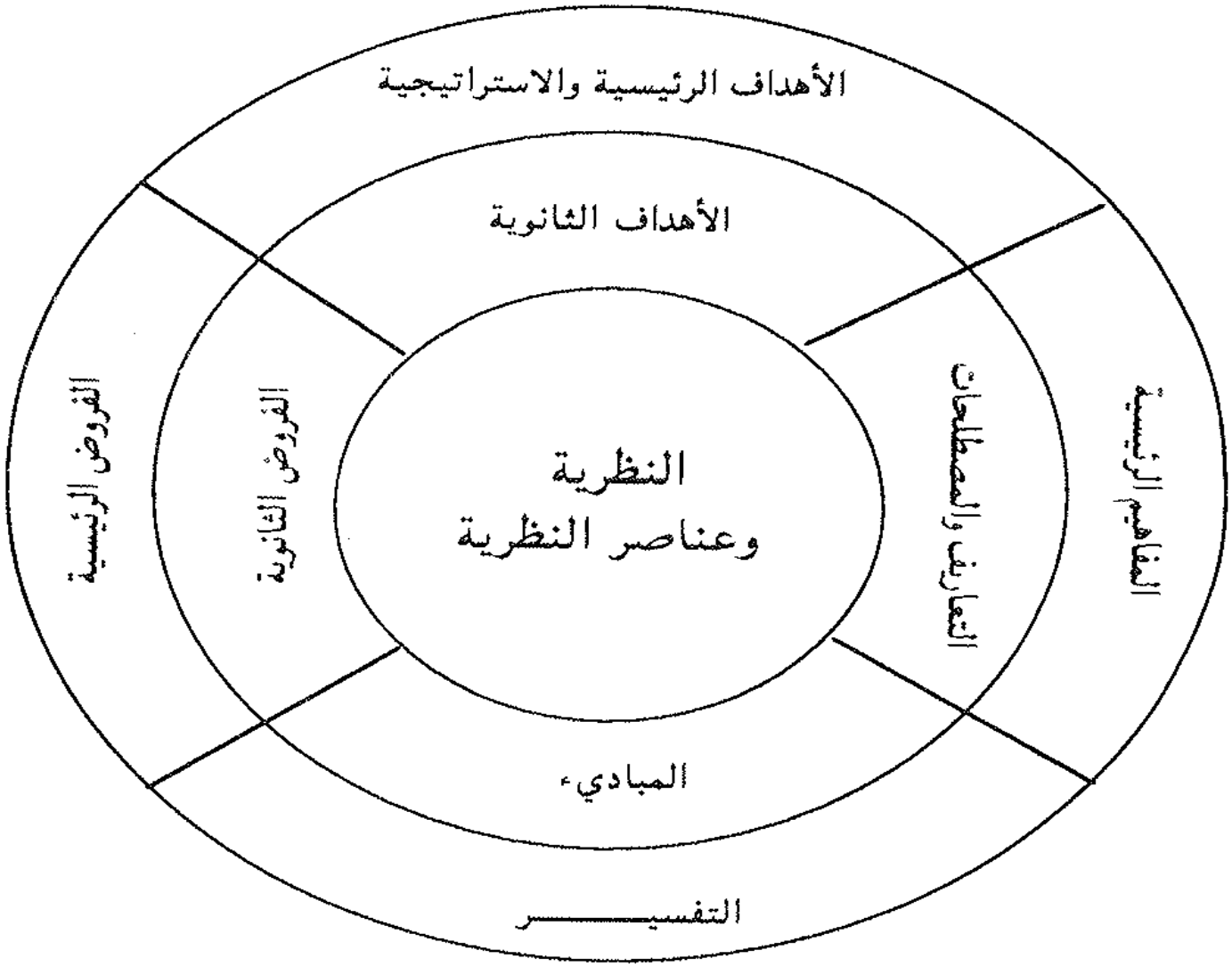
١- يجب أن لا يكون التعريف دائرياً.

٢- يجب ألا يعبر عن التعريف سلبياً عندما يمكن صياغته ايجابياً.

أما بالنسبة إلى المفاهيم فهي أكثر اتساعاً وشمولاً حيث أنها تتضمن فكراً أو رأياً معيناً. أي أن المفاهيم يمكن أن تكون محل جدل وفي نفس الوقت تلزم الإشارة إليها في مواضع كثيرة في العمل المحاسبي. والمفاهيم باعتبارها اللغة العلمية لأي حقل من حقول المعرفة يجب أن تتمتع بخاصيتين رئيسيتين:

١- أن تكون عمليـة Practical بمعنى أن تكون خصائص المفهوم قابلة للقياس. فمثلاً يمكن تحديد مفهوم علمي وشامل لدخل الفرد على أنه مقدار الاشباع النفسي أو المعنوي الذي يحصل عليه هذا الفرد خلال فترة معينة. ومن الواضح أن مثل هذا المفهوم على الرغم من سلامته العلمية يعتبر مفهوماً غير عملي لأنه غير قابل للقياس الموضوعي.

شكل رقم (٣)
النظرية وعناصرها



٢- أن تكون اجرائية Operational بمعنى أن يشتمل المفهوم على مضمون يوضح اجراءات محددة. فمثلاً إن تحديد مفهوم الدخل على أنه الرصيد المتبقي من مقابلة الايرادات بالمصروفات، لا يتفق مع هذه الخاصية حيث أنه يتطلب منا تحديد مفهوم كل من الايرادات والمصروفات وطبيعة العلاقة السببية التي تربط بينهما إن وجدت.

وتتضح مدى أهمية هاتين الخاصيتين في تكوين المفاهيم وبصفة خاصة في مجال المحاسبة. كما يلاحظ بأن تكوين المفاهيم يتطلب في كثير من الأحيان الاستعانة بالفكر

السائد في العلوم الإنسانية مثل الاقتصاد والإدارة والقانون والضرائب.. الخ. وعليه يمكن التفرقة بين المفاهيم الأصلية التي تنتمي لمجال المعرفة ذاته وبين المفاهيم المستمدة من مجالات معرفة أخرى ذات صلة بالظواهر موضوع الدراسة. وأخيراً يلاحظ أن المفاهيم ليست جامدة بصورة مطلقة وإنما تتغير مع تجمع الخبرة بمرور الوقت كما قد تستحدث مفاهيم جديدة وتندثر مفاهيم أخرى قائمة وذلك تمشياً مع التطور المستمر في البيئة المحيطة. إلا أنه في جميع الأحوال، يجب مراعاة ترابط مفاهيم المحاسبة مع بعضها البعض وقليلاً ما يقف منها مستقلاً بذاته. والمفاهيم يجب أن تؤخذ بشكل مجموعة متجانسة في الأفكار الأساسية التي تسمح بتمييز وتبويب الظواهر موضوع الدراسة. هنا يلزم التنبيه إلى أن بناء هذا الأساس المفاهيمي يجب أن يعتمد بالدرجة الأولى على دعم فكري بحيث يبتعد قدر الامكان عن مشاكل القياس وصعوبات التطبيق العملي.

ويتكون من الأهداف والمفاهيم الإطار المفاهيمي Conceptual Frame work ذلك الإطار الذي بناء عليه يتم ارساء العناصر الأخرى التي تكون النظرية: الفروض والمبادىء.

فالإطار المفاهيمي يمثل ما وراء النظرية من فكر Meta theory أو الصيغة الأساسية Infra Structure التي يتم بموجبها تأسيس الفروض والمبادىء.

أما بالنسبة للفروض Postulates وتعرف أيضاً بالمصادرات Assumptions، فهي مقدمات علمية تتميز بالعمومية وتتمثل في مجموعة من الحقائق المعروفة بالفعل أو التي تمثل نتائج البحث في ميادين معرفة أخرى. وتستخدم هذه المقدمات بهدف عرض بعض الأفكار التي تصلح كنقطة ابتداء في سبيل الوصول إلى المبادىء العلمية التي تتكون منها النظرية. وعلى ذلك فالفروض أداة لبيان الظروف والحدود التي من خلالها يجب أن يتم البحث العلمي. فليس من المعقول أن يقدم الباحث دراسة لكل فروع المعرفة بصورة آنية وإنما يجب أولاً تحديد نطاق البحث. كذلك ليس من المعقول أن يبدأ الباحث من فراغ ويقوم ببرهنة كل الآراء والقضايا المعروضة ولذلك لا بد من توفر شروط ملائمة لصياغة الفرضية وهي كالآتي :

١- لا بد أن تكون الفروض محددة العدد حتى يمكن حصرها وتطبيق علم المنطق الاستنتاجي أو الاستقرائي عليها.

٢- استقلالية هذه الفروض والتي لا بد من التناسق مع المفاهيم الموضوعة في النظرية.

٣- وقد تكون الفروض رئيسية ومن ثم تقسيمها إلى فروض ثانوية لكي يتم تحليلها بكل سهولة.

ويلاحظ في البحوث المحاسبية توفر عدد من الفروض المحاسبية المختلفة التي تتنوع حسب طبيعة تلك البحوث. ويمكن بشكل عام تقسيم الفروض المحاسبية إلى عدد من الأنواع أهمها:

١- الفروض الوصفية Discriptive

٢- الفروض القياسية Normative

وأدناه مناقشة لتلك الفروض في البحث المحاسبي.

ترتبط الفروض الوصفية بواقع حال المنشأة وكذلك بمدى فاعلية النظام المحاسبي المطبق فيها. ومن أمثلة هذه الفروض ما ذكره Moonitz في أحد بحوثه بأن "معظم السلع والخدمات المنتجة يتم توزيعها عن طريق التبادل ولا تستهلك ذاتياً أي مباشرة بمعرفة المنتجين"[1].

أما الفروض القياسية فتتمثل في الفروض القياسية التي يمكن أن يتم التحقيق عنها بشكل أكثر دقة مما هي عليه في الفروض الأخرى وذلك من حيث امكانية قياسها أو عدم قياسها. ومن الأمثلة على تلك الفروض، استخدام المحاسبة لتظهر لنا بأنها تستخدم النقد كأداة قياسية وبأن تسجيل البيانات والمعلومات والقوائم المالية ما هو إلا تعبير عن وحدة قياس وهي النقد. وقد تسمى هذه الافتراضات بالافتراضات الكمية.

وهناك عدد من الدراسات المحاسبية التي تناولت مفهوم النظرية بمفهوم العناصر التي تحتويها. ومن هذه الدراسات مثلاً:

١- دراسة كريدي P.Grady عام ١٩٦٥.

٢- دراسة الجمعية المحاسبية الأمريكية AAA عام ١٩٦٦.

٣- دراسج ايجري Ijiri عام ١٩٦٧.

٤- دراسة ماير Meyer عام ١٩٨٠.

٥- دراسة كيسو وويجانت Keiso & Weygent عام ١٩٨٠.

٦- دراسة جامعة الينوي عام ١٩٨١.

ويصور الشكل رقم (٤) خلاصة مختصرة لنتائج تلك الدراسات.

وبعد التعرف على مفهوم النظرية وعناصرها، سوف تتم المراجعة الأدبية للدراسات التي تناولت طبيعة النظرية المحاسبية وتطورها.

---

(1) Moonitz. M. "The Basic postulates of Accounting" AICPA, ARS, No.1 1961.

شكل رقم (٤)

خلاصة الدراسات التي تناولت طبيعة النظرية المحاسبية

١- دراسة كَريدي P.Grady ١٩٦٥	٢- دراسة الجمعية المحاسبية الأمريكية AAA ١٩٦٦
وصفت بأنها أكثر الدراسات تكاملاً في مجال نظرية المحاسبة المعاصرة، وقد قسم كريدي دراسته إلى: ١- المفاهيم الأساسية وعددها ١٠ مفاهيم ٢- الأهداف وعددها ٤ أهداف ٣- المباديء وعددها ٣ مباديء	تعتبر أهم دراسة من حيث اهتمامها بناحية الاتصال المحاسبي وقد قسمتها على النحو التالي : ١- معايير المعلومات وتشمل : الملاءمة، التجهيز، القابلية للتحقق، القياس. ٢- معايير الاتصال وتشمل : التوصيل، الإفصاح، الوضوح، التماثل، الثبات.
٣- دراسة ايجري Y. Ijiri ١٩٦٧	٤- دراسة ماير ١٩٨٠
قدم ثلاث مجموعات أو مسلمات أو بديهيات وثلاث قواعد للتقييم وهي : أ- المسلمات ١- الرقابة ٢- القياس الكمي ٣- التبادل ب- قواعد التقييم ١- قاعدة توزيع التقييم ٢- قاعدة انتساب التقييم ٣- قاعدة فكرية التقييم	شملت عشرة عناصر متمثلة بالمباديء المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً GAAP وقد صنفت إلى فروض ومباديء وهي : ١- الوحدة المحاسبية ٢- الثنائية ٣- المعادلة المحاسبية ٤- الاستمرارية ٥- التحفظ ٦- أساس التكلفة ٧- التحقق ٨- المقابلة ٩- الثبات أو الاتساق ١٠- الافصاح والأهمية النسبية
٥- دراسة كيسو وويجانت ١٩٨٠	٦- دراسة جامعة النيوي ١٩٨١
عرضت العناصر المختلفة للنظرية والجوانب التطبيقية لوظائف المحاسبية، وهذه العناصر هي: ١- الأهداف / توفير المعلومات ٢- العناصر الأساسية/الأصول والمطلوبات وحقوق الملكية ٣- الافتراضات/ الوحدة الاقتصادية/ الاستمرارية ٤- المبادىء/ تكلفة تاريخية، تحقق الايراد ٥- وظائف المحاسبة/ تحديد العمليات وقياس العمليات	أخذت بالإطار العام لنظرية المحاسبة ممثلة بثلاث مجموعات، واعتبرت التطور في النظرية. ١- مجموعة الفروض الأساسية Accounting Postulates ٢- مجموعة المفاهيم المحاسبية Accounting Concepts ٣- مجموعة المباديء المحاسبية Accounting Principles

ثانياً - طبيعة ومفهوم النظرية المحاسبية وتطورها :

يرى الكثيرون بأنه لا بد من أن يتم اكتشاف النظرية المحاسبية من خلال الممارسة المهنية للمحاسبين، ذلك على أساس ضرورة ربط النظرية بالخبرات والتطبيقات التي تنشأ منها، وبذلك تنشأ النظرية عن التطبيق العملي. ويطلق على هذا المنهج في تفسير نظرية المحاسبة مصطلح "المنهج العملي"، "Pragmatic Approach).

وفي هذا الإطار حدد مجلس معايير المحاسبة الأمريكية الغرض من نظرية المحاسبة في توفير الأجوبة لتساؤلات تظهر عند الممارسة المهنية للمحاسب.

ومن خلال مراجعة الدوريات والكتب المحاسبية يظهر وفق هذا المنهج أي المنهج العملي وجود عدد من المفاهيم لنظرية المحاسبة. فقد عرف Graber 1956 [1] نظرية المحاسبة بأنها "تفسير وشرح للقواعد المحاسبية، وغرض النظرية المحاسبية هو التعبير عن المفاهيم أو الأفكار الأساسية التي تستند إليها القواعد المحاسبية، وترتبط هذه الأفكار بأشياء توصف عادة بأنها فروض، تعريفات، تعميمات، أهداف، أغراض. والنظرية أداة ضرورية للمحاسبة، فالمفاهيم والأفكار هي عبارة عن الأعمدة التي تبنى حلول المشاكل المحاسبية".

ومن خلال التعريف أعلاه يمكن القول بأن النظرية المحاسبية هي تفسير وشرح لقواعد المحاسبة في المهنة أو هي تعبير عن الأفكار والمفاهيم الأساسية التي تقع خلف القواعد المحاسبية أو أداة ضرورية للمفاضلة بين الحلول البديلة للمشاكل المحاسبية. لكن هذا التعريف قاصر، إذ لو كان صحيحاً فلماذا لم تتطور نظرية المحاسبة منذ القدم؟ ولماذا لم يتطور مفهوم المحاسبة إلا في بداية هذا القرن؟

فقد قدم Littleton [2] مفهوم نظرية المحاسبة كونها "تفكير مركز للقواعد المحاسبية، فالتطبيق حقيقة وواقع والنظرية تحتوي على التفسيرات والأسباب والمبررات" لهذا التطبيق فالنظرية في هذا التعريف تكتشف عن طريق التطبيق وتحتوي على التفسير لتلك القواعد المحاسبية، ووراء كل تصرف أو سلوك محاسبي تكمن الأفكار والدوافع والأسباب، ثم يضيف Littleton "وإذا كانت النظرية المحاسبية في جوهرها تفسيراً فإن

(1) Graber, J.P. "Accounting theory", Review Manual, AICPA, 5, 1956.
(2) Littleton, C. A., "Structure of Accounting theory" AAA,pp 132-136.

التفسيرات ليست متساوية في جودتها، فالتطبيق الجيد يقع خلفه تفسيرات جيدة أي نظرية جيدة أما التطبيق الرديء فيقع خلفه تفسيرات ضعيفة". ولكي يدعم مفهوم التفسير الجيد بناه على أربع ركائز أساسية هي :

١- التخمين أو المشاهدة : يكون في قاعدة أي مرحلة من التفكير وقد سبق أن تم اعتمادها في تفسير الظواهر الطبيعية على أساس التخمين.

٢- الفروض : وهي الحدس الذي لا يكون مدعماً بحقائق ترتبط بمتغيرات ذات مضامين واضحة .

٣- الاقتناع : وهي عبارة عن معتقدات تبدو صحيحة ويمكن اقناع الغير بها لأنها تتفق مع الحقائق المعروفة ولكنها غير مدعمة بالمعرفة التي تخضع للبرهان.

٤- الشمول : وهي أعلى مستويات التفسير التي توجد بصورة شاملة وهي التفسيرات العلمية المبنية على المعرفة المبرهنة، والحقائق الخاصة بهذه التفسيرات ويمكن الوصول إليها بالتجارب العلمية والعلاقات التفسيرية كما يمكن صياغتها بصورة قانون.

ومن تعريف نظرية المحاسبة حسب مفهوم Littleton يمكن القول، بأن النظرية لا تحتوي على تفسيرات علمية لخلو المحاسبة من قوانين ثابتة بالمقارنة بالقوانين الطبيعية. كما لا يمكن إجراء التجارب على بياناتها لاستخلاص القوانين التفسيرية. وخلاصة القول بأن وظيفة النظرية وفق مفهومه تكمن بالنقاط التالية :

١- تساعدنا في فحص ما تم تنفيذه حتى نستطيع أن نرى الدوافع والأسباب التي تواجه المعالجة أو تقترح غيرها.

٢- تساعدنا في ايجاد التفاعل والعلاقات المتداخلة بين الأفكار.

٣- تساعدنا في تقييم البدائل من الأفكار والأغراض والطرق.

٤- تساعدنا في تحديد الأهمية النسبية للأفكار وذلك لمعرفة أي من هذه الأفكار تعتبر أكثر أهمية من الأفكار التي ترتبط بعضها بالبعض بصورة أكبر.

٥- تساعدنا في تنمية طاقاتنا للعمل.

وخلاصة مفهوم Littleton لنظرية المحاسبة يمكن تحديدها بالنقاط التالية:

١- إن نظرية المحاسبة لا تصل إلى مستوى التطبيق والتفسير المتوفر للنظرية العلمية الطبيعية وذلك بسبب مناقشتها لقواعد محاسبية هي من صميم وضع البشر أو الوحدة الاقتصادية أو الهيئات العلمية والعملية .

٢- إن الممارسة أو التطبيق تسبق في وجودها النظرية ولذا فإن النظرية المحاسبية هي تفسير للتطبيق القائم على الممارسة وهذا التفسير يكون في خدمة الوحدة الاقتصادية نفسها.
٣- النظرية المحاسبية تقدم لنا الأفكار وعلى أساسها يمكن حل المشكلات للقواعد والمفاهيم المحاسبية أو بواسطتها.

وقد سار في نفس الاتجاه السابق لتفسير النظرية المحاسبية أي مفهوم Littleton القائم على المنهج العملي النفعي زميله Zimmerman [1] فجاء في مؤلفهما معاً بأن نظرية المحاسبة "ليست موجهة نحو الحجج المنطقية بقدر ما هي موجهة نحو الخدمات النفعية، فهي لا تهتم بالتعميمات المنطقية قدر اهتمامها بالمنجزات العملية. أما المحتوى الفلسفي للنظرية المحاسبية فهو الفلسفة العلمية والنظرية المحاسبية التي تقدم التفسيرات والمبررات للتطبيق المحاسبي، فالأفكار (النظرية) تقع خلف التنفيذ على الرغم من أن التنفيذ قد تم بحكم العادة".
وقد أضافا إلى ما سبق بأن "النظرية المحاسبية تساعد في الاختيار ما بين البدائل المحاسبية عن طريق موازنة الأفكار التي تقع خلف هذه البدائل، وإذا كانت النظرية المحاسبية توضح لنا من أين جاء التطبيق فإنها تسمح لنا كذلك بتحسين التطبيق الموجود عن طريق القاء الضوء على المزايا الموجودة وانتقادها حتى تستطيع أن تمد المستقبل بأفضل ما في هذه المزايا".
مما سبق يتضح الآتي :
١- إن نظرية المحاسبة ما هي إلا تفسير نفعي.
٢- إن نظرية المحاسبة تقدم تفسيراً لمبررات القواعد المحاسبة.
٣- إن نظرية المحاسبة هي دراسة للأفكار التي تقع خلف التطبيق.
٤- إن نظرية المحاسبة هي دراسة للأفكار وربطها بالخدمة النفعية وللمقارنة بين بدائل القواعد المحاسبية.
٥- إن نظرية المحاسبة هي دراسة الأفكار والحاجة إلى تعديلها على ضوء احتياجات المستقبل.

---

(1) Zimmerman, K.V and A, Littleton, C. A., "Accounting theory" Continuity and change", prentice - Hall Inc, N.Y. 1962, p13.

لكن Hendrikson [1] عرف نظرية المحاسبة بأنها "تعليل منطقي في شكل مجموعة من المبادىء العريضة وتؤدي إلى تقديم إطار عام يمكن الرجوع إليه عند تقديم وتطوير التطبيق المحاسبي. ترشد وتقود التطور المحاسبي وتستخدم أيضاً في شرح التطبيق الموجود للحصول على أفضل فهم له". ويلاحظ أن هدف النظرية المحاسبية في نظر Hendrikson هو امدادنا بمجموعة من المبادىء المنطقية التي تكون إطاراً عاماً يمكن الرجوع إليه في تطور وتنمية التطبيق المحاسبي.

وبناء لمفهوم Hendrikson لنظرية المحاسبية المبني على المنهج المنطقي Deductive Approach يقوم هذا المفهوم على ما يلي :

١- نظرية المحاسبة تفسير لتطبيق قواعد محاسبية.

٢- تقوم نظرية المحاسبة على المبادىء المنطقية والتعليل الذي يرتبط بالهدف الذي يتم السعي إليه من ناحية المنفعية لتطبيق القواعد المحاسبية.

٣- نظرية المحاسبة تفسير للقواعد التي تقود إلى التطوير بالإضافة إلى تفسير القواعد الموجودة.

ومفهوم النظرية لدى كيم (Kam ١٩٨٦) لا يختلف كثيراً عما جاء به هندركسن حيث يلتقي معه بنقطتين رئيسيتين هما :

١- توفر لنا نموذجاً متسلسلاً لحل مشكلة محاسبية.

٢- تعتبر دليلاً لتطبيق القواعد المحاسبية.

بالإضافة إلى ذلك، فإنه يعتقد بأن نظرية المحاسبة الشمولية يمكن أن تولد بعض المنافع بالإضافة إلى النقطتين أعلاه مثل :

١- تحديد مبادىء قياس لتحضير ميزانية مالية.

٢- زيادة المنفعة والثقة في الميزانية .

ومن مراجعة المفاهيم أعلاه، يمكن التوصل بشكل عام إلى النقاط التالية[2] :

١- رغم تطبيق المنهجية العلمية أو البحث العلمي في نظرية المحاسبة تبقى نظرية المحاسبة غير ثابتة كما هو الحال في العلوم الأساسية.

---

(1) Hendrikson, E, "Accounting theory", Richard Irwin, ILL., 1982, p7.

(2) Kam, V., "Accounting theory", John wiley and Sons,N.y 1986, p.3.

٢- النظرية المحاسبية في تفسيرها الضيق هي بمثابة تفسير وشرح للقواعد والمباديء المحاسبية الموجودة في التطبيق العملي.
٣- تنبذ النظرية المحاسبية الاتجاه الجامد في تفسير القواعد المحاسبية الذي يتمثل في التقوقع داخل ممارسة المهنة في مباديء وقواعد محاسبية ثابتة.
٤- تأخذ النظرية المحاسبية بالاتجاه الحديث في تفسير القواعد المحاسبية بحيث يؤخذ في الاعتبار عامل التطور وعامل القدرة على الابتكار للقواعد الجديدة المستخدمة لمواجهة المستجدات المطلوبة.

ثالثاً - مناهج دراسة النظرية المحاسبية :

هناك كثير من المناهج المتبعة في دراسة النظرية المحاسبية إلا أن أكثرها انتشاراً هي :

١- **المنهج الرياضي** Axiomatic or Mathematical Approach وفقاً لهذا المنهج تصاغ الأفكار والمفاهيم المحاسبية في صورة نماذج رياضية، لتعطي كل فكرة أو مفهوم بعد ذلك رمزاً رياضياً. ويستخدم مصفوفة جبرية Matrix Algebra وتوصف بشكل رياضي وبواسطة هذا النموذج يمكن تطبيق الاستدلال المنطقي أو الاستنباطي Deductive (أي من العام إلى الخاص).

٢- **المنهج الاستنتاجي (الاستنباطي)** Deductive Approach الذي يبدأ بالتحليل من العام إلى الخاص ويتم تطبيقه في المحاسبة وفق الخطوات التالية :

٢/١- تحديد أهداف التقارير الحالية .
٢/٢- تحديد الفروض المحاسبية الأساسية.
٢/٣- تحديد القيود Constraints الخاصة لقياس واستخدام المعلومات المحاسبية.
٢/٤- تحديد الإطار الذي يجب أن يتم فيه عرض المعلومات مثل استخدام نظام القيد المزدوج.
٢/٥- تحديد المفاهيم والمصطلحات المحاسبية.
٢/٦- استنتاج المباديء العامة.
٢/٧- استخلاص القواعد والطرق اللازمة للتطبيق.

ومن الخطوات أعلاه يمكن استخلاص مباديء محاسبية مختلفة مع اختلاف الأهداف المحاسبية والظروف المستخدمة.

٣- **المنهج الاستقرائي** Inductive Approach وهو الذي يتجه من الخاص إلى العام، أما تطبيقه على مجال المحاسبة، فيتطلب القيام بتجميع الملاحظات والمشاهدات وقياس الظواهر مثل قيام استخدام قوائم الاستبيان واجراء دراسة الأرقام المحاسبية في القوائم المالية المنشورة لدراسة سلوك مثلاً الحسابات الواردة في الميزانية أو دراسة سلوك وأسعار أسهم وسندات السوق. والهدف منه هو تحديد نواحي التشابه والتكرار والانتظام في البيانات والمعلومات المحسابية للتوصل إلى مبادىء لها صفة العمومية والشمولية.

٤- **المنهج العلمي** Seientific Approach والذي طور من أجل البحث العلمي ويتمثل في الخطوات التالية :

٣/١- تعيين المشكلة التي يمكن دراستها.

٣/٢- تعيين الفرضيات حتى يمكن اختبارها.

٣/٣- جمع الحقائق والبيانات التي تبدو ضرورية.

٣/٤- استخدام النتائج المؤقتة.

٥- **المنهج الواقعي أو العملي** Pragmatic Approach وربما يكون الأكثر قبولاً بين المحاسبين فاستخدم لتطوير نظرية المحاسبة بالاستناد إلى مفهوم المنفعة أو الفائدة. إذ بعد تحديد المشكلة فإن الباحث يحاول ايجاد حل منفعي أو الفائدة بايجاد حل عملي لهدف معين أو ايجاد تفسير لمشكلة والوصول إلى مبادي، مقبولة قبولاً عاماً. أو ايجاد حلول كثيرة لمشكلة معينة ويجد ذريعة لها لتكون مقبولة قبولاً عاماً.

رابعاً- الإطار العام للنظرية المحاسبية الحديثة :

يشكل انفتاح المحاسبة كعلم على فروع المعرفة الأخرى العامل الأهم في تطوير نظريتها للوصول إلى ما يعرف بالنظرية المحاسبية الحديثة Modern Accounting Theory. وفي دراستهم لمسار التطوير الحادث في النظرية المحاسبية يجمع الباحثون على أن المحاسبة تأثرت بمجموعة من النظريات منها أربع نظريات رئيسية هي نظرية القرار، نظرية القياس، نظرية المعلومات ونظرية الاتصال وذلك كما يتضح من الشكلين (٤، ٥).

١- **نظرية القرار** Decision theory

يركز المحاسبون تقليدياً على قياس الأرباح أو الدخل. وخلال السنوات العشرين الماضية تغير الموقف الاجتماعي والاقتصادي وتطورت تقنية المعلومات والمناهج الكمية

والعلوم السلوكية وتحول التركيز من نظرية الدخل إلى نظرية القرار.

فنظرية القرار تحاول أن تفسر كيف تصنع القرارات بالإضافة إلى محاولتها إظهار كيفية صنع القرارات. ونظرية القرار ذات درجة كبيرة من الأهمية للمحاسبة وفهم غرضها يعني توفير المعلومات لصنع القرار وان صنع القرار هو تسلسل منطقي للأحداث التي يمكن تحليلها في الخطوات التالية :

١- ادراك المشكلة أو الحاجة إلى قرار.

٢- تحديد الحلول البديلة للمشكلة.

٣- جمع كل المعلومات المتعلقة بتلك الحلول البديلة.

٤- تقييم او تصنيف المعلومات.

٥- تقرير الحل البديل الأفضل.

٦- المصادقة على القرار بواسطة التغذية العكسية للمعلومات النظرية والمحاسبية

وتظهر علاقة نظرية القرار بالمحاسبة في المجالات التالية :

١- يوفر المحاسب مواد المعلومات لصانعي القرارات.

٢- النظام المحاسبي نظام معلومات ويمكن أن يبرمج عملية قرار وعملية الجرد وغيرها وهي عبارة عن أنظمة معلومات.

٣- يمكن للمحاسب أن يستخدم نموذج القرار أو صنع القرار عندما يكون له صلاحية اتخاذ القرار.

٤- للمعلومات قيمة ويمكن للمحاسب أن يقيم تأثير التغير الحادث في المعلومات التي يزود بها المستخدم.

٢- **نظرية القياس** Measurement theory

تعتبر هذه النظرية ذات أهمية كبيرة للمحاسب لأنها تعالج مشكلة تقييم وتمثيل البيانات حتى تتبين أهميتها بصورة صحيحة، لقد عرف القياس "بأنه قرن الأعداد بالأشياء والأحداث حسب القواعد المحددة الواجب قياسها، والمقياس الذي يجب استعماله وكذلك وحدة القياس (جامير ١٩٦٦) ووفقاً لهذا التعريف يجب تحديد ما يلي :

١- أية أحداث أو أشياء يجب أن تقاس؟

٢- أي مقياس يجب أن يستعمل؟

٣- ماذا يجب أن يكون بعد وحدة القياس؟

وحيث أن الهدف الأساسي للمحاسبة هو توفير معلومات لصنع القرا ، لذا فإن طبيعة
قرار تقرر أية أحداث يجب أن تقاس. وحيث أن معيار القياس هو الوحدة النقدية، ولأن
ل دولة تقيس بشكل مختلف عن الدول الأخرى، لذا فإن القياسات يعبر عنها عادة بوحدة
دية تناسب أغراض القرار كما يفترض بهذه الوحدة أيضاً أن تكون ثابتة القيمة على مدار
ترات الزمنية المتتالية كي تجعل البيانات المحاسبية قابلة للمقارنة.

وعموماً يتطلب متخذ القرار توفر سمتين رئيسيتين في القياسات هما :

- أن تكون القياسات ملائمة ومفيدة.
- أن تصلح أساساً لعملية التنبؤ.

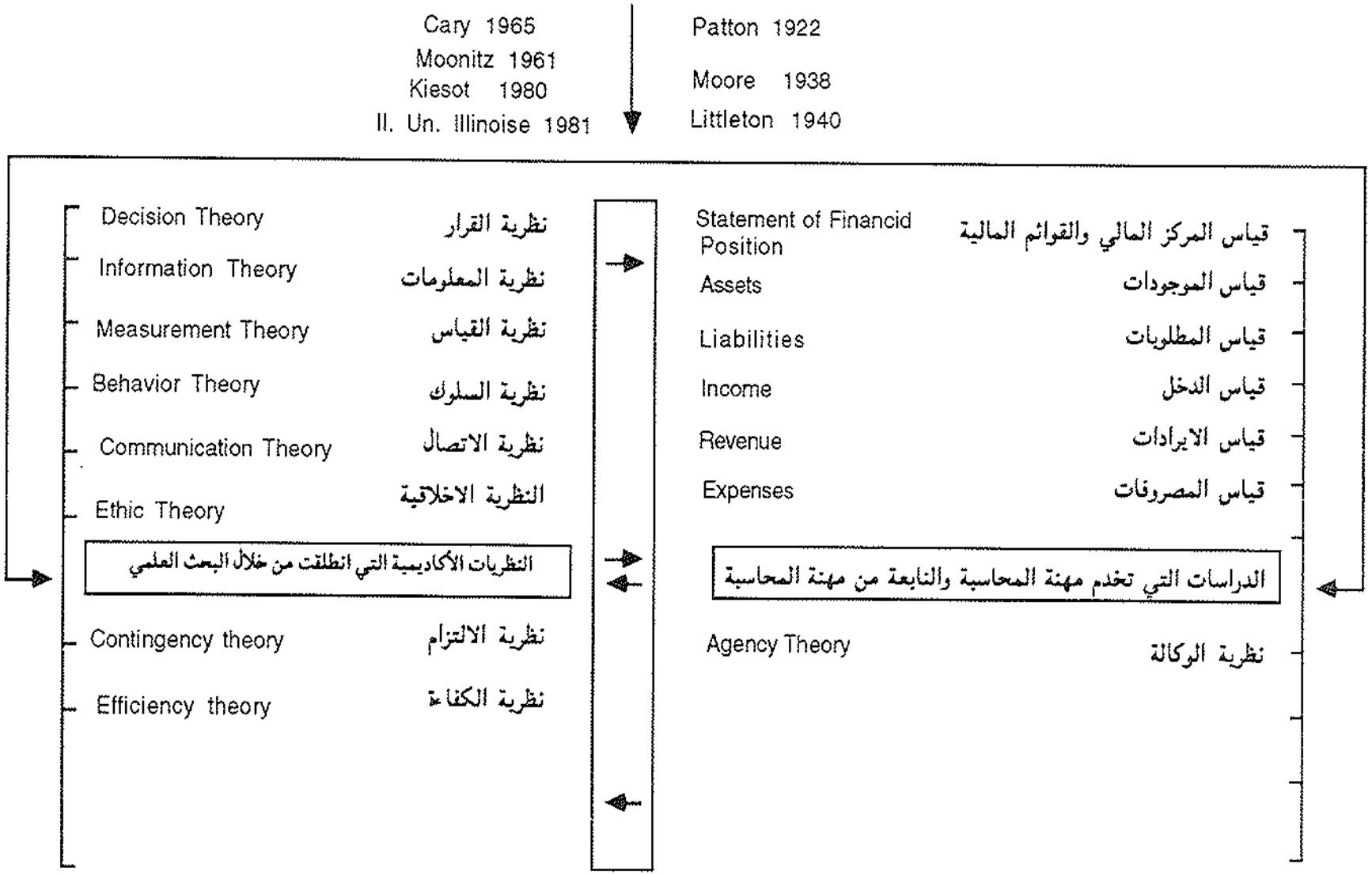
- **نظرية المعلومات** Information theory

تعالج نظرية المعلومات مسألة الكفاءة في استخدام المعلومة وذلك عن طريق
قابلة بين تكلفة انتاج المعلومة والعائد أو الفائدة المحققة من استخدامها في صنع
قرار. وتنبع أهمية دور المحاسب في زيادة كفاءة الانتفاع من المعلومات وذلك من خلال
سعي نحو تخفيض تكلفة المعلومة في إطار مفهوم الجدوى الاقتصادية الساعي لتعظيم
سائدة المحققة منها ، أو بمعنى آخر السعي نحو تعظيم المحتوى الإعلامي
Informational Conte للتقرير المالي.

- **نظرية الاتصال** Communication theory

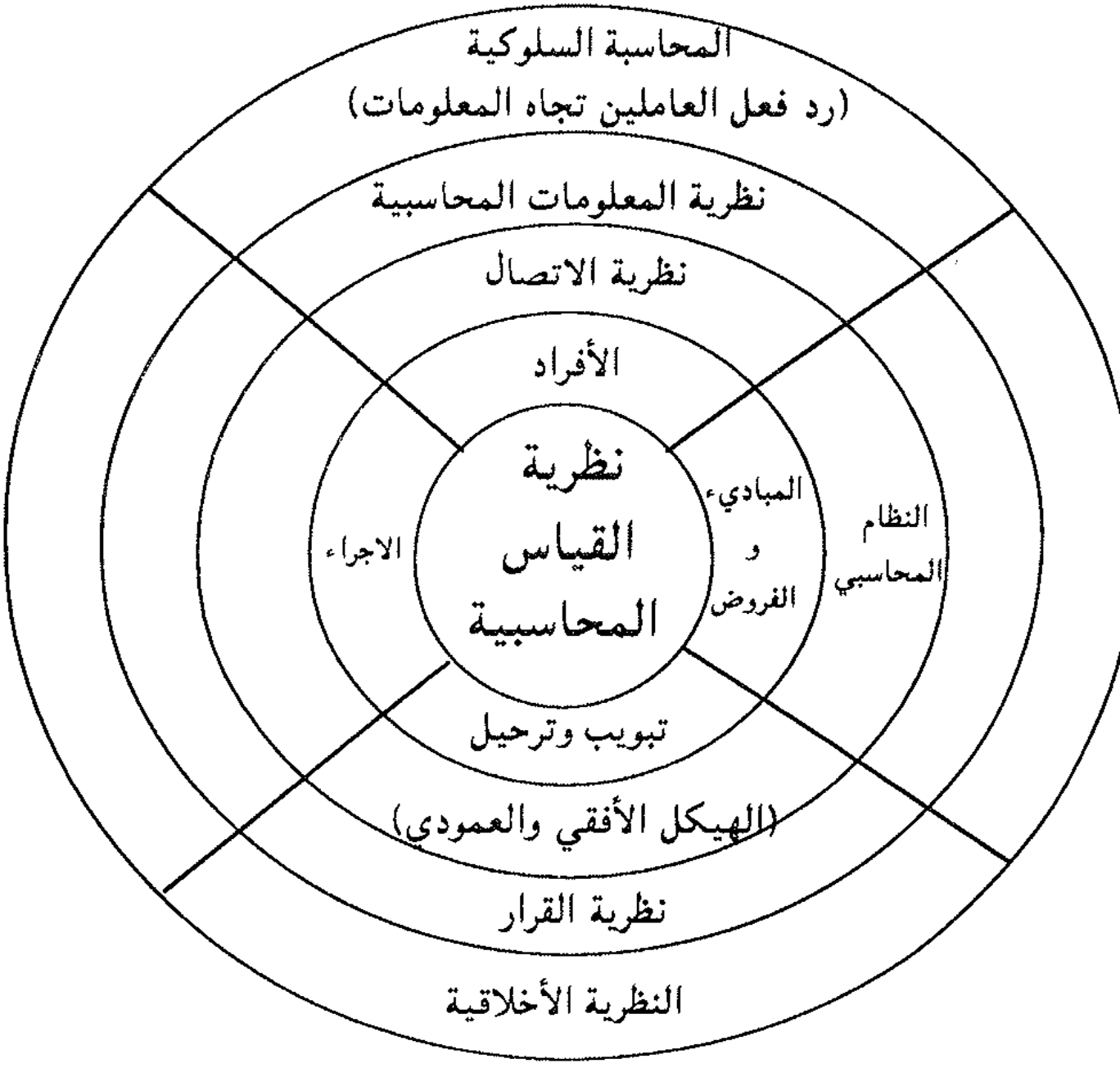
تدرس هذه النظرية العلاقة بين طرفي عملية التصال أي المرسل والمستقبل. وقد
دت الجمعية الامريكية للمحاسبة (A.A.A) عام ١٩٦٦ على أهمية هذه النظرية عندما
زت بأن أغلب المشاكل المحاسبة تمكن في عملية الاتصال. وتهدف نظرية الاتصال إلى
ظيف البيانات والمعلومات بأفضل صورة ممكنة لصالح مستخدم المعلومات
محاسبية.

شكل رقم (٥)
أركان نظرية المحاسبة الحديثة



شكل رقم (٦)

الإطار العام للنظرية المحاسبية الحديثة



أسئلة الفصل الثالث

١- ما المقصود بمفهوم العلم.
٢- ما المقصود بمفهوم البحث .
٣- ما المقصود بمفهوم النظرية .
٤- ما المقصود بمفهوم الأهداف .
٥- ما المقصود بمفهوم المفاهيم .
٦- ما المقصود بمفهوم الافتراضات .
٧- ما المقصود بمفهوم التعاريف .
٨- ما المقصود بالفروض الوصفية والفروض القياسية .
٩- اشرح دراسة كريدي Grady ١٩٦٥.
١٠- اشرح دراسة الجمعية المحاسبية الأمريكية AAA عام ١٩٦٦.
١١- اشرح دراسة ايجري Ijiri عام ١٩٦٧.
١٢- اشرح دراسة مير Meyer عام ١٩٨٠.
١٣- اشرح دراسة كيسو ١٩٨٠.
١٤- اشرح دراسة جامعة النيوي عام ١٩٨١.
١٥- ما هو تعريف نظرية المحاسبة من قبل ليتلتون وتفسيرها. وما هو عناصر النظرية .
١٦- ما هو تعريف نظرية المحاسبة من مفهوم زمرمان ولينتلنون. وما المقصود بالخدمة النفعية .
١٧- ما هو تعريف نظرية المحاسبة في مفهوم هندركسن.
١٨- عدد مناهج البحث العلمي واشرح كل واحدة منها.
١٩- ما علاقة نظرية القرار بنظرية المحاسبة .
٢٠- ما هي جذور نظرية المحاسبة. عددها واشرح كل واحدة منها بشكل مختصر .
٢١- ما المقصود بنظرية القرار. وما هي علاقة القرار بمفهوم النظرية .
٢٢- ما المقصود بنظرية القياس. وما هي علاقة القياس بالمحاسبة .
٢٣- ما المقصود بنظرية المعلومات. وما المقصود بالمعلومات كونها تكلفة .
٢٤- ما علاقة حجم المعلومات بكلفة المعلومات .

الفصل الرابع

الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وتطبيقاتها المهنية

لقد أضحى جلياً أن النظريات بشكل عام هي خلاصة أفكار تعبر عن بعض الحقائق، وهي باكورة العقل البشري النير الذي يهدف إلى استيضاح الحقيقة، فالنظرية المحاسبية كما هو معلوم تختص في نشاطها بالبحث عن القواعد والأصول المعمول بها في مجال المحاسبة من حيث قبولها أو رفضها، وقد صنفت المحاسبة على أنها أحد فروع العلوم الاجتماعية، لذلك فإن موضوع هذا الفرع وبالتالي مفاهيمه، وأبعاد نظريته، لا تتصف بالقطعية، كما هو الحال بالنسبة للعلوم الطبيعية، التي تتصف بالملموسية والقطعية، كنتيجة حتمية لما تبحثه من ظواهر مستقرة ومستمرة.

وعلى هذا الأساس ولأسباب عدم استقرار النظرية المحاسبية الموحدة فقد شاع في أدبيات الفكر المحاسبي الخلط وعدم الوضوح في العديد من الفروض والمفاهيم والمبادىء المحاسبية. اذ تعتبر بعض المراجع المحاسبية الكثير من الفروض على أنها مبادىء، وبعض الخصائص والمفاهيم على أنها فروض وبالعكس ونظراً لما يكتسيه هذا الموضوع من أهمية لاستيضاح المدلول اللفظي والمحتوى العلمي لكل من الفروض والمبادىء، سوف نتناول في هذا الفصل الفروض والمبادىء المحاسبية التي تعتبر أكثر شيوعاً وتكراراً في المراجع العلمية المعاصرة، ونحاول قدر الإمكان استيضاح مفاهيمها وتطبيقاتها بما يساعد على ايجاد نظرية محاسبية موحدة.

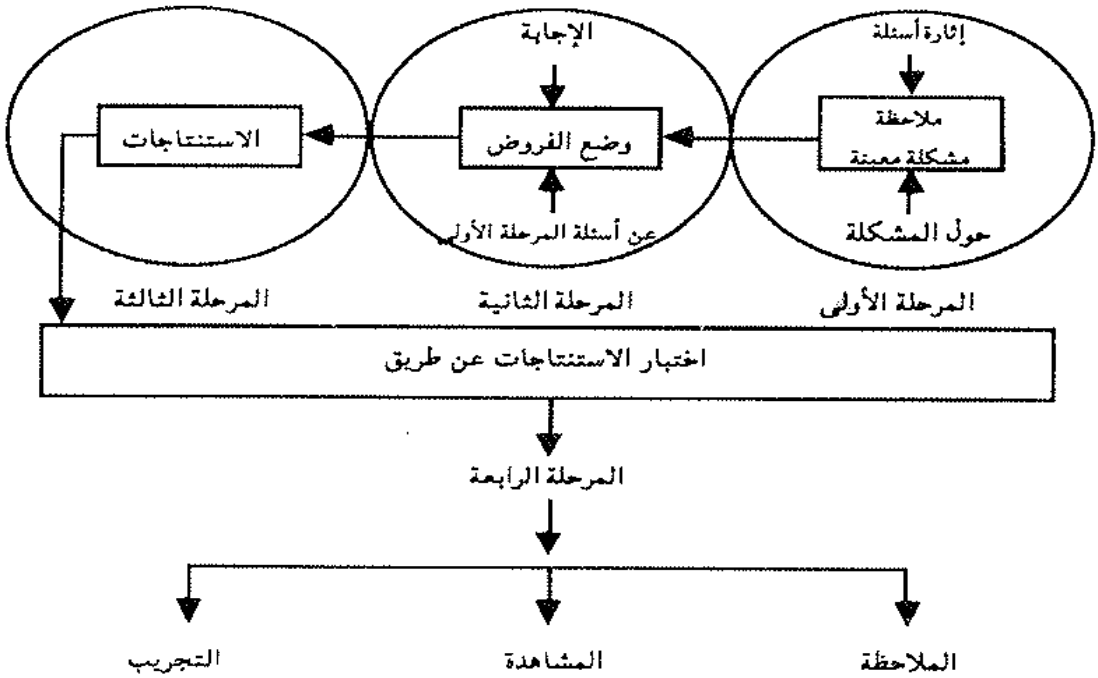
أولاً - الفروض المحاسبية الأساسية :

تعتبر الفروض أو الافتراضات بمثابة نقطة البداية في الهيكل العام للنظرية، والمقصود بالفرض : التكهن بالحلول التي يمكن عن طريق التجريب التأكد من صحة الظواهر للارتقاء بها إلى مستوى الحقيقة من خلال استخدام مزيجاً من الاستقراء

والاستنباط، وحينما تكون النتائج المحققة على درجة مقبولة من الدقة، فإنه يمكن اعتبار الفروض الاستدلالية مقبولة وصحيحة. وعلى هذا الأساس فإن خطوات البحث العلمي تبدء بالملاحظة أو مشاهدة الظاهرة المراد دراستها، ثم التكهن بفرض أو مجموعة فروض تتلاءم مع موضوع المشاهدة لتحقيق مجموعة استنتاجات مشتقة[1].

ويمكن أن نصور دورة وضع الفروض بالشكل التالي :

شكل رقم (٧)
دورة وضع الفروض



إن الفروض المحاسبية الأكثر انتشاراً وقبولاً في الفكر المحاسبي والتي كانت الانعكاس المباشر لتطور المحاسبة في مراحلها المختلفة هي :

١- فرض الوحدة المحاسبية.
٢- فرض الاستمرارية.
٣- فرض القياس النقدي وثبات وحدة النقد.
٤- فرض التوازن المحاسبي.

---

(١) د. محمد رضوان حنان . نظرية المحاسبة، منشورات جامعة حلب، حلب، ١٩٨٧، ص٧١.

- فرض الوحدة المحاسبية :

يقوم هذا الفرض على أساس أن أي وحدة اقتصادية عند إنشائها واكتسابها الصفة قانونية تكون مستقلة ومنفصلة بملكيتها عن ملكية المالكين. لذلك فإن الاقرار عن لكية الوحدة الاقتصادية يتم بواسطة اعداد القوائم المالية التي ليس لها علاقة بالعمليات شخصية للمالكين .. ونرى بأن دراسة هذا الفرض لا تنفصل عن دراسة الهدف الأساسي محاسبة المالية، التي كانت ولا زالت تؤكد على قياس ملكية الوحدة الاقتصادية عملياتها المختلفة بشكل مترابط. والقياس في دائرة الفكر المحاسبي يقصد به القياس مادي المتوافق مع طبيعة توصيف العملية الاقتصادية المتصلة بأحد الجوانب الثلاثة تالية :

١- علاقة الوحدة المحاسبية بالمالكين.

٢- علاقة الوحدة المحاسبية بالوحدات الاقتصادية الأخرى.

٣- طبيعة الوحدة الاقتصادية.

إن الدراسة المستفيضة للعلاقات المشار إليها تجعلنا نبحث في موضوع قياس موارد الوحدة الاقتصادية وحقوقها والتزاماتها ، وكذا اجمالي وصافي الدخل وفق قاعدتي لتحقق والمقابلة، فإذا نظرنا إلى علاقة الوحدة المحاسبية بالمالكين والوحدات المحاسبية لأخرى، فإنه من الضروري النظر إلى احتياجات الوحدة الاقتصادية للموارد الاقتصادية قبل بعد إنشائها ، وهذه الموارد تتطلب العديد من مصادر التمويل، يكون البعض منها من لمالكين مباشرة يطلق عليه حقوق الملكية، والآخر يقترض من أطراف وجهات متعددة يسمى بالالتزامات، وإذا أضفنا إلى ما تقدم، احتياجات سير العمليات الاقتصادية للأموال لمادية والمالية، بهدف إجراء التوسعات أو إحلال معدات جديدة بدلاً من المعدات الهالكة، غايات تقليل الوقت الضائع، أو تحسين جودة الانتاج، أو مقابلة الزيادة المتوقعة في لمبيعات، أو رفع الكفاءة الانتاجية، وغير ذلك من الأحداث التي في مجملها تسعى إلى تحقيق الزيادة في أرباح المشروع مستقبلاً، والتي تؤدي إلى نشوء الإلتزامات حيال الوحدة المحاسبية، كما يؤدي إلى بعض الحقوق المادية تجاه الغير، وكل ذلك يؤدي إلى زيادة بعض أصولها أو نقص في البعض الآخر، وإلى زيادة أو نقصان التزاماتها في نهاية الفترة المالية، وجميعها تؤثر على حقوق ملكية أصحاب المشروع بالزيادة أو النقصان تبعاً لنتيجة نشاطها ، ولذلك فإن حقوق الملكية في تاريخ معين تشمل الفرق الحاصل بين أصول المنشأة والتزاماتها ، وهي بذلك تمثل مقدار القيمة الدفترية لحقوق أصحاب

المشروع، كما أن النظرة السابقة يجب أن لا تنفصل عن طبيعة الوحدة المحاسبية التنظيمية، إذ أن المشاريع الاقتصادية ذات أنواع : فمنها الفردية ومنها الجماعية (شركات الأشخاص وشركات الأموال)، ولذلك فإن من الطبيعي أن تكون المعالجة المحاسبية لقياس موارد الوحدة المحاسبية وحقوقها تختلف لكل نوع من أنواع المشاريع سالفة الذكر، ولا تشتمل الدراسة هنا فقط على النواحي التنظيمية للوحدة المحاسبية، بل من الضروري أن تتضمن طبيعة عملها أيضاً. ولذلك سوف نعالج ضمن سياق عرضنا لتداخلات وتفاعلات فرض الوحدة المحاسبية جميع الجوانب المشار إليها بشيء من التفصيل من خلال عرضنا لتعددية خصائص الوحدة المحاسبية الناجم عن تعدد المفاهيم الخاصة بها، وهذه التعددية في الواقع نتيجة مفهومين أساسين هما[1].

- مفهوم حقوق الملكية Prorietorship
- مفهوم الشخصية المعنوية Entity Concept

وفيما يلي نتناول هذه المفاهيم لإبراز علاقاتها، والتحديات الناجمة عنها، والتي القت بظلالها على فرض الوحدة المحاسبية.

مفهوم حقوق الملكية :

لقد أشرنا في بداية هذه الدراسة على أن فرض الوحدة المحاسبية يعني ضمنياً الشخصية المعنوية المستقلة للوحدة الاقتصادية، وهنا لا يبدو أي خلاف في هذا الجانب. إلا أننا نرى بأن الخلاف الجوهري ينصب حول طبيعة الوحدة الاقتصادية، ويشاطرنا هذا الرأي العديد من الباحثين الذين كانت لهم الأسبقية بهذا المجال. ولذلك ووفقاً لهذا المفهوم فإنه من الضروري التفرقة بين الالتزامات وحقوق الملكية، إذ يجب التأكد من أن الحق كان مستحقاً لشخص خارجي أو لمالك من ملاك المشروع، أي أنه إذا كان هناك التزام بالدفع لشخص خارجي عندئذ يطلق على هذا النوع بمثابة التزام.

أما إذا لم يكن هناك تعهد من جانب المنشأة، بمعنى أن الفشل في التنفيذ لا يعرض المنشأة للمساءلة القانونية عندئذ نقول أنه حق من حقوق ملاك الوحدة الالتزامات تعتبر من الأعباء الواجبة الخصم من وعاء ضريبة الأرباح المقررة، أما الأرباح الموزعة والمدفوعة على الملاك فهي ليست عبء التزامي، وإنما حق من حقوق أصحاب المشروع. ولذلك فإن

---

(١) د. عباس الشيرازي : نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، ذات السلاسل، الكويت، ١٩٩٠، ص ١٨١.

من يتبنى هذا المفهوم يرى بأن جميع الظواهر المحاسبية لا بد من أن تفسر بما يتفق مع مصالح أصحاب المشروع المنسجمة مع وجهات نظرهم. والتي هي عبارة عن وجهة نظر نفعية في فحواهاالعام منبثقة من أن "جميع أصول الوحدة المحاسبية هي ملكاً للمالك، أما الخصوم فهي التزاماً عليه، ولا علاقة للمشروع بذلك".

وقد لاقى المفهوم السابق رواجاً في مطلع القرن التاسع عشر عندما كان الشكل التنظيمي السائد في وسط التنظيمات الاقتصادية هو : المشروعات الفردية أو مجموعة المالكين الأشخاص. فقد دأبوا (أي المالكين) على تفسير العلاقة بين ملكية المشروع وملكيتهم الشخصية تفسيراً واحداً، إلا أن توسع المشروعات وزيادة الانتاج أدى إلى ظهور الحاجة لرؤوس الأموال الضخمة والتي رافقها بروز ظاهرة شركات الأموال وذلك في أواخر القرن الثامن عشر ومطلع القرن التاسع عشر مما استوجب انفصال الملكية بالكامل عن المالك وسيطرة الإدارة الممثلة عن أصحاب المشروع، وهذا التنظيم الاقتصادي الجديد فرق بشكل أكثر وضوحاً بين ملكية أصحاب المشروع والملكية الخاصة للمشروع، وكذلك التفرقة بين التزامات الطرفين، كما سوف نرى فيما بعد.

مفهوم الشخصية المعنوية :

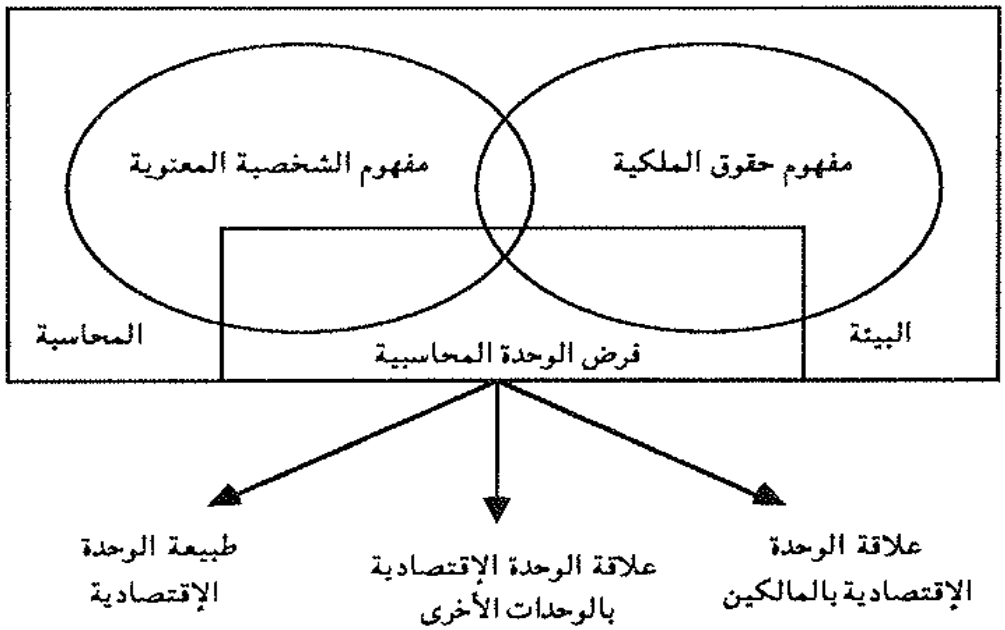
يعتبر مفهوم الشخصية المعنوية حجر الزاوية لفرض الوحدة المحاسبية في الهيكل العام لنظرية المحاسبة، الذي يعني استقلالية وانفصال الوحدة المحاسبية عن المالكين من حيث حقوقها والتزاماتها، وبالتالي فإن السجلات المحاسبية وقوائمها المالية أصبحت المرآة العاكسة لنشاط الوحدة الاقتصادية، وليس لها أي علاقة بنشاط المالكين، ولذلك ووفقاً لهذا المفهوم أصبح ينظر إلى المحاسبة بأنها المجال الذي يتم فيه تسجيل وتثبيت البيانات عن وقائع النشاط الاقتصادي أولاً بأول أو بعد حصول الواقعة مباشرة لتكون المرآة العاكسة لهذا النشاط في حركته المستمرة، ولم تقتصر التفرقة فقط على حقوق الطرفين وإنما استوجبت أيضاً التفرقة بين أصول الوحدة الاقتصادية وأصول المالكين، وكما شملت التفرقة أيضاً التزامات الوحدة الاقتصادية عن التزامات المالكين، وهذا يؤدي بالضرورة إلى التفرقة بين نتائج عمل الوحدة الاقتصادية عن نتائج أعمال المالكين بصفتهم الشخصية، باعتبار أن أرباح وخسائر الوحدة المحاسبية مستقلة عن أرباح وخسائر المالكين عن أنشطتهم الممثلة لشخصهم، ولذلك ووفقاً لهذا المفهوم فإن القوائم المالية تعبر عن الوحدة المحاسبية ولا تعبر عن المالكين.

مما تقدم يتضح أن مفهوم الشخصية المعنوية المستقلة يطبق على المشروع الفردي أو شركات الأشخاص أو الأموال سواء كانت صغيرة أو كبيرة الحجم، كما أنه يطبق على جزء من الوحدة المحاسبية كما هو الحال في محاسبة الأقسام والفروع، أو على الوحدات المحاسبية المترابطة مثل الشركات القابضة والشركات التابعة.

ويمكن أن نمثل لفرض الوحدة المحاسبية بالشكل التالي :

شكل رقم (٨)

فرض الوحدة المحاسبية



٢- فرض الاستمرارية :

بمقتضى فرض الاستمرارية يرى المحاسبون بأن الوحدة المحاسبية ومنذ تاريخ نشوئها وحدة متصلة، ومستمرة النشاط، دون النظر للعمر الطبيعي للمالكين. أي أن الفحوى العام لفرض الاستمرار هو الفصل بين عمر الوحدة المحاسبية وعمر المالكين باعتبارهما شخصيتين مستقلتين عن بعضهما لكل منها أهدافاً وخططاً مستقلة عن بعض يسعيان في عملهما على تحقيقها.

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

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

١- تقييم الأصول طويلة الأجل (الثابتة) بسعر التكلفة مخصوماً منها الاستهلاك المتراكم.

٢- تقييم الأصول المتداولة بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل.

٣- احتساب الأرباح المحققة خلال الفترة المحاسبية مع استبعاد المحتمل منها.

ويبدو واضحاً أن الاعتبارات السابقة تنسجم مع موضوعية القياس المحاسبي، وتحديداً عند استخدام منهج التكلفة التاريخية في تقييم الأصول طويلة الأجل، والتكلفة أو السوق أيهما أقل عند تقييم الأصول المتداولة، وعلى وجه الخصوص المخزون السلعي في نهاية الفترة المحاسبية.

ويذهب أنصار فرض الاستمرار في تبرير اعتمادهم على الاعتبارات التقويمية السابقة في القياس المحاسبي، على حجة امكانية تعديل قيم الأخطاء الناجمة عن عملية التقييم وفق منهج التكلفة التاريخية باعتبار أن الوحدة المحاسبية وحدة مستمرة متصلة في نشاطها لذا يمكن معالجة الأخطاء المرتكبة في فترات محاسبية سابقة في فترات لاحقة. وبالإضافة إلى ذلك فإن مؤيدي فرض الاستمرار يستندون في دعمهم لهذا الفرض على قوة الاعتبارات المستخدمة في القياس لتحقيق القيمة النفعية لبيانات المحاسبة.

وعلى العكس من أنصار فرض الاستمرار هناك فريق ثانٍ يدعو إلى التخلي عن فرض الاستمرار لعدم انسجامه مع الواقع الاقتصادي في ظل ظاهرة التضخم الذي يشهده العالم منذ الحرب العالمية الثانية، بما أدت إلى زوال مبررات استخدام الاعتبارات السابقة في التقييم المحاسبي والاستعاضة عنها بطرق تقييمة جديدة أكثر ملاءمة للواقع الاقتصادي، باعتبار أن الاستمرار في تطبيق المعايير السابقة يجعل من البيانات المحاسبية المعبر عنها بالقوائم المالية ضرباً من التضليل للمستثمر العادي، مما يناقض أهداف القوائم المالية المشار إليها في توجيه رقم (١) الفقرة رقم (١) الصادرة في عام ١٩٧٨ عن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) والتي جاء فيها "لا يتم النظر إلى القوائم المالية على أنها هدف تسعى الوحدة المحاسبية لتحقيقه بمجرد اعداد القوائم المالية وإنما الغرض منها مساعدة بعض الأطراف لاتخاذ القرارات المختلفة بالإضافة لتوفير عنصر

المراقبة للمالكين على نشاط المشروع وخصوصاً في الشركات المساهمة. ومن أنصار هذا الرأي سترلنغ (Sterling) حيث يرى أن فرض الاستمرار لا يقدم تبريراً منطقياً لاستخدام التكاليف التاريخية في ظل توفر بدائل أخرى للتقييم. ويذهب أبعد من ذلك في رأيه حينما يرى أن التكاليف التاريخية تصلح فقط لأغراض التنبؤ[1] ويسانده بذلك ستوري (Storey) اذ يعتقد بأن فرض الاستمرار لا يبرر تقييم المخزون السلعي وفق ثمن التكلفة وإنما تبرر ذلك قاعدة تحقق الايراد.

ومهما كان حجم الانتقادات الموجه إلى هذا الفرض إلا أنه يبقى حجر الزاوية في نظرية المحاسبة، باعتباره يتوافق مع التوقيت الطبيعي لحياة المشروع من حيث استثنائية حالة التصفية أو التوقف عن ممارسة النشاط وهذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن هذا الفرض يتفق أيضاً مع العامل الزمني الذي تعمل في ظله الوحدة المحاسبية، بمعنى أن عمرها بأسوء احتمال هو أطول من عمر أي أصل من أصولها وبذلك تستطيع الوفاء بالتزاماتها وتنفيذ تعهداتها، كما أن العديد من المبادىء المحاسبية المتعارف عليها مثل مبدأ الفترة الدورية، ومبدأ التكلفة التاريخية ومبدأ الموضوعية، ومبدأ التحفظ تجد تبريرها بهذا الفرض.

ويمكن أن نمثل فرض الاستمرار بالشكل (٩) :

٣- فرض القياس النقدي وثبات وحدة النقد:

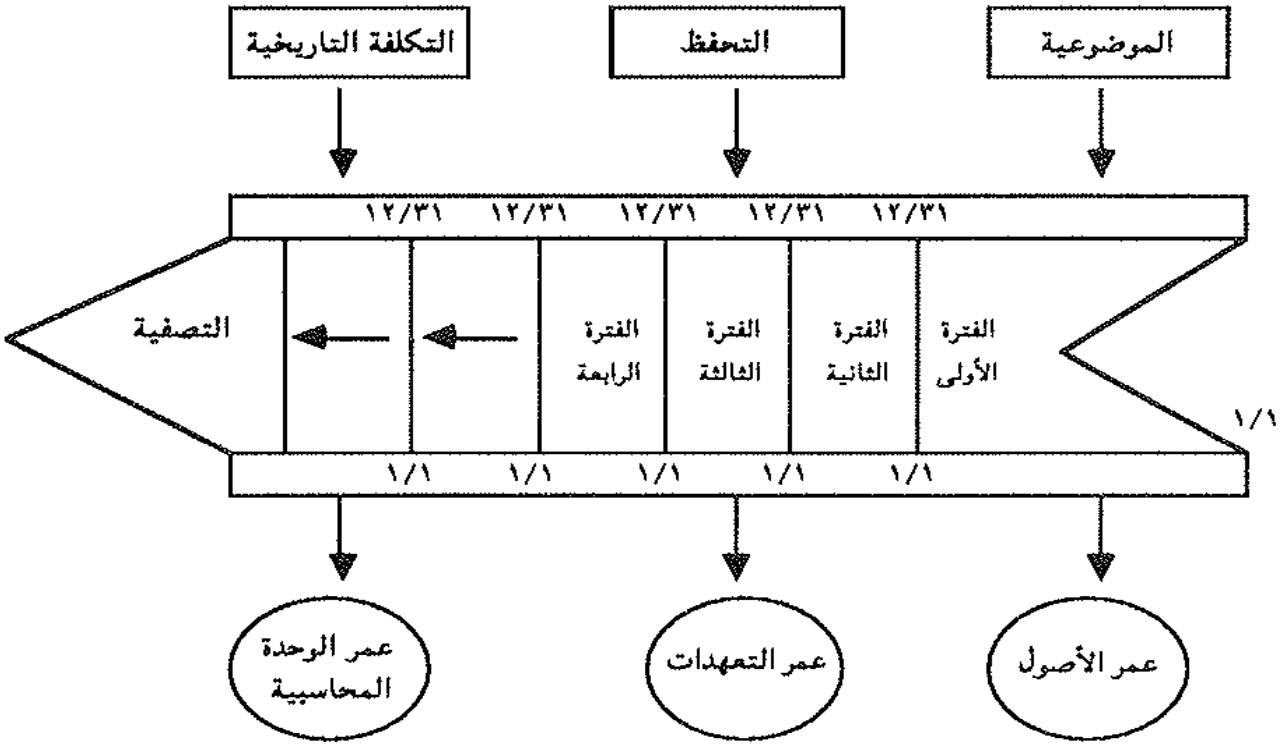
منذ أن مارس الإنسان أول أشكال النشاط الاقتصادي أدرك أن عملية معرفة كم يوجد لديه من كل نوع من الموجودات التي يملكها في وحدته الاقتصادية، وكم هي التزاماته تجاه الوحدات الأخرى، وكم هي التزاماتها نحوه، وبأي درجة من الفاعليّة تدار وحدته، كل هذه الأمور جعلت المحاسبة تتصف ببعض المزايا التي يمكن أن نشير إلى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

أ- الطابع الميداني المباشر: تسجيل وتثبيت البيانات عن وقائع النشاط الاقتصادي أولاً بأول حال أو بعد حصول الواقعة مباشرة. فإذا تمعنا في هذه المزية أدركنا أهميتها الواضحة في الحصول على بيانات دقيقة وموضوعية، فكلما تأخر التسجيل عن لحظة حدوث الواقعة زادت احتمالات الخطأ في المعلومة المسجلة، ومما يؤكد طابع المحاسبة

(1) Sterling, R R. : "The Going Concern : An Examination", : The Accounting Review" July. 1968, pp. 481-502.

ذا هو أن الوحدات الاقتصادية القاعدية التي يتحقق فيها النشاط الاقتصادي الفعلي تعد ميدان الأكثر انتشاراً لاستعمالها، وما استخدام أدوات المحاسبة على المستويات الأعلى ي الاقتصاد الوطني (القطاع الاقتصادي، الاقتصادي الكلي) إلا عملية تجميع وتعميم معطياتها القاعدية، من حيث الجوهر.

شكل رقم (٩)
فرض الاستمرار



ب- الشمولية : يقصد بذلك شمول البيانات لكل الوقائع والعمليات موضوع المحاسبة هي لا تعني أي شيء ذي قيمة اقتصادية دون متابعة وتسجيل (مثلاً، لا يوجد شيء اسمه عينات في المعطيات المحاسبية، كما هو الحال في الاحصاء) وإذا ما حصل مثل هذا لاهمال فيكون نتيجة لسهو أو لسوء نية. وتتوفر لدى المحاسبة طرق عديدة لتلافي أو حد من مثل هذه الأخطاء أو التجاوزات (الجرد الدوري، التدقيق وما إلى ذلك). ويأتي مقياس النقدي الموحد للمعطيات المحاسبية ليمنحها أقصى درجات الشمول في تشبيت عكس النشاط الاقتصادي.

ج- الامكانيات التحليلية : لا يقتصر دور المحاسبة على تسجيل الوقائع فحسب، بل يتعداها إلى تهيئة وتكييف البيانات بما يخدم عملية اتخاذ القرارات ومراقبة تنفيذها على المستويات الإدارية المختلفة، ويبرز هنا الدور التحليلي الذي تتزايد أهميته باستمرار في المحاسبة، الأمر الذي جعل منها قاعدة اعلامية - تحليلية للإدارة والتخطيط الاقتصادي.

ومما تقدم يتضح لنا أن للمحاسبة وظائف عديدة إلا أن الوظيفتين الأساسيتين لها هما : وظيفة القياس، ووظيفة الاتصال، وقد قدم (مونتز) أفضل توصيف لوظيفة القياس والذي جاء به : على أن المحاسبة المالية تهدف إلى [1].

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

ب- ان تعكس الحقوق أو الالتزامات التي تقع على عاتق الوحدات ومصالح الملاك فيها.

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

د- تخصيص هذه التغيرات على فترات زمنية محددة.

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

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

١- المقياس الطبيعي.

٢- مقياس العمل.

٣- المقياس النقدي.

المقياس الطبيعي : يعتبر هذا المقياس أداة للحصول على البيانات المتعلقة بالمادة المراد قياسها وبالشكل الطبيعي (وزنها، طولها، حجمها، مساحتها) إلا أن هذا المقياس لا يتلاءم مع سيادة علاقات التبادل : السلعي - النقدي في الحياة الاقتصادية، وان استخدام هذا المقياس منفرداً لا يستجيب لمتطلبات المحاسبة وعليه يستخدم مع هذا النوع من المقاييس المقياسين التاليين :

---

(1) Maurice Moonitz : The Basic postulates of Accounting, Accounting Research smely No.1 (New Yourk. The American Institute of Certified Puplic Accountants 1961).

مقياس العمل : يستخدم في تحديد كمية ووقت العمل المبذول في انتاج منتوج أو خدمة معينة خلال فترة زمنية معينة. إلا أن مقدار الاستفادة من المقياسين السابقين يبقى محدوداً دون تحديد القيمة النقدية للعملية أو الشيء المراد قياسه محاسبياً، ولذلك استخدم القياس النقدي.

المقياس النقدي: باعتبار النقد وحدة قياس نمطية ملائمة لعلاقات التبادل السائدة في الوقت الحاضر، حيث يتم بواسطتها تحديد ملكية الوحدة الاقتصادية ومركزها المالي، بالإضافة إلى قياس انتاجية العمل وتكاليف انتاج المنتوج وربحيتها وتحديد أسعارها خلال فترة معينة.

وتأسيساً على ما تقدم فإن الموارد الاقتصادية التي تمتلكها الوحدة المحاسبية تتكون من مجموعة عناصر غير متجانسة (أراضي، مباني، بضاعة، مكائن... الخ) ونتيجة لعدم التجانس في الموارد أصبح من الضروري إيجاد وحدة قياس موحدة يتم بموجبها تسجيل العمليات المالية التي تحدث في الوحدة المحاسبية خلال فترة معينة، لذلك تم استخدام النقود كوحدة لقياس القيم باعتبارها وسيلة متعارف عليها في القياس، وعليه يمكن تعريف المحاسبة وفق فرض وحدة القياس النقدي على أنها "عملية قياس وتوصيل المعلومات عن الأنشطة القابلة للقياس بوحدات نقدية للتعبير عن الحقائق غير المتجانسة على شكل أرقام"، وقد كان يعتقد بأن النقود تتمتع بقوة شرائية ثابتة، تصلح لأن تكون مقياساً لقيمة الثروة في الفترات الزمنية المختلفة، إلا أن بروز ظاهرة التضخم في بداية الأربعينات من هذا القرن نجم عنها متغيرات اقتصادية كانت غير منظورة سابقاً، أدت إلى التشكيك في الأفكار التقليدية لعرض البيانات التي تقدمها القوائم المالية، مما استوجب ظهور أفكار وأساليب لتطوير الطرق المحاسبية التقليدية لمواجهة التغيرات في الظروف الاقتصادية.

وقد شملت هذه الأفكار بالدرجة الأولى عدم القناعة بفرض ثبات القوة الشرائية للنقود والذي كان يقوم على أساس التعبير عن الحقائق غير المتجانسة على شكل أرقام بوحدة نقدية افترض المحاسبون ثبات قوتها الشرائية، إلا أن المتغيرات والحقائق الاقتصادية الجديدة -كما أشرنا سابقاً- قدمت أكثر من مدلول عملي على عدم صحة الافتراض السابق، وعليه فإن التغيير في القوة الشرائية للنقود يؤدي إلى عدم تجانس قيم الأصول في الفترات المحاسبية المختلفة استوجب معه ايجاد بعض الطرق لتعديل البيانات

المحاسبية في الفترات المختلفة لتكن معبرة بشكل دقيق عن حقيقتها في ظل التغير في مستوى الأسعار.

٤- فرض التوازن المحاسبي[١] :

يعتبر اكتشاف عالم الرياضيات الإيطالي لوقا باشولو (louca Pocioli) في عام ١٤٩٤م لنظرية القيد المزدوج المقدمة العلمية في المحاسبة لولادة فرض التوازن المحاسبي والذي مفاده أن جميع العمليات الاقتصادية الخاضعة للقياس المحاسبي تنطلق أساساً من توازن الطرفين لأي قيد محاسبي وبالتالي يكون المجموع الجبري لهذا القيد دائماً صفراً ومن هذه الخاصية تستمد معادلة الميزانية توازنها المستمر. ويكاد يكون فرض التوازن المحاسبي الركن الأساسي في نظرية المحاسبة الذي لقى قبولاً قطعياً لدى جميع المحاسبين في التطبيق العملي ويمكن أن نعبر عن معادلة فرض التوازن المحاسبي بالصيغة التالية :

الأصول = الالتزامات + رأس المال

الأصول - الخصوم = صفر

أو الأصول - (الالتزامات + رأس المال) = صفر

والتفسير العملي لهذه المعادلة ينطلق من أن كافة الموارد الاقتصادية التي تملكها الوحدة المحاسبية تكون مساوية لقيمة مصادر التمويل الذاتية والمقترضة المختلفة عنها فقط في الاتجاه ولذلك يعبر عن الأصول محاسبياً بالجانب المدين من الحسابات الخاصة بكل نوع من أنواع الأصول وبالجانب الدائن من الحسابات الخاصة بكل نوع من أنواع الخصوم. وهذا ما يفسر تساوي جانبي الميزانية لأي وحدة محاسبية في نهاية الفترة المحاسبية.

ثانياً - المبادىء المحاسبية الأساسية.

المبدأ كمفهوم، يعني حقيقة أساسية تكون أساساً لحقائق أخرى تشتق منها، وهذا في جوهره يشير إلى أنه هناك مجموعة من القواعد يجري الاتفاق عليها ومن ثم قبولها في المهنة المحاسبية لحين استقرارها في الممارسات العملية لتصبح مرشداً علمياً وعملياً

---

(١) د. حسين القاضي : نظرية المحاسبة، مطبعة الداودي، دمشق، ١٩٨٨، ص٥٣.

مشتركاً في الممارسات المهنية. وتستند المبادىء المحاسبية عند صياغتها على الفروض لمحاسبية، باعتبارها الدليل الذي يسترشد به في صياغة المبادىء المحاسبية لتصبح أرثاً علمياً مشتركاً لجميع المحاسبين. وهذا ما يفسر استمرار المحاسبين على استخدام لعديد من المبادىء والقواعد المحاسبية منذ ظهور نظرية القيد المزدوج ولحد الآن. وفيما يلي شرح مفصل للمبادىء المحاسبية المطبقة في الحياة العملية وفقاً لنظرية الملكية لمشتركة ونظرية الشخصية المعنوية التي جرى التعرف عليها سابقاً وهذه المبادىء هي :

١- مبدأ الفترة الدورية.
٢- مبدأ التكلفة التاريخية.
٣- مبدأ الموضوعية.
٤- مبدأ تحقق الايراد.
٥- مبدأ مقابلة الايرادات بالنفقات.
٦- مبدأ الأهمية النسبية.
٧- مبدأ الافصاح التام.
٨- مبدأ الثبات أو الإتساق.
٩- مبدأ التحفظ.

١- مبدأ الفترة الدورية :

يعتبر هذا المبدأ اشتقاقاً من فرض الاستمرار المحاسبي الذي جرى بحثه في هذا لفصل، والذي يعني استمرار المشروع في ممارسة نشاطه دون النظر للعمر الطبيعي لمالكين، لحين تحقيق أهداف وخطط الوحدة المحاسبية بشكل منفصل عن خطط وأهداف لملاك، لحين التصفية الفعلية. وقد اعتبر مبدأ الدورية أحد المبادىء الجوهرية الذي ساهم في إنهاء المشكلة القائمة بين رغبة أصحاب المشروع في معرفة نتيجة عمل لمشروع من ربح أو خسارة في فترات دورية، بدلاً من الانتظار لحين تصفية المشروع صفية نهائية، الذي يتناقض وفرض الاستمرار، وقد أسس هذا المبدأ على تصور نظري حياة المشروع، إذ تقسم بموجبه حياة المشروع إلى فترات زمنية تختلف مدتها من منشأة لى أخرى، إلا أنها عادة ما تكون سنة ميلادية تبدأ في ١/١ وتنتهي في ١٢/٣١ من كل عام، بحيث يتم تأسيس المنشأة دفترياً أول كل سنة ثم يتم تصفيتها في اخرها، ثم تأسس من جديد في بداية السنة كمنشأة جديدة لتصفى مرة أخرى في نهاية السنة، وهكذا تستمر عملية الإنشاء والتصفية النظرية طول عمر المنشأة حتى يتم تصفيتها فعلاً.

لكن الأساس من الناحية القانونية هو أن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة لا يمكن معرفتها إلا في نهاية حياة المشروع أو عند التصفية الفعلية. ولذلك وبدون هذا التقسيم النظري لحياة المشروع لكان من الصعب معرفة نتيجة أعماله، إلا في حالة التصفية الفعلية، هذا كما ذكرنا سابقاً يتنافى مع فرض الاستمرار وللأسباب السابقة لجأ الفكر المحاسبي إلى مبدأ الدورية الذي بموجبه تقسم حياة المشروع إلى فترات زمنية قصيرة تسمى كل فترة منها بالفترة المحاسبية.

وأن الأداة الإجرائية لتنفيذ فكرة مبدأ الدورية في بداية كل فترة محاسبية يكون القيد الافتتاحي المكوّن من ميزانية السنة السابقة، ثم في نهاية الفترة يتم اقفال جميع أرصدة الحسابات الظاهرة بميزان المراجعة بالقوائم المالية المختلفة. وبذلك يستطيع المحاسب تحديد نتيجة عمل المشروع بواسطة قائمة الدخل أو الأرباح والخسائر، ومن ثم معرفة المركز المالي عن طريق الميزانية أو قائمة المركز المالي.

ومن المناقشة السابقة لمبدأ الدورية نستطيع أن نحدد إجراءات تطبيقه في الواقع العملي وهذه الإجراءات يمكن تلخيصها بالخطوات التالية :

أ- إثبات ما يساهم به المالك فعلاً في رأس مال المشروع بدفتر اليومية، والذي يطلق عليه بالقيد الافتتاحي لكي يسجل الخطوة الأولى محاسبياً بولادة المشروع وذلك بجعل ما ساهم به الملاك من أموال مديناً ورأس المال دائناً.

ب- إجراء عملية ترحيل الحسابات من دفتر اليومية إلى الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ العام في نهاية الفترة المحاسبية الأولى مع إجراء عملية ترصيد الحسابات.

ج- اعداد ميزان المراجعة للتأكد بشكل أولى من صحة الاثبات بدفتر اليومية والترحيل إلى حسابات الأستاذ المختصة.

د- إجراء قيود التسوية بعد إجراء الجرد الفعلي للموجودات تطبيقاً لأساس الاستحقاق وذلك في نهاية الفترة الأولى.

هـ- اعداد قائمة الدخل أو حسابات النتيجة لتحديد صافي ربح أو صافي خسارة المشروع عن الفترة الأولى بعد إقفال جميع أرصدة الحسابات الظاهرة بميزان المراجعة كلاً حسب قائمته.

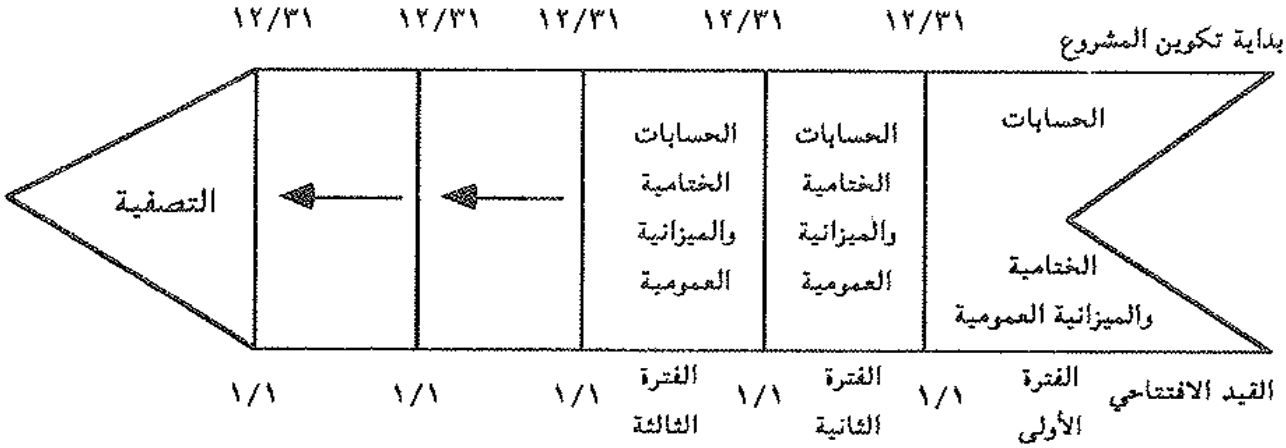
و- اعداد قائمة المركز المالي أو الميزانية لتحديد المركز المالي في نهاية الفترة الأولى.

وبذلك تصبح القوائم المالية المعدة في نهاية الفترة الأولى الأساس الذي يستند عليه المحاسب لإجراء القيد الافتتاحي في بداية الفترة المحاسبية الثانية، وعند اثبات القيد الافتتاحي الثاني. الذي يطلق عليها (بالقيود العكسية) كأنما يقوم المحاسب في نشاء جديد للمشروع، وفي نهاية الفترة الثانية يتم تطبيق الفقرات السابقة من (ب–و) بالتسلسل كما في الفترة الأولى لكي تكون حالة التصفية الدفترية. وهكذا يستمر المحاسب في العمليات السابقة لحين حلول تاريخ التصفية الفعلية للمشروع، وفي حينها تنتقل مسؤولية إجراء التصفية وحساباتها إلى المحاسب المصفي الذي يجري تعينه وفق الأعراف والقوانين المعمول بها في هذا المجال.

وعلى ضوء ما تقدم من شرح نستطيع أن نتصور مبدأ الدورية بموجب الشكل الآتي:

شكل رقم (١٠)

مبدأ الدورية



٢- مبدأ التكلفة التاريخية :

يعتبر هذا المبدأ أحد أهم المبادىء التي يعتمد عليها النموذج المحاسبي في تقييم عناصر الأصول والخصوم. إذ بمقتضاه يتم تقييم كافة عناصر الموارد الاقتصادية، واستخداماتها، ومصادر تمويلها، وجميع المصروفات والايرادات التي يتم التعبير عنها في القوائم المالية بتكلفتها الأصلية وبغض النظر عن التقلبات التي تتعرض لها القيمة الاقتصادية للأصل نتيجة التغيرات الحادثة في القوة الشرائية للنقود، مما تجعل البيانات المحاسبية المعروضة بالقوائم المالية في فترات مختلفة غير ملائمة لعقد المقارنات الزمنية والمكانية.

وتعتبر الأصول طويلة الأجل (الأراضي، المباني، المكائن، الأثاث، وسائط النقل ... وغيرها) أكثر العناصر تأثراً بهذا المبدأ. ويرجع السبب في استخدام التكلفة التاريخية في تقييم هذه الأصول إلى ما يلي[1] :

أ- أنها تمثل التكلفة الحقيقية وقت الحصول على الأصل.

ب- أنها ناتجة عن عملية تبادل حقيقية وليست افتراضية ولذا يمكن الاعتماد عليها.

ج- عند استخدام طرق أخرى لتقييم الأصل وينجم عنها مكاسب أو خسارة فيجب أن لا تؤخذ بنظر الاعتبار مادام الأصل مازال في حيازة الوحدة الاقتصادية.

ويدخل في احتساب تكلفة الأصل طويل الأجل كل ما ينفق نقداً أو عينياً أو ما يعادلهما في سبيل الحصول عليه، سوا كان ذلك بواسطة الشراء أو الانتاج الداخلي. ففي حالة الشراء تحتسب التكلفة عن طريق احتساب كافة مصاريف الشراء وما يترتب عليها من نفقات ضرورية ولازمة، حتى يصبح الأصل ضمن ممتلكات الوحدة الاقتصادية. أما في حالة انتاج الأصل داخل المشروع فهنا تشمل تكلفة الأصل جميع النفقات الضرورية لانتاجه حتى يصبح جاهزاً للاستخدام. والمعيار الأساسي الذي يستخدم في مثل هذه الحالة هو ايجاد العلاقة السببية بين النفقة والأصل. بمعنى أنه ينبغي البحث في مدى ارتباط النفقة بالأصل الذي تنتجه الوحدة الاقتصادية.

إلا أنه وبالرغم من أهمية هذا المبدأ وما يتمتع به من موضوعية، لكنه يبقى قاصراً عن بيان حقيقة المركز المالي للوحدات الاقتصادية المختلفة التي تمتلك أصول متشابهة تم الحصول عليها في فترات محاسبية مختلفة. مما يستحيل معها عملية المقارنة في حالة بقاء قيم الأصول التاريخية دون تعديل، لاظهار أثر تغيرات الأسعار على هذه البيانات. وينطبق التحليل السابق على الوحدة المحاسبية الواحدة في اجراء المقارنات لفترات محاسبية مختلفة.

ويعود السبب في ذلك إلى حالة التضخم التي تتعرض لها اقتصاديات البلدان المختلفة عبر الزمن، مما يؤثر تأثيراً واضحاً على عناصر القوائم المالية الذي يؤدي إلى تضليل مستخدمي هذه القوائم.

---

(١) دونالدكيسو، جيري ويجانت : المحاسبة المتوسطة - الجزء الأول- دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية. الرياض، ١٩٨٨، ص٣٨٦.

ونظراً لعدم ملاءمة القوائم المالية على أساس مبدأ التكلفة التاريخية لمتطلبات لتقييم الدقيق، في ظل سيادة ظاهرة التضخم، فقد ظهرت آراء عديدة تنادي بتعديل القوائم لمالية على أساس طرق تختلف عن طريقة التكلفة التاريخية. ومن هذه الآراء التي اطلقها بعض المهتمين بهذا المجال الرأي الذي يدعو إلى استخدام التكلفة الحالية (تكلفة لاستبدال) التي يرى أصحابها أن يتم تحديد الدخل الناشيء عن الأنشطة الاعتيادية وفصله عن الدخل الناتج بفعل تغيرات الأسعار.

وبالرغم من رواج الرأي الأخير، إلا أنه قد وجهت إليه العديد من الانتقادات التي كانت جلها تنصب وتتركز على عدم موضوعية ودقة معيار تكلفة الاستبدال، نظراً لاستناده على التقديرات الشخصية في الغالب. لذلك ظهرت بعض المعالجات المحاسبية لمشكلة التغيرات في مستويات الأسعار باستخدام الأرقام القياسية التي أيدها الكثير من مفكري المحاسبة ونادوا على أثرها بإعداد قوائم مالية معدلة على أساس الأرقام القياسية لتكون ملحقة بالقوائم المالية المعدة بموجب مبدأ التكلفة التاريخية.

وعلى الرغم من الانتقادات التي واجهها مبدأ التكلفة التاريخية إلا أنه يوفر بمنهجه المستخدم في قياس عناصر الأصول والخصوم امكانية التحقق من البيانات المعبر عنها بموجب هذا المبدأ مما يحقق درجة كبيرة من الموضوعية التي تؤمن الثقة عند استخدام البيانات المحاسبية، كما أن استخدام مبدأ التكلفة التاريخية كمنهج للقياس المحاسبي يواكب عناصر الاطار الفكري للمحاسبة المالية.

إذا كانت المناقشة السابقة قد تركزت في جوهرها على الأصول طويلة الأجل (الثابتة)، إلا أن تلك المناقشة لا تقلل من أهمية دراسة أثر منهج مبدأ التكلفة التاريخية على الأصول قصيرة الأجل (المتداولة)، وتحديداً المخزون السلعي باعتباره أحد أهم عناصر الأصول المتداولة من حيث كبر حجمه بالمقارنة مع أي عنصر من هذه العناصر، بالإضافة إلى أن هذا العنصر يدخل في تحديد نتيجة الأعمال من ربح، أو خسارة في نهاية الفترة المحاسبية، كما أن خطأ تقييمه يقدم أرقاماً غير صحيحة لمجموع الأصول المتداولة وبالتالي لاجمالي الأصول، علماً أن أثر هذا الخطأ سوف ينسحب على حقوق الملكية. وهذا يعود إلى أن المخزون السلعي يدخل في تحديد رقم تكلفة البضاعة المباعة، وبطبيعة الحال إذا كان أحد عناصره غير صحيح فإن مجمل الربح وصافي الربح يكون بالتبيعة غير صحيح. وإذا أخذنا بعين الاعتبار أيضاً أن رقم المخزون السلعي آخر المدة هو رقم المخزون السلعي في أول المدة للفترة المحاسبية التالية، الذي يترك أثره

على أرصدة الحسابات ذات العلاقة بالمخزون السلعي، وهذا الأثر سوف ينسحب على حسابات الفترة التالية.

ان استخدام مبدأ التكلفة التاريخية في هذا المجال واضحاً عند اثبات ثمن شراء المخزون السلعي، وتقييم المتبقي منه في نهاية الفترة المحاسبية بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل. وفي ظل الظروف الاقتصادية الحالية التي تعصف بها ظاهرة التضخم فإن هذا الأساس لا يرقى إلى مستوى الواقع الاقتصادي، لأنه وان يبدو ظاهرياً منسجماً مع مبدأ التكلفة التاريخية والتحفظ ولكنه في واقع الحال متناقضاً معه، حيث يتجلى هذا التناقض حين يقيم المخزون بالتكلفة الأقل وهو لأسباب التضخم سعر التكلفة، مما يؤدي إلى تضخيم أرباح الفترة الجارية على حساب الفترة التالية إذ كانت المنشأة تتبع في تقييم هذا المخزون طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO) .

٣- مبدأ الموضوعية Objectivity :

يقصد بمبدأ الموضوعية : التأكد بأي وسيلة مادية من حدوث الواقعة المالية. وقد اعتبرت المستندات المحاسبية دليلاً مادياً كافياً لذلك، كبرهان مكتوب يؤيد حدوث الواقعة، ولذلك فالمحاسبة لا تعتد بالعمليات المالية ولا تسجل بالسجلات المحاسبية دون وجود توثيق مستندي يؤكد حدوث كل عملية على انفراد ، ويشمل التوثيق المستندي جميع عناصر الأصول والخصوم دون استثناء، كما يعزز ذلك الجرد الفعلي الذي تجريه الوحدات الاقتصادية في نهاية كل فترة مالية عند اعداد القوائم المالية، التي تعتبر بدونه غير مكتملة من الناحية القانونية وكشرط أساسي للاعتراف بها. وللاعتبارات السابقة تتميز البيانات المحاسبية كأحد مصادر البيانات التي تتمتع بالموثوقية.والميزة الأخيرة للمحاسبة أضفت صفة الموضوعية على بياناتها، ولذلك كثيراً ما يجعل مبدأ الموضوعية Objectivity مرادفاً لمبدأ التحقق Verrification . إذ لا يوجد اختلاف جوهري بين المبدئين، وهذا ناجم بطبيعة الحال عن ابتعاد المحاسبة في أكثر الأحيان عن التقدير والتنبؤ وعدم الاعتماد على الأحكام الشخصية، إلا في الحالات التي يكون فيها سند علمي ما يبررها بالحجج العلمية الملائمة "أما الموضوعية العلمية فنحن نعني بها إمكانية اللجوء إلى الوسائل أو الأساليب التي تساعد في تحديد القيمة الاقتصادية الحاضرة للثروة وما يطرأ عليها من تغيرات بشرط أن تستند هذه الوسائل والأساليب إلى الأساس العلمي. ولا مانع إطلاقاً، بل أنه من المستحب، أن نلجأ إلى التقدير إذا لزم الأمر

بشريطة أن يكون هذا التقدير أو التنبؤ مستنداً إلى الأسس العلمية أو ما يمكن تبريره إحصائياً أو بقوانين الاحتمالات. ولا مانع أيضاً من الالتجاء إلى الحكم الشخص بشرط أن يستند ذلك الحكم على الأسانيد والحجج العلمية الملائمة"[1].

٤- مبدأ تحقق الايراد :

من المعلوم أن ايرادات أي فترة محاسبية يتم مقابلتها بمصروفات نفس الفترة وفقاً لمبدأ مقابلة الايرادات بالمصروفات، فإذا كانت الإيرادات أكبر من المصروفات، فالنتيجة هنا تكون سالبة أي صافي خسارة. ومن الطبيعي إذا كانت النتيجة موجبة أن تؤدي إلى زيادة حقوق الملكية بمقدار صافي الربح المحقق. أما إذا كانت النتيجة سالبة، فإنها تؤدي إلى نقص حقوق الملكية بمقدار صافي خسارة الفترة.

ولأجل تحديد هذه الآلية يستوجب بيان النظرة المحاسبية عن تحقق الإيراد باعتباره المفهوم الركيزة في مبدأ التحقق. والإيراد كمفهوم مجرد بالفكر المحاسبي يعني إجمالي التدفقات الداخلية للوحدة الاقتصادية نتيجة بيع السلع أو تقديم الخدمات، والتي تؤدي إلى زيادة في إجمالي أصولها أو تؤدي إلى نقص في إجمالي الخصوم أو كليهما معاً.

ووفقاً لمبدأ التحقق المتعلق بالإيراد فلا بد من وجود واقعة أو حدث يمكن الاعتماد عليه كقرينة أو معيار لتحقق أو اكتساب الإيراد وذلك ليكون بالإمكان الاعتراف بهذا الإيراد دفترياً. ومع اختلاف وجهات نظر المحاسبين حول معايير تحقق الإيراد ، إلا أن الرأي الأرجح هو أن الإيراد من بيع البضاعة أو الخدمة، يتحقق بمجرد بيع البضاعة وتسليمها للعميل. والرأي الأخير يعتبر قاعدة أساسية لتحقق الإيراد ، وهي في الواقع القاعدة المطبقة في الحياة العملية، التي يستند عليها المحاسبون والذي يتم سواء كانت طريقة البيع نقداً أو على الحساب وسواء كان البيع بموجب الطريقة الأخيرة معززاً بورقة تجارية أو على الثقة (ذمم).

وبالإضافة إلى تحقق الإيراد بموجب بيع البضاعة أو الخدمة، توجد حالات أخرى يعتبر فيها الإيراد متحققاً منها :

أ- تحقق الإيراد بعد البيع.

---

(١) د. عبد الحي مرعي، د. محمد سمير الصبان : التطور المحاسبي والمشاكل المحاسبية المعاصرة، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٨٨، ص٢٢-٢٣.

ب- تحقق الإيراد عند الانتهاء من الانتاج.
ج- تحقق الإيراد أثناء عملية الإنتاج.
د- تحقق الإيراد عند الانتهاء من النشاط الاقتصادي الرئيسي لعملية الإنتاج.

أ- تحقق الإيراد بعد البيع :

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

أما البيع الإيجاري فهو عبارة عن اتفاق بين البائع والمشتري على صفقة معينة لا تنتقل بموجبها ملكية البضاعة إلى المشتري بمجرد إتمام الصفقة وإنما فقط في حالة تسديد القسط الأخير من الصفقة، ويفهم من ذلك بأن البضاعة تسلم إلى المشتري حال إتمام صفقة البيع المبرمة بين طرفي الاتفاق إلا أن ملكية البضاعة تبقى للبائع لحين تسديد المشتري آخر قسط من أقساط الصفقة المتفق عليها، وبموجب هذا النوع من البيع يحق للبائع استرداد البضاعة دون قيامه بأي إجراءات قضائية، وحين استرداد البائع للبضاعة يحق له التصرف بها دون أن يكون للمشتري أي حق في المطالبة بأي قسط دفعه قبل استرداد البضاعة.

ب- تحقق الإيراد عند الانتهاء من الإنتاج :

في حالات معينة يجوز اعتبار الإيراد محققاً بمجرد الانتهاء من الانتاج وخصوصاً عندما يكون بالإمكان تقدير ثمن بيع السلعة بشكل موضوعي. وقد أيدت هذه القاعدة التوصيات الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA والتي جاء فيها: "يجوز في أحوال استثنائية إثبات قيمة المخزون السلعي بسعر أعلى من ثمن تكلفته. فإذا كان المخزون مثلاً مكوناً من معادن ثمينة ذات قيمة نقدية ثابتة، وكان توزيعها يتطلب

نفقات بيعية كبيرة، فإنه يجوز إثبات قيمة هذا المخزون بقيمته النقدية المرتفعة. ويجب أن يكون الأساس المستخدم في تبرير هذه القاعدة مستنداً إلى :

أ- عدم إمكان تحديد ثمن تكلفة المخزون بدرجة معقولة من الدقة.

ب- إمكان تسويق المخزون بالأسعار المحددة له في السوق في فترة قصيرة.

من النص السابق يمكن تطبيق مبدأ تحقق الإيراد بعد الانتهاء من الإنتاج إذا توفرت الشروط التالية :

١- أمكانية احتساب تكلفة الانتاج بدرجة عالية من الدقة.

٢- إمكانية احتساب سعر البيع بشكل موضوعي.

٣- عندما يكون المنتج نمطياً.

٤- عند توفر سوق منتظمة ومؤكدة للمنتج.

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

ج- تحقق الإيراد أثناء عملية الإنتاج :

من المعلوم أن الدورة الإنتاجية تختلف من صناعة إلى أخرى، وذلك حسب طبيعة المنتج، إذ هناك صناعات تستغرق دورتها الإنتاجية فترة تقل عن الفترة المحاسبية الواحدة، بينما في أنواع أخرى تكون دورتها الإنتاجية أطول من الفترة المحاسبية الواحدة، أي أن دورة الإنتاج تستغرق عدداً من الفترات المحاسبية، ولذلك فإن الصناعات من النوع الأول لا تتميز بأي مشاكل محاسبية من حيث توزيع التكاليف والإيرادات على الفترات المحاسبية. إلا أن الحال يختلف في الصناعات التي تستغرق دورتها الانتاجية أكثر من دورة محاسبية واحدة، وخصوصاً في الحالات التي يتحقق فيها الإيراد بالتدريج وحسب مراحل الإنتاج وفق مستوى الإنجاز، كما هو الحال في عقود الإنشاءات طويلة الأجل Long Term Contracts- ، وهي العقود التي يتم تنفيذها على مدار فترات محاسبية نظراً لعدم تزامن استنفاذ نفقاته وتحقق إيراداته خلال الفترة المحاسبية نفسها، كما أنه يكون عادة أكثر جسامة سواء من زاوية النفقات، أم من زاوية الإيرادات مما جعل الجمعيات المحاسبية في معظم البلدان تضع معايير محاسبية خاصة به. وهنا تتم المحاسبة عن عقود

الإنشاءات طويلة الأجل بموجب طريقتين رئيسيتين هما [1]: طريقة العقد المنجز أو المنتهي Completed- Contract Method وطريقة نسبة الإتمام أو نسبة الإنجاز Percentage of Completion Method . ومع أن المبادىء المحاسبية المتعارف عليها تترك المقاول حراً في اختيار أيهما، إلا أن لجنة المبادىء المحاسبية الأمريكية أصدرت عام ١٩٨١ بياناً محاسبياً يرجح طريقة نسبة الإتمام وبموجب هذه الطريقة يخصص ايراد العقد على الفترات المحاسبية التي تشهد تنفيذه وذلك بنسب يتلاءم مع قيمة العمل المنجز خلال كل فترة. وعلى هذا الأساس يتم على مدار الفترات المحاسبية الاعتراف بجزء من نفقات العقد وايراداته وأرباحه بموجب نسبة إتمامه تتخذ صورة نسبة مئوية يتم تحديدها بموجب أسس محاسبية متعارف عليها.

والميزة الرئيسية لهذه الطريقة أنها تتمشى مع متطلبات أساس الاستحقاق في المحاسبة وكذلك مع متطلبات مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات، إذ بموجبها يتم الاعتراف بالإيراد المحقق من العقد عن الأعمال المنجزة والمعتمدة خلال الفترة المحاسبية ومن ثم تحميل هذا الايراد بنفقات العقد التي تم استنفاذها، لكن عيبها الأساسي هو أن الأرباح التي تخصص بموجبها للفترات المحاسبية التي ينفذ خلالها العقد لا تكون باتة أو مؤكدة بل تكون عرضة لمخاطر عدم التحقق بسبب تغيرات محتملة قد تحدث في المستقبل في نفقات العقد، أو بسبب احتمال عجز العميل عن تسديد كامل التزاماته تجاه المقاول.

د- تحقق الإيراد عند الانتهاء من النشاط الاقتصادي لعملية الإنتاج :

"يقصد بهذا المعيار أن الإيراد يتحقق ويسجل في الوقت الذي يتم فيه انجاز النشاط الاقتصادي الأكبر متى أمكن قياس هذا النشاط والتحقق منه دون تحيز. ويتفق هذا الرأي مع وجهة نظر الاقتصاديين التي ترى أن القيمة المضافة بواسطة المشروع (والتي تسجل باعتبارها صافي الربح) تصاحب العملية الكاملة للإنتاج والتي تتضمن : التخطيط، الإنتاج، تقديم السلع أو الخدمات إلى العملاء، تحصيل ثمن البيع نقداً.

وبسبب تلازم القيمة المضافة لكل عملية من هذه العمليات على مر الزمن، فإنه يكون من الصعب تخصيص القيمة المضافة على العمليات المختلفة غير أنه ينبغي أن

---

(١) د. محمد مطر، د. عبد الكريم زواتي، د. محمد مجيد سليم : المحاسبة المتوسطة، دار حنين، عمان، ١٩٩٤، ص١٧-١٨.

يقوم المشروع بتسجيل القيمة المضافة في نقطة زمينة معينة. ويقضي أحد المفاهيم الذي يطلق عليه "مفهوم الحدث الرئيسي" Critical Event بأن الوقت المناسب لإثبات الإيراد هو الوقت الذي يتخذ فيه القرار الرئيسي أو عند انجاز الجزء الأكبر في عملية الانتاج. ويمكن أن يكون هذا الوقت هو لحظة توقيع العقد، أو لحظة تقديم الخدمات أو لحظة تحصيل النقدية"[1].

إن قاعدة تحقق الإيراد عند الانتهاء من نشاط الاقتصاد الرئيسي لعملية الإنتاج يمكن تطبيقها في الحالات التالية [2]:

- عندما يكون الإنتاج بناءً على طلبات العملاء وسعر البيع محدد مسبقاً وتكلفة الإنتاج يمكن تحديدها أيضاً.
- عندما يكون سعر البيع محدداً تنافسياً في سوق التنافس الكامل ويمكن تصريف كامل الإنتاج في وقت قصير ودون تخفيض سعر البيع.

٥- مبدأ مقابلة الايرادات بالنفقات :

أدى الاعتراف بفرض الاستمرار المحاسبي إلى ضرورة اشتقاق مبدأ محاسبياً ينسجم وروح هذا الفرض، فما كان إلا وأن تم تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات، الذي يتم على أساسه تحديد إيرادات كل فترة محاسبية لتحمل بالنفقات التي تكبدتها لتحقيق تلك الإيرادات، على أن يجري الفصل بين ايرادات ونفقات الفترات المحاسبية المختلفة من دون النظر لتاريخ دفع النفقة أو استلام الإيراد، تطبيقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي.

وقد سعى الفكر المحاسبي إلى خلق ترابط مقبول إلى حد ما بين إيرادات ونفقات كل فترة محاسبية من خلال إيجاد علاقة سببية مقبولة بين طرفيها (الإيرادات والنفقات)، فكانت هذه العلاقة : هو أن النفقات التي تؤدي إلى خدمات فورية يجب تحميلها (حسمها) للإيرادات التي حققتها أو كانت سبباً في تحقيقها، على أن يجري تطبيق هذه العلاقة بعيداً عن تاريخ دفع النفقة أو استلام الإيراد المتحقق، من خلال الفصل الكامل لكل منهما عن الفترات المحاسبية.

---

(١) خيرت ضيف : مذكرات في تطور الفكر المحاسبي، بيروت، ١٩٨٢، ص٨٢.

(٢) د. محمد رضوان حنان : نظرية المحاسبة، مصدر سابق، ص٢٠١.

وقد استخدم المحاسبون بعض الأدوات المحاسبية كهدف ونتيجة لتطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات فكانت حسابات النتيجة أو قائمة الدخل هذه الأداة المحاسبية التي من خلالها تستطيع الوحدة الاقتصادية بيان إيرادات ونفقات كل فترة محاسبية لتحديد نتيجة عملها من ربح أو خسارة.

وتجدر الإشارة هنا أن استخدام الأداة المحاسبية لتحقيق المبدأ السابق يجري في الواقع العملي على مرحلتين أو مرحلة واحدة. فإذا تم على مرحلتين فإن الأداة المستخدمة لهذا الغرض تسمى بقوائم النتيجة (حسابات النتيجة)، والتي تتكون من حسابين أو أكثر حسب طبيعة نشاط الوحدة الاقتصادية، إذ في الوحدات الاقتصادية التي تمارس نشاطاً تجارياً تكون حسابات النتيجة متمثلة بحساب المتاجرة، وحساب الأرباح والخسائر. أما إذا كانت طبيعة نشاطها صناعياً فتتكون هذه الحسابات من : حساب التشغيل وحساب المتاجرة، وحساب الأرباح والخسائر، لكن نتيجة عدم الفصل الواضح بين أنواع الإيرادات والمصروفات التي تعبر عنها حسابات النتيجة، وبالتالي يكون من الصعب إيجاد ارتباطات بين مكونات عناصر هذه الحسابات. فقد تم الاستعاضة عن هذا النوع من الحسابات بالأداة التي تحقق نفس نتائجها، وذلك باستخدام قائمة الدخل التي تبين نتيجة العمل على مرحلة واحدة من دون تجزئة الحسابات، مع تحقيق مبدأ مقابلة الايرادات بالنفقات.

"وطبقاً للنموذج المحاسبي المعاصر يتم تحديد الدخل على أساس مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، إذ أن اهتمام مستخدمي القوائم المالية لا يقتصر على مقدار الدخل الذي تحققه المنشأة خلال فترة معينة وإنما يمتد إلى ضرورة معرفة مصادر تلك الدخول ومكوناتها والأحداث والعمليات والظروف التي أدت إلى تحقيقها، ومثل هذه المعلومات التحليلية التي يمكن تطبيقها عن طريق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات تعتبر من الأهمية بمكان إذ أنها تساعد كثيراً على تكوين التوقعات عن المستقبل وعلاقته بالماضي. ولقد كانت نشأة هذا المبدأ وليدة الحاجة إلى حل المشاكل المتعددة التي تقابلنا في مجال تحديد وقياس عناصر المصروفات. وطبقاً لمبدأ المقابلة تمثل المصروفات تكاليف الحصول على إيرادات الفترة المحاسبية الحالية، وبناء عليه فإن العلاقة السببية هذه تصبح الأساس العام الذي يمكن به مواجهة معظم مشاكل القياس

لدوري لعناصر المصروفات"[1].

مما تقدم يتضح أن مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات يتطلب تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق كما أشرنا سابقاً، وهذا الأساس يقوم على فكرة أن القوائم المالية التي تخص فترة مالية معينة يجب أن تشمل كافة النفقات المتعلقة بتلك الفترة بصرف النظر عما إذا كانت دفعت أم لم تدفع، وكذلك بالنسبة للإيرادات والتي يجب أن تشمل جميع الإيرادات المكتسبة خلال الفترة سواء حصلت أم لم تحصل.

لقد أشرنا إلى أن تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات على أساس الاستحقاق يحدث من خلال قائمة الدخل. فيما إذا كانت هذه القائمة هي الأداة المعتمدة لتحقيق هذا لمبدأ، حيث تعد هذه القائمة في الحياة العملية بصيغتين هما :

١- قائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة.

٢- قائمة الدخل ذات المراحل.

قائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة :

تعد قائمة الدخل وفق هذا النموذج من جزءين : الجزء الأول يشمل كافة إيرادات الفترة، أما الثاني فيشمل جميع المصروفات لنفس الفترة المحاسبية التي شملت الإيرادات.

إن قائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة رغم تميزها بالبساطة وعدم التعقيد، إلا أنه يعاب عليها عدم التفرقة بين الإيرادات الناجمة عن النشاط الاعتيادي عن الإيرادات الأخرى. ونفس الملاحظة تنطبق على المصروفات. ولذلك غالباً ما يستعاض عن هذا النموذج بقائمة الدخل ذات المراحل المتعددة.

قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة :

يقوم هذا النموذج على أساس إعطاء صورة تفصيلية عن الإيرادات والمصروفات لتوضيح العلاقة بين البيانات المكونة للعنصرين السابقين، وبيان تأثيرهما على نتيجة الأعمال النهائية من ربح أو خسارة، وفق المعيارين التاليين[2]:

---

(١) د. عباس مهدي الشيرازي : نظرية المحاسبة، مصدر سابق، ص٢٨٠.

(٢) دونالد كيسو، جيري ويجانت : مصدر سابق، ص٢١٨.

١- التفرقة بين الدخل الناتج عن النشاط الاقتصادي الرئيس للمنشأة، وبين الدخل الناتج عن أنشطة عرضية أو ثانوية، بحيث يمكن إعطاء أهمية خاصة لدراسة ربحية المنشأة الناتجة عن النشاط الأساسي لها وتحليل هذه الربحية.
٢- التفرقة بين المصروفات الخاصة بالأنشطة الأساسية للمنشأة وبين المصروفات العرضية الناتجة عن ظروف أو سياسة مالية معينة للمنشأة، بالإضافة إلى تصنيف هذه المصروفات حسب الوظائف النوعية بالمنشأة. ففي المنشأة الصناعية مثلاً. نقسم المصروفات إلى : تكاليف صناعية، وتكاليف تسويقية، وتكاليف إدارية... وهكذا. وبالشكل الذي يسهل تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.

فضلاً عما تقدم، فإن قائمة الدخل المعدة على مراحل سوف تفصح عن بيانات أخرى مثل "إجمالي الدخل" الذي يمثل الفرق بين صافي المبيعات وبين تكلفة البضاعة، وكذلك "صافي الدخل الناتج عن التشغيل العادي للمنشأة وهو عبارة عن الفرق بين "إجمالي الدخل" وإجمالي مصروفات التشغيل كما تفصح أيضاً عن البنود الاستثنائية أو البنود الأخرى.

٦- مبدأ الأهمية النسبية :

لقد كان من نتائج فرض الاستمرار اشتقاق مبدأ الدورية الذي يعني استمرار المشروع في ممارسة نشاطه دون النظر للعمر الطبيعي للمالكين، لحين تحقيق أهدافه وخططه. كما كان من نتائجه اشتقاق مبدأ محاسبياً ثانياً، وهو مبدأ الأهمية النسبية. والذي يعني إيلاء أكبر أهمية للعناصر المهمة التي تكون ذات تأثير أكبر من غيرها على القوائم المالية المختلفة. ولكن من الناحية النظرية يجب معالجة جميع العناصر كبيرة كانت أهميتها الاقتصادية أم صغيرة بنفس الطريقة. إلا أنه في الحياة العملية كثيراً ما يهمل تطبيق قاعدة الأهمية الشاملة لجميع العناصر، وخصوصاً إذا كانت العملية بقيم صغيرة نسبياً. فمثلاً ماكنة تمثل تكلفتها مبلغاً كبيراً تعتبر ذات أهمية نسبية كبيرة. ولكن تكلفة بعض الأدوات الكتابية مثل الثاقبة تكون ذات تكلفة منخفضة بالمقارنة لتكلفة الماكنة بالإضافة إلى أن الأهمية النسبية للثاقبة لا تقارن بأهمية الماكنة من حيث فائدتها للوحدة الاقتصادية ولذلك لا يتم تخصيص تكلفة مثل هذه الأدوات على الفترات المحاسبية، وإنما تعتبر مصروفات إيراديّة تحمل على إيرادات الفترة التي اشتريت فيها.

يرتبط هذا المبدأ ارتباطاً وثيقاً بمبدأ الإفصاح التام، الذي يشترط الإفصاح الكامل عن بيانات العمليات المالية التي تؤثر على نتيجة أعمال الوحدة الاقتصادية ومركزها المالي، وبغض النظر عن القيمة الاقتصادية لهذه العملية وفي التطبيقات العملية للمهنة، تتم الاسترشاد بمبدأ الأهمية النسبية وتحديداً عندما تتم عملية الدمج بين بعض البيانات المالية ذات العلاقة وعرضها بالقوائم المالية تحت حساب أحد العنصرين المندمجين كما هو الحال عند دمج مجموعة من المصروفات صغيرة الحجم تحت حساب المصروفات النثرية.

إن الفهم السابق لمبدأ الأهمية النسبة يدل على خضوع بعض الإجراءات المحاسبية لمحاكمة المحاسب ورأيه الشخصي في تطبيق النسبية على بعض العناصر المحاسبية، مما يؤكد هذا الرأي البيان رقم (٤) الصادر في عام ١٩٧٠ عن مجلس المبادىء المحاسبية التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين "AICPA" والذي يوضح مفهوم الأهمية النسبية حيث جاء فيه "التقرير المالي فقط عن معلومات مهمة أو جوهرية لدرجة أنها تؤثر على التقديرات أو القدرات". ومن دراسة متأنية لهذا البيان يلاحظ التالي :

١- لم يقدم تعريفاً شاملاً وافياً عن الأهمية النسبية من حيث تحديد العناصر المحاسبية التي تخضع لتطبيقات هذا المبدأ، ومتى تعتبر المعلومات مهمة أو جوهرية.

٢- يتضح أن البيان رقم (٤) ترك الخيار للمحاسب أو مراقب الحسابات لتحديد أهمية استخدام هذا المبدأ مستندين في إجراءاتهم على اخلاقيات المهنة ودرجة معرفتهم العلمية وخبرتهم العملية.

"على أنه ثمة حقيقة ترتبط بهذا المبدأ وهي أن الظروف المحيطة بالحدث الاقتصادي والرأي الشخصي للمحاسب أو مراقب الحسابات يلعبان دوراً هاماً في تحديد اطار الأهمية النسبية وتتجلى في تطبيق الأهمية النسبية المعرفة العلمية والخبرة العملية في نفس الوقت"[١].

ومن دراسة لهذا المبدأ سوف نجد أن المعايير المستخدمة في تطبيقاته العملية، هي المعايير الأربع التالية :

١- حجم العنصر النسبي قياساً بالعناصر المماثلة الأخرى وذلك من حيث حجم قيمته الاقتصادية.

---

(١) د. حسين القاضي : مصدر سابق، ص٣٩٢.

٢- طبيعة العنصر وإمكانية تغيرها. مثل تحويل بعض المصروفات الرأسمالية إلى إيرادية أو العكس.
٣- مدى تأثير العنصر على قرار مستثمر المعلومات.
٤- تأثير العنصر على سلوك مستثمر المعلومات من خلال الظروف المحيطة به من فترة إلى أخرى.

ويعتبر المعيار الأول أكثر المعايير شيوعاً بين المحاسبين حيث غالباً ما يجري تطبيقه في الحياة العملية على أن لا يفهم بأن هناك معدلاً معياراً موحداً يحدد استخداماته كأن نقول أن يكون الوزن النسبي للعنصر ١٪ أو ٥٪ لأجل تطبيق مفهوم الأهمية النسبية وإنما ترك تطبيقه للمحاسب حسب طبيعة العنصر، وحجم أعمال الوحدة الاقتصادية، وحجم العنصر بالنسبة للعناصر المماثلة الأخرى. لكن المحاسبين بدأوا في العصر الحاضر يولون اهتمامهم بمعيار التغير النسبي Relative Change الحادث في حجم البند كأساس لتقييم الأهمية النسبية

٧- مبدأ الإفصاح :

بمقتضى هذا المبدأ أصبح لا ينظر إلى القوائم المالية على أنها هدف تسعى الوحدة المحاسبية إلى تحقيقه بمجرد إعدادها وإنما لمساعدة بعض الأطراف لاتخاذ القرارات المختلفة، بالإضافة لتوفير عنصر المراقبة على نشاط المشروع من قبل المالكين وخصوصاً في الشركات المساهمة مما استوجب أن تكون البيانات والمعلومات المعبر عنها بالقوائم المالية واضحة وكافية ومفهومه لكل الأطراف التي تسعى للاستفادة منها.

وعلى ضوء ما تقدم يرى "شوتزمان" أن الغرض من إعداد القوائم المالية يتلخص في الآتي :

"عبارة عن وسيلة اتصال ودية مع المستثمرين وكتيب به معلومات تهم الموظفين، وبمثابة (كتالوج) لمنتجات الشركة، ومعلومات اقتصادية مفيدة للصحافة المهتمة بشؤون الأعمال، وأداة لتقوية الروابط بين المشروع والمجتمع الذي يعيش فيه، وكتاب يصلح للدراسة في فصول المحاسبة والإدارة، ووسيلة لاكتساب ثقة العملاء والموردين، ودليل سنوي لرجال المبيعات"[1].

---

(1) Schutzman, J. " The Annual Report and the Financial Executive". Financial Executive, December, 1963. p.35.

أما "مارتمر فوكس" فإنه يرى أن أغراض القوائم المالية تكمن في : "إعطاء الإدارة لفرصة لتمد ملاك المشروع بمعلومات تفصيلية عما تقوم به نيابة عنهم وهذا ما يساعد على خلق روح من التفاهم بين الإدارة والملاك وعلى إظهار حسن نوايا الإدارة وما تبذله من مجهود ومن ثم يعطي جواً من الثقة يمكن الإدارة من أن تؤدي واجبها بطريقة مرنة فيها روح المبادرة"[1].

ومن وجهات النظر السابقة نستطيع أن نحدد أغراض القوائم المالية بالآتي:

١- تعتبر القوائم المالية وسيلة مهمة من وسائل الاتصال بين الوحدة الاقتصادية والأطراف الخارجية.

٢- إن القوائم المالية تعتبر مصدراً من المصادر المهمة للمعلومات التي يستند عليها مالكو المشروع لمعرفة ما تقوم به الإدارة من أعمال نيابة عنهم.

٣- إن القوائم المالية مصدر للمعلومات تستند عليها الإدارة في تسيير أعمالها.

٤- إن القوائم المالية من المصادر الرئيسية التي يستفيد من بياناتها الموظفون والعملاء ورجال الأعمال والمستثمرون وغيرهم.

ونظراً لأهمية البيانات المحاسبية وبالاستناد لأهداف القوائم المالية وأغراضها أصبح لزاماً اشتقاق مبدأ يتلاءم مع كل ذلك فكان مبدأ الإفصاح والذي أصبح بمقتضاه ضرورة شمول التقارير المالية على جميع المعلومات مع توفير الوضوح المناسب فيها.

ولأجل تحقيق مبدأ الإفصاح في القوائم المالية لا بد من توفر بعض الخواص في المعلومات التي تعبر عنها. ومن هذه الخواص ما يأتي[2]:

١- الشمول : تشير هذه الخاصية إلى شمولية البيانات على المعلومات التي توفر الإجابة عن كل علامات الاستفهام التي يستطيع أن يعرفها مستخدم هذه المعلومات من خلال بيانات القوائم المالية.

٢- الدقة : من أهم خصائص المعلومات الجيدة، درجة دقتها في تصوير ووصف الحالة موضوع البحث. بمعنى خلو البيانات التي تتولد عن نظام المعلومات المحاسبي من الخطأ بقدر الإمكان.

---

(1) Martimer J. Fox. "The Annual Report. An Objective Appraisal". Financial Executive. January. 1965. p. 39.

(٢) د. وليد ناجي الحيالي: المدخل في المحاسبة الإدارية، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس، ١٩٩١، ص٢٣-٢٤.

٣- الملاءمة : يقصد بالملاءمة مدى مطابقة المعلومات المتوفرة لاحتياجات متخذ القرار وذلك لأن المعلومات التي يحتاج إليها متخذ القرار في وقت من الأوقات قد لا تكون ملائمة في وقت آخر. وتشير هذه الخاصية إلى المنفعة النسبية للبيانات التي تتولد عن نظام المعلومات بما فيها نظام المعلومات المحاسبي.

٤- الوضوح : يقصد بالوضوح خلو البيانات من الغموض بحيث يسهل فهمها بيسر لتحقيق الفائدة منها بمعنى أن البيانات والمعلومات المعبر عنها بالقوائم المالية، يجب أن تكون بسيطة وواضحة وخالية من التعقيد.

٥- الموضوعية : المقصود بموضوعية البيانات والمعلومات هو قابليتها للتعبير عن الحقائق بدون تحريف وبعيداً عن التحيز الشخصي. وبذلك يجب أن تكون البيانات المحاسبية دليلاً موضوعياً بعيداً عن التحيز الشخصي القصد منه إظهار الأحداث والحقائق كما هي بالواقع الفعلي.

٦- القياس الكمي : هناك بعض المعلومات التي لا يمكن قياس قيمتها على الرغم من أهميتها في تحقيق الوضوح التام والتي يطلق عليها "المعلومات الوصفية" بينما معظم المعلومات المحاسبية هي معلومات كميّة من خلال استخدام وحدة النقد المستخدمة في كل بلد.

إن القياس الكمي المشار إليه قد شمل المعلومة التي يمكن التعبير عنها بوحدة القياس النقدي إلا أنه وكما أشرنا في خاصية القياس الكمي هناك بعض المعلومات التي تكون ذات فائدة كبيرة لمستخدمي القوائم المالية، كما توفر الإفصاح التام فيما لو تم التعبير عنها بالقوائم المالية بالرغم من عدم إمكانية إخضاعها للقياس الكمي لذلك يتطلب استخدام الأسلوب الوصفي في التعبير عن هذه المعلومة عبر عمل مذكرات ملحقة بالقوائم المالية أو مرفقة بها تبين بعض الملاحظات عن المعلومات الضرورية والمهمة لاستكمال استخدامات القوائم، ولتوضيح بعض ما ورد فيها من معلومات تحقيقاً لمبدأ الإفصاح التام. وقد تشمل هذه الملاحظات كل أو بعض البنود التالية :

١- أسس قياس وتقويم بعض عناصر القوائم المالية مثل طريقة احتساب أقساط استهلاك الأصول طويلة الأجل، طريقة توزيع تكاليف الأصول غير الملموسة، طريقة تقييم المخزون السلعي، طريقة معالجة مصروفات البحث والتطوير، طريقة تقييم الاستثمارات طويلة الأجل وغيرها.

٢- المعلومات الإضافية عن احتمالات وقوع بعض الأحداث المستقبلية والتي يصعب

تقييم تأثيرها القاطع على المركز المالي، مع تطبيق مبدأ التحفظ كلما أمكن ذلك.
٣- المعلومات المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية التي قد تنشأ على الوحدة الاقتصادية نتيجة بعض التزاماتها حيال الغير، والتي تحد من قدرتها على استخدام بعض أصولها، مثل المسؤولية الناجمة عن الاقتراض طويل الأجل برهن بعض الأصول.
٤- المعلومات المتعلقة بالأحداث التي حصلت بعد تاريخ الميزانية وقبل إصدار القوائم المالية.

وبغرض عرض المعلومات الوصفية بالقوائم المالية عموماً والميزانية خاصة يتم اتباع بعض الطرق منها :

- الإيضاحات بين قوسين.
- الملاحظات الإيضاحية.

لإعطاء صورة أكثر عمقاً في تطبيق بعض الإجراءات المحاسبية المتعلقة بعرض المعلومات الوصفية المبينة بالقوائم المالية والمشار إليها أعلاه نرى ضرورة توضيح هذه الفقرات بشيء من التفصيل.

الإيضاحات بين القوسين :

لإيضاح بعض العناصر التي تحويها القوائم المالية يتم استخدام معلومات إضافية تحصر بين قوسين أمام العنصر الذي يحتاج إلى ايضاح إضافي قد يزيل غموضاً أو يعطي تفصيلاً أكبر، أو لتركيز انتباه مستخدمي القوائم المالية لأهمية بعض العناصر، مثال ذلك عندما ترغب المنشأة إلى لفت انتباه مستخدمي القوائم المالية إلى القيمة السوقية للاستثمارات قصيرة الأجل بالميزانية.

ويتصف هذا الأسلوب بالبساطة والوضوح في عرض وتوصيل المعلومات لقارىء القوائم المالية بحيث يؤدي إلى انسجام أو تحقيق مبدأ الإفصاح التام عن المعلومات التي يصعب التعبير عنها كمياً.

الملاحظات :

في بعض الأحيان ولأسباب معينة، لا يستطيع المحاسب عرض إيضاحات معينة قد يرى أنها ضرورية ومهمة ولا بد من التعبير عنها بالقوائم المالية. وللتغلب على هذه الصعوبة يتم استخدام الملاحظة كوسيلة لتحقيق هذا الغرض. وتستخدم الملاحظة أيضاً في

الحالات التي تتطلب إزالة بعض الغموض عن عنصر أو بعض عناصر القوائم المالية.

وبالإضافة إلى الإجراءين السابقين والمتعلقين في تحقيق الإفصاح عن المعلومات والبيانات المحاسبية يتم استخدام الجداول المساعدة، وأسلوب البنود المقابلة، حيث أن الجداول المساعدة تستخدم للتأكيد عن أهمية بعض عناصر القوائم المالية من حيث الكيف والكم عن بقية العناصر الأخرى التي ترى الوحدة الاقتصادية إعطاء تفاصيل أكبر عنها مما هي معروضة بالقوائم، سواء كان ذلك بقائمة الدخل أو في الميزانية.

أما البنود المقابلة فتستخدم لايضاح العلاقة بين عناصر الميزانية، كما هو الحال عند مقابلة المدينين "بحساب مخصص الديون المشكوك فيها، أو مقابلة المخزون السلعي "بحساب مخصص هبوط أسعار البضائع". والهدف من ذلك تسهيل مهمة مستخدمي القوائم المالية للتعرف على القيمة الحقيقية لكل عنصر من عناصر القوائم المالية، بالإضافة إلى ذلك فإن البنود المقابلة كثيراً ما تستخدم لأغراض التحليل المالي.

٨- مبدأ الثبات أو الاتساق :

يقوم هذا المبدأ على أساس أن الإجراءات والطرق والمبادىء والسياسات المحاسبية التي يتم اختيارها من بين عدة إجراءات وطرق ومبادىء بديلة، يجب أن يتم اتباعها بصورة ثابتة ومنتظمة من فترة إلى فترة محاسبية أخرى. لذلك فإن مبدأ الثبات أو الاتساق يتضمن :

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

٢- تطبيق نفس المبادىء والسياسات والمفاهيم والطرق والإجراءات لكل عنصر من عناصر القوائم المالية للمشروع خلال الفترات المحاسبية المختلفة.

إن الاتساق في تطبيق المبادىء والسياسات والطرق والإجراءات عبر الزمن ومن فترة إلى فترة محاسبية أخرى، سوف يتيح من دون أدنى شك إمكانية المقارنة بين القوائم المالية المعدة خلال هذه الفترات بما يخدم مستخدميها. وبذلك تتيح خاصية الاتساق إجراء المقارنات المختلفة على عناصر القوائم المالية، مما يكشف التغيرات التي تطرأ عليها واتجاهات هذه التغيرات ومقدار أثرها على القوائم المالية.

"إن الاتساق في تطبيق المبادىء المحاسبية والطرق المحاسبية والسياسات المحاسبية ضروري جداً قبل استخدام القوائم المالية لأغراض التحليل المالي (وخاصة عند

إجراء المقارنات) كما أن الثبات في استخدام تلك المبادىء والسياسات والطرق يؤدي إلى صدق دلالة القوائم المالية إذ أن تغييير تلك الأسس من عام إلى آخر يفقد تلك القوائم دلالتها وقد يكون مضللاً للطائفة التي تستخدمها. ومن هنا فقد ألزمت بعض التشريعات مدقق الحسابات أن يشير في تقريره إلى مدى الاتساق في استخدام المبادىء المحاسبية وتطبيقها أو الطرق المحاسبية من فترة إلى أخرى، أن هذا الإلتزام هو أحد معايير التدقيق المتعارف عليها"[1].

إلا أن الثبات لا يعني عدم إمكانية تغيير بعض المبادىء والإجراءات المحاسبية في حالة توفر سبب أو أكثر يدعو إلى التغييير، ولكن عند وجود ما يبرر الإجراء الأخير فإنه يلزم الإشارة إليه في القوائم المالية وبيان الأسباب التي دعت إليه على شكل ملاحظات ترفق بالقوائم المالية، توافقاً مع مبدأ الإفصاح التام.

وقد أيدّ مجلس المبادىء المحاسبية FASB هذا الإجراء بموجب الرأي المرقم (٢٠) حيث أشار فيه إلى إمكانية إجراء التغييرات في المبادىء والطرق والإجراءات المحاسبية حين توفر المبررات القوية والمقنعة لإجراء هذه التغيرات على أن تتم الإشارة إلى عملية التغيير بالقوائم المالية على شكل ملاحظة مع بيان الأسباب التي دفعت الوحدة الاقتصادية للقيام به.

٩- مبدأ التحفظ :

بمقتضى هذا المبدأ فإن بعض عناصر القوائم المالية التي تحتاج إلى بعض التقديرات وخصوصاً العناصر التي يدخل فيها التخمين الشخصي، يجب أن يراعي فيها جانب التحفظ، والابتعاد عن المبالغة الناجمة عن التفاؤل في معالجة بعض الأمور المحاسبية.

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

---

(١) د. صادق الحسني : التحليل المالي والمحاسبي، مطابع المؤسسة الصحفية الأردنية، عمان ١٩٩٤، ص٣٣.

ونرى بأن منحى اتباع مبدأ التحفظ الذي سلكه مفكرو المحاسبة كان دافعه تحقيق الموضوعية في عملية القياس في الفترة الزمنية التي كان فيها الاتجاه العام لاقتصاديات أغلب بلدان العالم هو الانتعاش الاقتصادي الذي استوجب مثل هذه السياسة (التحفظ). إلا أنه ومنذ بداية حقبة الأربعينات من هذا القرن يمر العالم في ظروف تضخمية تستوجب التخلي عن سياسة التحفظ لزوال المبررات الموضوعية لاستمرار تطبيقها نظراً لكون الاتجاه العام السائد للأسعار هو الارتفاع المستمر.

وتأسيساً على ما تقدم وجهت العديد من الانتقادات لهذا المبدأ لعل أهمها[1]:

١- إن مبدأ التحفظ يظهر تناقضاً ذاتياً أحياناً، فهو يأخذ موقفاً تشاؤمياً عند تحديد الدخل في دورة معينة باعتماد سعر السوق الأدنى لمخزون آخر المدة، ولكن هذا الإجراء نفسه سيؤدي في الدورة التالية إلى زيادة مقابلة في أرباح العام التالي، وهذه الزيادة تناقض التحفظ.

٢- الإفراط في التشاؤم باعتماد القيم الأدنى للأصول والقيم الأعلى للخصوم وفق مبدأ التحفظ وكذلك عدم إثبات الأرباح غير المحققة بالبيع بعد، رغم أنه يمكن تحقيقها بسهولة إذا رغبت الإدارة في ذلك. فظروف السوق تسمح بتحقيق هذا الربح. إن هذا الموقف التشاؤمي لمبدأ التحفظ يتناقض مع مبدأ الدورية في المحاسبة، وضرورة تحديد نتيجة أعمال كل دورة بشكل دقيق وواقعي، وتصوير قائمة مركز مالي واقعية، فيؤدي مبدأ التحفظ تبعاً لذلك إلى الإضرار بمصالح المساهمين، فهو ينقص أرباح جيل من المساهمين في دورة محاسبية معينة لصالح غيرهم في الدورات المتعاقبة بالرغم مما قد يسوقه الكتاب التقليديون من حجج تستند إلى فرض الاستمرار الذي يتضمن تسوية أرباح العام الحالي مع أرباح العام القادم، ولكن استمرار المشروع -إذا قبلناه جدلاً- إنما ينطوي على عدم استمرار أصحاب الحقوق فيه.

٣- يمثل مبدأ التحفظ "مزيجا" من منهج التكلفة التاريخية ومنهج تكلفة الاستبدال، فهو يعتمد أساساً بيانات التكلفة التاريخية، ولكنه يعتمد تكلفة الاستبدال فقط إذا كانت أسعار الاستبدال أدنى من الأسعار التاريخية".

---

(١) د. محمد رضوان حنان : مصدر سابق، ص٣١٨-٣١٩.

أسئلة الفصل الرابع

١- ناقش العبارات التالية مبيناً الأسباب والنتائج :
- النظريات بشكل عام هي خلاصة الفكر البشري .
- صنفت المحاسبة ضمن العلوم الاجتماعية .
- لقد شاع في أدبيات الفكر المحاسبي الخلط وعدم الوضوح في العديد من الفروض والمفاهيم والمبادىء المحاسبية.
- الفروض تعتبر نقطة البداية في الهيكل العام لنظرية المحاسبة .
- تبدأ خطوات البحث العلمي بالملاحظة أو مشاهدة الظاهرة المراد دراستها.

٢- عرّف ما يأتي تعريفاً علمياً كافياً :
- الفرض
- المبدأ
- الحق (الالتزام)
- الفائدة المستحقة على الالتزامات
- المنشأة الفردية
- شركات الأشخاص
- شركات المساهمة

٣- ما هي النتائج المترتبة على تطبيق مفهوم الشخصية المعنوية الناجمة عن تداخلات وتفاعلات فرض الوحدة المحاسبية .

٤- إن دراسة فرض الوحدة المحاسبية لا ينفصل عن دراسة الهدف الأساسي للمحاسبة المتعلق بقياس ملكية الوحدة الاقتصادية وعملياتها المختلفة. وعلى ضوء هذه العبارة تكلم عن ما يأتي بالتفصيل.
- علاقة الوحدة المحاسبية بالملاك.
- علاقة الوحدة المحاسبية بالوحدات الاقتصادية الأخرى.
- طبيعة الوحدة الاقتصادية.

- علل ما يأتي باختصار :
  - تعتبر الوحدة المحاسبية (المشروع) ومنذ نشوئها وحدة متصلة، ومستمرة النشاط، دون النظر للعمر الطبيعي للملاك.
  - اعتبر فرض الاستمرار أحد الفروض الجوهرية في نظرية المحاسبة.
  - يرى بعض الباحثين ضرورة التخلي عن فرض الاستمرار.
  - لا يقتصر دور المحاسبة على تسجيل الوقائع فحسب.
  - يعتبر المقياس الطبيعي ومقياس العمل مقياسان يستخدمان في المحاسبة إلا أن مقدار الاستفادة منهما يبقى محدوداً دون تحديد القيمة النقدية للعنصر المراد قياسه.
  - يكاد أن يكون فرض التوازن المحاسبي الركن الأساسي في نظرية المحاسبة.
  - تستند المبادىء المحاسبية عند صياغتها على الفروض المحاسبية.
  - اعتبر مبدأ الدورية أحد المبادىء الجوهرية التي ساهمت في حل التناقض القائم بين رغبات الملاك وفرض الاستمرار.
  - يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية أحد أهم المبادىء المحاسبية الذي يعتمد عليها النموذج المحاسبي المعاصر في تقييم عناصر الأصول والخصوم.
  - على الرغم من أهمية مبدأ التكلفة التاريخية وما يتصف به من موضوعية، إلا أنه يبقى قاصراً عن بيان حقيقة المركز المالي للوحدات الاقتصادية.

٦- أعط تطبيقاً عملياً واحداً في الممارسات المهنية لكل مما يأتي :
  - مبدأ الموضوعية.
  - مبدأ التكلفة التاريخية.
  - مبدأ التحفظ.
  - فرض القياس النقدي.
  - فرض التوازن المحاسبي.
  - مبدأ الإفصاح المحاسبي.
  - مبدأ الثبات أو الاتساق.

٧- ما هي إجراءات تطبيق مبدأ الدورية في الحياة العملية .

٨- ضع علامة صح (√) أو خطأ (X) على العبارات التالية وصحح الخطأ منها :

- بموجب مبدأ التكلفة التاريخية يتم تقييم بعض عناصر الأصول بتكلفتها التاريخية، بينما يطبق المبدأ بالكامل على جميع عناصر الخصوم.
- المقصود من مبدأ التحقق التأكد بأي وسيلة مادية لحدوث الواقعة المالية.
- يستطيع المحاسب التفرقة بين المصاريف أو التكاليف الضرورية عن المصاريف والتكاليف غير الضرورية بواسطة العلاقة السببية بينهما.
- تعرف النقدية محاسبياً بأنها النقود المودعة في خزائن الوحدة الاقتصادية.
- التحقق والموضوعية مصطلحان رديفان.
- تمثل حقوق المالكين في الوحدة الاقتصادية أحد مصادر التمويل الخارجية.
- التحقق من الإيراد يتطلب وجود واقعة أو حدث يمكن الاعتماد عليه كقرينة لتحقق أو اكتساب الإيراد.
- في حالات معينة يجوز اعتبار الإيراد محققاً عند الانتهاء من الانتاج وخصوصاً عندما يكون بالإمكان تقدير ثمن السلعة بشكل موضوعي.
- أدى الاعتراف بفرض الاستمرار إلى ضرورة اشتقاق مبدأ محاسبياً ينسجم وروح هذا الفرض فما كان إلا وأن تم تطبيق مبدأ التحفظ.
- يرتبط مبدأ الأهمية النسبية ارتباطاً وثيقاً بمبدأ الإفصاح التام.

٩- توجد بعض الخواص التي يجب أن تتوفر في البيانات والمعلومات المعبر عنها بالقوائم المالية. عددها ثم اشرحها بالتفصيل .

١٠- يتطلب مبدأ الإفصاح التام التعبير عن البيانات والمعلومات الواردة بالقوائم المالية، تعبيراً كمياً ووصفياً، كيف يتم ذلك، ومتى . وضح ذلك.

١١- يعني مبدأ الثبات أن الإجراءات والطرق والمبادىء والسياسات المحاسبية التي يتم اختيارها من بين عدة إجراءات وطرق ومبادىء بديلة، يجب اتباعها بصورة ثابتة ومنتظمة بحيث يتم الإقرار عنها بطريقة موحدة من فترة إلى فترة محاسبية. على ضوء التعريف السابق بين ما يتضمنه مبدأ الثبات أو الاتساق .

١٢- لقد وجهت العديد من الانتقادات لمبدأ التحفظ، أذكرها مع بيان السبب .

١٣- ما هي إجراءات التحقق التي يمكن تطبيقها على المخزون السلعي .

١٤- تعتبر النقدية أحد العناصر المهمة ضمن ممتلكات الوحدة الاقتصادية. مما يتطلب توفر بعض المعايير الإجرائية لتحقيق مبدأ التحقق عليها. عدد هذه المعايير مع إعطاء شرح مفصل لكل معيار مع إيراد الأمثلة التطبيقية كلما أمكن ذلك.

١٥- بين كيف يتم تطبيق مبدأ التحقق على المطلوبات طويلة الأجل، والمطلوبات قصيرة الأجل.

١٦- استخدم الكلمات (مصروفات، إيرادات، حقوق الملكية، صافي ربح أو خسارة) في ملء الفراغات التالية :
إن إيرادات أي فترة يتم مقابلتها ..... وفقاً لمبدأ ..... فإذا كانت الإيرادات أكبر من ..... فالنتيجة تكون .....، ومن الطبيعي إذا كانت النتيجة موجبة سوف تؤدي إلى زيادة ..... بمقدار صافي الربح المحقق. أما إذا كانت النتيجة سالبة، فإنها تؤدي إلى نقص ..... بمقدار صافي خسارة الفترة.

١٧- يتحقق الإيراد بعد البيع في بعض الحالات. ما هي هذه الحالات؟ عددها واشرحها بالتفصيل.

١٨- التوصية التالية صادرة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA).
"يجوز في أحوال استثنائية إثبات قيمة المخزون السلعي بسعر أعلى من ثمن تكلفته. فإذا كان المخزون مثلاً مكوناً من معادن ثمينة ذات قيمة نقدية ثابتة، وكان توزيعها يتطلب نفقات بيعية كبيرة، فإنه يجوز إثبات قيمة هذا المخزون بقيمته النقدية المرتفعة".
المطلوب : بناءً على التوصية السابقة حدد ما يلي :
أ) الأساس المستخدم لتبرير القاعدة التي وردت في التوصية.
ب) من النص السابق كيف يمكن تطبيق مبدأ تحقق الإيراد بعد الانتهاء من الإنتاج.

١٩- حدد كيف يمكن تحقق الإيراد أثناء عملية الإنتاج؟ مع إيراد الأمثلة التي تنسجم مع هذه القاعدة.

٢٠- متى يمكن تطبيق قاعدة تحقق الإيراد عند الانتهاء من النشاط الاقتصادي الرئيسي لعملية الإنتاج.

٢١- أدى الاعتراف بفرض الاستمرار المحاسبي إلى اشتقاق مبدأ محاسبياً ينسجم وروح هذا الفرض، ألا وهو مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات. ولتطبيق المبدأ الأخير سعى الفكر المحاسبي إلى ايجاد علاقة مقبولة بين الإيرادات والنفقات. ما هي هذه العلاقة؟ وكيف يجري تطبيقها في الحياة العملية.

٢٢- إن مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات يتطلب تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق. ما المقصود بأساس الاستحقاق. وكيف يجري تطبيقه في الحياة العملية.

٢٣- يتم التعبير عن مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات في الممارسات المهنية بواسطة قائمة الدخل أو حسابات النتيجة. بين كيف تم تفسير هذا المبدأ إلى الواقع العملي من خلال قائمة الدخل أو حسابات النتيجة.

٢٤- لقد كانت من نتائج فرض الاستمرار اشتقاق مبدأ الأهمية النسبية. فما المقصود بالأهمية النسبية. وكيف يجري تطبيقه في الحياة العملية. قدم مثالاً محاسباً لذلك.

٢٥- على ضوء المبادىء المحاسبية التي درستها قدم تفسيراً مقبولاً للحالة التالية التي قام بها محاسب في إحدى الشركات التجارية :
اشترت شركة أدوات مكتبية مختلفة بقيمة ٥٠ دينار يقدر عمر هذه الأدوات بخمس سنوات، حملتها بالكامل على إيرادات الفترة التي اشتريت فيها.

٢٦- حدد الإجابة الصحيحة بوضع دائرة حول الإجابة المناسبة :
١- يتم إعداد التسويات الجردية في نهاية الفترة المحاسبية تطبيقاً لـ :
أ- الحيطة والحذر.
ب- وحدة القياس النقدي.
حـ- الفترة المحاسبية.
د- استمرارية المنشأة.
٢- يقضي مبدأ الثبات أو الاتساق :
أ- بإثبات الأصول بالتكلفة التاريخية.
ب- أن تطبق جميع الشركات العاملة في نفس المجال تطبق نفس الطريقة في استهلاك أصولها الثابتة.
حـ- أن تطبق المنشأة طريقة واحدة فقط في استهلاك جميع أصولها الثابتة.
د- أن تطبق المنشأة نفس الطريقة في استهلاك نفس الأصل على مدار عمره الانتاجي.
هـ- أن تطبق المنشأة نفس السياسات المتعلقة في الافصاح المحاسبي.
و- أن تتبع المنشأة طرق مختلفة في تقييم أصولها آخر المدة من فترة محاسبية لأخرى.
ز- أن تطبق المنشأة طرق تقييميه مختلفة لعناصر مطلوباتها من سنة لأخرى.

الباب الثالث

نظرية القياس المحاسبي

الفصل الخامس: المقومات العلمية للقياس المحاسبي

الفصل السادس: المقومات الإعلامية للقياس المحاسبي

الفصل السابع: تحيز القياس المحاسبي

الفصل الخامس
المقومات العلمية للقياس المحاسبي

عند بحث المقومات العلمية للقياس المحاسبي ، لا بد من الرجوع إلى أصولها في كل من النظرية الكلاسيكية للقياس ، والنظرية الحديثة للقياس ، وبخصوص النظرية الكلاسيكية ، فترجع أصولها التاريخية إلى عالم الفيزياء (Galileo) الذي وضع حجر الأساس لعملية القياس في مجال العلوم الطبيعية ، وكان هذا العالم قد حدد المقومات العلمية لعملية القياس بشكل عام في عنصرين هما [1]:

١) نظام عددي A number System

٢) قواعد حسابية Arithmatical rules

لكن (Helmholtz) أضاف في مؤلف له صدر عام ١٨٨٧ عنصراً ثالثاً إلى هذه المقومات وذلك عندما اشترط لتنفيذ عملية القياس أن تتمشى هذه العملية مع قاعدة الإضافة الرياضية. The mathematical Law of addittivity[2]

وعلى هذا النهج سار أيضاً (Campell) . والذي أصبح يعتبر المنظر الأساسي للنظرية الكلاسيكية في القياس ، وذلك حين شدد على أهمية توفر شرط أو قاعدة الإضافة في عملية القياس وذلك بالنسبة للخاصية محل القياس فقال [3]: "لكي تكون خاصية ما قابلة للقياس، يجب أن يتوفر لهذه الخاصية شرط الإضافة الطبيعية"

وحسب هذا المفهوم لعملية القياس أصبح إطارها محصوراً في الخواص الطبيعية الملموسة فقط كالطول ، الوزن ، الحجم ، التعدد . أما الخواص المعنوية كمستوى الذكاء، ومعنويات العاملين ، والمنفعة الحدية فهذه خواص غير قابلة للقياس طالما أنها لا تخضع لقاعدة الإضافة الطبيعية أو التجريبية.

---

(1) Moustafa F. Abdel -Magid, Towards Abetter understanding of The Role of Accounting. Measurement" The Acc. Review (April 1979), PP, 346-357.

(2) Steven S.S, Psychophysics, "(John- Wiley and Sons,N.Y. 1975).

(3) Campell Norman R. "Foundations of Science (Dover Puplications, 1957).

وبقيت مفاهيم النظرية الكلاسيكية للقياس تحكم عملية القياس في العلوم الطبيعية بشكل عام إلى منتصف العقد الخامس من القرن العشرين وبالتحديد إلى عام ١٩٤٦ حين أصدر (S.S. Steven) مؤلفاً [١]، يدحض فيه الأسس التي تقوم عليها هذه التظرية ويدعو فيه إلى تبني مفاهيم جديدة كانت بمثابة الأساس لما يعرف حالياً بالنظرية الحديثة للقياس (Modern Measurement Theory).

وقد أحدثت هذه النظرية تغييرات حاسمة في المفاهيم السائدة لنظرية القياس سواء بالنسبة لمقومات عملية القياس ، أم للخواص محل القياس، وللمقاييس المستخدمة ووحدات القياس.

ولعل من أهم الإضافات التي أضافها (Steven) إلى نظرية القياس ، هي نجاحه في دحض أهم دعامة تقوم عليها النظرية الكلاسيكية وهو شرط تمتع الخواص محل القياس ، بخاصية الإضافة الطبيعية أو التجريبية التي تمسك بها (Campell) إذ استبدل (Steven) هذا المفهوم بمفهوم آخر هو قابلية عملية القياس لإجراء مقابلة (Matching) أو اقتران بين عنصر معين هو الخاصية محل القياس، بعنصر آخر في مجال آخر هو عدد أساسي Cardinal Number يمثل المحتوى الكمي للخاصية محل القياس، وذلك دون ضرورة تمتع الخاصية محل القياس بخاصية الإضافة الطبيعية [٢].

وبهذا المفهوم المطور لعملية القياس ، أحدث (Steven) ثورة كبيرة في نظرية القياس وذلك حين وسع من إطار عملية القياس فجعلها بعد أن كانت بالمفهوم الكلاسيكي مقصورة على الخواص الطبيعية فقط تمتد لتشمل الخواص المعنوية أيضاً ، وبذلك امتدت مجالات القياس إلى العلوم الإجتماعية ، بعد أن كانت محصورة في العلوم الطبيعية فقط.

من جانب آخر ، شدد (Steven) على أهمية شرطين لابد من توفرهما من وجهة نظره في علمية القياس ، وهذان الشرطان هما :

١) الثبات الرياضي بالنسبة لوحدة القياس.
The concept of Mathematical Invariance

---

(١) كان هذا المؤلف كتاباً بعنوان :
On The Theory of Scales of Measurement ", (John Wiley And Sons, N.Y. 1946).

(٢) انظر:
Steven S.S., Op. Cit., P. 52.

٢) الثبات في تطبيق قواعد الإقتران في قياس الخواص :

The application of consistent rules in the assignment of numbers

وحتى يتحقق الشرط الأول والخاص بوحدة القياس، لابد لهذه الوحدة من أن تتصف بخاصتين هما :

أ) أن لا يتغير المحتوى الكمي لهذه الوحدة على مدار عملية القياس نفسها. وذلك كي يصبح بالإمكان التثبت من صحة نتائج عملية القياس.

ب) أن لا يتغير المحتوى الكمي لهذه الوحدة بين عملية قياس وأخرى طالما أن الخاصية محل القياس، لم تتغير في العمليتين. وذلك كي تصبح نتائج القياس قابلة للمقارنة.

أما الشرط الثاني ، والخاص بالثبات في تطبيق قواعد الإقتران فهو ضروري لتحديد كل من :

أ) القواعد المختلفة التي تحكم عمليّة قياس معينة .

ب) الخواص الرياضية للمقاييس المستخدمة .

جـ) مدى قابلية القياسات المختلفة لاستخدام الأساليب الرياضية والإحصائية [1].

وإذا كان الباحثون في مجال العلوم البحتة ، قد سبقوا زملاءهم الباحثين في مجال العلوم الإجتماعية إلى تطوير القياس، وتحليل مشاكله ، فإن المحاسبة كانت آخر علم في العلوم الإجتماعية يلتفت نحو هذه المشاكل . إذ بقيت نظرية القياس مهملة فيها إلى أمد قريب. ويمكن القول بأن (Mattessich) كان في طليعة المحاسبين الذي تصدوا لبحث مشاكل القياس المحاسبي. إذ ترجع محاولاته في هذا المجال لعام ١٩٥٩. ثم حذا حذوه في ذلك مجموعة من الباحثين منهم على سبيل المثال :

Homburger, Chambers, Bierman, Jaedicke , Ijiri , Dean...etc.

وقد قام هؤلاء بدراسات جادة في هذا المجال، مما ساهم في تطوير طرق وأساليب القياس المستخدمة في المجالات المحاسبية .

وللإحاطة بالمقومات العلمية للقياس المحاسبي ، نرى أهمية إيضاح ما يلي:

أولاً : مفهوم عملية القياس المحاسبية.

ثانياً : خطوات عملية القياس المحاسبية .

ثالثاً : أساليب القياس المحاسبية.

---

(1) Savage, C. Wade, The Measurement of Sensation (University of California press., 1970) P. 204.

أولاً - مفهوم عملية القياس المحاسبية.

قدم الباحثون في مجالات القياس المختلفة، تعريفات متعددة لعملية القياس هي وإن اختلفت إلى حد ما في الشكل ، إلا أنها تتفق في المضمون. لذا سنكتفي بتقديم ثلاثة منها تعبر عن مدى تطور مفهوم عملية القياس المحاسبية من الناحية العملية ، ولنخرج منها بعد ذلك بمفهوم مبسط لهذه العملية.

وينسب أول تعريف علمي محدد لعملية القياس بشكل عام إلى (Campell) الذي عرفها بالتالي[1] :

"يتمثل القياس بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناء لقواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة".

لكن (Steven) أضاف بعداً رياضياً إلى تعريف عملية القياس حين عرفها بما يلي[2]:

"يتمثل القياس في المطابقة بين الخواص أو العلاقات بموجب نموذج رياضي".

أما أكثر التعريفات تحديداً لعملية القياس المحاسبية فهو ذلك الصادر في تقرير لجمعية المحاسبين الأمريكية (A.A.A.) ، وورد فيه ما نصه [3]:

"يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء لملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة".

بتحليل التعريفات الثلاثة السابقة لعملية القياس، يمكن الخروج بمفهوم مبسط لعملية القياس المحاسبية يمكن بموجبه تعريفها على النحو التالي :

عملية القياس المحاسبية بالمفهوم العلمي ، هي عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية التعدد النقدي ، لشيء معين هو حدث اقتصادي يتمثل فيها

---

(1) Campell Norman R., Op. Cit., P. 258.

(2) Steven S.S., Measurement; Psychophysics and Utility. In C.W. Churchman and Thilburn Ratoosh eds. Measurement Definitions and Theories. (: John Wiley and Sons,N.Y 1959).

(3) A.A.A., Research in accounting measurement, Collected papers., 1966. P.47.

عنصر معين في مجال معين هو المشروع الإقتصادي ، بعنصر آخر محدد هو عدد حقيقي، ي مجال آخر هو نظام الأعداد الحقيقة، وذلك بإستخدام مقياس معين هو وحدة النقد، بموجب قواعد اقتران معينة هي قواعد الإحتساب.

وبالمفهوم السابق لعملية القياس المحاسبية ، يختلف إطار هذه العملية ثم نتائجها ذلك تبعاً لإختلاف أغراض القياس، والخواص محل القياس ثم تبعاً لتغير القواعد لمستخدمة في عملية القياس، والشخص القائم بعملية القياس، وبوجه عام تقوم عملية لقياس المحاسبية على أربعة اركان رئيسية هي :

١) الخاصية محل القياس Property to be measured.

٢) المقياس المناسب للخاصية محل القياس Scale or measure.

٣) وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس Measurement unit.

٤) الشخص القائم بعملية القياس Measurer.

١) الخاصية محل القياس :

تنصب عملية القياس بشكل عام وأياً كان مجالها على خاصية معينة لشيء معين. في مجالات القياس المحاسبي إذا ما اعتبرنا ان المشروع الإقتصادي هو مجال القياس، إن الخاصية التي تنصب عليها عملية القياس، قد تكون التعدد النقدي (Monetary Numerosity) لشيء معين هو حدث من الأحداث الإقتصادية للمشروع كمبيعاته أو ربحه مثلاً . كما قد تنصب على خاصية أخرى غير خاصية التعدد النقدي، كان يكون محل القياس ، الطاقة الإنتاجية للمشروع مثلاً ، أو معدل دوران مخزونه السلعي.

٢) مقياس مناسب للخاصية محل القياس :

يتوقف نوع المقياس المستخدم في عملية القياس، على الخاصية محل القياس، بالنسبة للمشروع الإقتصادي إذا كانت خاصية التعدد النقدي للربح مثلاً هي الخاصية محل القياس، فالمقياس المستخدم حينئذ هو مقياس للقيمة (وحدة النقد). إما إذا كانت الطاقته الإنتاجية هي الخاصية محل القياس، فالمقياس المستخدم في هذه الحالة هو مقياس للطاقة كعدد الوحدات المنتجة في الساعة الواحدة مثلاً.

٣) وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس :

عندما يكون الهدف من عملية القياس هو قياس المحتوى الكمي لخاصية معينة لشيء معين، حينئذ لا يكفي فقط تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس ، بل لابد أيضاً من تحديد نوع وحدة القياس. فمثلاً لو كانت قيمة ربح المشروع هي محلاً للقياس، في هذه الحالة فبالإضافة إلى ضرورة تحديد نوع المقياس المستخدم وهو مقياس مالي (وحدة النقد)، لابد أيضاً من تحديد نوع وحدة النقد المميزة لهذه القيمة ، أهي الجنيه مثلاً أم الدينار، أم الدولار...الخ؟.

٤) الشخص القائم بعملية القياس :

يعتبر الشخص القائم بعملية القياس عنصراً هاماً في عملية القياس. لأن نتائج عملية القياس تختلف بإختلاف القائمين بها خصوصاً في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية. والشخص القائم بعملية القياس المحاسبية وهو المحاسب يلعب دوراً أساسياً ليس في تحديد مسار وأساليب عملية القياس المحاسبية فقط بل في تحديد نتائجها أيضاً. وسنتعرض لهذا الدور بالتفصيل في مكان لاحق عند بحث موضوع تحيز القياس المحاسبي.

ثانياً - خطوات عملية القياس المحاسبية.

يتوقف مسار عملية القياس المحاسبية وتعدد خطواتها على الأغراض التي ستستخدم فيها مخرجات القياس. وعلى هذا الأساس تتفاوت وجهات نظر المحاسبين بشأن مدى مراحل عملية القياس المحاسبية وعدد الخطوات التي تنفذ بها، وذلك تبعاً لإختلاف آرائهم حول الأغراض المستخدمة فيها البيانات المحاسبية . إذ بينما يحصر البعض عملية القياس المحاسبية بمرحلتي تسجيل وتخصيص القياسات المحاسبية التاريخية ، يرى البعض منهم أن عملية القياس المحاسبية لا تنتهي عند هذا الحد، بل تشمل أيضاً عملية تشغيل هذه القياسات وبغض النظر عن كون هذه القياسات تاريخية أم مستقبلية.

بناءً على ما سبق، وقبل الشروع في تحديد الخطوات الأساسية لعملية القياس المحاسبية سنثير التساؤلات التالية والتي من خلال الإجابة عنها سنحاول تحديد هذه الخطوات.

سؤال الأول :

ما علاقة عملية التبويب في المحاسبة بعملية القياس المحاسبية ؟.

السؤال الثاني :

هل تعتبر عملية تشغيل القياسات المحاسبية جزءاً من علمية القياس المحاسبية؟.

ما السؤال الثالث :

فهو، هل تدخل التقديرات أو التنبؤات في إطار عملية القياس المحاسبية..؟.

بخصوص علاقة عملية التبويب Classification بعملية القياس المحاسبية ، يتفق محاسبون على اعتبارهما مترابطتين . مثال على ذلك (Devine) والذي لا يكتفي إعتبار التبويب خطوة أولية في عملية القياس المحاسبية ، بل يذهب إلى حد أبعد من ذلك حين يعتبرهما مترادفتين فيقول :

"الحقيقة التي لا يمكن نكرانها ، هي أن كل عملية قياس هي في الأصل عملية تبويب"[1].

كما يؤيد هذا الرأي (Steven) حين يدعو إلى إستخدام مصطلح قياس (Scaling) بدلاً من مصطلح تبويب (Classification) . وذلك بقصد ابراز البعد القياسي لعملية التبويب فيقول في هذا الصدد :

" يعتبر التبويب العملية الأساسية في القياس " [2]

وفي نفس الإتجاه أيضاً سارت جميعة المحاسبين الأمريكية (A.A.A.) حين نصت في تقرير صادر عنها ما يلي :

"يعتبر التبويب المحاسبي في الغالب نوعاً من القياس بالرغم من عدم استخدام الأرقام فيه "[3].

وبتحليل الآراء المذكورة أعلاه حول علاقة عملية التبويب بعملية القياس المحاسبية، نستنتج بان عملية التبويب هي جزء من عملية القياس المحاسبية، أو خطوة

---

(١) النص الحرفي لهذه العبارة ،

"The undeniable fact Remains that every measurement is classification."

المصدر :

Richard Mattessich. Op. Cit., P. 16.

(2) Ibid. p. 62.

(3) A.A.A.,"Report of the Committee on the Foundations of Accounting Measurement.". The Acc. Review. Suppl. to Vol. XLIVI 1971 P. 310.

من خطواتها، ولكن الفرق الأساسي بينهما وهو ما سنوضحه فيما بعد، تنحصر في نوع المقياس المستخدم في تنفيذ كل منهما. إذ بينما يستخدم المحاسب في عملية قياس خاصية التعدد النقدي للحدث الإقتصادي مقياساً نسبياً (Ratio Scale) هو وحدة النقد، فإنه في عملية تبويب هذا الحدث يستخدم مقياساً اسمياً (Nominal Scale) هو الخاصية المتخذة أساساً للتبويب.

وقد زادت أهمية التساؤل المطروح حول علاقة عملية تشغيل القياسات المحاسبية (Processing) ، بعملية القياس المحاسبية بعد تزايد اهمية الدور الذي تلعبه المحاسبة كنظام للمعلومات . وحول هذه المسألة توجد ثلاث وجهات نظر.

الأولى : متحفظة ، ويتبناها المحاسبون التقليديون الذين يحصرون دور المحاسب في مجرد تبويب وتسجيل وتحميل القياسات المحاسبية التاريخية، أما تشغيل وتحليل هذه القياسات بعد ذلك بقصد توفير المعلومات المناسبة للأغراض الإدارية ، فهي مهمة تقع خارج اختصاصات المحاسب وتقع ضمن مهام المدير متخذ القرار.

وبالمقابل ، من المحاسبين المحدثين فريق يتبنى وجهة نظر مخالفة تماماً لوجهه النظر الأولى وينادي هذا الفريق بأن عملية تشغيل البيانات المحاسبية الأساسية والتي قد تتخذ صورة الدمج أو التجميع (Aggregation) أو صورة التحليل (Analysis) ، هي مهمة يجب أن تناط بالمحاسب لأنه هو الأقدر على عملية تشغيلها.

لكننا نؤيد من جانبنا **وجهة نظر ثالثة** تقع بين وجهتي النظر السابقتين ، ونرى بأن عملية تشغيل البيانات المحاسبية ، هي عملية مشتركة بين النظام المحاسبي للمعلومات (A.I.S.)، والنظام الإداري- للمعلومات (M.I.S.) ، بمعنى أن القياسات المحاسبية الأساسية والتي هي بمثابة المخرجات لعملية القياس المحاسبية الأولية أو المباشرة ، يمكن ان تكون مدخلات لمرحلة جديدة من عملية القياس المحاسبية هي مرحلة التشغيل. وهكذا ضمن عملية قياس مشتقة أو غير مباشرة، تحول القياسات المحاسبية الأساسية، إلى معلومات تناسب أغراض اتخاذ القرارات.

وكما اختلفت آراء المحاسبين حول دور عملية تشغيل البيانات في عملية القياس المحاسبي، تختلف كذلك حول دور عملية التقدير (Estimation) في هذا المجال. وفي هذا الصدد توجد أيضاً وجهات نظر ثلاث :

الأولى: متحفظة لأنها تعارض بشدة إدخال عملية التقدير في إطار عملية القياس المحاسبية، وذلك بحجة أن عملية القياس المحاسبية تتطلب لصحتها حدوث عملية تبادل (Exchange Transaction) وما دامت عملية التقدير تقوم على توقعات بخصوص أحداث مستقبلية غير مؤكدة ، إذن لا يجوز اعتبار عملية التقدير جزءاً من عملية القياس المحاسبية. ولعل في القول التالي لـ (Chambers) تلخيص لوجهة النظر هذه.

"عندما يكون هدفنا كمحاسبين تقدير قيمة معينة في المستقبل ، فلا يجوز القول بإننا نقيس هذه القيمة وإن جاز القول بإننا نتنبأ بهذه القيمة بالإعتماد على قياسات جارية هي حصيلة لعملية قياس في الحاضر "[1].

أما وجهة النظر الثانية بخصوص عملية التقدير المحاسبية ، فهي مع الأولى على طرف نقيض، لأنها لا تشترط حدوث عملية التبادل كشرط لصحة عملية القياس المحاسبية. وعلى هذا الأساس فهي تعتبر عملية التقدير جزءاً من عملية القياس المحاسبية. ويعبر عن وجهة النظر هذه (Moonitz) بقوله :

"لا يكون القياس المحاسبي مستحيلاً في غياب عملية التبادل، وليس من الضروري دائماً أن يكون القياس المحاسبي في مثل هذه الحالة أقل دقة . فعملية التبادل لا تكون القيم وإن كان دورها ينحصر فقط في الكشف عن هذه القيم "[2].

وفي هذا الصدد ، توجد حيال هذه المسألة **وجهة نظر ثالثة** تتبناها جمعية المحاسبين الأمريكية (A.A.A.) ، والتي هي أكثر مرونة من وجهتي النظر السابقتين . إذ تدعو إلى إعتبار عملية التقدير في المحاسبة جزءاً من عملية القياس، ولكن بشرط توفر مقاييس للخطأ المحتمل في هذه التقديرات[3]. ويمكن تبرير وجهة النظر هذه بحجة مفادها أن الفرق الأساسي بين عملية القياس وعلمية التقدير من الناحية العملية، ينحصر فقط في درجة خطأ القياس المتوقع في مخرجات كل من العمليتين . فالتقدير هو قياس ولكن

---

(1) Chambers., R.J. , Accounting evaluation and economic behavior. (N.J : Prentice- Hall, Inc, 1960) P.87.

(2) Maurice Moonitz, The basic postulates of Acc. A research study of he American Insttute of C.P. A'S.

المصدر :

Edward Bruke, Objectivity and accounting, The Acc. Review. Oct. 64, 1970. PP. (837-848).

(3) A.A.A. Op. Cit., P 49.

مدى الخطأ Range of Error فيه متسع نسبياً . ذلك لأنه في عملية التقدير، وعلى عكس الحال بالنسبة لعملية القياس التاريخية ، تنعدم الوسيلة الكفيلة بإجراء عملية مقارنة مباشرة وموضوعية بين المقياس والخاصية محل القياس . لذا فحين يقدر المحاسب القيمة المستقبلية لحدث معين فهو في حقيقة الأمر يجري قياساً ولكن بدرجة ثقة أقل من القياس التاريخي . وذلك لأن نظام القياس المحاسبي التقليدي ، لا يوفر له مقاييس الخطأ الواجب توفرها في أي نظام للقياس. وعلى هذا الأساس وحتى يمكن اعتبار عملية التقدير جزءاً من عملية القياس المحاسبية، لا بد من رأينا من تطوير هذه العملية من ناحيتين :

أولهما :

تطوير الأساليب التقليدية في التقدير المحاسبي والتي تقوم في معظمها على اجتهادات تحكمية ، إلى أساليب عملية في التنبؤ تقوم على أسس عملية .

وثانيهما :

استخدام بعض المؤشرات الرياضية والإحصائية والتي بإستخدامها كمقاييس للخطأ تساعد في تحسين دقة التنبؤات Precision ، بالإضافة إلى مساهمتها في تقييم عنصر المخاطرة Risk Factor المصاحب لعملية التقدير في ظل حالة عدم التأكد.

وهكذا وبعد توفر الشرطين السابقين ، تتحول عملية التقدير المحاسبية بالمفهوم السابق إلى عملية تنبؤ علمي (Scientific Forcasting) لها من المقومات العلمية ما لعملية القياس. مما يبرر والحال هذه اعتبار عملية التنبؤ جزءاً من عملية القياس المحاسبية.

في إطار التحليل السابق لمفهوم عملية القياس المحاسبية، يمكن تحديد خطوات سير هذه العملية ومن ثم مراحلها الرئيسية. لكن قبل ذلك نذكر ببعض الإجراءات الهامة التي لابد من اتخاذها قبل البدء بتنفيذ عملية القياس ، وهذه الإجراءات هي :

١) تحديد الخاصية محل القياس :

والخاصية محل القياس بالنسبة للوحدة المحاسبية هي حدث اقتصادي تاريخي أثر على المركز المالي للمشروع ، كما قد يكون حدثا مستقبليا ذو آثار اقتصادية متوقعة على المشروع. والمشكلة الحقيقية التي يواجهها المحاسب هنا والتي ستنعكس آثارها

على جميع مراحل عملية القياس، تتلخص في عدم قدرة المحاسب في معظم الأحيان ، على تعريف أو تحديد الخاصية محل القياس تعريفاً أو تحديداً دقيقاً.

لنأخذ ربح المشروع مثلاً لهذه الخاصية . فلو كلفت مجموعة من المحاسبين بقياسه، لكان الخلاف الأول الذي سيبرز بينهم يدور حول مفهوم هذا الربح مما سيترتب عنه بعد ذلك خلاف بينهم في طرق وأساليب قياسه ، إذ يمكن لأي منهم أن يتساءل مثلاً ، هل الربح محل القياس هو الربح بمفهومه الإقتصادي ، أم هو الربح بمفهومه المحاسبي ، أم بمفهومه القانوني، أم بمفهومه الإداري ...؟ واختلاف المداخل في عملية قياس الربح، لا بد ان تنعكس على نتائج القياس ، ولعل في مدلول العبارة التالية لأحد الباحثين وهو (Devine) تلخيص لأبعاد هذه المشكلة حيث يقول :

"إن الحرص المبالغ فيه من جانب المحاسبين على التمسك بالمفاهيم والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في مجالات القياس المحاسبي، ليس سوى وسيلة يدارون بها عدم اتفاقهم حول مفاهيم الخواص او الأحداث المطلوب منهم قياسها. لأنهم بتمسكهم الحرفي بهذه المفاهيم والمبادئ ، إنما يهدفون إلى درء المسؤولية التي قد تترتب عليهم من جراء الأخطاء المحتملة في عملية القياس" [1].

٢) تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس مع وحدة القياس المميزة للقياسات :

يتوقف اختيار نوع المقياس المناسب وكذلك وحدة القياس المناسبة على اغراض عملية القياس، وعلى نوع الخاصية محل القياس. فإذا كانت أغراض عملية القياس محصورة في مجرد تبويب الحدث محل القياس، فالمقياس المناسب حينئذ لهذا الغرض هو مقياس أسمي، أما إذا كانت أغراض عملية القياس محصورة في المقارنة بين قيمة حدثين (أصلين مثلاً) ، فالمقياس المناسب حينئذ هو مقياس الترتيب. وإذا ما تجاوزت أغراض عملية القياس ما سبق ذكره إلى تحديد المحتوى الكمي للحدث (قيمة كل من الأصلين مثلاً) ، فحينئذ يستخدم مقياس نسبي.

وبجانب أهمية تحديد نوع المقياس المناسب لعملية المقياس، تقف جنباً إلى جنب

---

(1) Devine Carl, Thomas , "Some conceptual Problems in Accounting Measurement." (A.A.A. Reserarch in Accounting Measurement, Collected papers, 1966) PP. (13-26).

مسألة تحديد وحدة القياس ، إذ عندما يكون هدف المحاسب مثلاً هو قياس القيمة النقدية للمبيعات السنوية للمشروع، لا يكفي حينئذ تحديد نوع المقياس الواجب استخدامه وهو المقياس النسبي ممثلاً بوحدة النقد. بل لا بد أن يتبع ذلك أيضاً تحديد نوع هذه الوحدة أهي الجنيه مثلاً ، أم الدينار، أم الدولار...؟.

٣) تحديد أسلوب القياس المناسب لعملية القياس :

يتوقف أسلوب القياس المتبع في تنفيذ عملية القياس المحاسبية على عاملين :

أولهما: الهدف من عملية القياس .

وثانيهما: الأفق الزمني لعملية القياس.

فإذا كان هدف عملية القياس مجرد تبويب الحدث محل القياس أو اثباته محاسبياً فقط، حينئذ لا يتعدى أسلوب القياس ما يعرف بأسلوب أو طريقة القياس المباشرة أو الأساسية. أما فيما عدا ذلك فيستخدم أسلوب القياس المشتق أو غير المباشر، والذي بموجبه تحدد قيم القياسات ، ضمن ما يسمى بعملية الإحتساب المبنية على علاقات رياضية [1].

من جانب آخر إذا كانت عملية القياس منصبة على حدث تاريخي ، يسلك المحاسب في قياسه أساليب بسيطة تكون في معظمها من النوع المباشر الذي يأخذ شكل التسجيل المباشر لقيمة هذا الحدث من واقع مستند (فاتورة ، سند صرف..الخ). في حين لو كانت هذه العملية منصبة على فرصة مستقبلية، حينئذ لا بد من استخدام أساليب غير مباشرة في القياس تتخذ شكل التحليل ضمن ما يسمى بعملية التنبؤ .

بعد اتخاذ الإجراءات انفة الذكر من قبل المحاسب ، يمكنه حينئذ الشروع في تنفيذ عملية القياس المحاسبية. وهنا يمكن لهذه العملية ان تمر في عدة مراحل يتوقف مداها على أغراض عملية القياس والتي تحدد بالتالي نوعية القياسات المطلوب توفيرها.

فإذا كان الهدف من عملية القياس يتوقف مثلاً عند مجرد الإثبات المحاسبي لقيمة أصل ثابت جديد تمت حيازته من قبل المنشأة ، حينئذ لا بد لعملية القياس من اجتياز مرحلتين هما مرحلة التبويب ، ثم مرحلة التسجيل في الدفاتر . ولكن إذا ما تطورت أهداف عملية القياس بعد ذلك إلى تحديد قيمة مصروف الاستهلاك السنوي لهذا الأصل،

---

(1) Don. W, Vickery; "Is Accounting a measurement Dicipline ...??." The Acc. Review. Oct. 1970, PP. (731-743).

لا بد حينئذ لعملية القياس المحاسبية من اجتياز مرحلة جديدة هي مرحلة التحميل والتي تقاس خلالها تكلفة قسط استهلاك هذا الأصل. بعد ذلك وفي نهاية الفترة المالية يمكن لقيمة هذا الأصل ان تخضع لمرحلة جديدة من مراحل عملية القياس وهي ما يعرف بمرحلة التجميع. وذلك حين تدمج قيمته بقيم غيره من الأصول الثابتة، وذلك بهدف توفير قياس جديد هو التكلفة الإجمالية للأصول الثابتة والتي تظهر في الميزانية العمومية للمشروع" أما إذا ما أراد المحاسب تحديد او قياس العائد المتوقع على الإستثمار من هذا الأصل، فحينئذ تخضع قيمة ذلك الأصل إلى ما يسمى بعملية التشغيل والتي تأخذ شكل تحليل مالي يسعى المحاسب من خلاله للتنبؤ بالتدفقات النقدية المتوقعة من الأصل على مدار عمره الإنتاجي.

ثالثاً - أساليب القياس المحاسبية :

في تنفيذ عملية القياس المحاسبية يمكن اتباع عدة أساليب يتوقف اختيار أي منها على أغراض عملية القياس. ويمكن بوجه عام حصر انواع اساليب القياس المتبعة في عملية القياس المحاسبية في ثلاثة هي[1]:

١) أساليب قياس أساسية أومباشرة .
٢) أساليب قياس مشتقة أو غير مباشرة.
٣) أساليب قياس تحكمية .

١) أساليب القياس الأساسية أو المباشرة Fundamental or Direct Methods

بإستخدام هذا الأسلوب من أساليب القياس، تحدد نتيجة عملية القياس المحاسبية ممثله بقيمة الخاصية محل القياس مباشرة وذلك دون الحاجة إلى ما يعرف بعملية الإحتساب (Calculation Process) والمبينة أصلاً على ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس. ويتبع أسلوب القياس المباشر مثلاً في قياس تكلفة آلة وذلك من خلال ثمنها المثبت على فاتورة الشراء. أما إذا تم تشمين اجزاء هذه الآلة كل على حدة تمهيداً لتحديد التكلفة الإجمالية لها. فحينئذ تقاس تكلفة هذه الآلة ضمن ما يسمى بأسلوب القياس المشتق أو غير المباشر. لأنه في الحالة الأخيرة لابد للوصول إلى تكلفة

(1) Ibid, PP. 731 - 743.

الآلة كوحدة من خلال عملية احتساب تضم فيها اثمان الأجزاء معاً للوصول بعد ذلك إلى تكلفة الآلة كوحدة.

كما تعتبر عملية التبويب المحاسبي من أوسع المجالات استخداماً لأساليب القياس الأساسية أو المباشرة . إذ بدون الحاجة إلى استخدام الأرقام يمكن استخدام الخاصية المتخذة أساساً للتبويب كمقياس بموجبه يبوب الحدث الإقتصادي محل التبويب في الفئة او المجموعة التي ينتمي إليها وفق تلك الخاصية. كأن يبوب أصلاً في فئة الأصول الثابتة، أو مصروفاً في فئة المصروفات المتغيرة وهكذا.

٢) أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة : Derived or Indirect Methods

عندما يتعذر على المحاسب قياس قيمة الحدث الإقتصادي محل القياس بطريقة مباشرة، حينئذ لا بد من قياس قيمة هذا الحدث بطريقة غير مباشرة وذلك كما بينا سابقاً بالنسبة للآلة .

وقد ازداد اعتماد المحاسب على الأساليب غير المباشرة أو المشتقة في القياس بعد تزايد أهمية عملية تشغيل البيانات المحاسبية. لأن عملية تشغيل البيانات المحاسبية بمدخلاتها ومخرجاتها ، تعتمد إلى حد كبير على عملية التحليل التي لا يمكن انجازها بدون عملية الإحتساب والتي هي بمثابة الأساس الذي تقوم عليه أساليب القياس المشتقة غير المباشرة.

وفي مجالات القياس عامة والقياس المحاسبي خاصة، تعتبر القياسات الأولية أو المباشرة، بمثابة المدخلات لأساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة. بمعنى أنه لا يمكن لعملية قياس غير مباشرة ان تنفذ دون أن تكون مسبوقة بعملية قياس مباشرة. مثال على ذلك، إذا أراد المحاسب قياس القيمة الإجمالية لأصلين ، أو قياس النسبة بين قيمتيهما، فحينئذ لا يمكنه تحديد هذه القيمة الإجمالية أو تحديد النسبة بين قيمتيهما، إلا بإتباع أسلوب القياس غير المباشر. إذ بعد تحديد قيمة كل منهما على انفراد بأسلوب القياس الأولي أو المباشر، تحدد بعد ذلك وبأسلوب غير مباشر قيمتها الإجمالية او النسبة بين قيمتيهما.

٣) أساليب القياس التحكمية : Arbitrary Methods

تشبه هذه الأساليب والتي يطلق عليها البعض من المحاسبين مصطلح (Measurements by

(fiat) في أجراءاتها أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة. ولكن الفرق الرئيسي بينهما ينحصر في أنه بينما توجد قواعد موضوعية تحكم أساليب القياس غير المباشر، فإن أساليب القياس التحكمية تفتقر إلى مثل هذه القواعد مما يجعلها عرضة لأثار التحيز الناتج عن التقديرات أو الأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس. وفي مجال وصفه لهذا النوع من القياسات يقول (Ijiri) :

"تكون أساليب القياس تحكمية في الظروف التالية [1]:

أ) إذا لم توجد قواعد منطقية (Logical rules) تتحكم في خطوات تنفيذ عملية القياس، وبذلك لا تتوفر المبررات المنطقية التي يمكن الإعتماد عليها في إثبات ان الرقم حصيلة القياس، يمثل فعلاً القيمة الفعلية للخاصية محل القياس.

ب) وترتيباً على ما سبق ، تزداد الفرص لإحتمال ظهور خلاف حول نتائج عملية القياس بين الأشخاص القائمين بهذه العملية طالما لم تتوفر لهم المعايير الموضوعية للحكم في هذا الخلاف .

وتندرج معظم أساليب القياس المحاسبية تحت هذا النوع من أساليب القياس، فمثلاً، في قياس قيمة أصل معين من أصول المشروع توجد أمام المحاسب بدائل مختلفة لقياس هذه القيمة يؤدي كل منها إلى نتيجة تختلف عن النتائج المحققة بالبدائل الأخرى. واختيار أي بديل منها يخضع في الغالب لاجتهادات شخصية أو تحكمية من قبل المحاسب . إذ ان محاسباً معيناً قد يختار تقييم هذا الأصل بناءً لتكلفته التاريخية، بينما محاسب آخر يختار تقييم هذا الأصل بناء لتكلفته الإستبدالية، في حين يقيم محاسب ثالث نفس الأصل بناء لصافي قيمته الحالية. وتحت كل بديل من البدائل الثلاث تختلف نتيجة القياس عنها تحت البديلين الآخرين .

---

(1) A.A.A., Op. Cit., P. 22.

أسئلة الفصل الخامس

١- ترجع النظرية الكلاسيكية للقياس إلى عالم الفيزياء Galileo . فما هي المقومات العلمية لعملية القياس في هذه النظرية . وما هي الإضافات التي قدمها كل من Flelmholtz و Campell في مؤلفاتهم إلى ما جاء به Galileo.

٢- بقيت مفاهيم النظرية الكلاسيكية للقياس تحكم عملية القياس في العلوم الطبيعية فترة طويلة إلى حين صدور مؤلف Steven الذي دحض فيه الأسس التي تقوم عليها هذه النظري. بين ما جاء به Steven والإضافات التي أضافها في نظريته الحديثة للقياس .

٣- ما معني القياس المحاسبي. وما أنسب تعريف تقدمه لذلك .

٤- يختلف إطار عملية القياس المحاسبي كما تختلف نتائجه وذلك تبعاً لإختلاف أغراض القياس، والخواص محل القياس ثم تبعاً لتغير القواعد المستخدمة في عملية القياس، والشخص القائم بعملية القياس. وبوجه عام يمكن القول بأن عملية القياس تقوم على مجموعة أركان. فما هي الأركان. وما تأثير كل ركن منها على عملية دقة القياس.

٥- أكمل المقطع التالي باستخدام الكلمة المناسبة للفراغ الموجود.

يتوقف نوع ..... المستخدم في عملية القياس، على ..... محل القياس، وبالنسبة للمشروع الإقتصادي إذا كانت خاصية التعدد ..... للربح مثلاً هي الخاصية محل القياس، فالقياس المستخدم حينئذ هو مقياس ..... . أما إذا كانت طاقته الانتاجية هي الخاصية محل القياس، فالقياس المستخدم في هذه الحالة هو مقياس ..... .

٦- يتوقف مسار عملية القياس المحاسبية وتعدد خطواتها على الأغراض التي ستستخدم فيها مخرجات القياس. وعلى هذا الأساس تتفاوت وجهات نظر المحاسبين بشأن مدى

مراحل عملية القياس المحاسبية وعدد الخطوات التي تنفذ بها.
على ضوء ما تقدم بين ما يلي :
- لماذا تتفاوت وجهات نظر المحاسبين حول مراحل عملية القياس المحاسبية.
- حدد خطوات القياس المحاسبية التي تراها مناسبة في هذه العملية.

٧- لقد زادت أهمية التساؤل المطروح حول علاقة عملية تشغيل القياسات المحاسبية، عملية القياس المحاسبية بعد تزايد أهمية الدور الذي تلعبه المحاسبة كنظام للمعلومات. حول هذه المسألة توجد ثلاث وجهات نظر. حدد وجهات النظر هذه، وبين من منها أكثر قة، ولماذا.

٨- في تنفيذ عملية القياس المحاسبية يمكن إتباع عدة أساليب يتوقف اختيار أي منها على أغراض عملية القياس. على ضوء ما تقدم حدد ما يلي :
- أساليب القياس.
- ما هو أفضل أسلوب من الأساليب السابقة في رأيك ولماذا.

٩- اكتب مقالة شاملة عن القياس المحاسبي .

١٠- ما المقصود بالآتي :
- الهدف من عملية القياس.
- الأفق الزمني لعملية القياس.

الفصل السادس

المقومات الإعلامية للقياس المحاسبي

في السياق التاريخي لتطور المحاسبة ، عرضنا تطورها ، من نظام لمسك الدفاتر والسجلات المحاسبية ، إلى نظام للقياس والإتصال هدفه الرئيسي توفير المعلومات الإقتصادية عن المشروع للطوائف ذات المصلحة . وهناك شبه اجماع من قبل الباحثين ، على تأكيد اهمية الدور المعاصر الذي تلعبه المحاسبة كنظام للمعلومات . يشهد على ذلك معظم التعريفات الحديثة للمحاسبة والتي يشير معظمها إلى هذا الدور .

كمثال على هذا الإتجاه يعرف احد الباحثين المحاسبة بما يلي :

" تعتبر المحاسبة في مجتمعاتنا الإقتصادية وظيفة للخدمات . وينظر إلى تقاريرها كمصدر للمعلومات تساعد الأطراف ذات المصلحة ، في اتخاذ قراراتها الإقتصادية المتعلقة بالمشروعات الإقتصادية [1].

ولعل من أكثر التعريفات تعبيراً عن قوة العلاقة بين وظيفتي القياس والإتصال في المحاسبة ، ذلك التعريف الوارد في تقرير صادر عن جمعية المحاسبين الأمريكية (A.A.A.) والذي ورد فيه ما نصه :

"عملية القياس المحاسبية هي تعريف، قياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية" [2].

أولاً - المحتوى الاعلامي للتقارير المحاسبية.

يمكن حصر الفئات المستفيدة من المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات في فئتين : **الأولى** : منهما داخل المشروع وتأتي إدارة المشروع على رأس هذه الفئة ، وأداة الإتصال بين هذه الفئة والنظام المحاسبي هي التقارير الداخلية بما تحويه من معلومات مالية في أغلب الأحيان، وغير مالية في بعض الأحيان.

---

(1) Fremger. James M. "Utility, and Accounting Principles". The Acc. Review. July 1967. PP. (457-469).

(2) A.A.A., Acommittee to Prepare Astatement of Basic Accounting Theory A.A.A. (Evanston, Ill. 1966).P.(1).

والثانية : خارج المشروع ممثلة بالمساهمين والدائنين والمؤسسات الحكومية وغيرها من الأطراف ذات المصلحة بالمشروع . وأداة الإتصال المتاحه بين هذه الفئة والمشروع، هي التقارير المالية الخارجية ، أو ما يعرف بالقوائم المالية المنشورة والتي يقتصر محتواها عادة على البيانات المالية فقط.

وقد جرت محاولات عدة من قبل الباحثين لتحسين أداء المحاسبة كنظام للمعلومات. ومن المحاولات الرائدة في هذا المجال دراسات قام بها (Theil) [1]، حاول من خلالها ربط المحاسبة بنظرية المعلومات ونجح بواسطتها في اشتقاق بعض النماذج الرياضية المبنية على الدالة اللوغرتمية ، واستخدامها في قياس المحتوى الإعلامي للتقرير المالي، بالإضافة إلى خسارة المعلومات التي تترتب على دمج او تجميع بنود هذا التقرير . والنموذجان الأساسيان اللذان وضعهما Theil هما :

١) ق (س$_i$) = $\sum$ س$_i$ لو س$_i$

٢) ق (ص : س) = $-\sum$ ص$_i$ لو $\frac{\text{س}_i}{\text{ص}_i}$ [2]

وذلك حيث ترمز (ق) إلى قيمة معلومات التقرير أو المحتوى الإعلامي .

س$_i$ = قيمة حدث معين في تاريخ معين . وترمز إلى القيمة المالية لبنود التقرير.

ص$_i$ = قيمة الحدث نفسه ولكن في تاريخ لاحق.

وبينما يصلح النموذج الأول لقياس المحتوى الإعلامي للتقرير المالي غير المقارن. يستخدم النموذج الثاني في قياس المحتوى الإعلامي للتقرير المالي المقارن مثل (الميزانية المقارنة).

عموماً سنتطرق إلى هذين النموذجين واستخداماتهما في مكان لاحق من الكتاب.

---

(١) بنى (Theil) دراساته وأبحاثه في هذا المجال على دراسات كان قد قام بها (Shannon) عام ١٩٤٨ حول نظم الإتصال . وقد نشر Theil خلاصة أبحاثه في هذا المجال في كتاب بعنوان :

Economics and Information Theory Vol. III of Studies in Mathematical and Managerial Economics. (, Rand McNally and Co.Chicago 1967).

(2) $H(Xi) = \sum xi \text{ Log } Xi$

$H(Y : X) = -\sum Yi \text{ Log } \frac{Y1}{Xi}$

Ibid., P. (5).

المصدر :

ولاً - مفهوم المحتوى الإعلامي للتقرير المالي :

يقصد بالمحتوى الإعلامي للتقرير المالي ، قيمة ما يحويه من معلومات اقتصادية وذلك من وجهة نظر مستخدمي هذا التقرير في اتخاذ قرارات اقتصادية ذات علاقة بالمشروع. ومن القرارات الإقتصادية التي تقع في هذا الإطار ، تلك التي يتخذها المستثمرون بشأن توظيف أموالهم في المشروع ، وقرارات المقرضين بشأن منح التسهيلات الإئتمانية للمشروع .

والمحتوى الإعلامي للتقرير ، ذو أهمية خاصة في مجالات تطوير القياس المحاسبي. ذلك لأن وظيفة الإتصال في المحاسبة وأداتها التقارير المالية تقف جنباً إلى جنب مع وظيفة القياس، لتشكلان معاً الأساس الذي يقوم عليه نظام المعلومات المحاسبي. وبذلك تلتقي أغراض الوظيفتين عند هدف واحد مشترك هو الحرص على توفير أكبر قدر من المعلومات المفيدة لمتخذي القرارات الإقتصادية . وعليه، فإن تحسنا في أداء أي من الوظيفتين ، سيؤثر على أداء الوظيفة الأخرى. مثال على ذلك عملية الدمج او التجميع وهي جانب من جوانب عملية القياس المحاسبية فيمكن عن طريق تحسينها ، زيادة القيمة الإعلامية للتقرير المالي. وبالمقابل ، فإن توفير المعلومات المناسبة عن دقة تنبؤات الموازنة وذلك بإستخدام مقاييس المعلومات هو جانب من جوانب وظيفة الإتصال، ولكنه سيؤدي إلى تحسين عملية التنبؤ وهي جانب من جوانب عملية القياس.

والقاعدة الأساسية العامة التي تحكم قياس المحتوى الإعلامي للتقرير المالي تقوم على مبدأين هما :

١) أن الفائدة المحققة لمستخدم التقرير المالي بما يحويه من معلومات ، تزيد كلما زادت قيمة المعلومات المحتواه فيه. أو بمعنى آخر كلما زادت قيمة محتواه الإعلامي .

٢) أن المحتوى الإعلامي للتقرير المالي ممثلاً بقيمة ما يحويه من معلومات اقتصادية، تزيد كلما زاد معدل التغير في قيمة البنود المكونة لهذا التقرير ، وذلك على مدار الفترة الزمنية التي يغطيها هذا التقرير.

هذا ويمكن التعبير عن المبدأين أعلاه في صورة علاقة رياضية تأخذ الشكل التالي:

$$ف \propto ق \propto ت$$

حيث ف = الفائدة المحققة لمستخدم التقرير .

ق = قيمة المعلومات الإقتصادية المحتواه في التقرير .

ت = معدل التغير في القيمة المالية أو القياسات المماثلة لبنود التقرير على مدار الفترة الزمنية [1].

وبقصد تفسير مدلول هذه العلاقة ، سنعرض مثالاً لها من الحياة الواقعية.

بفرض وجود ثلاثة مستثمرين (أ ، ب ، جـ) كان كل منهم بصدد اتخاذ قرار استثماري بشأن توظيف أمواله في شراء أسهم المشروع (س) . وقد رهن كل منهم تنفيذ قراره بتحقيق شرط أساسي هو أن يكون الحد الأدنى المتوقع لصافي الربح المحقق في نهاية الفترة المحاسبية للمشروع (س) ، بمعدل ١٠٪ من رأس المال .

وفي محاولته لإتخاذ قرار بهذا الشأن ، راجع كل منهم القوائم المالية المنشورة للمشروع (س) على مدار عدة فترت محاسبية سابقة فكانت حصيلة هذه الدراسة مايلي :

١) توقع المستثمر (أ) بإحتمال (٠.٥ر.) أن يكون الحد الأدنى لصافي الربح الذي سيحققه المشروع في نهاية العام الجاري هو ١٠٪ من رأس المال المستثمر بما يعني توقفه باحتمال ٩٥ر. أن لا يحقق الحد الأدنى المطلوب، وعلى هذا الأساس قرر عدم استثمار أمواله في المشروع (س).

٢) أما المستثمر (ب) ، فقد توقع بإحتمال (٠٥ر) أن يكون الحد الأدنى لصافي الربح المتوقع للمشروع في نهاية العام الجاري ١٠٪ من رأس المال المستثمر.

ومعنى ذلك أنه توقع أيضاً بإحتمال (٠٥ر) ، أن لا يحقق المشروع هذا الهدف ، لذا تردد في اتخاذ قراره وبذلك قرر انتظار صدور القوائم المالية الختامية للمشروع ليتخذ قراره حينئذ على هديها.

٣) لكن المستثمر (جـ) والذي كان متفائلاً جداً ، فقد توقع بإحتمال (٩٠ر) أن يحقق المشروع في نهاية العام الجاري صافي ربح حده الأدنى ١٠٪ من رأس المال المستثمر ، وبإحتمال (١٠ر) أن لا يحقق المشروع هذا الهدف . لذلك بادر فوراً بإتخاذ قراره بتوظيف أمواله في المشروع .

والسؤال المطروح هنا هو :

بفرض أن القوائم المالية المنشورة للمشروع (س) والتي صدرت بعد اسبوعين فقط من تاريخ توقعات المستثمرين الثلاثة ، أظهرت فشل المشروع في تحقيق الحد الأدنى لصافي الربح المطلوب وهو ١٠٪ من رأس المال المستثمر. إذ لم يحقق سوى صافي ربح

---

(1) Van Court Hore, Jr., Systems Analysis : A diagonostic Approach; (Harcourt Brace and World, Inc.N.Y : 1967). P. 118.

معدل ٥٪ ، فما هي الآثار التي كانت ستترتب بسبب ذلك على القرارات الإقتصادية التي تخذها المستثمرون الثلاثة، فيما لو أجلوا اتخاذ هذه القرارات الى ما بعد صدور هذه لقوائم ..٤.

١) بالنسبة للمستثمر (أ) ، فإن قراره ما كان ليتأثر ، لأنه منذ البداية كان قد توقع بدرجة احتمال كبيرة (٩٥ر) ، أن يحدث ما حدث فعلاً . من هنا فالقوائم المالية لمنشورة للمشروع (س) ، لم تحمل فيها أية مفاجأة له. وبالتالي يمكن القول ، بأن هذا لمستثمر كان سيكون أقل الثلاثة استفادة من المعلومات المحاسبية المحتواه في هذه لقوائم طالما أن هذه المعلومات لم تكن سوى تأكيد لمعلومات كان قد توقعها بنفسه قبل شر هذه القوائم.

٢) على العكس تماماً من المستثمر (أ) ، فإن المستثمر (جـ) كان سيجد مفاجأة كبيرة ي المعلومات التي احتوتها القوائم المالية المنشورة للمشروع. لأن ما تحويه من علومات خالف توقعاته تماماً حول صافي الربح المتوقع للمشروع. وعليه فإن هذا لمستثمر كان بإمكانه الحصول على قدر كبير من الفائدة من المعلومات المحاسبية لمحتواه في القوائم المالية المنشورة، ولو انتظر صدور هذه القوائم ، لكان قد اتخذ قراراً على نقيض تام مع القرار الذي اتخذه فعلاً.

٣) أما بالنسبة للمستثمر (ب) فالمعلومات التي حملتها القوائم المالية المنشورة لمشروع كانت في قيمتها الإعلامية وسطاً بين قيمتها من وجهة نظر زميله (أ) ، قيمتها من وجهة نظر زميله (جـ) . بما يعني أنه كان سيحقق من هذه القوائم فائدة بدرجة كبر من الفائدة التي حققها (أ) وأقل من الفائدة التي حققها (جـ). وهكذا لو أجل اتخاذ قراره إلى ما بعد صدور القوائم المالية المنشورة للمشروع ، فإن دور هذه القوائم كان سينحصر فقط في حسم تردده بعدم استثمار امواله في المشروع.

مما سبق يمكننا القول بأن المحتوى الإعلامي للقوائم المالية المنشورة للمشروع (س) ، يختلف من وجهة نظر المستثمرين الثلاثة (أ ، ب ، جـ) ، فهذا المحتوى في قيمته مرتفع بالنسبة للمستثمر (جـ)، ومنخفض بالنسبة للمستثمر (أ) ، ومتوسط بالنسبة لمستثمر (ب). وإذا ما حاولنا تمثيل قيمة المعلومات المحتواه في القوائم الختامية لمشروع (س) من وجهة نظر هؤلاء المستثمرين بعلاقة رياضية . لظهرت هذه العلاقة في شكل علاقة ترتيب على النحو التالي :

ق (أ) < ق (ب) < ق (جـ)

وبينما يمكن إظهار توقعات المستثمرين الثلاثة حول احتمال الحدث الإقتصادي وهو هنا تحقيق صافي ربح أقل من ١٠٪ من رأس المال المستثمر على النحو التالي :

ح (أ) > ح (ب) > ح (حـ)

وبمقارنة العلاقتين أعلاه نستخلص النتيجة التالية :

"تتناسب قيمة المعلومات الواردة في التقرير المالي حول حدث معين تناسباً عكسياً مع درجة الإحتمال التي كانت مقدرة لحدوث هذا الحدث من قبل متخذ القرار قبل وصول التقرير إليه".

وبناءً على النتيجة المستخلصة أعلاه، يمكن القول بأن التقرير المالي المؤكد ليس له محتوى إعلامي . بمعنى أن قيمة المعلومات المحتواه فيه صفراً . ذلك لأن قيمة حالة عدم التأكد المحيطة بتحقق الأحداث الإقتصادية التي يدور حولها التقرير ، تساوي صفراً من وجهة نظر مستخدم هذا التقرير في اتخاذ قرار اقتصادي. وبالطبع لا مجال لتخفيض حالة عدم التأكد عن الصفر. وبالتالي ليس لهذا التقرير قيمة إعلامية من وجهة نظر متخذ القرار.

ويمكن التعبير عن مفهوم النتيجة السابقة في صيغة رياضية بالقول : بأن المحتوى الإعلامي للتقرير المالي ، هو دالة متناقصة Decreasing function لإحتمال حدوث الحدث الإقتصادي الذي يدور حوله التقرير. وهكذا كلما كان هذا الحدث أكثر تأكيداً قبل وصول التقرير لمتخذ القرار ، كلما نقص المحتوى الإعلامي لهذا التقرير والعكس بالعكس. وقد اقترح (Theil) الدالة اللوغرتمية كوسيلة لقياس المحتوى الإعلامي للتقرير نظراً لخاصية الإضافة Addittivity التي تتمتع بها هذه الدالة [1] وعليه ، يمكن التعبير عن المحتوى الإعلامي للتقرير المالي غير المؤكد في صيغة رياضية على النحو التالي .

$$ق = ح \text{ لو } \frac{١}{ح}$$

أو بصورة رياضية أخرى :

$$ق = - ح \text{ لو } ح$$

---

(1) Henry Theil. "On the Use of Information Theory Concepts in the Analysis of Financial Statements", Management Science, May 1969. PP. (159-468).

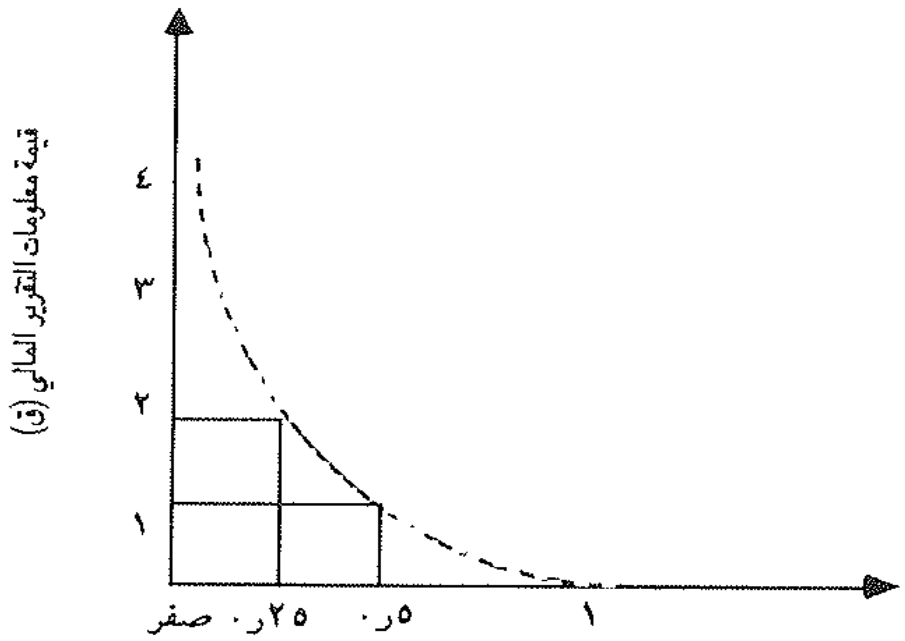
والمعادلة الرياضية اعلاه مبينة على ما يعرف بدالة شانون Shanon's Function والتي تتخذ الشكل التالي :

$$H'P' = \text{Log } \frac{1}{p} = - \text{Log } (P).$$ (1)

ويمكن تمثيل دالة شانون للمعلومات في صورة بيانية بالشكل التالي :

شكل رقم (١١)

دالة شانون للمعلومات



والشكل أعلاه يوضح العلاقة العسكية القائمة بين متغيري الدالة وهما :
(ق) القيمة الإعلامية للتقرير ، (ح) درجة احتمال حدوث الحدث. لذا تكون (ق= صفراً)، متى كان مستخدم التقرير المالي متأكداً تماماً من حدوث الحدث قبل حدوثه فعلاً وعندها (ح=١) . على العكس تماماً تكون ق = مالا نهاية (α) متى كان احتمال حدوث هذا الحدث قبل حدوثه من وجهة نظر مستخدم التقرير صفراً. لأن مفاجأته في هذه الحالة عند وقوع الحدث فعلاً ، ستكون مفاجأة تامة وتبلغ الدرجة القصوى . لكن في الأحوال التي

(1) Lev, Baruch, Accounting & Information Theory. Studies in Accounting Research (Evanston, Ill : A.A.A. 1968). P. 4.

تتساوى فيها درجة احتمال حدوث الحدث ، مع درجة احتمال عدم حدوثه ، أي عندما تكون درجة احتمال وقوع الحدث (ح = ٠ ٥ر) ، حينئذ تكون (ق = ١).

ويمكن اثبات النتائج أعلاه رياضياً كالآتي :

عندما تكون ح = ٢٥ر٠ فإن :

$$\text{ق م} = \text{لو}_2 \frac{1}{\text{٢٥ر}} = \text{لو}_2 (\text{٢٥ر٠})^{-1} = - \text{لو}_2 \text{٢٥ر} = 2$$

وعندما تكون ح = ٥ر٠ فإن :

$$\text{ق م} = \text{لو}_2 \frac{1}{\text{٥ر}} = \text{لو}_2 (\text{٥ر})^{-1} = - \text{لو}_2 \text{٥ر} = 1$$

وعندما تكون ح = ١ فإن :

$$\text{ق م} = \text{لو}_2 \frac{1}{1} = \text{لو}_2 (1)^{-1} = - \text{لو}_2 1 = \text{صفر}$$

وبقصد اضفاء بعض الواقعية على استخدامات الدالة السابقة في قياس المعلومات الواردة في التقارير المحاسبية . يمكن تطويرها لتلائم متطلبات قياس المحتوى الإعلامي لتقرير مالي حول عدة إحداث بدلاً من حدث واحد كما هي عليه في صورتها السابقة. وفي هذه الحالة تأخذ هذه الدالة الشكل التالي :

$$\text{ق م} = - \quad \text{ح ر} \cdot \text{لو ح ر}$$

حيث: ق = القيمة الإعلامية للتقرير المالي .

ن = عدد الأحداث الواردة في التقرير (عدد بنود التقرير).

ح ر = احتمال وقوع الحدث (ر = ١، ٢ ، ٣ ... ن) .

ثانياً - آثار الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على نظام القياس المحاسبي.

كان لإرتفاع شأن الوظيفة الإعلامية للمحاسبة آثار كبيرة على نظام القياس المحاسبي ذلك لأن المعلومات الإقتصادية التي توفرها المحاسبة وهي معلومات كمية ، هي في الأصل مخرجات النظام المحاسبي ، وقد أثرت الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على

نظام القياس المحاسبي من عدة وجوه أهمها :

١) آثارها على إطار عملية القياس المحاسبية.
٢) آثارها على أساليب وقواعد القياس المحاسبية.
٣) آثارها على المقاييس ووحدات القياس المحاسبية.
٤) آثارها على القياسات المحاسبية.

(١) آثار الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على إطار عملية القياس:

في المحاسبة التقليدية ، تنصب عملية القياس فقط على البيانات المالية الموجودة في السجلات المحاسبية للمشروع ، وهي بيانات تاريخية في معظمها ويستخدمها المحاسب في إعداد التقارير المالية الخارجية ممثلة بقائمة نتيجة الأعمال والميزانية وقائمة التدفق النقدي.

لكن تطور الدور الإعلامي للمحاسبة تجاه خدمة أغراض الإدارة ، كشف عن عجز نظام القياس المحاسبي التقليدي في الوفاء بالتزامات المحاسبة كنظام للمعلومات.

ذلك لأن معظم المعلومات المحاسبية المناسبة لأغراض الإدارة في التخطيط ، وإتخاذ القرارات ، تقع خارج إطار هذا النظام . حيث أنها معلومات ترتبط بالمستقبل أكثر من ارتباطها بالماضي. كما أنها تقوم على تدفقات نقدية Cash flows أكثر من اعتمادها على مفهوم التحقق.

وهكذا فرضت الوظيفة الإعلامية للمحاسبة تطوراً في إطار عملية القياس المحاسبي من ثلاثة زوايا :

١- **من زاوية الأفق الزمني لعملية القياس.** إذ لم يعد زمن القياس محصوراً بالماضي بل تعداه إلى المستقبل . بمعنى أن عملية القياس في المحاسبة لم تعد محصورة بالأحداث الإقتصادية التاريخية فقط ، بل تعدتها إلى الفرص المستقبلية أيضاً.

٢- **من زاوية مدخلات عملية القياس.** فبعد ان كانت عملية القياس المحاسبية منصبة على الخواص المالية فقط ، تطورت لتشمل الخواص غير المالية أيضاً ذلك لأن عملية التخطيط ، مثلها مثل عملية اتخاذ القرارات ، تحتاج في معظم الأحيان بجانب البيانات المالية ، الى بيانات كمية أخرى ذات طبيعة إحصائية مثل : بيانات عن الحجم ، الوزن ، الطاقة ...الخ.

٣- كما فرض تطور الوظيفة الإعلامية للمحاسبة تطوراً في إطار عملية القياس المحاسبية من زاوية ثالثة ، وذلك حين جعل مدخلات هذه العملية لا تقتصر على البيانات المحتواه في السجلات المحاسبية للمشروع فقط ، بل تشمل بيانات أخرى من خارج هذه السجلات . كالبيانات الإقتصادية التي توفرها مجالس التخطيط ، أو دواوين المحاسبة، أو غرف التجارة ...الخ. فهذه البيانات أصبحت مفيدة للمحاسب حيث يشتق منها الكثير من المعلومات في صور نسب أو مؤشرات ، أو أرقام قياسية.

(٢) آثار الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على طرق وقواعد القياس :

درجت المحاسبة التقليدية على أعداد قوائمها وتقاريرها المالية ، في ظل مجموعة من المفاهيم والمبادئ والأعراف المحاسبية تعرف في الفكر المحاسبي تحت مصطلح المفاهيم والمبادئ والأعراف المحاسبية المتعارف عليها ، مثال على ذلك : مبدأ الموضوعية ومبدأ الأهمية النسبية ، وفرض ثبات وحدة النقد ، ومبدأ التكاليف التاريخية، ومبدأ التحقق ، وعرف الحيطة والحذر. وتقوم هذه المجموعة من المفاهيم ، والمبادئ ، والأعراف ، بدور القواعد التي تتحكم بعملية القياس في المحاسبة.

لكن تطور وظيفة المحاسبة ، أصبح يفرض على المحاسبين التعامل مع هذه القواعد من زاوية جديدة . زاوية لا تلغي أهمية وجودها ولكن تقضي بإستخدامها في ظل اعتبارات جديدة أهمها : إعتبارات النسبية والمرونة . النسبية ، بمعنى أن هذه المفاهيم ، والمبادئ، والأعراف ، قد وجدت في ظروف تاريخية معينة كي تخدم أغراضاً معينة . لذا فالتطور التاريخي للمحاسبة ، وتطور أغراضها يفرضان حدوث تطور مماثل في مضمون تلك المفاهيم والمبادئ والأعراف . والمرونة ، بإعتبارها أي المرونة خاصية هامة من خواص المحاسبة تجعلها تطور أساليبها وأجراءاتها بما يتفق ومصالح الأطراف الخارجية عن المشروع. فقد حرص المحاسب حينئذ على توفير عنصر الحياد Neutrality في تقاريره المالية ، وذلك بالتركيز في هذه التقارير على الحقائق Facts المؤيدة بشواهد موضوعية فقط . تاركاً لكل طرف من هذه الأطراف بعد ذلك ، تفسير هذه البيانات بطريقته الخاصة ومن ثم اشتقاق المعلومات التي يسعى إليها. وهناك عاملان شجعا المحاسب على الحرص نحو توفير مثل هذا الحياد.

أولهما: أن المحاسب كان لا يعلم مسبقاً بالجهة التي ستستخدم هذه التقارير. كما أنه لم يكن يعلم مسبقاً بالأغراض المستخدمة فيها ، أو بكيفية استخدامها لأن الأطراف المستخدمة لها متعددة كما أن مصالحها مختلفة وربما تكون متعارضة.

وثانيهما: أن الجهات التي يفترض فيها استخدام هذه التقارير وهي خارج المشروع لا يفترض فيها أن تكون مؤهلة من الناحيتين النظرية أو العملية التأهيل الفني الكافي لفهم هذه التقارير وتحليلها . من هنا ، كان حرص المحاسب على عرض هذه التقارير في شكل حقائق مبسطة بعيدة عن التعقيد والتقديرات الشخصية [1].

كما حرصت المحاسبة على إعداد قوائمها وتقاريرها المالية المنشورة بموجب مبادئ وقواعد عامة تحوز على القبول العام وتساهم في توفير هذا الحياد من جانب المحاسب فنشأ ما يعرف بالمفاهيم والمبادئ بالمحاسبية المتعارف عليها.

لكن بعد تطور دور المحاسبة كنظام للمعلومات الإقتصادية وما صاحب ذلك من تزايد في اهتمامات المحاسب نحو التقارير المالية الداخلية ، حدث تطور مواز في مكانة وأهمية هذه المفاهيم والمبادئ والأعراف . فعرف الحيطة والحذر مثلاً كان إلى أمد قريب قاعدة هامة من قواعد قياس الربح والمركز المالي ، لكنه فقد في الآونة الأخيرة كثيراً من أهميته . وفرض ثبات وحدة النقد، أصبح منذ الثلاثينات من هذا القرن مثاراً للجدل والنقاش بين المحاسبين. لأن التمسك بهذا الفرض في عصر يتميز بالتضخم الإقتصادي، يجعل القوائم المالية المنشورة مضللة من الناحية الإعلامية . ومبدأ الموضوعية هو الآخر كان يشكل ركيزة أساسية من ركائز القياس المحاسبي التقليدي. لكنه بعد ازدياد أهمية الدور الإعلامي للمحاسبة. خصوصاً في مجال التقارير الداخلية ، فقد كثيراً من مكانته لصالح مفاهيم محاسبية جديدة كمفهوم المواءمة ومفهوم المعولية على القياس. وقد برز اتجاه قوى لدى المحاسبين يدعو إلى إعادة النظر في القواعد والمبادئ والأعراف المحاسبية المتعارف عليها، وذلك بحجة أنها وإن كانت تلعب دوراً هاماً في توفير عنصري الثبات والموضوعية للقياسات المستخدمة في إعداد التقارير المالية الخارجية ، إلا أنها لا توفر القياسات المناسبة لإعداد التقارير المالية الداخلية . ولعل ذلك ما حدا بأحدهم وهو (Bierman) إلى نقد هذه المفاهيم والمبادئ والأعراف بقوله :

"إن المبادئ والمفاهيم التي تحكم حالياً القياس المحاسبي ليست بالتأكيد حقائق غير قابلة للنقاش" [2].

---

(1) Richard L. Smith. Management Through Accounting. (Englewood cliffs, N.J : Prentice - Hall, Inc. 1970). P. (28).

(2) Bierman, Harold J.R. "Measurement and Accounting". The Acc. Review, July 1963. PP. (501-508).

وكما تركت الوظيفة الإعلامية للمحاسبة آثاراً على قواعد القياس تركت آثارها أيضاً على أساليب وطرق القياس المحاسبية . وتظهر أبعاد هذه الآثار فيما يعرف بعملية تشغيل البيانات Data processing والتي قد تأخذ أشكالاً عدة مثل :[1]

أ) تجميع أو دمج المفردات Aggregation by items

ب) التجميع في أبواب Patterning or aggregation by classes

جـ) التفصيل أو التحليل Repatterning or analysis

د) التلخيص Summarization

هـ) الإختيار Selection

وقد زادت أهمية عملية تشغيل البيانات في الأنظمة المحاسبية الحديثة. وللإحاطة بأهمية هذه العملية لا بد في رأينا من التمييز بين مصطلحين :

بيانات Data ومعلومات Informntion

فبالنسة لنظام المعلومات تعتبر البيانات بمثابة المادة الخام التي بعد تصنيعها في هذا النظام تتحول إلى معلومات تتخذ شكل المعايير ، أو المؤشرات ، أو النسب او النماذج الرياضية ..الخ. وعليه إذا جاز تشبيه نظام المعلومات المحاسبي بمصنع للمعلومات، حينئذ يصبح الفرق الأساسي بين البيانات والمعلومات هو نفس الفرق القائم بين المادة الخام ، والمنتج المصنع من هذه المادة. وقد لخص أحد الباحثين الفرق بين البيانات والمعلومات المحاسبية بالتالي :

"تعبر البيانات في معظم الأحيان عن حقائق ذات طبيعة تاريخية ، وهي قياسات تسجل في العادة دون أن يكون الهدف المباشر من وراء ذلك استخدامها في عملية اتخاذ القرارات . وإنما يكون الهدف الرئيسي من ذلك هو استخدامها في إعداد الحسابات الختامية للمشروع [2].

---

(1) Hector R. Anton, The Effect of Computers on the Reliabilitcy of Accounting. Measurements. "Robert K., Jaedick, Yuji Ijiri, (eds) Rescarch in Accounting. Measurement, (A.A.A. 1966) . PP. (127-136).

(2) Joel E. Ross. "The Impact of Information Systems". Management Accounting, August 1974. "PP. (34-42).

أما المعلومات ، فهي "بيانات يعاد تقيمها بناءً لطلب شخص معين، في وقت معين، لعلاج مشكلة معينة " [1].

والمعلومات قد تكون جامدة Static اذا عبرت عن قيمة حدث معين في لحظة زمنية معينة ، وتكون ديناميكية Dynamic إذا ما عبرت عن حالة التغير التي حدثت في قيمة الحدث فيما بين لحظتين زمنيتين على مدار فترة زمنية معينة . ومن أهم المواصفات الواجب توافرها في المعلومات الإقتصادية التي يوفرها نظام المعلومات المحاسبي ما يلي: المواءمة ، التوقيت ، الجودة ، الموضوعية ، الحساسية والقابلية للقياس ثم القابلية للمقارنة [2].

بناءاً لما تقدم يمكن القول بأن عملية جمع البيانات Data collection في النظام المحاسبي- تمثل المرحلة الأولى من عملية تشغيل البيانات ، وإذا كانت حصيلة هذه العملية هي القياسات الأولية أو المباشرة فإن حصيلة عملية تشغيل البيانات قياسات مشتقة أو غير مباشرة. ذلك لأن تحويل البيانات المحاسبية إلى معلومات يتطلب إخضاعها لأحكام وقواعد عملية الإحتساب . وفي الشكل التالي ايضاح للخطوات التي تقوم عليها عملية تشغيل البيانات المحاسبية ، وكذلك للعلاقة التي تربط هذه العملية بعملية القياس المحاسبية .

وأياً كانت طريقة تشغيل البيانات المحاسبية ، هناك اعتباران هامان لابد من مراعاتهما من قبل من يقوم بعملية تشغيل البيانات . وهذان الإعتباران هما :

١) تحديد الشخص الذي سيستخدم هذه البيانات.

٢) تحديد الغرض الذي ستستخدم فيه .

وفي سعيه لتحقيق هذين الإعتبارين يمكن للمحاسب أن يسلك في هذه العملية واحداً من مدخلين :

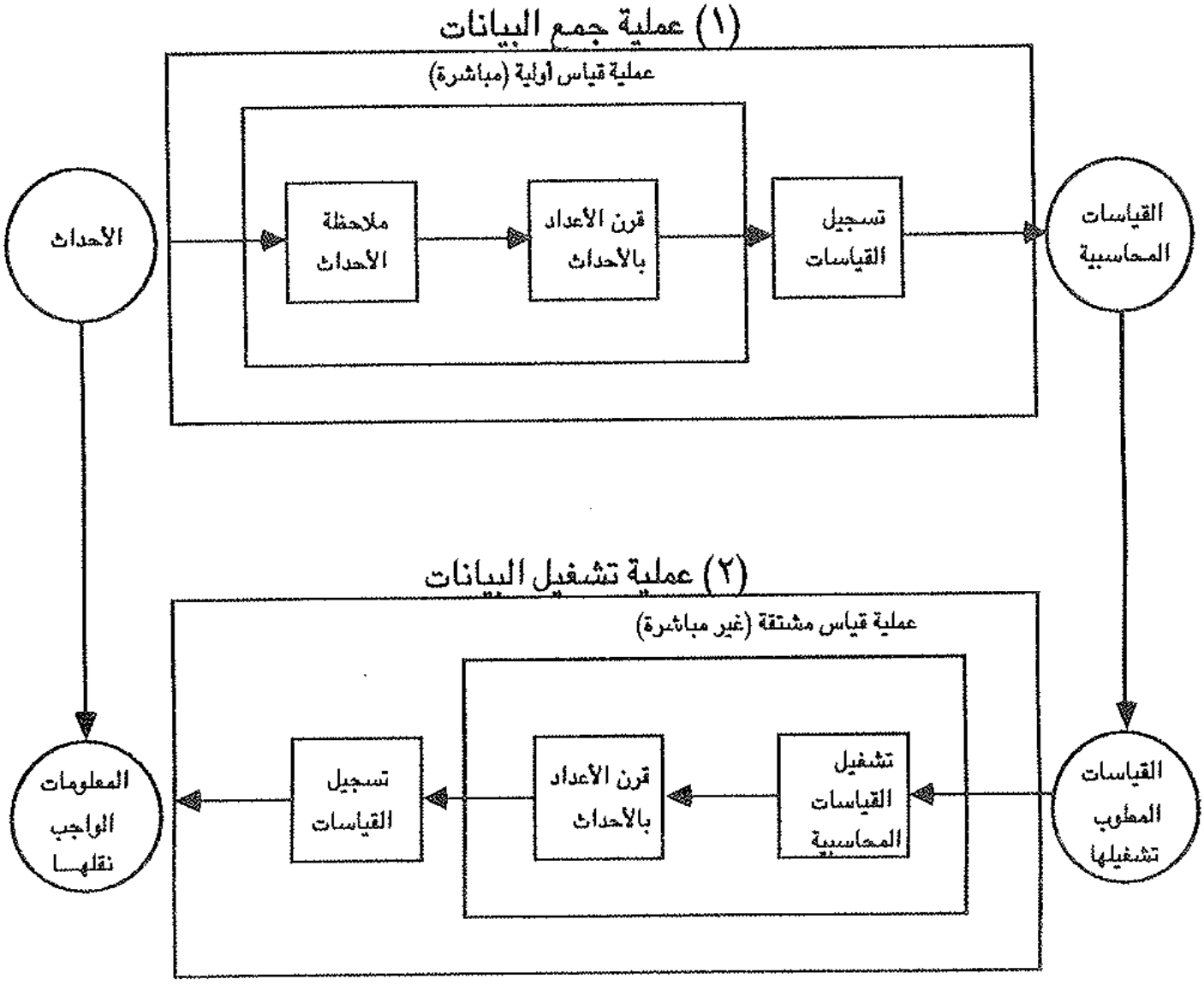
أولهما: المنهج أو المدخل الإستقرائي Inductive approach وهذا يفرض على المحاسب أن يقوم قبل بدء عملية التشغيل بدراسة تحليلة مستقلة لكل قرار ، يحدد من خلالها نوعية المعلومات التي يتطلبها هذا القرار.

---

(1) Arthur Douglas Milham, "Design Criteria for determination of aggregation level of Accounting. Data and Information". Unpublished Dissertation Presented to the University of Missouri for the Ph. D. Degree in Accountancy. 1970. P. (48).

(2) Ibid. , P. (52).

شكل رقم (١٢)
خطوات عملية تشغيل البيانات المحاسبية



لكن هذه النهج في تشغيل البيانات المحاسبية وإن كان سليماً من الناحية النظرية ، إلا أنه غير واقعي وكثير التكلفة . لذلك إذا كان لابد من اتباعه فعلى المحاسب حينئذ أن يصنف القرارات الإدارية في فئات محددة مثل : قرارات استثمارية ، وقرارات تخطيط قصير الأجل ، وقرارات متابعة .. الخ ومن ثم يحدد لكل فئة من هذه الفئات نمطاً معيناً من المعلومات المناسبة وذلك تمهيداً لتحديد طرق وقواعد القياس المناسبة لإعداد هذه المعلومات. ويتطلب ذلك من المحاسب ان يقوم بحصر العوامل الأساسية أو المتحكمة

Limiting Factors في كل فئة من هذه القرارات كي تجمع حولها المعلومات الضرورية للقرار.

وثانيهما: المنهج أو المدخل الإستنباطي Deductive approach وبموجبه يفترض في المحاسب أن يكون على دراية مسبقة بنوعية المعلومات المناسبة لمستخدم البيانات. يقصد بذلك ، أن المحاسب بحكم خبرته المكتسبة حول مشاكل المشروع ، وحول نمط تفكير الإدارة وأساليبها في حل هذه المشاكل يصبح على دراية بنوعية المعلومات الأساسية المناسبة لحل هذه المشاكل وذلك دون الحاجة إلى إجراء دراسة تحليلية مستقلة لكل قرار ، كما يفعل بموجب المنهج الإستقرائي [1].

٣) آثار الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على المقاييس المحاسبية :

تطورت المقاييس المحاسبية في اتجاه يخدم الدور الإعلامي للمحاسبة وبكيفية تهيئ الحصول منها على بيانات اقتصادية تحمل أكبر قدر من المعلومات المفيدة للجهات المستخدمة للتقارير والقوائم المحاسبية . ومن جهة عامة تزداد المعلومات التي توفرها المقاييس المحاسبية إفادة كلما ارتقى مستوى هذه المقاييس من الناحية الرياضية ولكن بالمقابل تزداد مشاكلها تعقيداً. ويمكن ايضاح آثار الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على المقاييس المحاسبية بالمثالي التالي :

يمتلك مشروع ثلاثة أصول (أ ، ب ، جـ) تمثل الخزينة ، وأوراق القبض والآلات على الترتيب فإذا كان هدف المحاسب في هذا المشروع توفير قياسات توفر أكبر قدر من المعلومات عن هذه الأصول ، فما نوع المقاييس المستخدمة في عملية القياس ...؟:

١- بإستخدام مقايس أسمى هو خاصية السيولة Porperty of Liquidity يمكن للمحاسب تبويب الأصول الثلاثة على النحو التالي :

أ) وهو النقدية أصل سائل .

ب) أوراق القبض وهو أصل شبه سائل (متداول).

جـ) الآلات أصل قليل السيولة (ثابت).

٢- ثم بإستخدام مقياس للترتيب يمكن للمحاسب توفير مزيداً من المعلومات حول الأصول الثلاثة آنفة الذكر ، وذلك بترتيبها تنازلياً أو تصاعدياً حسب درجة سيولتها.

---

(1) James K. Fremger., Op. Cit., PP. (457-469).

٣- ومع أن المعلومات التي وفرها مقياس الترتيب هي أوفر نسبياً من تلك التي وفرها المقياس الإسمي حول تلك الأصول ، إلا أن تلك المعلومات ما زالت ناقصة لأنها وإن جعلت بالإمكان الحكم على أن الأصل (أ) مثلاً أكثر سيولة من الأصل (ب) إلا أنها من جانب آخر، لا توفر إجابة عن سؤال مثل :

ما درجة سيولة الأصل (أ) ؟ .... أو ما درجة سيولة الأصل (جـ) ...؟ كما أن هذه المعلومات لا توفر أيضاً إجابة عن سؤال مثل :

كم تزيد درجة سيولة الأصل (أ) عن درجة سيولة الأصل (ب) ....؟ .

من هنا وبقصد استيفاء المعلومات الناقصة ، لا بد للمحاسب من البحث عن إجابات للتساؤلات السابقة في مقياس آخر للسيولة هو المقياس البيني (مقياس الفترة). فبهذا المقياس أي المقياس البيني يمكن تحديد الفرق بين درجة سيولة الأصلين (أ، ب) بمعنى أن المعلومة التي يوفرها لا تقف عند حد أن الأصل (أ) أكثر سيولة من الأصل (ب) وإنما أيضاً قيمة الفرق بين سيولتهما.

٤- ولأغراض التحليل الإقتصادي ، يمكن للمحاسب توفير المزيد من المعلومات المفيدة إذا استخدم مقياساً نسبياً يبين بواسطته درجة سيولة أي أصل من الأصول الثلاثة آنفة الذكر منسوبة إلى درجة سيولة أصل آخر من نفس المجموعة ، أو أصل آخر درجة سيولته محددة أو متفق عليها كوحدة النقد مثلاً. كالقول مثلاً بأن درجة سيولة الأصل (ب) تعادل ٦٠٪ من درجة سيولة الأصل (أ).

وهكذا يمكن بإختصار القول بأن تزايد أهمية الدور الإعلامي للمحاسبة قد زاد من أهمية استخدام المقياس النسبي في المحاسبة على حساب المقاييس الأخرى ، الأسمي والبيني ، والترتيبي.

٤) آثار الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على القياسات المحاسبية :

لقد فرضت الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على المحاسب أن يسعى إلى توفير قياسات محاسبية جديدة ليس بوسع النظام التقليدي للقياس المحاسبي توفيرها. مثال على ذلك التكلفة التفاضلية للقرار وتكلفة الفرصة البديلة للإستثمار، ومعدل العائد المتوقع على الإستثمار. وهذه جميعها قياسات لها أهميتها الخاصة في كل من عمليتي التخطيط وإتخاذ القرارات . هذا بعكس القياسات التاريخية التي لا تناسب هذه الأغراض إلا إذا اعتبرت منطلقاً لعملية التنبؤ بالقياسات آنفة الذكر.

ولعل من أكبر الاثار التي تركتها الوظيفة الإعلامية على القياسات المحاسبية، كانت في حث المحاسب على مراعاة اعتبار توقيت المعلومات على حساب اعتبار دقتها. وقد انعكس هذا الإعتبار على عملية القياس في المحاسبة حين أصبح هدف المحاسب ليس الحرص على تقدير قيمة المبيعات المتوقعة لأقرب دينار ، بقدر حرصه على توفير هذه المعلومة بالدقة المعقولة Reasonable accuracy وفي الوقت المناسب [1].

وقد اكتسبت دقة البيانات المحاسبية بذلك مفهوماً رياضياً غير المفهوم الحسابي المتعارف عليه. إذ أن دقة القياس بمفهومها الحسابي، تعني أن تكون نتيجة عملية القياس متفقة مع الواقع الفعلي بدرجة (١٠٠٪). لكن الدقة بهذا المفهوم غير واقعية وغير ممكنة في القياس المحاسبي إلا بالنسبة للقياسات التاريخية وهي قياسات لا تناسب أغراض التخطيط وإتخاذ القرارات.

لذا يجب أن يكون التركيز في القياسات المحاسبية ، على الدقة بمفهومها الرياضي وهي دقة محكومة بمقياس للخطأ ضمن مدى معين ومحدد مسبقاً يمكن تسميته بمدى التقدير Estimation- range ويعبر عنه احصائياً بما يعرف بفترة التنبؤ Prediction-interval ومتى توفر مقياس لخطأ القياس يمكن للمحاسب حينئذ توفير المعلومات المناسبة لإتخاذ القرارات، والتي تتمتع بخاصتي المواءمة والدقة المعقولة.

وفي ظروف كهذه ، سيجد المحاسب نفسه في حاجة إلى الأساليب الرياضية والإحصائية كي يستعين بها في اشتقاق المقاييس المطلوبة لخطأ القياس. وتتخذ هذه المقاييس صوراً متعددة ، كالإنحراف المعياري والخطأ المعياري للتقدير ، ومعامل الثقة وغيرها من المقاييس الإحصائية والتي تعمق البعد الإعلامي للقياس المحاسبي.

إذ من الواضح مثلاً ، أن تقدير قيمة المبيعات السنوية المتوقعة خلال الفترة المالية التالية لمشروع معين بمبلغ ٢٠٠ ألف دينار ، وإظهار هذه القيمة المفردة Single - Value في الموازنة التخطيطية للمشروع دون إيضاح لمدى خطأ القياس المتوقع في عملية التقدير ، لا يوفر للمدير المسؤول عن الموازنة نفس القدر من المعلومات والذي يتوفر له في حالة اقتران القيمة المقدرة للمبيعات بمدى معين لخطأ القياس المحتمل في عملية تقديرها ، وذلك كأن يكون هذا المدى محدداً مثلاً بإنحراف معياري واحد (± ١).

---

(1) Goran Schroderline, "Using Mathematicse, Probability to Estimate the Allowance for Doubtful Accounts. The Acc. Review, July 1964. PP. (679-684).

أو إنحرافين معياريين (± ٢) عن القيمة المتوسطة لمجموعة القيم المقدرة لهذه المبيعات تحت درجات احتمال مختلفة.

واقتران عملية التقدير بمقياس لخطأ القياس المحتمل فيها يوفر للبيانات المحاسبية ميزتين هامتين من الزاوية الإعلامية :

أولهما: أن المدى المحدد للقيمة المقدرة ، سيعطي فكرة عن مدى إهتمام المحاسب تجاه اعتبار الدقة في تقديراته. مما يعطي فكرة أيضاً عن حساسيته Sensitivity تجاه عامل المخاطرة المرافق لعملية التنبؤ في حالة عدم التأكد .

إذ من الواضح مثلاً ، أنه إذا قدر المحاسب مبيعات المشروع في العام التالي بمبلغ ٢٠٠ ألف دينار ، وبمدى لخطأ القياس مقداره (± ١) عن القيمة المتوسطة ، فإن حساسيته تجاه عامل المخاطرة في هذه الحالة ستكون أكبر منها في حالة تقديره لهذه المبيعات بنفس القيمة السابقة ولكن بمدى للخطأ مقداره (± ٢).

وثانيهما: أن اقتران عملية التنبؤ بمقياس لخطأ القياس المحتمل ، بالإضافة إلى أنه سيمكن الإدارة من تقييم درجة دقة تقديرات المحاسب ، سيساهم أيضاً في تحديد درجة احتمال عشوائية الإنحراف الذي قد يحدث فيما بعد بين القيمة الفعلية للمبيعات وقيمتها المقدرة. وهذا يضفي بعداً جديداً لعملية متابعة وتحليل انحرافات الموازنات التخطيطية.

أسئلة الفصل السادس

- هناك شبه إجماع من قبل الباحثين، على تأكيد أهمية الدور المعاصر الذي تلعبه
محاسبة كنظام للمعلومات. كيف تثبت صحة هذه المقولة .

- الفئات المستفيدة من المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات فئتان اذكرهما،
م تكلم عنهما بالتفصيل.

- لقد جرت محاولات عدة من قبل الباحثين لتحسين أداء المحاسبة كنظام للمعلومات.
من المحاولات الرائدة في هذا المجال دراسات قام بها Theil . بين كيف استطاع هذا
حسين أداء المحاسبة كنظام للمعلومات .

- يقصد بالمحتوى الإعلامي للتقرير المالي، قيمة ما يحويه من معلومات اقتصادية
ذلك من وجهة نظر مستخدمي هذا التقرير في اتخاذ قرارات اقتصادية ذات علاقة
المشروع. على ضوء ما تقدم بين القاعدة الأساسية العامة التي تحكم قياس المحتوى
لإعلامي للتقرير المالي. وما هي المبادئ التي تقوم عليها هذه القاعدة.

- لقد اقترح Theil الدالة اللوغرتمية كوسيلة لقياس المحتوى الإعلامي للتقرير المالي
ظراً لخاصية الإضافة التي تتمتع بها هذه الدالة. فما هي هذه الدالة. وما هي معادلاتها
رياضية ؟ وكيف يمكن التعبير عنها بيانياً .

٦- لقد أثرت الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على نظام القياس المحاسبي من عدة وجوه، فما هي هذه الأوجه. وكيف تأثرت كل واحدة منها من الوظيفة الإعلامية للمحاسبة.

٧- تركت الوظيفة الإعلامية للمحاسبة آثاراً على أساليب وطرق القياس المحاسبي . بين كيف جرى ذلك .

٨- أياً كانت طريقة تشغيل البيانات المحاسبية، هناك اعتباران هامان لا بد من مراعاتهما من قبل من يقوم بعملية تشغيل البيانات.

على ضوء ما تقدم حدد ما يلي :

- الاعتبارات التي يجب مراعاتها من قبل من يقوم بعملية تشغيل البيانات.
- لتحقيق الاعتبارات السابقة لا بد للمحاسب أن يسلك مداخل معينة فما هي هـذه المسالك.

٩- توجد العديد من أنواع المقاييس المستخدمة في عملية القياس. فما هذه المقاييس. وكيف ومتى يجري استخدام كل نوع منها.

١٠- اكتب مقالة علمية شاملة عن آثار الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على القياسات المحاسبية.

الفصل السابع
تحيز القياس المحاسبي

تعتبر ظاهرة تحيز القياس Measurement bias ، من الظواهر العامة المرافقة لأية عملية قياس وأياً كان مجالها في العلوم البحتة أم في العلوم الإجتماعية على حد سواء . لكن بينما يكون تحيز القياس ضئيلاً وبالإمكان تحديده وبقدر كبير من الدقة في العلوم البحتة ، فإنه في العلوم الإجتماعية عامة وفي المحاسبة خاصة غالباً ما يكون كبيراً ومن الصعب قياسه . وهذا بالطبع مرتبط إلى حد كبير بطبيعة المحاسبة نفسها من ناحية ، ثم بطبيعة عملية القياس المحاسبية من الناحية الأخرى.

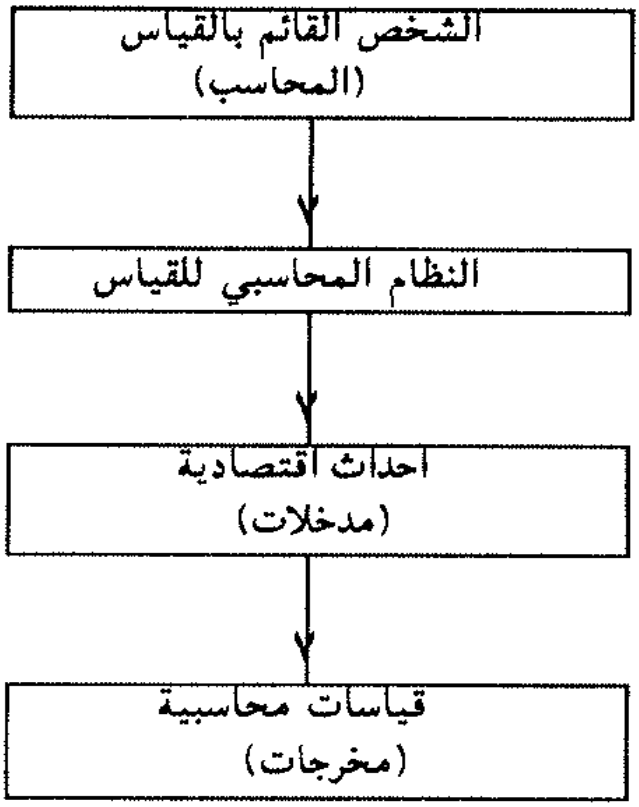
فالخاصية محل القياس في المجالات المحاسبية وهي القيمة المالية للحدث الإقتصادي، ليس لها مفهوماً محدداً لدى المحاسبين مما يجعلهم مختلفين في قياسها. كما أن عملية القياس المحاسبية ، هي الأخرى محكومة بقواعد ومبادئ عامة ينقصها التحديد، ذلك ما يجعلها عبر مراحلها المختلفة عرضة للإجتهادات والتقديرات الشخصية للمحاسب. وبالإضافة إلى ذلك هناك عامل هام من عوامل تحيز القياس المحاسبي ، وهو عدم ثبات قيمة وحدة القياس المحاسبية (وحدة النقد) لأن قيمة هذه الوحدة بخلاف وحدات القياس الأخرى تتسم بسمة التقلب وعدم الثبات مما يؤثر على مخرجات عملية القياس ، ويجعلها هي الأخرى عرضه للتقلب وعدم الثبات.

عموماً ، سنتناول ظاهرة تحيز القياس المحاسبي بالتحليل والنقاش مبينين أسبابها ، ومصادرها ، وأشكال ظهورها في المراحل المختلفة لعملية القياس المحاسبية وذلك بقصد استكشاف بعض الوسائل المناسبة لعلاجها.

أولاً : مصادر تحيز القياس المحاسبي

للإحاطة بمصادر تحيز القياس المحاسبي ، من المفيد تحليل عملية القياس المحاسبية بشكل عام والتاريخية منها بشكل خاص إلى عناصرها الرئيسية . إذ كما يبين الشكل التالي تقوم هذه العملية على أربعة أركان رئيسية هي :

شكل رقم (١٣)
أركان عملية القياس المحاسبية



١) الشخص الذي ينفذ عملية القياس المحاسبية وهو المحاسب.

٢) النظام المحاسبي للقياس ، ويقصد به مجموعة المفاهيم والمبادئ والقواعد والأحكام التي تحكم عملية القياس المحاسبية ثم طرق وأساليب تنفيذ عملية القياس ، ووحدات القياس المستخدمة .

٣) الأحداث الإقتصادية محل القياس ممثلة في عمليات مالية حدثت فعلاً بين المشروع والغير هذا في عملية القياس التاريخية التي تنفذ في نظام المحاسبة المالية أو فرص مستقبلية يتوقع حدوثها في عملية القياس المستقبلية التي تنفذ سواء في نظام محاسبة التكاليف أو في نظام المحاسبية الإدارية . وتعتبر هذه الأحداث وتلك الفرص بمثابة المدخلات لعملية القياس المحاسبية .

٤) القياسات او البيانات المحاسبية ، وتمثل نتائج عملية القياس المحاسبية أو مخرجاتها .

بناءً على تحليلنا السابق ، فإن أي خلل يصيب ركناً من الأركان الثلاثة الأولى لابد وأن تنعكس آثاره على الركن الرابع (القياسات المحاسبية) في شكل تحيز يؤدي إلى جعل نتائج عملية القياس، أما أكبر أو أقل من قيمتها الفعلية .

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

١) تحيز مصدره قواعد القياس ARule bias

٢) تحيز مصدره الشخص القائم بعملية القياس Ameasurer bias

٣) تحيز مصدره الشخص القائم بعملية القياس، وقواعد القياس التي يستخدمها أي تحيز مشترك Ajoint bias [1].

(١) تحيز قواعد القياس المحاسبي (ت ق)

يطلق هذا المصطلح على تحيز القياس المرتبطة أسبابه بوجه عام بمجموعة المفاهيم، والمبادئ ، والفروض والأعراف ، التي تحكم عملية القياس المحاسبية مثل : مبدأ التكلفة التاريخية ، فرض ثبات وحدة النقد ...الخ وما دمنا قد ربطنا مصدر هذه النوع من أنواع التحيز بنظام القياس المحاسبي نفسه ، فإن دور المحاسب في نشوئه – ومن ناحية نظرية على الأقل سيكون حيادياً .

ولعل من أوضح مظاهر هذا التحيز ، تحيز القياس الذي تحتويه القوائم والتقارير المحاسبية المعدة في فترات التضخم والإنكماش طبقاً لمبدأ التكلفة التاريخية ، دون أي مراعاة لتعديل آثار هذا التضخم أو الإنكماش.

ولشرح أبعاد هذا التحيز وآثاره على القوائم المالية والتقارير المحاسبية التاريخية نسوق الإيضاح التالي :

لنفرض ان مشروعاً للخدمات اتبع الأساس النقدي في اثبات عملياته المالية على مدار ٨ سنوات تبدأ من سنة ١٩٨٠ . وقد استخدم في نشاطه أصلاً معمراً واحداً فقط اشتراه بمبلغ ٢٠٠٠٠ دينار في ١٩٨٠/١/١ . وقدر العمر الإنتاجي لهذا الأصل بمدة ٨ سنوات كما قدرت قيمة نفايته في نهاية عمره الإنتاجي صفراً ، وبقصد التبسيط نفرض أن النتائج المحققة على مدار السنوات الثمان كانت متساوية كما يلي :

---

(1) George J. Murphy, "A Numerical Representation of Some Accounting. Conventions "The Acc. Review. April 1976. PP. (277-291).

جدول رقم (١)

قوائم نتائج أعمال المشروع عن ثمانية أعوام

بيـــــــــان	١٩٨٠	٨١	٨٢	٨٣	٨٤	٨٥	٨٦	٨٧	إجمالي
ايرادات	٥٠٠٠٠							٥٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠
يطرح المصروفات									
رواتب وأجور	٣٦٥٠٠			(نفس النتائج)				٣٦٥٠٠	٢٩٢٠٠٠
استهلاكات	٢٥٠٠							٢٥٠٠	٢٠٠٠٠
مصروفات أخرى	٨٠٠٠							٨٠٠٠	٦٤٠٠٠
إجمالي المصروفات	٤٧٠٠٠							٤٧٠٠٠	٣٧٦٠٠٠
صافي الربح قبل الضرائب	٣٠٠٠							٣٠٠٠	٢٤٠٠٠
ضريبة الدخل	١٠٠٠							١٠٠٠	٨٠٠٠
صافي الربح بعد الضريبة	٢٠٠٠							٢٠٠٠	١٦٠٠٠
الأرباح الموزعة	٢٠٠٠							٢٠٠٠	١٦٠٠٠
الأرباح المحتجزة	صفر							صفر	صفر

جدول رقم (٢)

قائمة ملخصة لمصادر أموال المشروع واستخداماتها خلال ثمانية أعوام

مصادر الأموال من العمليات	
صافي الربح بعد الضريبة عن ٨ سنوات	١٦٠٠٠
يضاف : مصروفات لم يترتب عنها تدفقات نقدية	
استهلاكات عن ٨ سنوات	٢٠٠٠٠
الأموال المتاحة في ٨ سنوات	٣٦٠٠٠
يطرح : استخدامات الأموال في ٨ سنوات	
أرباح موزعة خلال ٨ سنوات	١٦٠٠٠
الزيادة في رأس المال العامل في نهاية السنة الثامنة (في ١٩٨٧/١٢/٣١) وتظهر على شكل زيادة في رصيد النقدية .	٢٠٠٠٠

تحليل النتائج :

بمراجعة قوائم دخل المشروع عن الثمانية أعوام السابقة ، يتبين لنا أن جملة الأرباح المحققة والموزعة على مدار هذه الفترة كانت ١٦٠٠٠ دينار. كما أن القائمة الملخصة لمصادر الأموال واستخداماتها ، تبين ان رصيد النقدية في نهاية عام ١٩٨٧ سيزيد عن رصيدها في بداية عام ١٩٨٠ والذي كان صفراً ، بمقدار ٢٠٠٠٠ دينار وهو مبلغ يكفي لاستبدال الأصل المستهلك بأصل جديد من نفس النوع (هذا بإفتراض ثبات سعر شراء الأصل مع إهمال اثار التضخم وافتراض عدم حدوث تحسينات تكنولوجية عليه).

لكن إلى ماذا ستؤول إليه النتائج أنفة الذكر ، لو أخذنا عامل التضخم في عين الإعتبار ...؟.

فلو فرضنا أن معدل التضخم الإقتصادي على مدار الفترة الممتدة من ٨٠/١/١ - ٨٧/١٢/٣١ بلغ ٨٠٪ ومدلوله أن المستوى العام للأسعار خلال هذه الفترة الزمنية قد ارتفع عما كان عليه في بدايتها بمعدل ٥ر٤٤٪ تقريباً عما كانت عليه في ٨٠/١/١.[1]

في هذه الحالة ، سنجد ان إدارة المشروع في سعيها لإستبدال الأصل المستهلك بأصل جديد من نفس النوع ستحتاج إلى $\frac{٢٠٠٠٠}{٥٥}$ أي ٣٦٠٠٠ دينار بدلاً من ٢٠٠٠٠ دينار. وعلى هذا الأساس ستجد الإدارة نفسها في حاجة إلى أموال إضافية مقدارها ١٦٠٠٠ دينار وهذه النتائج يجب ان تثير التساؤلات الآتية :

١- هل كان المشروع مربحاً حقاً على مدار الثمانية أعوام السابقة ؟.

٢- وهل أن الأرباح المحاسبية المحققة على مدار تلك الفترة كانت فعلاً ١٦٠٠٠ دينار، أم أن هذه الأرباح ليست في حقيقة الأمر سوى أرباحاً اسمية اما الأرباح الحقيقية فكانت صفراً طالما أن الأرباح التي وزعت وهي ١٦٠٠٠ دينار كان يجب تخصيصها لشراء الأصل الجديد ... ؟.

---

(١) القوة الشرائية للنقود = $\frac{١}{\text{الرقم القياسي للأسعار}}$ لذا فالقوة الشرائية لوحدة النقد في ١٩٨٧/١٢/١ = $\frac{١}{١ر٨٠}$ = ٥ر٥٥٪

انظر:

د. احمد عبادة سرحان ، وآخرون مقدمة في الإحصاء التطبيقي ، (دار الكتب الجامعية، ١٩٦٨) صفحة (٢٤٢).

٣- ومن ثم هل أن الضرائب التي دفعها المشروع لمصلحة الضرائب كانت عن أرباح حقيقية أم عن أرباح صورية . وبالتالي هل انصبت هذه الضرائب على رأس المال بدلاً من الربح ...؟.

والإجابة عن التساؤلات السابقة تثير علامات استفهام حول عدة أمور أهمها ما يلي:

١- مدى موضوعية البيانات المحاسبية المحتواه في القوائم المالية المنشورة للمشروع على مدار الثمانية أعوام السابقة . لأنه إذا جاز القول بأن المشروع قد حقق إيراداً مقداره (٥٠٠٠٠) دينار في نهاية العام ١٩٨٠ فإنه لا يجوز القول بأنه قد حقق مثل هذا الإيراد في نهاية عام ١٩٨٧ ، لأن قيمة الدينار مقاسة بقيمته الشرائية في نهاية عام ٨٧ ، ليست مثل قيمته الشرائية في نهاية عام ١٩٨٠.

٢- مدى منطقية الفروض التي يقوم عليها مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات الذي يحكم عملية قياس الربح المحاسبي . إذ بينما تحتوي قائمة الربح على بنود معينة كالإيرادات والرواتب مقاسة بوحدة نقدية ذات قوة شرائية جارية ، فإن هذه القائمة تحتوي أيضاً بنوداً أخرى كالإستهلاك مقاسة بوحدة نقدية ذات قوة شرائية تاريخية . وعليه ، هل يجوز من الناحية المنطقية تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات على خليط غير متجانس من عناصر الإيراد وعناصر التكلفة ...؟.

٣- مدى الأضرار المترتبة على قارئ القوائم المالية التاريخية من جراء ما تحويه من معلومات مضللة عن نشاط المشروع . إذ تنعكس آثار تحيز أسلوب القياس المستخدم هنا وهو الأساس النقدي ، مع تحيز وحدة القياس المستخدمة وهي وحدة النقد. على قائمتي نتيجة الأعمال والمركز المالي وذلك في شكل تحيز يؤثر على البيانات المحاسبية المحتواة بينهما .

(٢) تحيز القائم بعملية القياس (ت م).

ويقصد به جميع أنواع تحيز القياس المحاسبي المرتبطة أسبابه بالقائم بعملية القياس وليس بالنظام المحاسبي ، مما يعني ومن الناحية النظرية على الأقل ، أن دور النظام المحاسبي في نشوء مثل هذا التحيز سيكون حيادياً ، هذا على أساس افتراض أن نظام القياس المحاسبي في مثل هذه الحالة سيتمتع بدرجة كاملة من الموضوعية Perfectly Objective لكن المحاسب سيستخدمه في عملية القياس بطريقة خاطئة تؤدي إلى نشوء تحيز قياس.

يحدث ذلك مثلاً ، إذا كلفت مجموعة من المحاسبين بتحديد قيمة قسط الإستهلاك لأصل ثابت بموجب قاعدة قياس معينة ولتكن طريقة القسط الثابت مثلاً. في هذه الحالة وإن اتفق جميع أفراد المجموعة في استخدام نفس قاعدة القياس، إلا أنهم قد يختلفون في نتائج القياس المحققة بخصوص قيمة قسط الإستهلاك، ولو حللنا أسباب تحيز القياس المحاسبي هنا والممثل في فروقات قيمة قسط الإستهلاك المحددة من قبل أفراد المجموعة لوجدناها مرتبطة بطريقة استخدام المحاسب لقاعدة القياس وليس بقاعدة القياس نفسها . إذ أن تحيز القياس الناشئ في تحديد قسط الإستهلاك من قبل أفراد المجموعة يمكن رده إلى اختلاف في تقدير العمر الإنتاجي للأصل مثلاً أو في تقدير قيمة النفاية مثلاً لا إلى قاعدة القياس.

(٣) التحيز المشترك ($ت_ش$) .

وهو تحيز القياس الذي يساهم في نشوئه القائم بعملية القياس وقواعد القياس المستخدمة في القياس المحاسبي معاً . بمعنى أن درجة موضوعية نظام القياس المحاسبي ، مثلها مثل درجة موضوعية القائم بعملية القياس يكونان ناقصتين في هذه الأحوال. يحدث ذلك مثلاً عندما يقوم محاسب لا يتصف بالموضوعية الكاملة بإستخدام قاعدة قياس لا تتصف هي الأخرى بالموضوعية الكاملة . وهكذا فتحيز القياس الناشئ عن قاعدة القياس المتحيزة ، تتضاعف آثاره على البيانات المحاسبية المحاسبية بفعل التحيز الإضافي الذي يسببه المحاسب بسوء استخدامه لهذه القاعدة.

مثال على ذلك تحيز القياس المحاسبي المرافق لإستخدام مبدأ أو سياسة الحيطة والحذر، فهذا المبدأ وهو بمثابة قاعدة من قواعد القياسي المحاسبي ، يتمسك به المحاسبون في تنفيذ قياساتهم التاريخية ، ويؤدي بوجه عام إلى تخفيض قيم الأصول المقاسة ، وكذلك في قيم صافي الربح السنوي . لكن استخدام هذا المبدأ من قبل محاسبين مختلفين في درجات تحفظهم ، يؤدي إلى اختلاف في قيم تحيز القياس الذي يصيب البيانات المحاسبية التاريخية.

وفي الواقع العملي من الصعب تمييز مصدر واحد ومحدد لتحيز القياس المحاسبي لأن هذا التحيز في حالة وجوده غالباً ما يكون محصلة لأسباب عدة مصدرها المحاسب والنظام المحاسبي معاً .

ثانياً - أشكال تحيز القياس المحاسبي :

مثلما تتعدد مصادر تحيز القياس المحاسبي تتعدد كذلك الأشكال التي يظهر بها. إذ قد يظهر في صورة تحيز موضوعية (ت ع) ، أو في صورة تحيز مواءمة (ت و) أو في شكل تحيز معولية (ت ل). وعلى أية حال ، هناك ملاحظة هامة لا بد من الإشارة إليها في هذا المجال وهي أن الصورة التي يتخذها تحيز القياس المحاسبي تتحدد في ضوء عدة اعتبارات أهمها : وجهة نظر المحاسب ووجهة نظر مستخدم القياسات المحاسبية ، وكذلك أغراض استخداماتها . إذ يختلف شكل تحيز القياس المحاسبي عندما يحتل اعتبار الدقة المكانة الأولى بين اهتمامات مستخدم البيانات ، عنه عندما يكون اعتبار المواءمة هو مركز اهتماماته. كذلك يختلف شكل هذا التحيز في الحالات التي تستخدم فيها القياسات المحاسبية في إعداد تقرير مالي خارجي ، عنه عندما تستخدم هذه القياسات في إعداد تقرير مالي داخلي.

عموماً يمكن حصر أشكال التحيز المحتمل ظهوره في جميع مراحل عملية القياس المحاسبية في ثلاثة هي : تحيز الموضوعية ، تحيز المواءمة ، ثم تحيز المعولية .

كما أن هناك شكلاً آخر من أشكال التحيز قد يصيب القياسات المحاسبية ولكن مصدره هو مستخدم القياسات المحاسبية ، ويطلق على هذا التحيز الأخير تحيز متخذ القرار (ت م.ق).

(١) تحيز الموضوعية :

يأخذ تحيز القياس المحاسبي شكل تحيز موضوعية (ت ع) متى كان عامل الدقة هو العامل المتحكم في عملية القياس . وعليه يكون القياس المحاسبي متحيزاً بوجود فرق أو خلاف بين نتيجة القياس والقيمة الفعلية للحدث محل القياس. وينشأ هذا التحيز عن نقص في موضوعية المحاسب ، أو عن نقص في موضوعية أسلوب أو قاعدة القياس، أو عن نقص في موضوعية الركنين معاً حيث يكون تحيزاً مشتركاً . أو بمعنى آخر فإن تحيز موضوعية القياس المحاسبي هو محصلة لتحيز قاعدة القياس(ت ق) وتحيز المحاسب (ت م) وتحيزهما المشترك (ت ش).

ومن الناحية النظرية البحته ، يمكن القول أن تحيز موضوعية القياس المحاسبي ينعدم في حالة واحدة فقط هي متى تمتع كل من المحاسب وقواعد القياس بالموضوعية

الكاملة[1] وهذا شرط من الصعب تحقيقه في الحياة الواقعية . وأكثر مراحل عملية القياس لمحاسبية عرضة لنشوء تحيز الموضوعية هي مرحلة التحميل Allocation Process . لأن لمحاسب في هذه المرحلة يستخدم أساليب تحكمية في التحميل لا توفر له مستوى الدقة لتي يطمح الى توفيرها في مخرجات عملية القياس.

(٢) تحيز المواءمة :

يتخذ تحيز القياس المحاسبي شكل تحيز المواءمة (ت و) عندما لا تفي القياسات لمحاسبية بإحتياجات مستخدم هذه القياسات عند استخدامها في غرض معين. هذا وإذا كان تحيز موضوعية القياس على صلة بإعتبار دقة مخرجات القياس ، فإن تحيز مواءمة لقياس على صلة بإعتبار مناسبة مخرجات القياس للأغراض المستخدمة فيها. أو بعبارة أخرى يقاس تحيز مواءمة القياس، بمدى الإستفادة التي يحققها مستخدم البيانات لمحاسبية من مخرجات عملية القياس . وكلما زادت استفادته من البيانات كلما نقص تحيز المواءمة والعكس بالعكس .

ومن الناحية نظرية بحتة ، ينتفى تحيز المواءمة تماماً في حالة واحدة وهي عندما ينجح المحاسب في توفير مخرجات القياس التي يطلبها مستخدم البيانات بالضبط بالشكل المناسب وفي الوقت المناسب[2]. وعلى هذا الأساس فتحيز مواءمة القياس لمحاسبي على صلة بوظيفة الإتصال المحاسبية ، وهو من العوامل التي تدخل في تقييم داء المحاسبة كنظام للمعلومات.

وكما أشرنا في مكان سابق فإن تمتع القياسات المحاسبية بالموضوعية الكاملة لا يعني بالضرورة مواءمتها . إذ يمكن لقياسات محاسبية تتمتع بدرجة كاملة من لموضوعية ان تحمل معها تحيز المواءمة . وهذا ما يحدث عندما يقدم المحاسب القيمة لدفترية لأصل ثابت كمعلومة للمدير المكلف بإتخاذ قرار استثماري بإستبدال هذا الأصل، فالمعلومة المقدمة وهي القيمة الدفترية للأصل الثابت ، تتسم بقدر كبير من الدقة لأن عملية قياسها مدعمة بشاهد اثبات موضوعي هو فاتورة الشراء ، وكذلك الدفاتر المحاسبية لكنها كمعلومة، لا تحقق لمتخذ القرار فائدة تذكر في الغرض الذي سيستخدمها فيه وهو قرار استبدال الأصل، إذ تعتبر تكلفة غارقة Sunk Cost لا تلائم اتخاذ القرار . فالتكلفة

---

(1) George J. Murphy, Ibid., PP. (277-291).
(2) Ibid ., P. 283.

الإستبدالية أو التكلفة التفاضلية وهما يتمتعان بدرجة موضوعية منخفضة نسبياً هما المعلومة المناسبة لهذا الغرض.

كما ينشأ تحيز المواءمة في مرحلة أخرى من مراحل عملية القياس المحاسبية هي مرحلة الدمج أو التجميع Aggregation . ففي عملية الدمج أو التجميع لا تتأثر القياسات المحاسبية من زاوية موضوعيتها مطلقاً. لأن القيمة الإجمالية للأصول الثابتة مثلاً بعد عملية الدمج تساوي تماماً حاصل جمع قيم مفردات هذه الأصول . هذا بشرط صحة عملية الدمج من الناحية الحسابية بالطبع – لكن عملية الدمج هذه تؤثر على القيمة الإعلامية للقوائم المالية وبالتالي تؤثر على اعتبار الإستفادة منها بالنسبة لقارئ هذه القوائم مسببة بذلك تحيز مواءمة ، وذلك بسبب خسارة المعلومات Information Loss الناتجه عن عملية الدمج.

عموماً ، يمكن القول وبشكل عام ، أن أكثر مراحل عملية القياس عرضة لنشوء تحيز المواءمة هي مرحلة تحليل البيانات المحاسبية أو معالجتها . لأن المعلومات المحاسبية وهي مخرجات هذه المرحلة ، تكون في هذه المرحلة شديدة الحساسية من زاوية تأثرها برغبات مستخدمي هذه البيانات والذين يستخدمونها بطرق مختلفة في تحقيق أغراض مختلفة . فمعلومة معينة ، تناسب شخصاً معيناً في غرض معين ، قد لا تكون مناسبة لشخص آخر يستخدمها في غرض اخر.

(٣) تحيز المعولية على القياس :

يعتبر تحيز المعولية على القياس المحاسبي (ت$_{و}$) ، بمثابة المحصلة النهائية لجميع أشكال التحيز التي تنشأ في عملية القياس المحاسبية عبر مراحلها المختلفة وفي مجاليها التاريخي والمستقبلي . وينشأ هذا التحيز في الأحوال التي يعجز فيها النظام المحاسبي عن توفير القياسات المحاسبية المعول عليها في عملية التنبؤ . ولشرح مفهوم تحيز المعولية على القياس المحاسبي ومعرفة أسبابه دعنا نتتبع مراحل استخدام القياسات المحاسبية في عملية التنبؤ .

أولاً : في المرحلة الأولى من مراحل عملية القياس المحاسبية تشتق القياسات المحاسبية الأساسية بطريقة مباشرة أو غير مباشرة . وفي هذه المرحلة من مراحل عملية القياس إذا توفرت الدقة التامة في مخرجات عملية القياس ينتفي حينئذ وجود تحيز الموضوعية (ت$_{ع}$) . وفيما عدا ذلك ينشأ تحيز الموضوعية .

ثانياً: في المرحلة الثانية تحلل القياسات المحاسبية الأساسية لتنشأ عنها المعلومات لمناسبة للقائم بعملية التنبؤ . وفي هذه المرحلة أيضاً وهي مرحلة التشغيل أو المعالجة ذا نجح المحلل في تحليل القياسات الأساسية بكيفية توفر للقائم بعملية التنبؤ لمعلومات المناسبة له تماماً ، حينئذ ينتفي وجود تحيز المواءمة (ت و) وفيما عدا ذلك ينشأ تحيز المواءمة والذي يمكن ربطه إما بخطأ في القياسات الأساسية ، أو بخطأ في تحليل هذه القياسات.

ثالثاً: وفي المرحلة الثالثة يستخدم القائم بعملية التنبؤ المعلومات المحاسبية الموفرة له من قبل النظام المحاسبي للمعلومات مع معلومات أخرى يوفرها له النظام الإداري للمعلومات في بناء نموذج التنبؤ Forcasting Model . وهنا يتوقف نجاحه في بناء النموذج الصحيح لعملية التنبؤ على ثلاثة عوامل رئيسية هي :

١) أن تكون المعلومات المحاسبية الموفرة له من قبل النظام المحاسبي للمعلومات مناسبة تماماً.

٢) أن تكون المعلومات الإدارية الموفرة له من قبل النظام الإداري للمعلومات هي الأخرى مناسبة تماماً.

٣) وفي حالة توفر الشرطين السابقين ، يشترط أيضاً أن ينجح القائم بعملية التنبؤ في استخدام المعلومات الموفرة له من قبل النظامين المحاسبي والإداري للمعلومات بطريقة سليمة تقوده الى بناء النموذج الرياضي الصحيح.

وأي خلل يحدث في شرط من الشروط الثلاثة السابقة سيؤدي إلى خطأ في عملية التنبؤ يظهر في شكل فرق (موجب أو سالب) بين القيمتين المقدرة والفعلية للحدث محل التبنؤ. وإذا ما ربطت أسباب هذا الخطأ بالشرط الأول وهو المعلومات المحاسبية الموفرة له من قبل النظام الحاسبي للمعلومات ، حينئذ يعتبر ذلك مؤشراً إلى وجود تحيز المعولية على القياس المحاسبي (تر) . أما إذا ربطت أسباب هذا الخطأ بأي من الشرطين الثاني والثالث أو بكليهما معاً فإن ذلك مؤشر لوجود ما يعرف بتحيز متخذ القرار (ت م.ق).

ولو حاولنا تتبع تحيز المعولية على القياس في عملية القياس المحاسبية، لوجدنا ان أسبابه قد تنشأ إما عن خطأ في القياسات الأساسية . وفي هذه الحالة ترتبط أسباب تحيز المعولية عليه بتحيز الموضوعية، وإما عن خطأ في مرحلة المعالجة أو التشغيل، وفي هذ الحالة ترتبط أسبابه بتحيز المواءمة، كما يمكن أن ترتبط أسبابه أيضاً بالمرحلتين معاً بمعنى ان تحيزاً في موضوعية القياس المحاسبي يحدث في المرحلة الأولى من مراحل عملية القياس، يضاف إليه تحيز مواءمة في مرحلة المعالجة او مرحلة التشغيل سينشأ عنهما وبلا شك تحيزاً في المعولية على القياس.

أسئلة الفصل السابع

١- يربط الباحثون تحيز القياس المحاسبي بثلاثة مصادر أساسية، حدد هذه المصادر وبين دور كل منها في نشوء هذا التحيز .

٢- يعاني القياس المحاسبي تحيزاً كبيراً خلال فترات التضخم الإقتصادي، ما هي مصادره وما اقتراحاتك للحد من آثار هذا التحيز .

٣- يرى البعض أن توزيعات الأرباح على الملاك خلال فترة تسودها معدلات مرتفعة من التضخم ربما ينصب على رأس المال، علق على هذا الرأي، وما مدى صحته ؟

٤- ماذا يقصد بتحيز موضوعية القياس، وما مصدره .

٥- متى ينتفي تحيز الموضوعية تماماً، وهل بالإمكان توفير بيانات مكتملة الموضوعية في رأيك .

٦- أعط مرادفين آخرين لمصطلح مواءمة القياس المحاسبي.

٧- متى تخلو البيانات المحاسبية تماماً من تحيز المواء مة وهل يمكن أن يتحقق ذلك في الواقع العملي .

٨- ماذا يقصد بخسارة المعلومات، وكيف تنشأ .

٩- ماذا يقصد بتحيز معولية القياس المحاسبي وكيف يتكون .

١٠- رتب أنواع التحيز التالية للقياس المحاسبي تصاعدياً حسب شموليتها.
تحيز المواء مة، تحيز المعولية، تحيز الموضوعية.

الباب الرابع

مشاكل القياس المحاسبي في فترات التضخم الاقتصادي

الفصل الثامن: الإطار النظري لمحاسبة التضخم الاقتصادي

الفصل التاسع: مداخل تعديل القياس المحاسبي في فترات التضخم الاقتصادي

الفصل الثامن
الإطار النظري لمحاسبة التضخم الاقتصادي

يعاني النظام التقليدي للقياس المحاسبي والمبني على مدخل التكاليف التاريخية صوراً واضحاً تنعكس آثاره على مخرجات هذا النظام فيقلل من ملاءمتها لاتخاذ القرارات خصوصاً في الفترات التي ترتفع فيها معدلات التضخم الاقتصادي. وقد ظهرت معالم الموجه التضخمية في الاقتصاد العالمي بعد الحرب العالمية الثانية مباشرة لكنها تفاقمت ي العقدين السابع والثامن من هذا القرن، ذلك ما حدا بالباحثين والجهات المهنية لمختصة بوضع المعايير المحاسبية إلى المناداة بضرورة تعديل البيانات المحاسبية لمعدة وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية خلال فترات تسودها معدلات تضخم مرتفعة وذلك قصد الحد من آثار تحيز القياس الذي ينشأ بسبب تغير القوة الشرائية لوحدة النقد والذي عبر عنه في العادة بمصطلح التغير في المستوى العام للأسعار Genral Price Level Change.

ضمن هذا السياق اقترحت لجنة المعايير المحاسبية ASC ببريطانيا عام ١٩٧٤ ستخدام أساس وحدة النقد ثابتة القيمة لاعداد التقارير المالية، كما أصدر المجلس لأمريكي لمعايير المحاسبة FASB عام/٧٩ البيان رقم (٣٣) بعنوان (اعداد التقارير لمالية وتقلبات الأسعار) طالب فيه الشركات المساهمة باصدار ملاحق معدة طبقاً لأساس وحدة النقد الثابتة ولأساس التكلفة الجارية، تلحق بقوائمها المالية المنشورة المعدة وفقاً لأساس التكلفة التاريخية. كما سلكت اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة IASC السبيل فسه فخصصت ثلاثة من المعايير الصادرة عنها لمعالجة محاسبة التضخم هي على لتوالي: المعيار رقم (٦) عام/٧٧، والمعيار رقم (١٥)عام/٨١ والمعيار رقم (٢٩) عام/ ٨٩ والذي عدل مرة أخرى عام (١٩٩٤).

وتنبع أهمية معالجة الآثار التضخمية في البيانات المحاسبية المعدة وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية من الحاجة إلى تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية المنشورة، وذلك في الإتجاه الذي يحسن من دورها كأدوات لقياس ربحية المنشأة ومركزها المالي، ومن ثم تحسين مستوى الفائدة المحققة منها بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية المنشودة بزيادة قابليتها للمقارنة.

هذا وتقوم محاسبة التضخم على مجموعة من المفاهيم لعل من أهمها مفهومين هما: مفهوم المحافظة على رأس المال، ومفهوم القوة الشرائية لوحد النقد.

أولاً - مفهوم المحافظة على رأس المال Capital Mainenance

فوفقاً لهذا المفهوم يفترض بالمنشأة أن تسعى دائماً للمحافظة على مواردها الاقتصادية التي كانت بحوزتها في بداية الفترة المالية وذلك إذا ما رغبت بالمحافظة على استمرارية نشاطها التشغيلي وبمستوى يعادل على الأقل طاقتها التشغيلية التي توفرت لها في بداية الفترة.

وبموجب هذا المفهوم تقاس نتيجة أعمال المنشأة (صافي الربح أو صافي الخسارة) بالفرق الذي يحدث بين القيمة الحقيقية لمواردها المالية في بداية الفترة والقيمة الحقيقية لتلك الموارد في نهاية الفترة، مما يتطلب قياس هاتين القيمتين بوحدة نقد ذات قيمة ثابتة Fixed Monetary Unit ، تلغي آثار تحيز القياس الذي ينتج تقلب القوة الشرائية لهذه الوحدة. بناء عليه فإن إعداد القوائم المالية وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية وفي ظل افتراض ثبات قيمة وحدة النقد يتنافى مع مفهوم المحافظة على رأس المال الحقيقي، لأن هذا الافتراض يلغي بشكل قسري حقيقة تقلب القوة الشرائية لهذه الوحدة، حيث تقاس في واقع الأمر قيمة الموارد المالية المتوفرة للمنشأة في بداية الفترة المحاسبية وتلك المتوفرة لها في نهايتها بوحدتي قياس مختلفتي القيمة وبذلك تصبح الأرقام التي تحتويها تلك القوائم بلا مدلول أو معنى طالما أنها لا تمثل بعدالة نتيجة أعمال المنشأة، أو مركزها المالي، أو ما يحدث في مركزها المالي من تغيرات.

لفهم آثار التمسك بافتراض ثبات وحدة النقد في اثبات العمليات المحاسبية خلال فترات يسودها معدلات عالية من التضخم، دعنا نفترض أن منشأة ما بدأت نشاطها في ٨٠/١/١ برأسمال قدره (٥٠) ألف دينار، ثم زاد المالك رأسماله في بداية العام الثاني بمبلغ ٢٠ ألف دينار، وفي بداية العالم الثالث بمبلغ ٣٠ ألف، فالتمسك بافتراض ثبات وحدة النقد يقضي بأن يكون رصيد رأسمال المنشأة في ٨٢/١٢/٣١ (مع اهمال أثر الأرباح أو الخسائر المحقق) هو (١٠٠) ألف دينار. لكن ذلك لا يكون صحيحاً بالمفهوم الاقتصادي إلا إذا كان معدل التضخم على مدار السنوات الثلاث صفراً. أما إذا لم يكن كذلك وهو الافتراض الأكثر واقعية، فإن إضافة الأرقام (٥٠، ٣٠، ٢٠) بعضها مع بعض للوصول إلى المبلغ المتراكم وهو (١٠٠) ألف يصبح أمراً غير مقبول إذا ما أخذنا في الاعتبار بأن القيمة الشرائية للدينار قد تغيرت على مدار السنوات الثلاث بفعل تغير معدل التضخم، وكذلك لا يجوز جمع هذه الأرقام معاً طالما أن وحدة القياس لكل منها متغيرة.

لذا ففي فترة يسودها التضخم الاقتصادي، يظهر رقم الربح في قائمة الدخل المعدة وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية مضخماً عن قيمته الحقيقية وبكيفية تجعل أية توزيعات تدفع منه للمساهمين تصيب رأسمال الشركة في كثير من الأحيان. كما أن كلاً من قيم الأصول والخصوم التي تظهر بالميزانية تكون هي الأخرى بعيدة عن قيمها الجارية بتاريخ إعداد الميزانية، مما ينعكس على القيمة الحقيقية لصافي الأصول ممثلة بحقوق المساهمين .

ثانياً - مفهوم القوة الشرائية لوحدة النقد

Purchasing Power of the Monetary Unit

تتمثل القوة الشرائية لوحدة النقد في لحظة زمنية معينة بعدد الوحدات من سلعة معينة أو من سلة من السلع والتي يمكن شراؤها بهذه الوحدة في تلك اللحظة. فمثلاً لو كان بالإمكان شراء ٥ كيلو غرام من الأرز بدينار واحد في بداية عام/٩٢، لكن بفعل عامل التضخم الحادث خلال هذا العام وبافتراض أن حالة التضخم انعكست على جميع أسعار

السلع والخدمات أصبح من غير الممكن الحصول إلا على ٤ كيلو غرام فقط مقابل الدينار، فحينئذ وإذا ما أهملنا آثار جميع العوامل الأخرى المؤثرة على سعر الأرز فيما عدا التضخم، يمكننا القول أن القيمة الشرائية للدينار في نهاية عام/٩٢ تعادل فقط ٨٠٪ من قيمته الشرائية في بداية ذلك العام. بما يعني أن قيمة الانخفاض الحادث في القوة الشرائية للدينار (أو معدل التضخم) تعادل ٢٠٪.

لذا يتفق الباحثون على اعتبار القوة الشرائية لوحدة النقد دالة للتغير الحادث في المستوى العام للأسعار الذي يحدث عن ارتفاع معدلات التضخم، مع الأخذ بعين الإعتبار أنه بينما تتجه القوة الشرائية لوحدة النقد نحو الانخفاض في فترات التضخم الاقتصادي، فإنها تتجه نحو الارتفاع في فترات الانكماش الاقتصادي.

الفصل التاسع

مداخل تعديل القياس المحاسبي في فترات التضخم الاقتصادي

في معالجة آثار التضخم على البيانات المحاسبية يمكن اتباع مدخلين أساسيين هما:

أولاً- مدخل التكلفة التاريخية، المعدلة Adjusted Historical Cost Approach

ثانياً- مدخل التكلفة الجارية Current Cost Approach

أولاً- مدخل التكلفة التاريخية المعدلة :

وفقاً لهذا المدخل والذي يطلق عليه البعض مدخل وحدة النقد ثابتة القيمة Constant Monetaty Unit يتم تعديل وحدة القياس المستخدمة وهي وحدة النقد بمعامل تعديل معين يتغير بتغير معدل التضخم وذلك بقصد تثبيت قيمتها الشرائية كخطوة لا بد منها لالغاء تحيز القياس الذي تتضمنه البيانات المحاسبية المعدة حسب مدخل التكلفة التاريخية، أما الأداة المستخدمة في تعديل هذه البيانات فهي الأرقام القياسية General Price Indexs للتغيرات في المستوى العام للأسعار.

وتتنوع الأرقام العامة المستخدمة في هذا التعديل لكن أكثرها شيوعاً ثلاثة هي :

- **الرقم القياسي لأسعار المستهلك** The Consumer Price Index ويرتبط هذا الرقم عادة بمعدلات التغير في نفقة المعيشة وذلك بالاسترشاد بالتغيرات الحادثة في سلة سوقية من السلع والخدمات يتم اختيارها بأسلوب المعاينة الاحصائي.
- **الرقم القياسي لأسعار الجملة** The Whole Sale - Price Index ويرتبط هذا الرقم بمعدل التغير الذي يطرأ على أسعار مجموعة من السلع المتعامل فيها في سوق الجملة.

- **الرقم القياسي للأسعار المرتبطة بمعدل التغير الذي يحدث في اجمالي الناتج القومي** The Gross National Product implicit price Defelator ويمثل هذا الرقم المتوسط المرجع لأسعار السلع والخدمات التي يتم تبادلها بين جميع القطاعات الاقتصادية.

ولدى استخدام مدخل التكلفة التاريخية المعدلة تصنف بنود الأصول والمطلوبات وكذلك حقوق المساهمين التي تظهر في الميزانية في مجموعتين رئيسيتين هما:

١- **مجموعة البنود النقدية** Monetary Items

وتشمل هذه المجموعة النقدية السائلة والمطالبات التعاقدية التي للمنشأة على الغير، أو للغير عليها والمحددة بعقود ذات قيمة نقدية ثابتة. ومن الأمثلة على البنود النقدية : جميع الأصول المتداولة (باستثناء المخزون السلعي، والاستثمارات في الأوراق المالية قصيرة الأجل) وكذلك الاستثمارات في السندات والأسهم الممتازة. والمطلوبات المتداولة طويلة الأجل.

٢- **مجموعة البنود غير النقدية** Non -monetary Items

وتضم هذه المجموعة إضافة للمخزون السلعي والاستثمارات في الأوراق المالية قصيرة الأجل الأصول طويلة الأجل وكذلك حقوق الملكية فيما عدا الأسهم الممتازة.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن التعديل في ميزانية العام الجاري ينصب فقط على الأرقام الممثلة بقيم البنود غير النقدية، في حين تبقى البنود النقدية على حالها بالقيم التي تظهر بها في الميزانية التاريخية لذلك العام، ذلك على اعتبار أن قيم هذه البنود لا تتطلب أي تعديل نظراً لأنها بالصورة التي تظهر بها في الميزانية التاريخية إنما تعكس تماماً قيمها الجارية في تاريخ الميزانية، كما تعكس أيضاً التغير الحادث في القيمة الشرائية لوحدة النقد لهذا التاريخ.

ولعل من أهم المشاكل المحاسبية التي تنشأ لدى استخدام مدخل التكلفة التاريخية المعدلة، معالجة ما يعرف بمكاسب وخسائر القوة الشرائية لوحدة النقد والتي تنشأ عن حيازة البنود النقدية Monetary Holding Gains of Losses وذلك بسبب التغيرات العامة

في الأسعار (تقلب القوة الشرائية لوحدة النقد) على مدار الفترة المحاسبية. إذ تتحقق خسائر قوة شرائية بالنسبة لأرصدة الأصول النقدية، في حين تتحقق مكاسب قوة شرائية بالنسبة لأرصدة المطلوبات النقدية. هذا في حالة التضخم، أما في حالة الانكماش الاقتصادي فيحدث العكس إذ تتحقق مكاسب قوة شرائية بالنسبة لأرصدة الأصول النقدية، وخسائر قوة شرائية بالنسبة لأرصدة المطلوبات النقدية. وتنص المادة (٢٩) من معيار المحاسبة الدولي رقم (٢٩) الصادر عام ١٩٨٩ على معالجة مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للمركز النقدي يرجع بشأنها للمعيار الدولي الجديد باعتبارها بنداً من بنود الأرباح والخسائر.

يترتب على ما سبق وجوب التمييز في قائمة الدخل بين صافي ربح أو خسارة التشغيل من جهة، ومكاسب أو خسائر القوة الشرائية التي تنشأ عن حيازة البنود النقدية من جهة أخرى. ذلك بالطبع يثير تساؤلاً هاماً حول مدى قابلية أو عدم قابلية مكاسب الحيازة للتوزيع.

ومن أهم المزايا التي يحققها مدخل التكلفة التاريخية المعدلة هي في كونه يلبي متطلبات مفهوم المحافظة على رأس المال الحقيقي، لكن أهم عيوبه هو أنه يهمل التغيرات الحادثة في المستويات الخاصة للأسعار Specific Price Changes والتي تطرأ على الأسعار الخاصة لبعض الأصول بفعل التطورات التكنولوجية.

وحسب مدخل التكلفة التاريخية المعدلة يتم تعديل قيم الأصول غير النقدية المسجلة وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية باستخدام الأرقام القياسية. فمثلاً لو فرضنا أن القيمة الدفترية للعقارات التي تتملكها منشأة معينة في ميزانية العام الجاري كانت ١٠٠ ألف دينار -بالتكلفة التاريخية- في حين كان معدل التضخم بمعدل ٣٠٪ يتوجب حينئذ تعديل التكلفة التاريخية للعقارات وفقاً لهذا المدخل في الميزانية المعدلة للعام الجاري لتصبح ١٣٠ ألف دينار. وبالمقابل تزداد حقوق المساهمين في نفس الميزانية بنفس مقدار الزيادة التي حدثت في قيمة العقارات وهي ٣٠ ألف. وتظهر هذه الزيادة تحت بند احتياطي تغير في المستوى العام للأسعار.

وعلى نفس هذا المنهج يتم تعديل قيم باقي الأصول وذلك فيما عدا الأصول النقدية والتي تظهر في الميزانية كما أشرنا سابقاً بنفس قيمها الدفترية مع مراعاة إظهار أية مكاسب أو خسائر قوة شرائية تنشأ عن تعديل أرصدتها الظاهرة بميزانية العام السابق في حساب الأرباح والخسائر.

فمثلاً لو أن بند المدينين ظهر في ميزانية العام الماضي المعدة على أساس التكلفة التاريخية بمبلغ ١٠ آلاف دينار لذا فإن القيمة التاريخية المعدلة لرصيد المدينين في بداية العام الجاري مقاسة بالقوة الشرائية لدينار نهاية العام الجاري تساوي ١٠ × ١٣٠٪ = ١٣ ألف دينار والفرق بين الرقمين هنا وهو ٣ آلاف دينار يمثل خسائر القوة الشرائية التي ترتبت على حيازة هذا البند.

وبالمثل لو أن بند الدائنين ظهر في الميزانية العمومية التاريخية للعام السابق بمبلغ ٢٠ ألف دينار، فإن تعديل رصيد هذا البند في بداية العام الجاري بمعدل التضخم وهو ٣٠٪ سينتج عنه مكاسب قوة شرائية مقدارها ٦ آلاف دينار. لكن يجدر التذكير هنا بأن رصيد كل من المدينين والدائنين الذي سيظهر في الميزانية التاريخية المعدة في نهاية العام الجاري لا يحتاج إلى تعديل ذلك على اعتبار أن ذلك الرصيد يكون حينئذ مقاساً بدينار ذي قوة شرائية جارية أي القوة الشرائية للدينار بتاريخ اعداد تلك الميزانية.

مثال شامل على مدخل التكلفة التاريخية المعدلة :

تكونت شركة القدس في ٣١ كانون الأول ١٩٩٣ وذلك نتيجة عملية اندماج بين مجموعة من الشركات وقد سجلت جميع أصولها بالقيم العادلة والآتي ميزانية مقارنة للشركة اعدت في نهاية عام ٩٣، عام/٩٤ على التوالي وفقاً لمدخل التكلفة التاريخية:

جدول رقم (١)
شركة القدس
الميزانية التاريخية المقارنة في ١٩٩٤/١٢/٣١

بيـــــــان	ميزانية عام/٩٣ بالآلاف	ميزانية عام/٩٤ بالآلاف
الأصول		
أصول نقدية (نقدية ومدينون)	٢٠٠	٢٦٠
المخزون السلعي (FIFO)	١٥٠	١٣٠
أراضي	٤٠	٤٠
آلات ومعدات	٢١٠	٢٧٠
مجمع الاستهلاك	صفر	(٢٤)
مجموع الأصول	٦٠٠	٦٧٦
المطلوبات وحقوق المساهمين		
مطلوبات متداولة	٨٠	٩٠
مطلوبات طويلة الأجل	١٠٠	١١٦
رأس المال من الأسهم العادية	١٤٠	١٤٠
علاوة الإصدار	٢٨٠	٢٨٠
أرباح محتجزة	صفر	٥٠
مجموع المطلوبات وحقوق المساهمين	٦٠٠	٦٧٦

وفيما يلي قائمة الدخل لشركة القدس المعدة للسنة المنتهية في ٩٤/١٢/٣١ وفقاً لمدخل التكلفة التاريخية .

جدول رقم (٢)
شركة القدس
قائمة الدخل والأرباح المحتجزة التاريخية
للسنة المنتهية في ٩٤/١٢/٣١

بيـــــــان	جزئي (بالآلاف)	كلي (بالآلاف)
مبيعات(١٤ ألف وحدة)		٨٠٠
يطرح تكلفة البضاعة المباعة		
مخزون سلعي أول المدة (FIFO)		
٣٧٥٠ وحدة	١٥٠	
مشتريات	٥٠٠	
مخزون سلعي أخر المدة (FIFO)		
٣٠٠٠ وحدة	(١٣٠)	
		٥٢٠
مجمل الربح		٢٨٠
يطرح مصروفات التشغيل		
مصروف الاستهلاك	(٢٤)	
مصروفات أخرى	(٩٦)	
		(١٢٠)
صافي الربح قبل الضريبة		١٦٠
مصروف الضريبة		٧٠
صافي الربح بعد الضريبة		٩٠
توزيعات مقترحة على المساهمين		(٤٠)
رصيد الأرباح المحتجزة في نهاية عام/٩٤		٥٠

معلومات إضافية :

- الأرقام القياسية :

في ٩٣/١٢/٣١	١٥٠
متوسط عام /٩٤	١٥٧ر٥
٩٤/١٢/٣١	١٦٣ر٨

٢- آلة تكلفتها ٦٠ ألف دينار اشتريت في ٩٤/٧/١ حيث كان الرقم القياسي للأسعار ١٥٧ر٥ وتستهلك الآلات والمعدات بمعدل ١٠٪ سنوياً بطريقة القسط الثابت.

٣- المبيعات والمشتريات والمصروفات تتم على مدار السنة ويتم تقييم المخزون السلعي بطريقة (FIFO).

٤- دفعت توزيعات الأرباح في نهاية عام/٩٤.

المطلوب :

١- تعديل الميزانية المقارنة لشركة القدس وفقاً لمدخل التكلفة التاريخية المعدلة.

٢- تعديل قائمة الدخل للسنة المنتهية في ٩٤/١٢/٣١ وفقاً لمدخل التكلفة التاريخية المعدلة.

أولاً : تعديل الميزانية العمومية المقارنة بسعر الدينار في ٩٤/١٢/٣١ .

أ- تعديل الميزانية العمومية المعدة في ٩٣/١٢/٣١

جدول رقم (٣)

شركة القدس

ميزانية الشركة في ٩٣/١٢/٣١

معدلة بسعر الدينار في ٩٤/١٢/٣١

بيـــــان	تاريخية بالآلاف	معامل التحويل بالآلاف	معدله بالآلاف
الأصول			
أصول نقدية (نقدية ومدينون)	٢٠٠	١٥٠/١٦٣ر٨	٢١٨ر٤
المخزون السلعي (FIFO)	١٥٠	١٥٠/١٦٣ر٨	١٦٣ر٨
أراضي	٤٠	١٥٠/١٦٣ر٨	٤٣ر٦٨
آلات ومعدات	٢١٠	١٥٠/١٦٣ر٨	٢٢٩ر٣٢
مجمع الاستهلاك	صفر		صفر
مجموع الأصول	٦٠٠		٦٥٥ر٢
المطلوبات وحقوق المساهمين			
مطلوبات متداولة	٨٠	١٥٠/١٦٣ر٨	٨٧ر٣٦
مطلوبات طويلة الأجل	١٠٠	١٥٠/١٦٣ر٨	١٠٩ر٢
رأس المال من الأسهم العادية	١٤٠	١٥٠/١٦٣ر٨	١٥٢ر٨٨
علاوة الإصدار	٢٨٠	١٥٠/١٦٣ر٨	٣٠٥ر٧٦
أرباح محتجزة	صفر		صفر
مجموع المطلوبات وحقوق المساهمين	٦٠٠		٦٥٥ر٢

ـ تعديل الميزانية العمومية المعدة في ٩٤/١٢/٣١

جدول رقم (٤)

شركة القدس

ميزانية الشركة في ٩٣/١٢/٣١

معدلة بسعر الدينار في ٩٤/١٢/٣١

بيـــــــان	تاريخية بالآلاف	معامل التحويل بالآلاف	معدله بالآلاف
الأصول			
أصول نقدية (نقدية ومدينون)	٢٦٠	١٦٣ر٨/١٦٣ر٨	٢٦٠
المخزون السلعي (FIFO)	١٣٠	١٦٣ر٨/١٥٧ر٥	١٣٥ر٢
أراضي	٤٠	١٦٣ر٨/١٥٠	٤٣ر٦٨
آلات ومعدات	٢٧٠	(*)	٢٩١ر٧٢
مجمع الاستهلاك	(٢٤)	(**)	(٢٦ر٠٥٢)
مجموع الأصول	٦٧٦		٧٠٤ر٥٤٨
المطلوبات وحقوق المساهمين			
مطلوبات متداولة	٩٠	١٦٣ر٨/١٦٣ر٨	٩٠
مطلوبات طويلة الأجل	١١٦	١٦٣ر٨/١٦٣ر٨	١١٦
رأس المال من الأسهم العادية	١٤٠	١٦٣ر٨/١٥٠	١٥٢ر٨٨
علاوة الإصدار	٢٨٠	١٦٣ر٨/١٥٠	٣٠٥ر٧٦
أرباح محتجزة	٥٠	(***)	٣٩ر٩٠٨
مجموع المطلوبات وحقوق المساهمين	٦٧٦		٧٠٤ر٥٤

(*) إرجع للملاحظات على الحل (**) الملاحظات (***) الملاحظات

ملاحظات على الحل :

١- البنود النقدية الأصول النقدية، والمطلوبات المتداولة، والمطلوبات طويلة الأجل تظهر في الميزانية المعدلة بقيمتها التاريخية وذلك لأن القيم التاريخية في ٩٤/١٢/٣١ تعكس التغير في القيمة الشرائية لوحدة النقد في ذلك التاريخ.

٢- رصيد الآلات في الميزانية التاريخية وهو ٢٧٠ ألف قسم إلى جزءين :

آلات قديمة ٢١٠ آلاف، ٦٠ ألف آلة جديدة وقد تم تعديل هذين الجزءين كما يلي :

$$٢١٠ \times \frac{١٦٣٫٨}{١٥٠} = ٢٢٨٫٩٠$$

$$٦٠ \times \frac{١٦٣٫٨}{١٥٧٫٥} = ٦٢٫٨٢$$

المجموع = ٢٩١٫٧٢

٣- كما تم تعديل الرصيد التاريخي لمجمع الاستهلاك بنفس الطريقة على النحو التالي :

$$٢١ \times \frac{١٦٣٫٨}{١٥٠} = ٢٢٫٩٣$$

$$٣ \times \frac{١٦٣٫٨}{١٥٧٫٥} = ٣٫١٢$$

المجموع = ٢٦٫٠٥

٤- يحدد الرصيد المعدل للأرباح المحتجزة وهو ٣٩٫٩١ كمتمم حسابي وذلك على النحو التالي :

٧٠٤٫٥٥ - (٩٠ + ١١٦ + ١٥٢٫٨٨ + ٣٠٥٫٧٦)

ويجب أن يتساوى بالطبع مع الرصيد المعدل للأرباح المحتجزة في قائمة الدخل المعدلة لعام/٩٤ والتي تظهر في الجدول رقم (٥).

ثانياً-تعديل قائمة الدخل التاريخية المعدة للسنة المنتهية في٩٤/١٢/٣١

جدول رقم (٥)

شركة القدس

قائمة الدخل والأرباح المحتجزة للسنة المنتهية في ٩٤/١٢/٣١

معدّلة بسعر الدينار في ٩٤/١٢/٣١

بيـــــان	تاريخية بالآلاف	معامل التحويل بالآلاف	معدله بالآلاف
مبيعات	٨٠٠	١٦٣ر٨/١٥٧ر٥	٨٣٢
يطرح تكلفة البضاعة المباعة			
مخزون أول المدة (FIFO)	١٥٠	١٦٣ر٨/١٥٠	١٦٣ر٨
مشتريات	٥٠٠	١٦٣ر٨/١٥٧ر٥	٥٢٠
مخزون آخر المدة (FIFO)	(١٣٠)	١٦٣ر٨/١٥٧ر٥	(١٣٥ر٢)
تكلفة البضاعة المباعة	٥٢٠		٥٤٨ر٦
مجمل الربح	٢٨٠		٢٨٣ر٤
يطرح مصروفات التشغيل			
مصروف الاستهلاك	(٢٤)	(*)	(٢٦ر٠٥)
مصروفات أخرى	(٩٦)	١٦٣ر٨/١٥٧ر٥	(٩٩ر٨٤)
صافي الربح قبل الضريبة	١٦٠		١٥٧ر٥١
مصروف ضريبة الدخل	(٧٠)	١٦٣ر٨/١٥٧ر٥	(٧٢ر٨)
صافي الربح بعد الضريبة	٩٠		٨٤ر٧١
يطرح خسائر القوة الشرائية	–	(**)	(٤ر٨)

(*) إرجع للملاحظات على الحل (**) ارجع للملاحظات على الحل.

صافي الربح	٩٠	٧٩ر٩١
رصيد الأرباح المحتجزة أول المدة	صفر	
توزيعات مقترحة على المساهمين	(٤٠)	(٤٠)
رصيد الأرباح المحتجزة في ٩٤/١٢/٣١	٥٠	٣٩ر٩١

ملاحظات على الحل :

١- عدل بند المبيعات باستخدام الرقم القياسي في نهاية عام/٩٤ وهو ١٦٣ر٨ منسوباً إلى متوسط الرقم القياسي للعام وهو ١٥٧ر٥ وذلك على أساس أن المبيعات تتحقق على مدار العام.

٢- عدل رقم المخزون السلعي أول المدة باستخدام الرقم القياسي في نهاية عام/٩٤ منسوباً إلى الرقم القياسي في بداية العام/٩٤ تاريخ الحصول على هذا المخزون لأن الشركة بدأت أعمالها في بداية عام/٩٣.

٣- وعدل بند المشتريات على نفس أسس تعديل بند المبيعات. باستخدام الرقم القياسي لأسعار نهاية عام/٩٤ منسوباً إلى متوسط الرقم القياسي للعام.

٤- عدل بند المخزون السلعي آخر المدة على نفس الأساس الذي تم فيه بالنسبة لبندي المبيعات والمشتريات العام باعتبار أن الطريقة المتبعة في تقديم المخزون هي طريقة (FIFO).

٥- عدل بند الاستهلاك على نفس الأساس المتبع في تعديل بند الآلات. إذ جزىء كما يلي :

$$٢١ \times \frac{١٦٣ر٨}{١٥٠} = ٢٢ر٩٣$$

$$٣ \times \frac{١٦٣ر٨}{١٥٧ر٥} = ٣ر١٢$$

المجموع = ٢٦ر٠٥

٦- عدل بند مصروف ضريبة الدخل مثله مثل المصروفات الأخرى باستخدام الرقم القياسي
ي نهاية عام/٩٤ منسوباً إلى متوسط الرقم القياسي لعام/٩٤.
٧- بند التوزيعات المقترحة لا يحتاج إلى تعديل لأنه تدفق نقدي حدث في نهاية العام.
٨- أما بند خسائر القوة الشرائية فتم تحديده كما يلي :

بيـــــان	تاريخية بالآلاف	معامل التحويل بالآلاف	معدله بالآلاف
صافي البنود النقدية في بداية العام			
٢٠٠ - [٨٠ + ١٠٠]	٢٠	١٥٠/١٦٣ر٨	٢١ر٨٤
يضاف:			
مصادر صافي البنود النقدية خلال العام:			
مبيعات	٨٠٠	١٥٧ر٥/١٦٣ر٨	٨٣٢
مجموع المصادر	٨٢٠		٨٥٣ر٨٤
يطرح:			
استخدامات صافي البنود النقدية خلال العام			
مشتريات	٥٠٠	١٥٧ر٥/١٦٣ر٨	٥٢٠
مصروفات أخرى	٩٦	١٥٧ر٥/١٦٣ر٨	٩٩ر٨٤
مصروف الضريبة	٧٠	١٥٧ر٥/١٦٣ر٨	٧٢ر٨
شراء الآلة جديدة	٦٠	١٥٧ر٥/١٦٣ر٨	٦٢ر٤
توزيعات أرباح	٤٠	١	٤٠
مجموع الاستخدامات	٧٦٦		٧٩٥ر٠٤
صافي البنود النقدية في ٩٤/١٢/٣١	٥٤		٥٨ر٨
خسائر القوة الشرائية (متمم حسابي)	٤ر٨		

ثانياً- مدخل التكلفة الجارية .

يتمثل الفرق الأساسي بين هذا المدخل وسابقه في أنه بينما سينصب التعديل هنا على أساس القياس Meagement Basis انصب التعديل في المدخل السابق على وحدة القياس Measurement-Unit بمعنى أنه في حين يبقى أساس القياس المستخدم في المدخل السابق هو التكلفة التاريخية Historical Cost، فإن أساس القياس المستخدم هنا هو التكلفة الجارية Current Cost.

ومن ناحية تاريخية يعتبر مدخل التكلفة الجارية في معالجة البيانات المحاسبية في فترات التضخم حديثاً نسبياً، إذ بدأ استخدامه للمرة الأولى في بريطانيا خلال حقبة السبعينات من هذا القرن. لكنه كسب بعد ذلك تأييداً ملحوظاً في كثير من البلدان خصوصاً في مجموعة الدول الاسكندنافية التي باتت تعتمده أساساً لإعداد القوائم المالية المنشورة.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن تطبيق هذا المدخل في الواقع العملي، يستوجب استخدام عدة بدائل لتمثيل التكلفة الجارية، ومن هذه البدائل مثلاً : تكلفة الاحلال Replacement Cost، سعر السوق Market Price، صافي القيمة البيعية القابلة للتحقق Net Realizable Value.

أما أهم المشاكل التي يثيرها استخدام هذا المدخل فهي ضرورة التمييز في قائمة الدخل بين مصادر الربح إلى صافي ربح أو خسارة التشغيل، ومكاسب أو حيازة البنود غير النقدية. فصافي ربح أو خسارة التشغيل تتمثل بالفرق بين ايرادات الفترة ونفقاتها محسوبة بالقيمة الجارية، بينما تتمثل مكاسب أو خسائر حيازة Holding Gains or Losses البنود غير النقدية بالزيادة التي تحدث في القيمة أو التكلفة الجارية للأصول غير النقدية، أو النقص الذي يحدث في القيمة أو التكلفة الجارية للمطلوبات غير النقدية بسبب حيازة هذه الأصول أو تلك المطلوبات على مدار عدة فترات زمنية.

ويرتكز هذا المدخل في قياس آثار التضخم في البيانات المالية المنشورة على استخدام الرقم القياسي الخاص بالأسعار Specific Price Index وليس الرقم القياسي العام للأسعار كما هو الحال في المدخل السابق. بمعنى أن مدخل التكلفة الجارية يأخذ في الاعتبار التغير الحادث في أسعار كل نوع من أنواع عناصر المركز المالي وذلك سواء بالزيادة أو النقص، وذلك يعكس المدخل السابق الذي يأخذ في الاعتبار التغير الحادث في المستوى العام للأسعار فقط وليس التغير الخاص في أسعار كل نوع على حدة. من هنا

تفوق أساس التكلفة الجارية على أساس التكلفة التاريخية المعدلة من حيث ملاءمته قياس الكفاءة، كما يتفوق عليه أيضاً من حيث اعتباره وسيلة للمحافظة على رأس المال الحقيقي وكذلك أداة لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية، إلا أن من أهم الانتقادات الموجهة إليه هي أنه من الصعب في معظم الأحيان الحصول على التكلفة الجارية للأصول بسبب عدم توفر أسعار منشورة لها في كثير من الأوقات.

وبموجب مدخل التكلفة الجارية يتكون صافي دخل الفترة المحاسبية من جزءين هما :

١- صافي دخل العمليات على أساس التكلفة الجارية.

٢- اجمالي مكاسب الحيازة للبنود غير النقدية.

١- صافي دخل العمليات على أساس التكلفة الجارية.

لا يتحقق هذا الدخل إلا عند بيع الأصل ويحدد عن طريق ايجاد الفرق بين ثمن بيع الأصل والتكلفة الجارية للأصل بتاريخ البيع.

٢- اجمالي مكاسب أو خسائر للبنود غير النقدية

ويتألف من بندين هما :

أ- مكاسب أو خسائر الحيازة/ المحققة ولا يتحقق إلا عند بيع الأصل وتحدد قيمتها بالفرق بين التكلفة الجارية للأصل بتاريخ البيع، وتكلفته التاريخية.

ب- التغير الحادث في رصيد مكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة والذي يتمثل في الفرق بين رصيد المكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة في نهاية الفترة، ورصيد مكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة في بدايتها.

مثال :

في ٩٢/١/١ اشترت شركة كمية من البضاعة بمبلغ ٣٠٠ ألف دينار، وقد احتفظت الشركة بالمخزون حتى تاريخ بيعه في ٩٤/١٢/٣١ بمبلغ ٣٧٠ ألف دينار.

وفيما يلي بيان بالتكلفة الجارية للمخزون على مدار الفترة الممتدة من تاريخ شرائه إلى تاريخ بيعه

٩٢/١٢/٣١	٣١٠ ألف
٩٣/١٢/٣١	٣٢٥ ألف
٩٤/١٢/٣١	٣٤٠ ألف

والمطلوب :

تحديد صافي دخل الشركة على مدار السنوات الثلاث وذلك وفقاً لكل من :

١- مدخل التكلفة التاريخية

٢- مدخل التكلفة الجارية

الحل:

جدول رقم (٦)

تحديد صافي الدخل وفقاً لمدخل التكلفة التاريخية

بيان	١٩٩٢	١٩٩٣	١٩٩٤
	بالآلاف	بالآلاف	بالآلاف
الإيرادات	صفر	صفر	٣٧٠
تكلفة البضاعة المباعة (تاريخية)	صفر	صفر	٣٠٠
صافي الدخل على أساس التكلفة التاريخية	صفر	صفر	٧٠

جدول رقم (٧)

تحديد صافي الدخل على أساس مدخل التكلفة الجارية

بيان	١٩٩٢	١٩٩٣	١٩٩٤
	بالآلاف	بالآلاف	بالآلاف
الإيرادات	صفر	صفر	٣٧٠
تكلفة البضاعة المباعة (جارية)	صفر	صفر	٣٤٠
صافي دخل العمليات على أساس التكلفة الجارية	صفر	صفر	٣٠
مكاسب حيازة محققة	صفر	صفر	٤٠
مكاسب حيازة غير محققة	١٠	١٥	(٢٥)
اجمالي مكاسب الحيازة	١٠	١٥	١٥
صافي الدخل على أساس التكلفة الجارية	١٠	١٥	٤٥

ملاحظات على الحل :

١- وفق مدخل التكلفة التاريخية حدد صافي الدخل في نهاية العام/٩٤ بالفرق بين ثمن البيع ٣٧٠ وتكلفة البضاعة المباعة على أساس التكلفة التاريخية ٣٠٠.

٢- لكن وفق مدخل التكلفة الجارية يقسم صافي الدخل إلى جزءين :

الجزء الأول وهو صافي دخل العمليات. وقد حدد بالفرق في نهاية عام/٩٤ بالفرق بين ثمن البيع وهو ٣٧٠ وتكلفة البضاعة المباعة في ذلك التاريخ ولكن محددة بقيمتها الجارية وهي ٣٤٠.

أما الجزء الثاني فيتمثل في اجمالي مكاسب الحيازة والذي يتكون كما ذكرنا من جزءين. مكاسب حيازة محققة قدرها ٤٠ لم يتم احتسابها إلا عند بيع المخزون. وحددت بالفرق بين القيمة الجارية للمخزون بتاريخ البيع في ٩٤/١٢/٣١ وهي (٣٤٠) وتكلفته التاريخية وهي ٣٠٠ .

ومكاسب حيازة غير محققة كانت تحتسب في نهاية كل عام بالمعادلة التالية :

مكاسب الحيازة غير المحققة خلال العام = رصيد مكاسب الحيازة غير المحققة في نهاية العام - رصيد تلك المكاسب في بداية العام.

بناء على ذلك حددت المكاسب غير المحققة للأعوام الثلاثة على النحو التالي :

لعام/٩٢ ١٠ - صفر = ١٠

لعام/٩٣ ٢٥ - ١٠ = ١٥

لعام/٩٤ صفر - ٢٥ = (٢٥).

٣- يتمثل رصيد اجمالي المكاسب أو خسائر الحيازة في نهاية كل عام من حاصل جمع رصيد مكاسب أو خسائر الحيازة المحققة، ورصيد مكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة.

٤- أما صافي الدخل على أساس التكلفة الجارية فيتمثل في حاصل جمع رصيد صافي دخل العمليات على أساس التكلفة الجارية واجمالي مكاسب الحيازة.

٥- وبمقارنة بيانات الجدولين (١، ٢) معاً نلاحظ بأن مجموع صافي الدخل المحقق بموجب مدخل التكلفة الجارية على مدار السنوات الثلاث من صفقة المخزون يعادل تماماً صافي الدخل المحقق من الصفقة بموجب مدخل التكلفة التاريخية

٤٥+ ١٥ + ١٠ = ٧٠

إعداد القوائم المالية المعدلة لشركة القدس وفقاً لمدخل التكلفة الجارية:

قبل شرح الخطوات المتبعة في هذا الشأن لا بد من الإشارة إلى ملاحظتين هامتين في هذا المجال وهما :

١- ان المشاكل الخاصة بتعديل الميزانية العمومية تعتبر نسبياً بسيطة بالمقارنة مع تلك الخاصة بتعديل قائمة الدخل. فالبنود غير النقدية من الأصول والمطلوبات النقدية مثلاً تظهر في الميزانية المعدلة وفقاً لمدخل التكلفة الجارية بنفس قيمها المدرجة به في الميزانية التاريخية معدّلة بالرقم القياسي الخاص Specific Price Index لكل بند منها وذلك للتوصل إلى تكلفتها الجارية.

٢- تحدد قيمة الأرباح المحتجزة المعدلة في قائمة الدخل كمتمم حسابي مثل الحال في مدخل التكلفة التاريخية المعدلة.

بناء لم تقدم سنركز اهتمامنا هنا على تعديل قائمة الدخل فقط وذلك باستخدام البيانات الخاصة بشركة القدس المشار إليها في المثال الشامل :

١- تعديل تكلفة البضاعة المباعة :

في تحديد التكلفة الجارية للبضاعة المباعة سنستخدم المعلومات والفرضيات التالية:

١/١ عدد وحدات مخزون أول المدة ٣٧٥٠ وحدة (انظر الجدول رقم ٢) وحيث أن أصول الشركة ..... في ٩٣/١٢/٣١ بالقيمة العادلة. إذن سنعتبر أن الرقم ١٥٠ ألف يمثل القيمة العادلة لمخزون أو المدة.

بناء لما تقدم فإن متوسط التكلفة الجارية للوحدة من ذلك المخزون تساوي

١٥٠ ÷ ٣٧٥٠ر٣ = ٤٠ دينار/ وحدة

٢/١: بقصد تحديد التكلفة الجارية لمخزون آخر المدة في ١٩٩٤/١٢/٣١ يمكن الاستفادة من الرقم القياسي الخاص بأسعار البضاعة حينئذ وباستخدام نظام الجرد المستمر. ولنفترض أن إدارة الشركة قدرت ذلك المخزون بالقيمة الجارية بمبلغ ١٤٤ ألف حينئذ سيكون متوسط التكلفة الجارية للوحدة منه وعلى أساس أن عدد وحدات المخزون

لغت ٣٠٠٠ وحدة (انظر جدول رقم ٢) فإن متوسط التكلفة الجارية للوحدة
١٤٤ ÷ ٣ = ٤٨ دينار.

٣/١ : وفي تحديد تكلفة البضاعة المباعة سنستخدم متوسط تكلفة الوحدة وهو

$$\frac{٤٨ + ٤٠}{٢} = ٤٤ \text{ دينار}$$

وعلى هذا الأساس وباعتبار أن عدد الوحدات المباعة (من الجدول رقم ٢) بلغ ١٤ ألف وحدة فإن تكلفة البضاعة المباعة = ١٤ × ٤٤ = ٦١٦ ألف دينار.

٢- تحديد قيمة بند مصروف الاستهلاك (بالكلفة الجارية) كما يلي :
يتطلب الأمر هنا أولاً تحديد التكلفة الجارية لبند الآلات وذلك على النحو التالي :

بيان	التكلفة التاريخية	معدل التعديل	التكلفة الجارية
آلات في ٩٣/١٢/٣١	٢١٠	١١٠/١٧٦	٣٣٦
آلات مشتراة في ٩٤/٧/١	٦٠	١٢٠/١٨٠	٩٠
المجموع	٢٧٠		٤٢٦

نذكر هنا بأن معامل التعديل المستخدم في الجدول السابق يتمثل بسطه في الرقم القياسي الخاص لاسعار الآلات في نهاية عام/٩٤، ويتمثل المقام والرقم القياسي الخاص لأسعارها بتاريخ شراء الأصل.
بعد ذلك يتم تحديد قيمة مصروف الاستهلاك بالتكلفة الجارية كما يلي :

بيان	التكلفة التاريخية	لسنة الاستهلاك	التكلفة الجارية
آلات مشتراه في ٩٣/١٢/٣١	٣٣٦	١٠٪	٣٣٫٦
آلات مشتراة في ٩٤/٧/١	٩٠	٥٪	٤٫٥
المجموع	٢٧٠		٣٨٫١

٣- بالنسبة للبنود الأخرى في قائمة الدخل والأرباح المحتجزة مثل المبيعات ومصروفات التشغيل، ومصروف الضريبة، والتوزيعات المقترحة ستظهر بقيمتها المدرجة في قائمة الدخل التاريخية. وذلك على أن تلك القيمة تمثل قيمتها الجارية.

٤- يبقى بعد ذلك لاستكمال إعداد قائمة الدخل المعدلة وفقاً لمدخل التكلفة الجارية تحديد مكاسب أو خسائر حيازة البنود غير النقدية والتي تحدد كما يلي :

بيان	التكلفة التاريخية	التكلفة الجارية	مكاسب أو (خسائر الحيازة)	
			محققة	غير محققة
مخزون في ٩٤/١٢/٣١	١٣٠	١٤٤	١٤	صفر
تكلفة البضاعة المباعة	٥٢٠	٦١٦	صفر	٩٦
المشتريات	٥٠٠	٥٠٠	صفر	صفر
أراضي	٤٠	٥٦	١٦	صفر
آلات ومعدات (صافي)	٢٤٦	٣٨٧ر٩	١٤١ر٩	صفر
مصروف الاستهلاك	٢٤	٣٨ر١	صفر	١٤ر١
مصروفات التشغيل الأخرى	٩٦	٩٦	صفر	صفر
مصروف الضريبة	٧٠	٧٠	صفر	صفر
			ـــــ	
اجمالي مكاسب الحيازة غير المحققة			١٧١ر٩	
			ـــــ	
اجمالي مكاسب الحيازة المحققة				١١٠ر١
الزيادة في التكلفة الجارية (اجمالي مكاسب الحيازة المحققة)				٢٨٢
				=====

ملاحظة :

تم تحديد التكلفة الجارية للأراضي كما يلي :

التكلفة التاريخية × الرقم القياسي الخاص في نهاية عام/٩٤ / الرقم القياسي الخاص في ٩٣/١٢/٣١

٤٠ × ١٥٤/١١٠ = ٥٦ ألف

جدول رقم (٨)

شركة القدس

قائمة الدخل والأرباح المحتجزة معدة وفقاً لمدخل التكلفة الجارية

بيان	جزئي	كلي
مبيعات	٨٠٠	
يطرح التكلفة الجارية للمبيعات	٦١٦	
مجمل الربح		١٨٤
يطرح مصروفات التشغيل		
مصروف الاستهلاك	٣١٫٨	
مصروفات أخرى	٩٦	
		١٢٧٫٨
صافي الربح قبل الضريبة		٥٦٫٢
مصروف الضريبة		(٧٠)
صافي الخسارة على أساس التكلفة الجارية من العمليات المستمرة		(١٣٫٨)
يضاف مكاسب الحيازة المحققة		١١٠٫١
الدخل المحقق		٩٦٫٣
يضاف مكاسب حيازة غير محققة		١٧١٫٩
صافي الدخل على أساس التكلفة الجارية		٢٦٨٫٢
أرباح محتجزة في ٩٤/١/١		صفر
توزيعات مقترحة		(٤٠)
أرباح محتجزة في ٩٤/١٢/٣١		٢٢٨٫٢

أسئلة الباب الرابع
الفصلان الثامن والتاسع

١- فسر مدلول المصطلحات التالية :

مفهوم المحافظة على رأس المال، القوة الشرائية لوحدة النقد، البنود النقدية، مكاسب (خسائر) حيازة البنود غير النقدية، الرقم القياسي لأسعار الجملة، صافي القيمة القابلة للتحقيق، مكاسب (خسائر) القوة الشرائية للبنود النقدية.

٢- ما الفرق بين مدخل التكلفة التاريخية المعدلة، ومدخل التكلفة الجارية كأسلوبين من أساليب محاسبة التضخم.

٣- صنف ما يلي إلى بنود نقدية، وبنود غير نقدية.

البضاعة، المدينون، الدائنون، الاستثمارات في الأسهم العادية، الاستثمارات في السندات، رأس المال من الأسهم العادية، الآلات، القروض طويلة الأجل، أوراق الدفع.

٤- خلال فترة التضخم تتحمل المنشأة خسائر تقلب قوة شرائية بسبب حيازة الأصول النقدية، ومكاسب تقلب قوة شرائية حيازة الخصوم النقدية، علل ذلك بمثال.

٥- حدد الإجابات الصحيحة للعبارة التالية:

خلال فترة الانكماش الاقتصادي تحقق المنشأة مكاسب قوة شرائية من البنود التالية :

أ- أوراق قبض.

ب- أوراق دفع.

جـ- مخزون سلعي.

د- القروض قصيرة الأجل.

٦- إذا ارتفع الرقم القياسي للأسعار من ١١٠ إلى ١٣٠ على مدار السنوات الثلاث الأخير. كم ديناراً تحتاج منشأة الآن لشراء أصل كان تشتريه قبل ٣ سنوات بمبلغ ٢٠ ألف دينار (أهمل العوامل الأخرى غير آثار التضخم).

٧- اشترى مستثمر سنداً طويل الأجل يستحق بعد ٢٠ سنة بمعدل فائدة سنوى ١٠٪ (تدفع سنوياً) وقيمة اسمية ١٠٠٠ دينار. فإذا كان الرقم القياسي للأسعار بتاريخ استحقاق يعادل نصف الرقم القياسي بتاريخ الشراء، ما رأيك بتصرف هذا المستثمر.

٨- حدد ما إذا كان الشركة (أ) ستحقق مكاسب أو خسائر تحت كل من الحالات التالية :

أ- إذا حازت المنشأة على قدر متساو من الأصول النقدية والخصوم النقدية خلال فترة يسودها التضخم الاقتصادي.

ب- إذا حازت على قدر من الخصوم النقدية يزيد عن الأصول النقدية خلال فترة يسودها التضخم الاقتصادي.

جـ- إذا حازت على قدر من الأصول النقدية يزيد عن الخصوم النقدية خلال فترة يسودها الانكماش الاقتصادي.

٩- في فترة يسودها التضخم، هل ان امتلاك المنشأة للبنود التالية سيؤدي إلى مكاسب قوة شرائية أو خسائر قوة شرائية، أو مكاسب أو خسائر قوة شرائية.

أ- الأراضي.

ب- ورقة دفع طويلة الأجل.

جـ- أسهم ممتازة.

د- ورقة قبض.

هـ- حق اختراع.

و- استثمارات في أوراق مالية قصيرة الأجل.

١٠- في بداية عام ١٩٩٢ اشترت شركة بضاعة بمبلغ ٥٠ ألف دينار. وقد باعت الشركة خلال العام نصف المخزون من البضاعة بمبلغ ٤٠ ألف دينار. وقدر المخزون المتبقي في نهاية العام وفقاً لأساس التكلفة الجارية بمبلغ ٥٥ ألف دينار.

المطلوب :

إعداد قائمة الدخل موضحاً عليها ما يلي :

١- مكاسب الحيازة المحققة.

٢- مكاسب الحيازة غير المحققة.

٣- صافي الربح وفقاً لمدخل التكلفة الجارية.

١١- في ٩٢/١/١ اشترت شركة صناعية آلة تكلفتها ٧٠ ألف دينار، وقدر عمرها الانتاجي بمدة ١٠ سنوات، والقيمة المقدرة للنفاية (صفر). وفي ٩٢/١٢/٣١ كانت تكلفة الجارية للآلة ٩٠ ألف دينار.

بافتراض أن الشركة تستهلك الآلة بطريقة القسط الثابت وعلى أساس الكلفة الجارية، حدد قيمة مصروف الاستهلاك الذي سيحمل لارباح العام.

١٢- في ٩٢/١/١ كان رصيد النقدية، ورصيد مخزون أول المدة في شركة الشروق ١٠، ٢٠، ألف على التوالي وخلال العام زاد معدل التضخم بنسبة ١٥٪ وقدر المخزون من البضاعة في ٩٢/١٢/٣١ بالتكلفة الجارية بمبلغ ٣٠ ألف.

المطلوب:

بافتراض أن الشركة حازت هذين الأصلين لعام كامل، حدد مكاسب الحيازة غير المحققة وفقاً لمدخل التكلفة الجارية المعدلة إذا :

١- استخدام وحدة قياس (الدينار) بقوة شرائية في نهاية العام.

٢- استخدام وحدة قياس (الدينار) بقوة شرائية في متوسط العام.

١٣- ما يلي أرصدة مستخرجة من ميزان المراجعة لشركة الأمل المعد بتاريخ ٩١/١٢/٣١، وحيث كان الرقم القياسي (١٢٥).

بيان	مبالغ بالآلاف
نقدية	٣٠
أوراق قبض	٥٠
أراضي	١٠٠
مباني	٤٠٠
دائنون	٢٥

سندات (تستحق عام ٩٨)	٢٠٠
مصروف استهلاك المباني	١٠
بضاعة (LIFO)	٦٠
مبيعات	٤٠٠

معلومات إضافية :

١- بلغ متوسط الرقم القياسي للأسعار خلال عام/٩١ ١٢٠.
٢- اشتريت الأراضي خلال عام/٨٣ حيث كان الرقم القياسي ٩٠.
٣- أنشيء المبنى عام/٨٧ حيث كان الرقم القياسي ١٠٠.
٤- أصدرت الشركة السندات في نوفمبر ١٩٨٦ حيث كان الرقم القياسي ٩٨.
٥- بدأت الشركة في تكوين المخزون من البضاعة خلال عام/٨٨ وحيث كان الرقم القياسي للأسعار ١٠٥.

المطلوب :

حدد القيم التي ستظهر بها الأرصدة السابقة بالقوائم المالية التاريخية المعدلة إذا ما :-

أ- تم تعديلها بالقيمة الشرائية للدينار في ٩١/١٢/٣١.

ب- تم تعديلها بمتوسط القيمة الشرائية للدينار على مدار العام/٩١.

١٠- استخرجت البيانات التالية من دفاتر شركة العامر بتاريخ ٩٠/١٢/٣١، ٩١/١٢/٣١ على التوالي:

بيان	١٩٩١	١٩٩٠
صافي البنود النقدية	٤٢٧٠٠	٣٠٥٠٠
المخزون من البضاعة (FIFO)	٦٦٦٠٠	٥٠٠٠٠
الات ومعدات	١٢٥٥٠٠	٢٢٥٥٠٠
مخصص الاستهلاك	٣٠٠٠٠	٨٥٠٠٠
أسهم عادية (قيمة اسمية ١٠)	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠

معلومات إضافية :

١- آلة تكلفتها ١٠٠٠٠٠ دينار، ومجمع استهلاكها ٦٠٠٠٠ بيعت في ١٩٩١/٤/١٥ بصافي قيمتها الدفترية.

٢- وزعت الشركة أرباحاً نقدية مرتين خلال العام بمعدل ١٠٠ فلس لكل سهم في كل مرة: الأولى في ٩١/٦/١٥ والثانية في ١٩٩١/١٢/١٥.

٣- كانت الأرقام القياسية كما يلي :

١٩٩٠/١٢/٣١	١١٠
١٩٩١/٤/١٥	١٠٥
١٩٩١/٦/١٥	١١٠
١٩٩١/١٢/١٥	١٢٥
١٩٩١/١٢/٣١	١٢٥
متوسط العام	١١٥

٤- افترض أن جميع العمليات الأخرى التي تؤثر على البنود النقدية قد حدثت على التوالي خلال العام.

المطلوب :

١- حدد قيمة مكاسب أو خسائر القوة الشرائية من حيازة البنود النقدية مقدرة بالقيمة الشرائية للدينار في ٩١/١٢/٣١.

٢- حدد قيمة مكاسب أو خسائر القوة الشرائية من حيازة البنود النقدية مقدرة بمتوسط القيمة الشرائية للدينار خلال عام/٩١.

١٥- بدأت شركة السلط التجارية أعمالها في بداية عام/٩١، وقد طبقت نظام التكلفة الجارية. وفي بداية العام اشترت بضاعة بمبلغ ٢٠ ألف دينار، وكان المخزون المتبقي في نهاية العام ١٢ ألف مقدرة بالتكلفة التاريخية وبمبلغ ١٩ ألف بالتكلفة الجارية.

وقد بلغت مبيعات الشركة خلال العام ١٥ ألف، وكانت التكلفة الجارية للبضاعة المباعة ١١ ألف.

أهمل الآثار الضريبية وافترض أن الرقم القياسي للأسعار لم يتغير على مدار العام.

وبلغت المصروفات الأخرى مقدرة على أساس التكلفة التاريخية وأساس التكلفة الجارية أيضاً ١٠٠٠ دينار.

المطلوب :

صور قائمة الدخل وفقاً لمدخل التكلفة الجارية.

الباب الخامس

أسس قياس الدخل المحاسبي

الفصل العاشر: قياس الإيرادات

الفصل الحادي عشر: قياس المصروفات

الفصل الثاني عشر: قياس الدخل

الفصل العاشر

قياس الإيرادات

يعرف الإيراد بأنه إجمالي التدفقات الداخلة التي تؤدي إلى زيادة في إجمالي أصول لوحدة المحاسبية، أو نقص في اجمالي خصومها أو في كليهما معاً. وعادة تنتج الايرادات من :

- بيع السلع التي تنتجها أو تتأجر بها الوحدة المحاسبية.
- تقديم الخدمات للعملاء أو تأجير أصولها المختلفة.
- بيع أصول المشروع.
- الاستثمار في الأوراق المالية واوجه الاستثمار الأخرى.

وعادة يتم قياس الايراد محاسبياً بالقيمة المتوقع الحصول عليها مقابل بيع السلع أو تقديم الخدمات، ويرى الاقتصاديون بأن الايراد يقاس بالقيمة السوقية للسلع والخدمات، أي القيمة الحالية للقيم النقدية المنتظر الحصول عليها من الايرادات الناتجة عن تبادل المنتجات في الأسواق.

والجدير بالذكر أن أصل كلمة ايراد[1] Revenve في اللغة الانكليزية هي اشتقاق من كلمة Revenir الفرنسية والتي هي بالأصل كلمة لاتينية Revenir متكونة من جزئين هما Venire و re والتي عنها اشتقت الكلمة الانكليزية Revenue .

ومن قراءة متأنية للدراسات العديدة من الذين اهتموا بموضوع الايراد أمثال Vatter, Miller and Finney, Dohr وغيرهم نلاحظ أن جميعهم يتفقون على أن الايراد في حقيقته يشكل تدفقاً داخلياً يؤدي إلى زيادة أصول الوحدة المحاسبية أو تخفيض في خصومها أو في كليهما معاً. وهو ذات التعريف الذي قدمنا له في هذا المجال.

---

(1) Staubus, J.G., "Revenue and Revenue Accounts", An Income Approach to accounting Theory".

أولاً : التطور التاريخي لمفهوم الايراد :

عبر التطور التاريخي لمفهوم الايراد قدمت له العديد من التعاريف كان أبرز هذه التعريفات ما صدر عن لجنة المصطلحات لمجمع المحاسبين القانونيين (AICPA)[1] وذلك سنة ١٩٥٥ حيث عرفته بأنه التدفق المتحقق في بيع السلع وتقديم الخدمات، وكذلك التعريف الخاص بمجلس مبادىء المحاسبة الأمريكي سنة ١٩٧٠ والذي جاء فيه على أن الايراد عبارة عن الزيادة الاجمالية في أصول الوحدة المحاسبية أو النقص في إجمالي خصومها عن العمليات التي تمارسها الوحدة المحاسبية[2]. وأخيراً في سنة ١٩٨٥ عرف مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) الايراد ، على أنه التدفق الداخل للوحدة المحاسبية الذي يؤدي إلى زيادة أصولها أو تخفيض خصومها أو كليهما معاً نتيجة بيع السلع أو تقديم الخدمات أو من أي أنشطة أخرى تمارسها

وفي دراسة متأنية للتعاريف السابقة يتضح جلياً بأن التعريف الذي قدمته لجنة المصطلحات التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيتين (AICPA) في سنة ١٩٥٥ يعبر في فحواه عن وجهة نظر قائمة الدخل معتبرة أن الايراد حصيلة للنشاط الانتاجي الذي تمارسه الوحدة المحاسبية. أما تعريف مجلس مبادىء المحاسبة الأمريكي لسنة ١٩٧٠ فقد جاء على العكس من التعريف السابق ليعبر عن وجهة نظر قائمة المركز المالي وذلك حينما اعتبر أن الايراد حصيلة للمقابلة بين أصول الوحدة المحاسبية وخصومها خلال فترة محاسبية معينة.

وعلى الرغم من أهمية التعريفين السابقين في إرساء معالم مفهوم الايراد إلا أنهما قاصران من حيث شموليتهما في تحديد مصادر الحصول على الايراد ، إلا أن تعريف مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) لسنة ١٩٨٥ قد تجاوز هذا النقص وأضحى أكثر شمولاً من التعريفين السابقيين، واعتبر من قبل الاكاديميين والممارسين ومؤسساتهم حجر الزاوية في البحث والتطبيق في هذا المجال.

---

(1) AICPA, Committee on Terminology "Proceeds Revenue Income, Profit and Earnings" Accounting Terminology, Bulletin, No.2 (AICPA), 1955 Para5.

(2) APB, Statement No.4, Op. Cit, Para 134.

ولقد دار جدل علمي كبير حول مفهوم الايراد ، ولهذا الشأن ينقسم الباحثون إلى ريقين فريق أول يرى أن الايراد هو عبارة عن تدفق داخلي مهما كان مصدره ويؤدي إلى يادة أحد أو بعض عناصر أصول الوحدة المحاسبية أو إلى نقص أحد أو بعض عناصر صومها أو كليهما معاً، بمعنى آخر أن أنصار هذا الرأي لا يفرقون في وجهة نظرهم بين لايرادات المتحققة عن الأنشطة التشغيلية والايرادات الناجمة عن الأنشطة العرضية والتي لا ترتبط بالنشاط العادي للوحدة المحاسبية.

أما الفريق الثاني فيرى بأن الايراد هو ذلك التدفق الداخل للوحدة المحاسبية لمتحقق عن العمليات التشغيلية فقط دون غيره فيؤدي إلى زيادة أحد أو بعض عناصر صول الوحدة المحاسبية أو إلى نقص أحد أو بعض عناصر خصومها أو في كليهما معاً.

وغالباً ما يطلق على وجهة نظر الفريق الأول مفهوم الايراد الشامل، في حين يطلق على وجهة نظر الفريق الثاني مفهوم ايراد التشغيل. وقد انبثق عن الرأيين السابقيين مفهومان آخران للدخل، سمى الأول بمفهوم الدخل الشامل في حين سمي الثاني مفهوم دخل لتشغيل. حيث يرى أنصار مفهوم الدخل التشغيلي بأنه من الضروري أن تعرض قائمة لدخل كافة الايرادات والمصروفات المتعلقة بالنشاط العادي، أما الايرادات والمصروفات غير العادية (الاستثنائية) فلا يعتمدها وبالتالي لا تعتبر من مكونات قائمة الدخل بل عتبر من مكونات قائمة الأرباح المحتجزة.

وعلى العكس من ذلك يرى أنصار مفهوم الدخل الشامل بأن تضم قائمة الدخل كافة لايرادات والمصروفات خلال فترة معينة لتحديد دخل تلك الفترة ، وبمعنى آخر أن تشمل هذه القائمة الايرادات والمصروفات الناجمة عن النشاط العادي وغير العادي.

ثانياً - قياس الايراد :

المقصود بقياس الايراد تحديد القيمة المضافة لأصول الوحدة المحاسبية أو لتخفيض الحادث في خصومها أو كلاهما من العمليات المتعلقة ببيع السلع أو تقديم لخدمات أو السماح للغير باستخدام أصولها خلال فترة محاسبية معينة. ولا يقتصر قياس لايراد على هذا الجانب فقط، وإنما يشمل التبادل العيني (الأصول) مع وحدات محاسبية خرى وما تحققه من زيادة في أصولها خلال هذه العلميات محسوباً على أساس القيمة لعادلة لعملية المبادلة (Fair Value) التي حققتها الوحدة المحاسبية في عملية خلق لايراد.

ومن الضروري بهذا الصدد التمييز بين المكاسب (Gains) والايراد (Revenue)، إذ أن الأول يعني التدفق الداخل للوحدة المحاسبية والمتحقق من الأنشطة العرضية التي لا تتصف بالتكرار وليس لها علاقة بالنشاط العادي (التشغيلي) الذي تمارسه الوحدة المحاسبية، والمثال الواضح على المكاسب هو ما تحققه المشاريع أحياناً من ربح ينتج عن بيع بعض أصولها الثابتة عند الاستغناء عنها لأسباب ترتبط بالتطور الفني أو التقني لوسائل الانتاج الحديث المشابه لأصول الوحدة المحاسبية المستغنى عنها. أما الايراد فهو يطلق على ما تحققه الوحدة المحاسبية من عائد نقدي أو عيني عن طريق ما تمارسه من أنشطة عادية (تشغيلية).

وغالباً ما يعتبر الايراد مكتسباً من الناحية المحاسبية عند اتمام البيع والتسليم (Point of sale and delivery) باعتبار أن نقطة البيع توفر للمحاسب دليلاً موضوعياً يمكن بواسطته قياس قيمة الايراد وتحديد درجة التأكد من تحققه. إلا أن الاعتراف بالايراد غالباً ما يرتبط بمشكلة تخصيصه بين الفترات المحاسبية المختلفة فيما لو كان يتحقق في فترات محاسبية متداخلة. ولمعالجة هذه المشكلة يلجأ الفكر المحاسبي إلى تطبيق أساس الاستحقاق في عملية توزيع الايراد أو تخصيصه على الفترات المحاسبية، وذلك بأن يخصص للفترة المحاسبية جميع الايرادات التي تخصها سواء حصلت أم لم تحصل ويستعان لتحقيق ذلك بالتسويات الجردية، وينطبق نفس الإجراء بالنسبة للمصروفات التي تخص الفترة المحاسبية.

ومن المشاكل الأخرى التي غالباً ما تواجه المحاسب في توزيع الايرادات المحققة عن الزيادة الطبيعية في قيم الأصول عند إعادة تقديرها في الفترات المحاسبية المختلفة كما هو الحال في الصناعات الاستخراجيةوالزراعية وتربية المواشي التي تطرأ عليها زيادة تدريجية في قيمها عبر الزمن، مما يستوجب معها إعادة تقدير القيمة بصورة دورية بالمقارنة بالقيمة السوقية العادلة لمثل هذه الأصول وبالتالي فإن الايراد يعتبر محققاً وبالتالي مكتسباً في الفترة المحاسبية التي يجرى فيها إعادة التقدير بمقدار القيمة المضافة للأصل بالمقارنة للفترة السابقة.

ثالثاً - توقيت الاعتراف بالايراد Revenue Recognition :

يعترف بالايراد محاسبياً عند اتمام عملية اثباته في السجلات المحاسبية والتعبير عنه بالقوائم المالية وذلك متى توفر شرطان أساسيان فيه هما :

١- اتمام عمليات الاكتساب أو الاقتراب منها بدرجة معقولة.
٢- الانتهاء من عملية المبادلة التجارية.

ومن النتائج التي تترتب على الشرطين السابقيين وجود عدة أسس للاعتراف بالايراد. وهذه الأسس هي :

١- الاعتراف بالايراد بمجرد بيع السلعة وتسليمها للعميل أي عند نقطة البيع.
٢- الاعتراف بالايراد قبل تسليم السلعة أي بمجرد الانتهاء من انتاجها أو حتى خلال عملية انتاجها كما يحدث عند البيع بعقود مقدمة، أو في عقد الانشاءات طويلة الأجل.
٣- الاعتراف بالايراد بعد تسليم البضاعة كما يحدث في البيع التأجيري أو البيع بالتقسيط.
٤- الاعتراف بالايراد بمرور الزمن بالنسبة للايرادات التي تنتج عن استخدام الغير لأصول الوحدة المحاسبية مثل ايراد العقار، وفوائد القروض .... الخ.

ومن الأسس الأخرى التي يجري فيها الاعتراف بالايرادات وتوزيعها على الفترات المحاسبية المختلفة ما يعرف بأساس نسبة الاتمام (Percentege of Completion) المطبقة في عقود المقاولات الانشائية (Long-term Contracts) والتي سنوضح تطبيقها من خلال المثال التالي :

مثال[1] : تعاقدت شركة النابلسي للانشاءات في ١٩٩٣/١/١ مع وزارة الاشغال العامة على بناء مجموعة من الجسور بقيمة اجمالية قدرها ١٨ مليون دينار على أن يتم تسليمها جاهزة للوزارة في موعد اقصاه ٩٦/١/١ وفيما يلي بيانات خاصة بالعقد علماً بأن المقاولة أنجزت في الزمن المحدد وفقاً لشروط العقد من حيث المواصفات وتم تسليمها للوزارة في التاريخ المحدد بموجب مخالصة نهائية حسب الأعراف المرعية.

بيان	٩٣/١٢/٣١	٩٤/١٢/٣١	٩٥/١٢/٣١
	بالآلاف	بالآلاف	بالآلاف
التكاليف الفعلية التاريخية	٤٠٠٠	١١٦٦٤	١٦٤٠٠
التكاليف المقررة لاتمام العقد	١٢٠٠٠	٤٥٣٦	-
قيمة المطالبات (الفواتير) الصادرة لتاريخه للعمل	٣٦٠٠	٩٦٠٠	٤٨٠٠
النقدية المحصلة لتاريخه من العميل	٣٠٠٠	٧٠٠٠	٨٠٠٠

(١) د. محمد مطر، د. عبد الكريم الزواتي، د. محمد مجيد سليم : مصدر سابق ص٢٢-٣٥.

والمطلوب :

١- تخصيص نفقات وايرادات وأرباح أو خسائر العقد للفترات المحاسبية وفقاً لطريقة نسبة الاتمام المحددة وفق أسلوب المدخلات.

٢- اثبات العمليات الخاصة بالعقد على مدار الفترات المحاسبية الثلاث وتصوير الحسابات المناسبة في استاذ العقود.

٣- إظهار آثار العمليات السابقة على البيانات المالية الختامية للشركة على مدار السنوات الثلاث.

١- تحديد نسب الاتمام.

جدول تحديد نسب الاتمام (١)

بيان	٩٣/١٢/٣١	٩٤/١٢/٣١	٩٥/١٢/٣١
	بالآلاف	بالآلاف	بالآلاف
التكاليف الفعلية التاريخه	٤٠٠٠	١١٦٦٤	١٦٤٠٠
التكاليف المقررة لاتمام العقد	١٢٠٠٠	٤٥٣٦	-
التكلفة الاجمالية المقدرة بذلك التاريخ	١٦٠٠٠	١٦٢٠٠	١٦٤٠٠٠
نسبة الاتمام	١٦٠٠٠٦/٤٠٠٠	١٦٢٠٠/١١٦٦٤	١٦٤٠٠/١٦٤٠٠
النسبة ٪	٪٢٥	٪٧٢	٪١٠٠

ملاحظات على جدول رقم (١)

١- تمثل ايرادات العقد للفترة الأولى لغاية ٩٣/١٢/٣١ ٪٢٥

٢- تمثل ايرادات العقد للفترة الثانية لغاية ٩٤/١٢/٣١ ٪٤٧

أي ٪٧٢ - ٪٢٥

٣- تمثل ايرادات العقد للفترة الثالثة لغاية٩٥/١٢/٣١ ٪٢٨

٪١٠٠ - (٪٢٥+٪٤٧)

∴ ايرادات الفترة الأولى + ايرادات الفترة الثانية + ايرادات الفترة الثالثة = الايرادات الاجمالية

٪٢٥ + ٪٤٧ + ٪٢٨ = ٪١٠٠

٢- تخصيص ايرادات العقد.

جدول (٢) تخصيص ايرادات العقد

السنة	نسبة الاتمام المخصص للعام	الايراد المخصص (بالآلاف)
١٩٩٣	٪٢٥	١٨٠٠٠ × ٪٢٥ = ٤٥٠٠
١٩٩٤	٪٤٧	١٨٠٠٠ × ٪٤٧ = ٨٤٦٠
١٩٩٥	٪٢٨	١٨٠٠٠ × ٪٢٨ = ٥٠٤٠
	٪١٠٠	١٨٠٠٠

٣- تخصيص أرباح أو خسائر العقد.

جدول رقم (٣)

تحديد الأرباح المقدرة للعقد عن الأعمال المنجزة

بيان الايرادات	٩٣/١٢/٣١ بالآلاف	٩٤/١٢/٣١ بالآلاف	٩٥/١٢/٣١ بالآلاف
قيمة اجمالي ايرادات العقد	١٨٠٠٠	١٨٠٠٠	١٨٠٠٠
ناقصاً اجمالي النفقات المقدرة لتاريخه			
فعلية	٤٠٠٠	١١٦٦٤	١٦٤٠٠
مقدرة	١٢٠٠٠	٤٥٣٦	-
	(١٦٠٠٠)	(١٦٢٠٠)	(١٦٤٠٠)
مجمل الربح المقدر	٢٠٠٠	١٨٠٠	١٦٠٠

تخصيص الأرباح المقدرة للفترات المحاسبية

جدول تحديد نسب الاتمام (١)

بيان	٩٣/١٢/٣١ بالآلاف	٩٤/١٢/٣١ بالآلاف	٩٥/١٢/٣١ بالآلاف
الأرباح المخصصة بالآلاف في			
٩٣/١٢/٢١ (٢٠٠٠ × ٪٢٥)	٥٠٠		
٩٤/١٢/٣١ (١٨٠٠ ×٪٧٢)		١٢٩٦	
ناقصاً ما خصص لعام ٩٣		(٥٠٠)	
الربح المخصص لعام ٩٤		٧٩٦	
٩٥/١٢/٣١ (١٦٠٠ ×٪١٠٠)			١٦٠٠
ناقصاً ما خصص لعام ٩٣، ٩٤ (٥٠٠ + ٧٩٦)			١٢٩٦
			٣٠٤

∴ الأرباح الاجمالية المقدرة للفترات الثلاث = السنة الأولى + السنة الثانية + السنة الثالثة

= ٥٠٠ + ٣٩٦ + ٣٠٤

= ١٦٠٠ دينار.

٤ - القيود المحاسبية في دفاتر شركة النابلسي.

١- خلال عام/٩٢

أ- اثبات التكاليف الفعلية المنصرفة خلال العام.

٤٠٠٠ من حـ/ عقود تحت التنفيذ

٤٠٠٠ إلى حـ/ تكاليف العقود (المخزون الدائنون النقدية)

ب- اثبات المطالبات (الفواتير الصادرة من المقاول للعميل) خلال العام.

٣٦٠٠ من حـ/ مدينى العقود

٣٦٠٠ إلى حـ/ مطالبات عقود تحت التنفيذ.

جـ- اثبات المتحصلات النقدية من العميل خلال العام.

٣٠٠٠ من حـ/ النقدية

٣٠٠٠ إلى حـ/ مدينى العقود.

د- اثبات الايرادات المخصصة للعام

من مذكورين

٤٠٠٠ حـ/ تكاليف العقود (التكاليف الفعلية)

٥٠٠ حـ/ عقود تحت التنفيذ (مجمل الربح المخصص للعام)

٤٥٠٠ إلى حـ/ ايرادات العقود

٢- خلال عام/٩٤

أ- اثبات التكاليف الفعلية المنصرفة خلال العام.

التكاليف الفعلية التاريخيه لسنة ٩٤ - التكاليف الفعلية التاريخية لسنة ٩٣

= ١١٦٦٤ - ٤٠٠٠ = ٧٦٦٤ دينار

٧٦٦٤ من حـ/ عقود تحت التنفيذ

٧٦٦٤ إلى حـ/ تكاليف العقد (مخزون - دائنون - نقدية)

ب- اثبات المطالبات الصادرة من المقاول للعميل خلال العام.

٩٦٠٠ من حـ/ مدينى العقود

٩٦٠٠ إلى حـ/ مطالبات عقود تحت التنفيذ.

جـ- اثبات المتحصلات النقدية من العميل خلال العام.

٧٠٠٠ من حـ/ النقدية

٧٠٠٠ إلى حـ/ مدينى العقود.

د- اثبات الايرادات المخصصة للعام

من مذكورين

٧٦٦٤ حـ/ تكاليف العقود (التكاليف الفعلية)

٧٩٦ حـ/ عقود تحت التنفيذ (المخزون - دائنين - نقدية)

٨٤٦٠ إلى حـ/ ايرادات العقود

٢- خلال عام/٩٥

أ- اثبات التكاليف الفعلية المنصرفة خلال العام.

التكاليف الفعلية لعام ٩٥ - التكاليف الفعلية لعام ٩٤

= ١٦٤٠٠ - ١١٦٦٤ = ٤٧٣٦ دينار

٤٧٣٦ من حـ/ عقود تحت التنفيذ

٤٧٣٦ إلى حـ/ تكاليف العقد (مخزون - دائنون - نقدية)

ب- اثبات المطالبات الصادرة خلال العام.

٤٨٠٠ من حـ/ مدينى العقود

٤٨٠٠ إلى حـ/ مطالبات عقود تحت التنفيذ.

جـ- اثبات المتحصلات النقدية من العميل خلال العام.

٨٠٠٠ من حـ/ النقدية

٨٠٠٠ إلى حـ/ مدينى العقود.

د- اثبات الايرادات المخصصة للعام

من مذكورين

٤٧٣٦ حـ/ تكاليف العقود

٣٠٤ حـ/ عقود تحت التنفيذ

٥٠٤٠ إلى حـ/ ايرادات العقود

هـ – اثبات المخالصة عن العقد وتسليم المقاولة للعميل في نهاية العام

١٨٠٠٠ من حـ/ مطالبات عقود تحت التنفيذ

١٨٠٠٠ إلى حـ/ عقود تحت التنفيذ

٥- تصوير حسابات العقد بأستاذ العقود.

منـه	حـ/ عقود تحت التنفيذ	لـــه
٤٠٠٠ إلى حـ/ تكاليف العقود		٤٥٠٠ رصيد مدين بالميزانية ٩٢/١٢/٣١
٥٠٠ إلى حـ/ايرادات العقود أرباح/٩٣		
٤٥٠٠ رصيد منقول ٩٤/١/١		١٢٩٦٠ رصيد مدين بالميزانية ٩٤/١٢/٣١
٧٦٦٤ إلى حـ/ تكاليف العقود		
٧٩٦ إلى حـ/ايرادات العقود أرباح/٩٤		
١٢٩٦٠ رصيد منقول ٩٥/١/١		١٨٠٠٠ من حـ/مطالبات عقود تحت التنفيذ
٤٧٣٦ إلى حـ/ تكاليف العقود		
٣٠٤ إلى حـ/ايرادات العقود أرباح/٩٥		
١٨٠٠٠		١٨٠٠٠

منـه	حـ/ مطالبات عقود تحت التنفيذ	لـــه
٣٦٠٠ رصيد دائن بالميزانية ٩٣/١٢/٣١		٣٦٠٠ من حـ/مديني العقود
١٣٢٠٠ رصيد دائن بالميزانية في٩٤/١٢/٣١		٣٦٠٠ رصيد منقول ٩٤/١/١
		٩٦٠٠ من حـ/مديني العقود
١٨٠٠٠ إلى حـ/ عقود تحت التنفيذ		١٣٢٠٠ رصيد منقول ٩٥/١/١
		٤٨٠٠ من حـ/ مديني العقود
١٨٠٠٠		١٨٠٠٠

منـه		حـ/ مديني العقود	لـــه
٣٦٠٠	إلى حـ/مطالبات عقود تحت التنفيذ	٣٠٠٠ من حـ/النقدية	
		٦٠٠ رصيد مدين بالميزانية ٩٣/١٢/٣١	
٦٠٠	رصيد منقول في ٩٤/١/١	٧٠٠٠ من حـ/ النقدية	
٩٦٠٠	إلى حـ/مطالبات عقود تحت التنفيذ	٣٢٠٠ رصيد مدين بالميزانية ٩٤/١٢/٣١	
٣٢٠٠	رصيد منقول ٩٥/١/١	٨٠٠٠ من حـ/ النقدية	
٤٨٠٠	إلى حـ/مطالبات عقود تحت التنفيذ		
٨٠٠٠		٨٠٠٠	

منـه		حـ/ تكاليف العقود	لـــه
٤٠٠٠	إلى حـ/ ايرادات العقود	٤٠٠٠ من حـ/عقود تحت التنفيذ ٩٣/١٢/٣١	
٧٦٦٤	إلى حـ/ ايرادات العقود	٧٦٦٤ من حـ/ عقود تحت التنفيذ ٩٤/١٢/٣١	
٤٧٣٦	إلى حـ/ ايرادات العقود	٤٧٣٦ من حـ/ عقود تحت التنفيذ ٩٥/١٢/٣١	
١٦٤٠٠		١٦٤٠٠	

منـه		حـ/ ايرادات العقود	لـــه
٤٥٠٠	قائمة دخل العقد لعام ٩٣	٤٥٠٠ من مذكورين ٩٣/١٢/٣١	
٨٤٦٠	قائمة دخل العقد لعام ٩٤	٨٤٦٠ من مذكورين ٩٤/١٢/٣١	
٥٠٤٠	قائمة دخل العقد لعام ٩٥	٥٠٤٠ من مذكورين ٩٥/١٢/٣١	
١٨٠٠٠		١٨٠٠٠	

٦ - إظهار بيانات العقد في القوائم المالية الختامية.

أ- لعام ١٩٩٣

شركة النابلسي للانشاءات
قائمة الدخل للسنة المنتهية
في ٩٣/١٢/٣١

بيان	مبالغ بالآلاف
الايرادات المخصصة لعام/٩٣	٤٥٠٠
التكاليف المحملة لعام/ ٩٣	(٤٠٠٠)
مجمل الربح المخصص لعام/ ٩٣	٥٠٠

شركة النابلسي للانشاءات
الميزانية العمومية في ٩٣/١٢/٣١

الأصول المتداولة	
٤٥٠٠ عقود تحت التنفيذ	
تطرح مطالبات	
(٣٦٠٠) عقود تحت التنفيذ	
٩٠٠	
٦٠٠ مدينى العقود	

ب- لعام ١٩٩٤

شركة النابلسي للانشاءات
قائمة الدخل للسنة المنتهية
في ٩٤/١٢/٣١

بيان	مبالغ بالآلاف
الايرادات المخصصة لعام/٩٤	٨٤٦٠
التكاليف المحملة لعام/٩٤	٧٦٦٤
مجمل الربح المخصص لعام / ٩٤	٧٩٦

شركة النابلسي للانشاءات
الميزانية العمومية في ٩٤/١٢/٣١

الأصول المتداولة	الخصوم المتداولة
٣٢٠٠ مدينى العقود	١٣٢٠٠ مطالبات عقود تحت التنفيذ
	(١٢٩٦٠) ناقصاً عقود تحت التنفيذ
	٢٤٠

حـ- لعام ١٩٩٥

شركة النابلسي للانشاءات قائمة قائمة الدخل للسنة المنتهية في ٩٥/١٢/٣١

بيان	مبالغ بالآلاف
الايرادات المخصصة لعام/ ٩٥	٥٠٤٠
التكاليف المحملة لعام /٩٥	٤٧٣٦
مجمل الربح المخصص لعام/ ٩٥	٣٠٤

شركة النابلسي للانشاءات
الميزانية العمومية في ٩٥/١٢/٣١

الأصول المتداولة	الخصوم المتداولة
صفر عقود تحت التنفيذ	صفر مطالبات عقود تحت التنفيذ
صفر مديني العقود	

أسئلة الفصل العاشر

١- عرف الايراد وحدد عناصره الأساسية، معززاً التعريف بالأمثلة المحاسبية ومسجلاً إياها بقيود يومية .

٢- مفهوم الايراد بصيغته الأخيرة تجاذبته العديد من الآراء ووجهات النظر حتى استقر على ما هو عليه الآن. بين دور ووجهات نظر الهيئات والمنظمات المحاسبية الدولية بهذا الصدد .

٣- يعترف بالايراد محاسبياً عندما يقوم المحاسب بعملية اثباته بالسجلات المحاسبية بشرط أن تتوفر بعض الشروط. فما هي هذه الشروط .

٤- يتنازع قياس الايراد رأيان ناقشهما.

٥- ما هو الأساس الذي يتم تطبيقه في عملية تخصيص الايراد على الفترات المحاسبية المختلفة عند تداخلها. تكلم عن ذلك معززاً رأيك بمثال من الواقع .

٦- بين أوجه الاختلاف بين الايراد والمكاسب .

٧- يقال أنّ هناك ربحاً شاملاً وربحاً تشغيلياً (عادياً). فما المقصود بذلك وما هو تأثيرهما على الدخل الشامل والدخل الجاري (العادي).

٨- مبدأ مقابلة الايرادات بالنفقات أحد المباديء الأساسية لتحديد نتيجة عمل الوحدة المحاسبية. كيف يجرى تطبيقه في الممارسات المهنية، وما هي انعكاساته على تحقق الايراد .

٩- في ١٩٩٢/٧/١ تعاقدت الشركة المتحدة للمقاولات مع وزارة الأشغال العامة لبناء مجموعة من الجسور. وبلغت قيمة العقد ٣٥ مليون دينار على أن يسلم العقد في نهاية عام/٩٤.

ما يلي معلومات موفرة عن العقد (بالملايين).

بيان	٩٣/١٢/٣١	٩٤/١٢/٣١	٩٥/١٢/٣١
نفقات فعلية لتاريخه	٦	١٨	٣٠
نفقات مقدرة لانجاز العقد	١٩	١٢	–
فواتير صادرة للعميل	٥	١٥	١٥
تسديدات العميل	٤	١٤	١٧

أ- المطلوب : حدد ما يلي وفقاً لطريقة نسبة الإتمام :

	١٩٩٢	١٩٩٣	١٩٩٤
١- نسبة الإنجاز لكل عام			
٢- الايراد المعترف به لكل عام			
٣- مجمل الربح المعترف به بشكل عام			

ب- الافصاح عن بيانات العقد المذكور في القوائم المالية لعام/٩٣

بيان الأرباح والخسائر لعام/٩٣	الميزانية العمومية في ٩٣/١٢/٣١

١- ما يلي بيانات مستخرجة من أستاذ العقود لشركة "المقاولون العرب" عن العقد رقم (١٠)، وذلك في ٩٤/١٢/٣١.، علماً بأن العقد طويل الأجل وقد نشأ خلال عام/٩٤.

١- قيمة العقد ٢٠ مليون دينار.

٢- الايراد المخصص للعقد لعام/٩٤ ٥ مليون دينار

٣- الربح المخصص من الأرباح المقدرة للعقد لعام/٩٤ ٢ مليون دينار.

المطلوب :

١- نسبة الانجاز لعام/٩٤ ( )٪

٢- التكاليف الفعلية لعام/٩٤ ( ) مليون دينار

٣- اجمالي التكاليف المقدرة لانجاز العقد في ٩٤/١٢/٣١ ( ) مليون دينار

٤- بافتراض أن إدارة الشركة قد اعتادت على حجز احتياطي طوارىء يعادل ٣/١ الأرباح المخصصة للعام. وكانت الدفعات النقدية المحصلة من العميل خلال عام/٩٤ $\frac{١}{٢}$ ٤ مليون من جملة مطالبات قدرها ٦ مليون فإن قيمة الاحتياطي المحجوز من أرباح العقد = ( ) مليون دينار.

الفصل الحادي عشر
قياس المصروفات

أولاً - مفهوم المصروفات :

قدمت لجنة المصطلحات التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA عام ١٩٥٧ تعريفاً للمصروفات مفاده "أنها جميع التكاليف المستنفذة والتي تم خصمها من ايراد الفترة".

وفي عام ١٩٧٠ قدم مجلس مبادىء المحاسبة الأمريكي (FASB) تعريفاً للمصروفات جاء فيه هي عبارة عن اجمالي النقص في الموجودات أو اجمالي الزيادة في المطلوبات الناتجة عن القيام بنشاط موجه لتحقيق الأرباح. ويتم قياس هذا النقص أو هذه الزيادة طبقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها".

ومن خلال التعريفات السابقة يفهم بأن المصروف هو كل نقص في أصول الوحدة المحاسبية أو زيادة في التزاماتها أو كليهما معاً جراء انتاج سلع أو تأدية خدمات للغير.

أما الخسائر فهي النقص الحاصل لحقوق الملكية جراء العمليات العرضية أو الفرعية أو نتيجة أي أحداث أو ظروف أخرى تؤثر في الوحدة المحاسبية، ويستثنى منها المصروفات أو توزيعات الأرباح للمالكين.

وتجدر الإشارة هنا بأن الإفصاح عن المصروفات يتم على أساس إجمالي التدفقات الخاصة بها، أما الخسائر فيجري الافصاح عنها بصافي القيمة الحقيقية لها وبشكل مستقل عن نتيجة النشاط المعتاد للوحدة المحاسبية.

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

١- ان الخسائر هي عبارة عن نقص في صافي حقوق الملكية أو صافي أصول الوحدة المحاسبية.

٢- تختلف الخسائر باختلاف طبيعة عمل الوحدات المحاسبية أو باختلاف الظروف التي تحيط بكل منها.
٣- تنتج الخسائر عن عملية تبادلية مع وحدات محاسبية أخرى.
٤- يتم التعبير عن الخسائر التي تؤثر سلبياً على حقوق الملكية بوحدة القياس النقدي.

ثانياً - عناصر المصروفات :

تتمثل المصروفات في المشروعات التي تمارس الأعمال التجارية بمجموعة من العناصر تكون أغلبها ممثلة بالآتي :

١- تكلفة البضاعة المباعة.
٢- الأجور.
٣- الاستهلاكات.
٤- الايجارات ومصروفات أخرى.

كما أن هناك العديد من عناصر المصروفات التي يجري تبويبها حسب أهميتها ووزنها النسبي بالقياس لعناصر المصروفات الأخرى. وبشكل عام يمكن القول بأن المصروف هو عبارة عن أي تدفق خارجي في النشاط الجاري والمستمر والذي ينتظر تكراره في فترة إلى أخرى. وتعريف المصروف بهذه الصيغة الهدف منه إعطاءه أهمية أكبر لبيان أثره في تحقيق فائدة ذات قيمة للمعلومات المحاسبية مما ينعكس أثرها بالتالي على مستخدمي القوائم المالية.

أما عناصر الكلفة فهي بشكل عام :

١- المواد الخام المباشرة وهي مجموعة المواد الخام الأولية التي يمكن تحديدها وتحميلها مباشرة لمنتج معين بذاتها وتكون غالباً أجزاء رئيسية في المنتج، وقد تكون المواد عناصر هامة وضخمة كالخشب وقد تكون ذات أهمية إلا أنها ضئيلة القيمة كالمسامير والغراء في الانتاج.

٢- العمالة : يقصد بها ما يدفع للعمال من أجور مقابل عملهم. وتعتبر الأجور من النفقات التي يمكن تحميلها على تكاليف صنف معين من المنتجات، أو على تكاليف عملية تكنولوجية أو مرحلة انتاجية محددة بشكل مباشر.

٣- التكلفة الصناعية الاضافية (النفقات الصناعية غير المباشرة) : هي النفقات التي يصعب تحميلها على تكاليف منتج محدد أو مرحلة معينة. إن هذه النفقات تصرف على الانتاج بشكل عام وتخص الانتاج باجمعه، لذلك فإن مسألة توزيع وتحميل هذه النفقات من أعقد الموضوعات في محاسبة التكاليف وخاصة إذا كان المشروع ينتج عدة سلع ويمر كل منها بعدة مراحل صناعية متتالية وتختلف بمواصفاتها عن الأخرى.

ثالثاً - قياس عناصر المصروفات :

تتم المعالجة المحاسبية للمصروفات من خلال ثلاث خطوات رئيسية هي :

١- تعريف أو تحديد العناصر المكونة للمصروفات.

٢- قياس العناصر المكونة للمصروفات.

٣- الاعتراف المحاسبي للمصروفات.

فيما يتعلق بالنقطة الأولي فقد سبق أن تم الاشارة إلى أن هناك عدد من عناصر المصروفات وقد تختلف من منشأة إلى أخرى من حيث أنواعها وبشكل عام فإن قياس المصروفات يعتمد على العناصر المكونة لها.

أما قياس العناصر المكونة للمصروفات فقد كان رأي موست[1] Most بأن يتم قياس المصروفات بأحد الطريقتين التاليتين :

١- الطريقة المباشرة .

٢- الطريقة الغير المباشرة.

فالطريقة الأولى تقوم على أساس افتراض وجود علاقة بين المصروفات وبين الفترة، أو بين المصروفات وبين أنشطة معينة وايرادات معينة. وعلى هذا الأساس يتم التحديد المباشر لنصيب كل فترة أو كل نشاط في المصروفات أي التحديد المباشر لذلك الجزء المستنفذ في موارد المنشأة في سبيل تحقيق نشاط معين.

---

(1) Mosr, K "Accounting theory" Grid Inc, Ohio, 1977, p276.

أما الطريقة الثانية فهي الطريقة الغير مباشرة وتعتمد على تحديد قيمة الموجودات في نهاية الفترة على أساس ذلك القدر من الموارد الذي يمكن تحميله لايرادات وأنشطة الفترات المقبلة، ويعتبر الرصيد المتبقي مصروفات الفترة الحالية. وبناء على هذه الطريقة تحدد المصروفات على أساس المعادلة التالية :

أرصدة الموجودات (المخزون) أول الفترة + الانفاق خلال الفترة/ المجموع - أرصدة الموجودات (المخزون) آخر الفترة = مصروفات الفترة.

وفي الواقع العملي فهناك كثير من الطرق المتبعة من قبل المحاسبين وبصرف النظر عن أي طريقة تتبع فهناك اعتراف عام بأهمية فصل عناصر المصروفات عن عناصر الخسائر.

فبعد التطرق لطريقة القياس يمكن القول بأن أساس القياس يعتمد على ثلاثة أسس حسب رأي (هندركسن) [1] Hendriksen .

١- أساس القيم التاريخية لقياس المصروفات.

٢- أساس القيم الجارية لقياس المصروفات.

٣- أساس المصاريف الوقتية والمحددة.

يتم قياس المصروفات على أساس التكلفة التاريخية أو تكلفة اقتناء الموجودات التي استنفذت أو مقدار الالتزام الذي نشأ خلال الفترة المحاسبية، وسبب استخدام هذا الأساس يعتمد على :

١- يمكن أن يكون القياس أساس للقيمة التبادلية لتلك السلعة أو الخدمة عند وقت التحقق.

٢- تمثل مقياساً مناسباً للقيم الحقيقية للسلع والخدمات.

٣- يمكن أن يكون للمنشأة دليل اكتساب البضاعة أو الخدمة إذا توفر لديها قياس تاريخي مسجل في الوحدة المحاسبية.

وقد قدم (هورنجرن) [2] Horngren نظريتين بخصوص أساس القيم الجارية وهما:

- نظرية التكاليف المتغيرة.
- نظرية التكاليف المستغلة.

---

(1) Hendrikson, E "Accounting theory " 4 d, Irwin, III, USA, 1982 P 190.

(2) Horngren, C., "Cost Accounting - Amanagerial Emphasis", prentice- Hall, Inc. Homewood Cliffs., N.J. 1980.

ومن الملاحظ أن النظرية الأولى تقدم أرباحاً تتفق مع مبدأ التحقق بالبيع اذ أن التغيرات الحاصلة في المخزون للمخزون السلعي (كمصاريف) طبقاً لهذه الطريقة لا تؤثر على الأرباح الدورية إلا أنه في المقابل تقدم لنا هذه النظرية تقويماً للمخزون غير المكتمل (نصف مصنع) حيث تعالج التكاليف الثابتة على أنها تكاليف خاصة بالفترة المحاسبية وعلى ذلك فإن نظرية التكاليف المستغلة تقدم تقويماً أفضل للمخزون السلعي ولكن على حساب قياس الربحية متأثرة بتغيرات مستوى الانتاج.

إلا أن قياس المصروفات على أساس القيم الجارية، يجنب المنشأة الكثير من الانتقادات الموجهة إلى أساس الكلفة التاريخية. والقيمة الجارية تمثل قيمة البيعة لعوامل الانتاج المستنفذة خلال الفترة المالية.

أما الأساس الثالث فبموجبه يتحدد المصروف عند استهلاك البضاعة أو الخدمة أو الاستخدام لتلك البضاعة أو الخدمة للحصول على الايرادات ووقت تقديم تقارير المصروفات للتسجيل في السجلات المحاسبية.

وأن تعيين المصاريف تعني تحديداً استعمال البضائع أو الخدمات أو عملية تتابع الفعاليات أو الظروف الاعتيادية.

رابعاً - توقيت الاعتراف بالمصروفات :

يعني بتوقيت الاعتراف بالمصروفات تحديد اللحظة الزمنية التي يتحقق فيها المصروف واثباته محاسبياً. فتحقق المصروفات بشكل عام ويتم الاعتراف بها بمجرد أن يتضح للمحاسب أن هناك منافع اقتصادية قد تم استنفاذها في أداء النشاط خلال فترة معنية.

وقد أوضح مجلس معايير المحاسبة والمالية (FASB) [1] وجود نوعين من المصاريف التي ترتبط بمبدأ مقابلة الايرادات بالمصروفات هما :

(1) FASB, SFAC, "Recognition and Measurement in financial statements and Busiuess Enterprises", Op. Cit, Paras 88-87, 1984.

١- مصروفات ترتبط بشكل مباشرة بالايرادات التي تم تحققها وجرى اثباتها محاسبياً خلال فترة محاسبية معينة، على أن تجري مقابلة الايرادات بالمصروفات هنا على أساس وجود علاقة سببية بين الايرادات والمصروفات.

٢- مصروفات لا ترتبط بصورة مباشرة بالايرادات ولكن يمكن ربطها بطريقة أو بأخرى بالفترات المحاسبية، أي أن المقابلة هنا تكون على أساس افتراض علاقة بين المصروف وبين نشاط فترة أو فترات معنية. وبهذا فقد وجد نوعان من المصروفات.

أ- مصروفات يمتد أثرها لاكثر من فترة محاسبية واحدة وهنا يتم الاعتراف بالمصروف على أساس توزيع (تخصيص) التكلفة على الفترات المختلفة.

ب- مصروفات تقتصر أثرها على الفترة المحاسبية التي يتم فيها الانفاق وبالتالي يتم الاعتراف بها على أساس التحميل الفوري.

اسئلة الفصل الحادي عشر

١- بين العلاقة بين كل من :
- المصاريف والكلفة.
- المصاريف والنفقة.
- المصاريف والخسائر.
- المصاريف و الايرادات.

٢- بين الأسس المستخدمة في قياس المصروفات. محدداً أفضلها وفقاً للإطار الفكري لنظرية المحاسبة .

٣- مر مفهوم المصروف بتطور تدريجي استناداً لمساهمة هيئات مهنية وأكاديمية. وضح مجرى هذا التطور مسترشداً بالأفكار التي وردت من الرواد الأوائل في هذا المجال.

٤- يجري تصنيف المصروفات في المشاريع التجارية حسب أهميتها أو وزنها النوعي. بين كيف يجري ذلك.

٥- للمصاريف مجموعة من الخصائص، عددها، واشرحها بالتفصيل .

٦- ما المقصود بالعلاقة السببية للمصروفات بالايرادات.

٧- يرى هيتجر وزميله ماتولتوش بان المصروفات يجب أن توزع حسب عناصرها. فما هي هذه العناصر .

٨- أعط تعريفاً علمياً ومناسباً للمصروفات معززاً تعريفك بالأمثلة المحاسبية .

٩- قارن بين المصروفات والايرادات محدداً أبرز عناصرهما .

١٠- الاعتراف بالمصروفات محاسبياً يجري وفق أسس معينة. تكلم عن ذلك .

الفصل الثاني عشر
قياس الدخل

أولاً - الدخل بالمفهوم الاقتصادي والمحاسبي.

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

ويتمشى هذا المفهوم مع ما يعرف لدى الاقتصاديين بمدخل أو منهج المحافظة على رأس المال Capital Maintenance Approach والذي يكتسب أهمية خاصة في فترات التضخم الاقتصادي وما يترتب على ارتفاع معدلات التضخم من تغير حاد في القيمة الشرائية لوحدة النقد. ففي مثل هذه الظروف يصبح العنصر الأساسي بالنسبة للمنشأة المحافظة على القيمة الحقيقية لرأسمالها وليس قيمته الإسمية فقط ممثلة بعدد الدنانير وذلك طالما أن القيمة الشرائية للدينار تصبح متقلبة في مثل هذه الظروف. من هنا تصبح مشكلة قياس دخل المنشأة الاقتصادية في هذه الأحوال أكثر تعقيداً بسبب الصعوبات التي تنشأ في قياس القيمة الحقيقية لكل من موجوداتها والتزاماتها.

وكان عالم الاقتصاد المعروف (آدم سميث) أول من عالج المفهوم الاقتصادي للدخل حين عرفه بأنه "ذلك المبلغ الذي يمكن للفرد أن يصرفه خلال فترة زمنية معينة وذلك دون المساس برأس المال". ثم تبعه زميله الاقتصادي (هيكس) فعرف الدخل "في أنه يمثل الفرق بين ثروة الفرد في نهاية الفترة وثروته في بدايتها".

تطبيقاً لما تقدم يمكن قياس الدخل الدوري للمنشأة عن طريق المقارنة بين قيمة صافي أصولها Net Assets في بداية الفترة المالية، بقيمة صافي أصولها في نهايتها وذلك بعد الأخذ في الحسبان أي تغير يحدث في حقوق الملكية إما بسبب زيادة أو تخفيض رأس المال أو بسبب المسحوبات التي تحدث خلال تلك الفترة. ويقصد بصافي أصول المنشأة في لحظة زمنية معينة الفرق بين قيمة موجوداتها في تلك اللحظة وقيمة مطلوباتها في نفس تلك اللحظة.

وهكذا وفقاً لمدخل المحافظة على رأس المال (وإذا أهملنا مشاكل التغير في القيمة الشرائية لوحدة النقد) لو فرضنا بأن قيمة صافي أصول منشأة ما كان في ١٩٩٤/١/١ ٨٠ ألف دينار، وفي ٩٤/١٢/٣١ ٩٥ ألف علماً بأن المالك لم يقم خلال عام /٩٤ بأي إضافة لرأسماله وبأية مسحوبات شخصية فإن صافي دخل الفترة المالية والمنتهية في ٩٤/١٢/٣١ يعادل ١٥ ألف دينار .

لكن لو افترضنا بأن ذلك المالك كان قد زاد رأسماله خلال عام/٩٤ بمبلغ ١٠ آلاف دينار كما أن مسحوباته النقدية كانت ٦ آلاف دينار فإن صافي دخل المنشأة لعام/٩٤ وفقاً لذلك المدخل يحدد على النحو التالي :

صافي الأصول في ٩٤/١٢/٣١	٩٥ ألف
صافي الأصول في ٩٤/١/١	٨٠ ألف
	١٥ ألف
يضاف أو (يطرح) صافي التغير في حقوق الملكية	
المسحوبات الشخصية	٦
زيادة رأس المال	(١٠)
	(٤)
صافي دخل عام/٩٤	١١ ألف

ويختلف المحاسبون عن زملائهم الاقتصاديين في المنهج أو المدخل الذي يسلكونه لقياس دخل الفترة المحاسبية. ولا تنحصر أوجه الخلاف في نظرة كل من الفريقين تجاه مفهوم الدخل بل أيضاً تجاه أسلوب القياس أيضاً.

فمن حيث المفهوم يهمل المحاسبون بتمسكهم بافتراض ثبات وحدة النقد أي تغير يحدث في القيمة الشرائية للمقياس الذي تقاس به صافي أصول المنشأة في بداية الفترة وفي نهايتها. فنراهم يتمسكون بمبدأ التكلفة التاريخية في اثبات موجودات المنشأة

والتزاماتها. ومن حيث أسلوب القياس يركز المحاسبون في قياس صافي دخل الفترة المحاسبية على حركة الأنشطة التي تحدث خلال الفترة المحاسبية وذلك بدلاً من التركيز فقط على التغير الحادث في صافي أصولها خلال تلك الفترة. بمعنى أنه في حين يسلك الاقتصادي في قياس دخل الفترة المحاسبية مدخل أو منهج المحافظة على رأس المال، يسلك المحاسب في ذلك منهج أو مدخل العمليات Transaction Approach وذلك بتركيزه على حركة العمليات المالية التي تؤديها المنشأة. ونقصد بالعمليات المالية التي تؤديها المنشأة خلال الفترة المحاسبية ما يحدث خلال تلك الفترة من ايرادات ومصروفات ومكاسب أو خسائر. وعلى هذا الأساس الأساسي يقاس صافي دخل الفترة المحاسبية وفقاً لمدخل العمليات بالمعادلة التالية :

دخل الفترة = الايرادات - المصروفات + المكاسب - الخسائر.

ويمتاز مدخل العمليات في قياس الدخل الدوري للفترة المحاسبية عن مدخل المحافظة على رأس المال، في أنه يوفر معلومات أكثر تفصيلاً عن مصادر هذا الدخل مما يتمشى مع مبدأ الافصاح، كما يوضح أيضاً أثر الأنشطة التي تمارسها المنشأة على العائد المحقق على الأموال التي يستثمرها الملاك، ويوفر بالتالي مجموعة من المؤشرات التي تمكن التنبؤ بالتدفق النقدي المستقبلي في المنشأة.

وتتمثل ايرادات المنشأة Revenues لفترة محاسبية معينة، بجملة التدفقات النقدية الداخلة وأية زيادة أخرى تحدث في موجودات المنشأة أو نقص في التزاماتها تحدث خلال تلك الفترة كنتيجة لانتاج وبيع السلع أو تأدية خدمات للغير وذلك خلال تلك الفترة.

وتتمثل مصروفات المنشأة Expenses لفترة محاسبية معينة في التدفقات النقدية الخارجة وأي نقص في موجوداتها أو زيادة في التزاماتها تحدث خلال تلك الفترة نتيجة لانتاج وبيع السلع أو تأدية خدمات للغير وذلك خلال تلك الفترة.

أما المكاسب Gains فتمثل أية زيادة تحدث في صافي أصول المنشأة عن أعمال تقع خارج نشاطها الرئيسي وكذلك عن جميع العمليات.والأحداث الأخرى التي تؤثر على صافي الأصول وذلك بخلاف الزيادة التي تنتج عن إيرادات المنشأة أو عن استثمارات إضافية للملاك.

في حين تمثل الخسائر Losses أي نقص يحدث في صافي أصول المنشأة عن أعمال تقع خارج نشاطها الرئيسي أو عن عمليات أو أحداث أخرى تؤثر على صافي الأصول وذلك بخلاف النقص الذي ينتج إما عن مصروفات أو عن توزيعات للأرباح على أصحاب المنشأة.

ثانياً : طرق قياس الدخل وفقاً لمفهوم الدخل الشامل :

في قياس الدخل وفقاً لمدخل العمليات يمكن للمحاسب أن يستخدم أحد مفهومين. **المفهوم الأول**، هو ما يعرف بدخل العمليات الجارية Current Operating Income، أما **المفهوم الثاني**، فهو ما يعرف بالدخل الشامل All - Inclusive Income وينعكس الخلاف بين المفهومين السابقين على مكونات قائمة الدخل. إذ وفق مفهوم دخل العمليات الجارية، لا يدخل في نطاق تحديد صافي الدخل الدوري الا البنود العادية التي تنشأ عن عمليات أو أنشطة متكررة، أما البنود غير العادية أو غير المتكررة Extra Ordinary Items، أو تلك المرتبطة بنشاط فترة أو فترات محاسبية سابقة وكذلك الأثر المتراكم لتغيير سياسة محاسبيه، فلا تدخل في نطاق تحديد صافي الدخل الدوري وإنما تعامل على أنها تعديل لرصيد الأرباح المحتجزة.

لكن وفقاً لمفهوم الدخل الشامل فتدخل البنود غير العادية أو غير المتكررة وكذلك الأثر المتراكم لتغيير السياسات المحاسبية جنباً إلى جنب مع البنود العادية أو المتكررة في تحديد رقم الدخل الدوري ولكن على أن تدرج هذه البنود بقيمها الصافية بعد الخصم الضريبي في صورة منفصلة عن الدخل من النشاط العادي أو دخل العمليات الجارية. أما البنود المتعلقة بعمليات أو أنشطة فترات محاسبية سابقة فتستبعد من نطاق صافي الربح الدوري وتعامل على أنها تعديل لرصيد الأرباح المحتجزة.

وبقصد تفسير أوجه الاختلاف بين المفهومين السابقين لصافي الربح الدوري من المفيد شرح مفهوم العناصر التالية:

١- **البنود غير العادية** Extra Ordinary Items .

تعرف الفقرة (٦) من المعيار المحاسبي الدولي رقم (٨) الصادر عن آل (IASC) عام/٩٣ البنود غير العادية على أنها «بنود الدخل أو المصروفات التي تنشأ عن أحداث أو عمليات يمكن تمييزها بوضوح عن الأنشطة العادية للمنشأة، ولذا لا يتوقع حدوثها بانتظام وإنما تحدث بشكل غير متكرر».

ولكي يعامل البند ضمن فئة البنود غير العادية يجب أن تتوفر فيه الشروط الثلاثة التالية مجتمعة.

أ- أن يحدث هذا البند عن عمليات أو أنشطة لا تقع في إطار النشاط العادي للمنشأة.

ب- أن لا يتسم البند بسمة التكرار.

حـ- أن يتسم من زاوية حجمه بسمة الأهمية النسبية .Materiality

ولعل من أهم الأمثلة على البنود غير العادية، الخسائر التي تصيب المنشأة بسبب الفيضانات والزلازل، أو بسبب مصادرة موجودات الشركة بقرارات سياسية، أو الخسارة التي تنشأ بسبب صدور قرار حكومي يحظر توزيع منتج من منتجات الشركة لمخالفته للعادات والتقاليد، أو الخسائر التي تحدث بسبب قيام الشركة بتسديد السندات قبل موعد استحقاقها أو الوفورات الضريبية التي تنشأ بسبب أخذ خسائر مرحلة للشركة بعين الاعتبار لدى احتساب ضريبة الدخل للفترة الجارية.

تجدر الإشارة هنا إلى أهمية التفرقة بين البنود غير العادية من جهة Extra Ordinary Items والبنود الاستثنائية Exceptional Items من جهة أخرى .

فلكي يعامل البند على أنه استثنائي يكفي أن يتوفر فيه الشرط الثالث فقط وهو الأهمية النسبية مع واحد فقط من الشرطين الآخرين. ومن الأمثلة على البنود الاستثنائية والتي تعرف عادة تحت مصطلح البنود الأخرى Other Items، المكاسب أو الخسائر التي تنشأ عن تقلب أسعار صرف العملات الأجنبية، ومكاسب أو خسائر بيع الأصول الثابتة، والتسوية التي تحدث في مخصصات الأصول المتداولة.

والفرق الرئيسي بين البنود الاستثنائية والبنود غير العادية في أن الأولى تدخل في تحديد دخل العمليات المستمرة Net Operating Incom، مع الحرص على أن تدرج في قائمة الدخل وبقيمتها الاجمالية في بند منفصل، في حين لا تدخل الثانية في تحديد دخل العمليات المستمرة، وإنما تدخل في تحديد صافي الربح العام Net Income. مع مراعاة إظهارها في قائمة الدخل في بند منفصل وبقيمها الصافية بعد خصم الضريبة.

٢- نتائج العمليات المقرر إيقافها (غير المستمرة) Discontinued Operations.

تنشأ مشكلة المعالجة المحاسبية لهذا البند في المنشآت متعددة الأنشطة كالمنشآت التي تنتج سلعاً متعددة بتشغيل خطوط انتاج متعددة. فإذا ما قررت إدارة المنشأة وقف نشاط أحد هذه الخطوط إما بسبب عدم جدواه أو بسبب قرار حكومي، فتقضي

المبادىء المحاسبية حينئذ وتمشياً مع مبدأ الافصاح أن يتم إظهار نتيجة العمليات المستمرة في قائمة الدخل في صورة منفصلة عن نتيجة الخط الذي تقرر إيقافه، وتظهر عادة بقيمتها الصافية بعد الخصم الضريبي والهدف من ذلك هو توفير معلومات أكثر إفادة لمستخدمي البيانات المالية تمكنهم من استنباط مؤشرات عن التدفق النقدي المستقبلي للمنشأة.

وتعرف الفقرة (٦) من المعيار المحاسبي الدولي رقم (٨) العملية غير المستمرة بأنها «ما ينتج عن بيع أو إيقاف أية عملية تمثل خطاً انتاجياً رئيسياً ومستقلاً في المنشأة والتي يمكن تمييز موجوداتها وصافي الربح أو الخسارة المحققة عن نشاطها بشكل وذلك لأغراض التقارير».

وبالنسبة للقسم أو الخط الانتاجي الذي تقرر ايقافه فتختلف وجهات نظر المحاسبين بشأن عنصرين :

العنصر الأول، هو نتيجة أعمال القسم أي صافي ربح أو خسارة القسم في السنة التي تقرر ايقافه فيها. ففي حين يرى البعض منهم اعتبارها بنداً عادياً يرى البعض الآخر اعتبارها بنداً غير عادي لكن الرأي الأول هو الأرجح.

والعنصر الثاني هو المكاسب أو الخسائر المتوقعة من التخلص من أصول والتزامات القسم. فبينما تتفق الآراء على معالجتها كبند عادي لكن الخلاف تظهر حول تاريخ توقيت الاعتراف بها، إذ يرى البعض الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر المتوقعة منها بتاريخ اتخاذ القرار بالتخلص منها أي تاريخ القياس Measurenent Date، يرى البعض الآخر خلاف ذلك إذ يرى معالجة الخسائر المتوقعة من التخلص من تلك الأصول في تاريخ إقرار التخلص من تلك الأصول، أما المكاسب المتوقعة فيجب تأجيلها لحين تحققها الفعلي بتاريخ البيع Disposal Date.

تطبيقاً لما سبق لو أن إدارة المنشأة اتخذت في نهاية عام/٩٤ قراراً باغلاق أحد أقسامها وكانت المعلومات الخاصة لهذا القسم ما يلي:

	بالآلاف
١- الايرادات المحققة من نشاط القسم خلال عام/٩٤	١٠٠
٢- تكلفة البضاعة والمصروفات التشغيلية للقسم خلال عام/٩٤	١٥٠
٣- صافي الخسارة قبل الضريبة	(٥٠)

فإن نتيجة أعمال القسم ممثلة بصافي الخسارة ٥٠ ألف وبافتراض أن المعدل ضريبي ٤٠٪ ستظهر يقيمتها الصافية وهي ٣٠ ألف في بند منفصل في قائمة الدخل عدة عام/٩٤، كأحد مكونات صافي الربح قبل البنود غير العادية وذلك بعد صافي ربح عمليات المستمرة وقبل البنود غير العادية. من جانب آخر لو أن تقديرات الإدارة بأن تخلص من أصول وخصوم القسم هي مكاسب قدرها ٢٠ ألف دينار، فتختلف المعالجة محاسبية لها حسب تاريخ تحقق هذه المكاسب فإذا تحققت هذه المكاسب خلال نفس عام/٩٤ أي أن بيع أصول وخصوم القسم حدث خلال عام/٩٤ وقبل إعداد الحسابات ختامية، فإن هذه المكاسب ستعالج بنفس الطريقة التي عولجت بها صافي نتيجة أعمال قسم الذي تقرر ايقافه فتظهر بقائمة الدخل لعام/٩٤ بصافي قيمتها بعد خصم الضريبة بمبلغ ١٢ ألف أما لو أن واقعة البيع لم تحدث خلال نفس العام فإن المكاسب المقررة ننئذ وهي ٢٠ ألف لن تظهر بقائمة الدخل لعام/٩٤ وإنما ستؤجل ليتم الاعتراف بها ريخ تحققها الفعلي.

بطبيعة الحال تختلف المعالجة لو أن تقديرات الإدارة بأن عملية بيع أصول وخصوم ك القسم كان سينتج عنها خسارة قدرها ٢٠ ألف، ففي تلك الحالة ستظهر هذه الخسارة ي بند منفصل بقيمتها الصافية بعد الضريبة في قائمة الدخل لعام/٩٤ أي بمبلغ ١٢ ألف لك بغض النظر عما إذا كان تاريخ البيع الفعلي سيتم خلال عام/٩٤ أما خلال عام/٩٥.

- الأثر المتراكم للتغيير في سياسات محاسبية.

تقضي المبادىء المحاسبية المتعارف عليها باتباع مبدأ الثبات أو الاتساق أو ماثل Consistency في تطبيق المبادىء والسياسات المحاسبية المعتمدة في إعداد وائم المالية. وبناء لمبدأ الثبات فإنه لا يجوز لادارة المنشأة التغيير من مبدأ أو سياسة حاسبية معينة إلى مبدأ أو سياسة محاسبية أخرى مثل طريقة الاستهلاك، أو طريقة ييم المخزون.....الخ. إلا في حالتين استثنائيتين هما وفق نص الفقرة (٤٢) من عيار المحاسبي الدولي رقم (٨).

- أن يكون هذا التغيير تنفيذاً لقرار أو تشريع حكومي أو لمعيار محاسبي صادر عن جامع المهنية المعتمدة..

- أن يكون الهدف من هذا التغيير تحسين المحتوى الاعلامي للبيانات المالية بالنسبة

لمستخدمي هذه البيانات .

وفي جميع الأحوال يتوجب في حال حدوث مثل هذا التغيير الافصاح عن هذا التغيير وأسبابه وأثره المتراكم على البيانات المالية.

وتتفق المبادىء المحاسبية المتعارف عليها على معالجة الأثر المتراكم للتغيير في سياسات محاسبية ضمن البنود غير المتكررة وذلك بإظهاره في آخر قائمة الدخل من البنود غير العادية وبقيمته الصافية بعد خصم الضريبة .

وبقصد توضيح مدلول الأثر المتراكم للتغيير في السياسات المحاسبية وكيفية معالجته في قائمة الدخل نسوق المثال التالي :

مثال :

في ٩٢/١/١ اشترت شركة مجموعة من الآلات بمبلغ ١٠٠ ألف دينار وتقرر استهلاكها حينئذ بطريقة القسط الثابت على أساس أن عمرها الانتاجي المقرر ٥ سنوات والقيمة المقدرة للنفاية (صفراً).

وفي ٩٤/١/١ قررت إدارة الشركة تنفيذاً لقرار وزارة التجارة والصناعة تغيير طريقة الاستهلاك من طريقة القسط الثابت إلى طريقة القسط المتناقص وذلك بمعدل استهلاك ٤٠٪.

في هذه الحالة تتم معالجة هذا التغيير في سياسة الاستهلاك على النحو التالي :

أولاً: احتساب قيمة الأثر المتراكم .

قيمة مجمع الاستهلاك في ٩٤/١/١ بطريقة القسط الثابت	٤٠ ألف دينار
قيمة مجمع الاستهلاك في ٩٤/١/١ بافتراض أن الشركة كانت تستخدم طريقة القسط المتناقص	٦٤ ألف دينار
الفرق ويمثل الأثر المتراكم	٢٤ ألف دينار

ثانياً: إظهار الأثر المتراكم في قائمة الدخل لعام/ ٩٤.

بافتراض أن معدل الضريبة ٣٠٪

سيظهر الأثر المتراكم في قائمة الدخل

في بند منفصل بعد خصم الضريبة بمبلغ ٢٤ × ٧٠٪ = ١٦٫٨ ألف دينار.

ويعالج على أنه تخفيض لصافي ربح عام/٩٤.

ثالثاً: الافصاح عن التغيير في طريقة الاستهلاك.

سيتم الافصاح عن هذا التغيير في الملاحظات على الحسابات المرفقة بالقوائم مالية على النحو التالي :

في ٩٤/١/١ غيرت الشركة (تنفيذاً لتشريع حكومي) طريقة استهلاك أصولها ثابتة من طريقة القسط الثابت إلى طريقة المتناقص. وقد بلغت القيمة الصافية للأثر متراكم لهذا التغييير بعد الضريبة مبلغاً وقدره ١٦ر٨ ألف دينار تنعكس في صورة خفيض لصافي الربح بعد البنود غير العادية.

وقد بلغت قيمة مصروف استهلاك الآلاف للعام/٩٤ بناء لطريقة القسط المتناقص بلغاً وقدره ١٤ر٤ ألف دينار وقد حدد مصروف استهلاك الآلة لعام/٩٤ بطريقة القسط متناقص على النحو التالي (١٠٠ - ٦٤) × ٤٠٪ = ١٤ر٤ ألف دينار.

تجدر الإشارة هنا إلى خلاف بين المحاسبين بشأن معالجة الأثر المتراكم للتغيير ي سياسات محاسبية. ففي حين ترى الأغلبية معالجته كبند من بنود قائمة الدخل، يرى بعض الآخر معالجته كتعديل لنتائج أعمال سنوات سابقة وذلك باظهارها في قائمة الأرباح محتجزة كتسوية أو تعديل لرصيد الأرباح المحتجزة في بداية العام الذي يحدث فيه تغيير لكن الرأي الأول هو الأكثر قبولاً لدى المهنيين.

- تعديل أو تسوية بنود سنوات سابقة :

تحدث تسوية أو تعديل بنود سنوات سابقة بقصد تصحيح أخطاء مادية حدثت في ياس نتائج أعمال سنوات سابقة وذلك بسبب أخطاء كانت قد حدثت إما في قياس ايرادات منشأة أو في قياس مصروفاتها، أو في تقييم أصولها وخصومها.

ومن الأمثلة على الظروف التي تتطلب مثل هذا التعديل أو التسوية أخطاء كانت د حدثت في تقييم المخزون، أو أخطاء كانت قد حدثت في تقدير العمر الانتاجي لأصل بت ترتب عليها خطأ في قياس مصروف الاستهلاك .

وتتفق آراء المحاسبين على معالجة أي تعديل أو تسوية لبنود سنوات سابقة في ائمة الأرباح المحتجزة وليس في قائمة الدخل وذلك باعتباره تعديلاً لرصيد الأرباح محتجزة في بداية الفترة التي تشهد حدوث هذا التعديل.

وعلى هذا الأساس لو افترضنا مثلاً أن خطأ كان قد حدث في تقييم المخزون سلعي قدره ٥٠ ألف دينار بالزيادة. وثم اكتشافه خلال عام/٩٤، فإن تصحيح هذا الخطأ

يتطلب وبافتراض أن معدل ضريبة الدخل ٣٠٪ تخفيض رصيد الأرباح المحتجزة في ٩٤/١/١ بمبلغ قدره ٥٠ × ٧٠٪ = ٣٥ ألف دينار.

ثالثاً: قائمة الدخل متعددة الخطوات Multiple-Step Income Statement

تبنى المهنيون نموذج قائمة الدخل متعددة الخطوات كبديل لنموذج الدخل ذات الخطوة الواحدة Single - Step Income Statement وقد جاء موقفهم هذا تطبيقاً لمفهوم الدخل الشامل في قياس الربح الدوري بدلاً من المفهوم الذي كان سائداً قبل ذلك وهو مفهوم دخل العمليات.

وبالمقارنة مع قائمة الدخل ذات الخطوة الواحدة تحقق قائمة الدخل متعددة الخطوات ميزتين رئيسيتين. فبالإضافة إلى تفوقها عن الأولى من زاوية قياس الدخل Measurement وذلك بتوفير قياساً أكثر معقولية لنتيجة أعمال الفترة المحاسبية، فإنها تتفوق عليها أيضاً من زاوية الافصاح Disclosure، وذلك بتوفير معلومات أكثر إفادة لمستخدمي القوائم المالية المنشورة. إذ يتبنى هذا النموذج Format في إعداد قائمة الدخل يمكن لمستخدمي هذه القائمة تمييز المعالم الرئيسية التالية التي تظهر عليها وهي:

١- صافي المبيعات من العمليات المستمرة.

وتمثل صافي مبيعات المنشأة بعد استبعاد ما يخص القسم أو الأقسام التي تقرر ايقافها في حالة وجود مثل هذه الأقسام.

٢- تكلفة البضاعة المباعة من العمليات المستمرة.

وتمثل تكلفة البضاعة بعد استبعاد تكلفة البضاعة المباعة للقسم أو الأقسام التي تقرر ايقافها .

٣- مجمل دخل العمليات المستمرة.

ويمثل الفرق بين (١، ٢).

٤- مصروفات التشغيل للعمليات المستمرة.

ويمثل قيمة مصروفات التشغيل بعد استبعاد ما يخص القسم أو الأقسام التي تقرر ايقافها.

٥- صافي البنود الاستثنائية .

ويمثل صافي المكاسب والخسائر المتكررة المحققة من أنشطة فرعية غير النشاط الرئيسي.

٦- دخل العمليات المستمرة قبل الضريبة.

ويمثل مجمل ربح العمليات المستمرة مطروحاً منه مصروفات التشغيل للعمليات المستمرة ± صافي البنود الاستثنائية.

٧- مصروف ضريبة الدخل على الدخل المحقق من العمليات المستمرة.

٨- دخل العمليات المستمرة بعد الضريبة.

٩- صافي نتيجة أعمال القسم الذي تقرر إيقافه.

وتمثل صافي مبيعات القسم الذي تقرر إيقافه مطروحاً منها تكلفة هذه المبيعات مع ما يخص ذلك القسم من مصروفات التشغيل وذلك بعد خصم الأثر الضريبي.

١٠- صافي المكاسب أو الخسائر المحققة من التخلص من أصول وخصوم القسم الذي تقرر ايقافه.

وتمثل الفرق بين قيمة صافي أصول القسم مقومة بالقيمة الدفترية وثمن البيع وذلك بعد خصم الأثر الضريبي.

١١- صافي الدخل قبل بند غير عادي.

ويمثل صافي دخل العمليات المستمرة مضافاً إليه أو مطروحاً منه صافي نتيجة أعمال القسم الذي تقرر إيقافه بما في ذلك صافي المكاسب أو الخسائر المحققة من بيعه وذلك بعد أخذ الأثر الضريبي بعين الاعتبار.

١٢- صافي بند غير عادي.

ويتمثل في المكاسب أو الخسائر غير العادية المحققة بعد خصم الأثر الضريبي.

١٣- صافي الدخل قبل الأثر المتراكم لتغيير سياسات محاسبية.

ويمثل صافي الربح قبل بند غير عادي مضافاً إليه أو مطروحاً منه صافي البنود غير العادية بعد الأثر الضريبي.

١٤- صافي الأثر المتراكم لتغيير سياسات محاسبية.

ويتمثل بقيمة الأثر المتراكم على نتيجة أعمال المنشأة سواء بالزيادة أو بالنقص بسبب تغيير مبدأ محاسبي أو سياسة محاسبية اعتادت المنشأة على استخدامها في إعداد بياناتها المالية.

١٥- صافي الدخل.

ويمثل صافي الدخل بعد بند غير عادي مضافاً إليه أو مطروحاً منه صافي الأثر المتراكم لتغيير سياسة محاسبية بعد خصم الأثر الضريبي.

١٦- عائد السهم العادي Earnings Per Share (EPS) .

ويمثل نصيب السهم العادي من صافي الربح الدوري بعد خصم الضريبة وبعد خصم توزيعات الأسهم الأسهم الممتازة إن وجدت.

بناء لما تقدم تتخذ قائمة الدخل متعددة الخطوات في شكلها الأكثر تفصيلاً النموذج التالي :

شكل رقم (١٢)

نموذج قائمة الدخل متعددة الخطوات

بيان	جزئي	كلي
١- صافي مبيعات العمليات المستمرة		××
٢- تكلفة البضاعة المباعة من العمليات المستمرة		××
٣- مجمل ربح العمليات المستمرة		××
٤- مصروفات التشغيل	××	
٥- ± صافي بنود استثنائية	××	××
٦- دخل العمليات المستمرة قبل الضريبة		××
٧- ضريبة الدخل		××
٨- دخل العمليات المستمرة بعد الضريبة		××
٩- صافي نتيجة أعمال القسم الذي تقرر ايقافه	××	
١٠- ± مكاسب أو خسائر التخلص من القسم	××	××
١١- صافي الدخل قبل بند غير عادي		××
١٢- ± صافي بند غير عادي بعد الضريبة		××
١٣- صافي الدخل قبل الاثر المتراكم		××
١٤- ± صافي الأثر المتراكم		××
١٥- صافي الدخل		××
عائد السهم العادي من العمليات المستمرة	××	
± عائد السهم العادي من بنود غير عادية	××	
± عائد السهم العادي من الأثر المتراكم	××	
١٦- عائد السهم العادي (EPS)		××

مثال شامل:

ما يلي بعض الأرصدة المستخرجة من ميزان المراجعة للشركة الأردنية للصناعات المعدنية في ١٩٩٤/١٢/٣١.

بيان	مدين (بالآلاف)	دائن (بالآلاف)
مبيعات		٩٠٠
تكلفة البضاعة المباعة	٥٠٠	
مصروفات التشغيل	١٥٠	
فوائد مدينة	١٦	
خسائر بيع أصول	٢٢	
مكاسب عملات أجنبية		٣٢
آلات	٢٥٠	
مجمع استهلاك آلات في ٩٤/١/١		١٠٠
رأس المال من الأسهم العادية (القيمة الاسمية للسهم ١ دينار)		١٠٠٠
علاوة الإصدار		٦٠٠
رأس المال من الأسهم الممتازة ١٠٪ (القيمة الاسمية للسهم ١٠ دينار)		١٠٠
أرباح محتجزة في ٩٤/١/١		١٤٠
توزيعات أرباح مقترح توزيعها على المساهمين (بما فيها حصة الأسهم الممتازة)		١٠٠
سندات ٨٪ قابلة للتحويل إلى أسهم عادية (القيمة الاسمية للسند ١٠٠٠ دينار)		٢٠٠

لدى مراجعة حسابات الشركة تبين للمدقق ما يلي :

١- إن مجلس إدارة الشركة كان قد قرر في اجتماعه الأخير اغلاق أحد فروع الشركة وذلك تنفيذاً لقرار من وزارة التجارة والصناعة. لكن إدارة الشركة كانت قد أغفلت متطلبات تنفيذ هذا القرار على البيانات المالية للشركة المعدة في ٩٤/١٢/٣١، وذلك بالافصاح عن البيانات المالية الخاصة بالفرع المذكور منفصلة. علماً بأن بيانات ذلك الفرع كانت كما يلي :

مبيعات الفرع ٢٠٠ ألف ، تكلفة البضاعة المباعة ١٢٠ ألف

مصروفات التشغيل ٣٠ ألف.

كما كانت قيمة صافي أصول الفرع ١٥٠ ألف دينار، وثمن بيع موجودات الفرع والتزاماته ١٣٥ ألف.

٢- كان محاسب الشركة قد اكتشف خلال عام/٩٤ بأن خطأ قدره ١٠ آلاف دينار قد حدث (بالنقص) في احتساب مصروفات التشغيل لعام/٩٣.

٣- لدى جرد بضاعة آخر المدة في نهاية عام/٩٤. لاحظ المدقق بأن بضاعة قدرت بمبلغ ٣٠ ألف دينار في قوائم الجرد هي بضاعة متقادمة وتتطلب تكوين مخصص لها بنسبة ٨٠٪من الكلفة.

٤- لقد صدر حكم على الشركة خلال عام/٩٤ عن دعوى كانت مقامة عليها قبل سنتين. وترتب على هذا الحكم خسائر قدرها ٥٠ ألف دينار.

٥- لقد غيرت الشركة خلال عام/٩٤ طريقة استهلاك الآلات من طريقة القسط الثابت إلى طريقة القسط المتناقص. وبذلك ارتفع معدل الاستهلاك من ٢٠٪ إلى ٤٠٪ سنوياً. علماً بأن الآلات كانت قد اشتريت في ٩٢/١/١ وكانت القيمة المقدرة لنفايتها (صفراً).

٦- أصدرت الشركة في ٩٤/٦/١ ٢٠٠ ألف سهم عادي لزيادة رأسمالها بسعر إصدار قدره ٣ دنانير لكل سهم.

٧- من بين الأسهم الممتازة ٢٠٠٠ سهم قابلة للتحويل إلى أسهم عادية بمعدل ٨ أسهم عادية لكل سهم ممتاز. وقد اعتبرت من حيث الحقوق مكافئة للأسهم العادية.

٨- السندات قابلة للتحويل إلى أسهم عادية بمعدل ١٠٠٠ سهم عادي لكل سند. وقد اعتبرت من حيث الحقوق غير مكافئة للأسهم العادية.

المطلوب :

١- تصوير قائمة الدخل والأرباح المحتجزة للسنة المنتهية في ٩٤/١٢/٣١ وفقاً لمفهوم الدخل الشامل وبما يحقق متطلبات الافصاح المطلوب وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية.

٢- احتساب قيمة عائد السهم العادي (EPS).

الحل :

جدول رقم (١)

الشركة الأردنية للصناعات المعدنية

قائمة الدخل للسنة المنتهية في ٩٤/١٢/٣١

بيان	جزئي(بالآلاف)	كلي(بالآلاف)
مبيعات	٧٠٠	
تكلفة البضاعة المباعة	(٣٨٠)	
مجمل الربح		٣٢٠
يطرح: مصروفات التشغيل		(١٢٠)
دخل التشغيل		٢٠٠
يطرح: البنود الاستثنائية :		
مكاسب تحويل عملة أجنبية	٣٢	
خسائر بيع أصول	(٢٢)	
مخصص هبوط أسعار مخزون	(٢٤)	
فوائد مدينة	(١٦)	(٣٠)
دخل العمليات المستمرة قبل الضريبة		١٧٠
ضريبة الدخل ٢٠٪		(٣٤)
دخل العمليات المستمرة بعد الضريبة		١٣٦
فروع تقرر إيقافها		
نتيجة أعمال الفرع (صافي) ٨٠٪ × ٥٠	٤٠	
خسائر التخلص من الفرع (صافي) ٨٠٪ (١٣٥ - ١٥٠)	(١٢)	
		٢٨
الدخل قبل بند غير عادي		١٦٤
خسائر غير عادية (صافي) ٨٠٪ × ٥٠		(٤٠)
الدخل قبل الأثر المتراكم		١٢٤
الاثر المتراكم لتغيير سياسة الاستهلاك ٨٠٪ × ٦٠		(٤٨)
صافي الدخل		٧٦

الحل :

جدول رقم (٢)
الشركة الأردنية للصناعات المعدنية
قائمة الأرباح المحتجزة للسنة المنتهية في ٩٤/١٢/٣١

بيان	جزئي (بالآلاف)	كلي (بالآلاف)
رصيد في ٩٤/١/١	١٤٠	
يطرح تسوية بنود سنوات سابقة		
٨٠٪ × ١٠	(٨)	
		١٣٢
يضاف الربح أرباح العام /٩٤		٧٦
الربح المتاح للتوزيع على المساهمين		٢,٨
توزيعات أسهم ممتازة		
١٠٪ × ١٠٠	١٠	
توزيعات أسهم عادية	٩٠	
		(١٠٠)
رصيد الأرباح المحتجزة في ٩٤/١٢/٣١		١٠٨

ثانياً : احتساب عائد السهم العادي :

١- العائد الأساسي للسهم العادي PEPS

$$= \frac{٧٦ - ٨}{\left[٨٠٠ \times \frac{١٢}{١٢} + ٢٠٠ \times \frac{٦}{١٢}\right] + ١٦}$$

$$= \frac{٦٨}{٨٠٠ + ١٠٠ + ١٦} = ٠,٧٤ \text{ ر/ سهم عادي}$$

٢- العائد المخفض بالكامل للسهم العادي FDEPS

$$= \frac{٧٦ - ٨ + ١٦}{٩٠٠ + ١٦ + ٢٠٠}$$

$$= \frac{٨٤}{١٢١٦} = ٦٩\text{.ر/سهم عادي}$$

ثالثاً : لتحديد الصورة التي يتم بها الافصاح عن أل EPS يتطلب الأمر إجراء الاختبار المتعارف عليه في هذا الصدد أي اختبار مدى (مادية أو جوهرية) أثر الحقوق القابلة للتحويل إلى أسهم عادية فيما لو تم تحويلها على ربحية السهم الأساسية .

مقدار التغير في ربحية السهم بفعل الحقوق القابلة للتحول وغير المكافئة للأسهم العادية

$$= \frac{٧٤\text{.ر} - ٦٩\text{.ر}}{٧٤\text{.ر}}$$

$$= \frac{٥٠٠\text{ر}}{٧٤\text{.ر}} = ٧٪ \text{ تقريباً}$$

وحيث أن ٧٪ > ٣٪

إذن يعتبر هيكل رأس المال مركباً مما يتطلب عرض :

أ- عائد أسهم العادي الأساسي أي ٧٤.ر/سهم عادي.

ب- عائد أسهم العادي المخفض بالكامل ٦٩.ر/سهم عادي.

ونذكر هنا بأن الأثر المشار إليه أعلاه لو لم يكن جوهرياً لاعتبر رأس المال بسيطاً وبالتالي يكفي الافصاح عن عائد أسهم الأساسي فقط وهو ٧٤.ر./ سهم عادي.

رابعاً : قياس عائد السهم العادي :

نظراً لأهمية مؤشر عائد السهم العادي (Eps) بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية المنشورة عامة وللمتعاملين منهم في أسواق المال بشكل خاص. فقد أولت المجامع المهنية اهتماماً خاصاً به ونصت على وجوب الإفصاح عنه في البيانات المالية المنشورة. وتتفاوت صعوبة قياس عائد السهم العادي حسب اختلاف هيكل رأس المال أي حسب كونه بسيطاً Simple، أو مركباً Compound. وتزداد المشكلة تعقيداً عندما يكون للشركة إصدارات قابلة للتحويل إلى أسهم عادية.

بناءً لما تقدم يمكن أن يتخذ مؤشر عائد السهم العادي بشكل عام صورتين هما :

١- العائد الأساسي للسهم العادي Primary Earnings per share (PEPS)

ويتم احتساب هذا المؤشر بالمعادلة التالية :

$$PEPS = \frac{\text{حصة الأسهم العادية من الأرباح}}{\text{المتوسط المرجح للأسهم العادية + أثر الحقوق المكافئة للأسهم العادية}}$$

ويستخدم هذا المؤشر للعائد عندما يكون هيكل تمويل المنشأة بسيطاً.

٢- العائد المخفض تخفيضاً كاملاً للسهم العادي Fully Diluted Earnings per share (FDEPS)

ويتم احتسابه بالمعادلة التالية:

$$\frac{\text{حصة الأسهم العادية من الأرباح}}{\text{المتوسط المرجح للأسهم العادية + أثر جميع الحقوق المخفضة لربحية السهم(المكافئة وغير المكافئة للأسهم العادية)}}$$

ويستخدم هذا المؤشر عندما يكون هيكل تمويل الشركة مركباً.

ويعتبر هيكل تمويل الشركة بسيطاً في الحالات التالية :

١- عندما يتكون رأس المال من أسهم عادية فقط.

٢- أو عندما يتكون رأس المال من أسهم عادية بالإضافة إلى إصدارات أخرى غير قابلة للتحويل إلى أسهم عادية. مثل الأسهم الممتازة والسندات غير القابلة للتحويل إلى أسهم عادية.

٣- أو عندما يكون رأس المال كأي من الحالتين السابقتين ويحوي بالإضافة لذلك إصدارات أخرى قابلة للتحويل إلى أسهم عادية لكن أثرها المحتمل على تخفيض عائد السهم العادي في حال تحويلها ليس مادياً أو جوهرياً .

ويتفق المهنيون على معيار لقياس مادية الأثر المحتمل للإصدارات القابلة للتحويل. وهذا المعيار هو أنه "إذا كان الأثر المحتمل لتحويل تلك الإصدارات يؤدي إلى تخفيض عائد السهم العادي بنسبة ٣٪ وأكثر يعتبر الأثر مادياً أو جوهرياً. أما إذا كان أقل من ٣٪ فيعتبر غير مادي.وعندما يكون الأثر المحتمل مادياً فيكفي حينئذ الافصاح فقط عن عائد السهم الأساسي PEPS. أما إذا كان هذا الأثر مادياً فيجب الافصاح عن العائد الأساسي والعائد المخفض أيضاً.

ويعتبر هيكل التمويل مركباً عندما يكون للشركة إصدارات قابلة للتحويل إلى أسهم عادية كالأسهم الممتازة والسندات من شأنها في حال حدوث هذا التمويل أن تؤدي إلى تخفيض مادي على عائد السهم العادي. أي متى كان الأثر المحتمل لهذا التخفيض يعادل ٣٪ أو أكثر من قيمة عائد السهم العادي قبل أخذ هذا التحويل في الحسبان.

تجدر الإشارة هنا إلى أنه في حالة كون هيكل التمويل مركباً تنص المبادىء المحاسبية المتعارف عليها على وجوب الافصاح عن رقمين لعائد السهم العادي أي عائد السهم الأساسي وعائد السهم المخفض. وفي معادلة تحديد العائد الأساسي للسهم (PEPS) تؤخذ في الحسبان فقط في مقام المعادلة الاسهم العادية والإصدارات الأخرى القابلة للتحويل لكنها مكافئة للأسهم العادية بينما في مقام المعادلة المستخدمة لاحتساب العائد المخفض (DEPS) تؤخذ في الحسبان بالإضافة للاسهم العادية الحقوق المخفضة القابلة للتحويل المكافئة وغير المكافئة للأسهم العادية.

ومن الأمثلة على الإصدارات المكافئة للأسهم العادية، الأسهم الممتازة القابلة للتحويل إلى أسهم عادية وكذلك السندات القابلة للتحويل إلى أسهم عادية وذلك متى كان العائد النقدي Cash yield لهذه السندات لا يتجاوز $\frac{٢}{٣}$ سعر الفائدة السوقي.

أما إذا كان العائد النقدي Cy لتلك السندات يتجاوز $\frac{٢}{٣}$ سعر الفائدة السوقي فتعتبر تلك السندات حينئذ إصدارات غير مكافئة للأسهم العادية.[٣]

تجدر الإشارة هنا إلى ملاحظة أخرى وهي أنه لدى تحديد حصة الأسهم العادية من الأرباح والممثلة لبسط المعادلة المستخدمة لقياس عائد السهم العادي، يستبعد فقط من

رقم صافي الربح حصة الأسهم الممتازة غير مجمعة الأرباح إذا تم فقط الإعلان عن توزيعات للأرباح. أما إذا كانت الأسهم الممتازة مجمعة الأرباح Accumulated فتستبعد حصتها من صافي الربح سواء تم الإعلان عن توزيعات للأرباح أم لم يتم الإعلان عنها.

مثال شامل على الافصاح عن عائد السهم العادي :

ما يلي بيانات مستخلصة من سجلات شركة مساهمة عامة خلال عام/٩٤.

١- رأس المال في ٩٤/١/١ يتكون مما يلي :

أسهم عادية ١٠٠ ألف سهم (القيمة الأسمية للسهم دينار).

أسهم ممتازة ١٠ آلاف سهم ٨٪، (القيمة الإسمية للسهم ١٠ دنانير) منها ٢ ألف سهم قابلة للتحويل إلى أسهم عادية بمعدل ٩ أسهم عادية لكل سهم ممتاز (مكافئة للأسهم العادية).

٢- في ١٩٩٤/٤/١ أصدرت الشركة ٢٠ ألف سهم عادي بالقيمة الإسمية.

٣- في ١٩٩٤/٧/١ أصدرت الشركة ١٠٠ سند عادي بقيمة اسمية ١٠٠٠ دينار للسند بمعدل فائدة ١٠٪. وكانت هذه السندات قابلة للتحويل إلى أسهم عادية بمعدل ٨٠٠ سهم لكل سند. وقد اعتبرت تلك السندات غير مكافئة للاسهم العادية.

٤- صافي الربح بعد الضريبة للسنة المنتهية في ٩٤/١٢/٣١ ١٨٠ ألف دينار.

٥- تم الإعلان عن توزيع أرباح نقدية لحملة الأسهم بما فيهم حملة الأسهم الممتازة.

٦- المعدل الضريبي ٢٠٪

الحل :

١ - تحديد عائد السهم الأساسي للسهم العادي PEPS .

في تحديد العائد الأساسي للسهم العادي ما يؤخذ في عين الاعتبار من الإصدارات القابلة للتحويل إلى أسهم عادية هو فقط الإصدارات المكافئة للأسهم العادية.

بناءً لما تقدم يتم تحديد PEPS بالمعادلة التالية :

$$PEPS = \frac{\text{صافي الربح - حصة الأسهم الممتازة غير القابلة للتحويل إلى أسهم عادية}}{\text{المتوسط المرجح للأسهم العادية + أثر الأسهم الممتازة القابلة للتحويل إلى أسهم عادية}}$$

ولتحديد PEPS بموجب المعادلة يتطلب الأمر ما يلي :

أ- تحديد حصة المساهمين العاديين من صافي الربح على النحو التالي :

٨٠٠٠٠ - (٨٠٠٠ × ١٠ × ٨٪) = ٧٣٦٠٠ دينار.

ب- تحديد المتوسط المرجح للأسهم العادية من رأس المال في ٩٣/١٢/٣١

$$(١٠٠٠٠٠ \times \frac{١٢}{١٢}) + (٢٠٠٠٠ \times \frac{٩}{١٢}) = ١١٥٠٠٠ \text{ سهم .}$$

حـ- الأثر المتوقع من تحويل الأسهم الممتازة المكافئة للأسهم العادية.

٢٠٠٠ × ٩ = ١٨٠٠٠ ألف سهم عادي.

وعلى هذا الأساس فإن :

$$PEPS = \frac{٧٣٦٠٠}{١١٥٠٠٠ + ١٨٠٠٠} = \frac{٧٣٦٠٠}{١٣٣٠٠٠}$$

= ٥٥ر٠ / سهم عادي .

٢- تحديد العائد المخفض بالكامل للسهم العادي.

في تحديد العائد المخفض بالكامل للسهم العادي سيؤخذ في الاعتبار كلاً من الإصدارات القابلة للتحويل المكافئة للسهم العادي بالإضافة إلى الاصدارات غير المكافئة. بناء لما تقدم تتم تحديد FDEPS بالمعادلة التالية :

$$FDEPS = \frac{\text{صافي الربح - حصة الأسهم الممتازة غير القابلة للتحويل إلى أسهم عادية + صافي فائدة السندات القابلة للتحويل بعد خصم الضريبة.}}{\text{المتوسط المرجح للأسهم العادية + الأثر المتوقع للأسهم الممتازة القابلة للتحويل + الأثر المتوقع للسندات القابلة للتحويل.}}$$

وبموجب المعادلة أعلاه يتم تحديد FDEPS كما يلي :

أ- حصة الأسهم العادية مطروحاً منها حصة الأسهم الممتازة غير القابلة للتحويل إلى أسهم عادية هي كما تم احتسابها سابقاً ٧٣٦٠٠ دينار.

ب- صافي فائدة السندات القابلة للتحويل إلى أسهم عادية بعد خصم الضريبة
٨٠٪ (١٠٠ × ١٠٠٠ × ١٠٪)= ١٠٠٠٠ دينار.

حـ- المتوسط المرجح للأسهم العادية هو كما سبق ١١٦٠٠٠ سهم عادي.

د- الأثر لمتوقع الأسهم الممتازة القابلة للتحويل إلى أسهم عادية هو كما سبق ١٨٠٠٠ سهماً.

هـ- الأثر المتوقع للسندات القابلة للتحويل إلى أسهم عادية هو
١٠٠ × ٨٠٠ = ٨٠٠٠٠ سهم.

$$FDEPS = \frac{١٠٠٠٠ + ٧٣٦٠٠}{٨٠٠٠٠ + ١٨٠٠٠ + ١١٥٠٠٠}$$

$$= \frac{٨٣٦٠٠}{٢١٣٠٠٠}$$

= ٣٩ر /سهم عادي

٣- الافصاح عن عائد أسهم .

يتم اختبار مدى مادية التخفيض الحادث في عائد السهم بسبب الأثر المتوقع من تحويل الإصدارات غير المكافئة وهي هنا السندات القابلة للتحويل إلى أسهم عادية، وذلك في ضوء المؤشر المشار إليه سابقاً وهو ٣٪.

هنا وبالمقارنة بين عائد السهم العادي الأساسي وهو ٥٥ر٠ دينار والعائد المخفض بالكامل وهو ٣٩ر٠ دينار نلاحظ بأن الانخفاض الحادث يعادل :

$$\frac{٥٥ر٠ - ٣٩ر٠}{٥٥ر٠} = \frac{١٦ر٠}{٥٥ر٠} = ٢٩٪$$

وحيث أن ٢٩٪ > ٣٪.

إذن فالانخفاض المحتمل مادي أو جوهري مما يتطلب اعتبار الهيكل التمويلي للشركة مركباً وبالتالي وجوب الافصاح عن عائد السهم المخفض بالكامل جنباً إلى جنب مع عائد السهم الأساس.

أسئلة الفصل الثاني عشر

١- يختلف مدلول الدخل بالمفهوم الاقتصادي عن مدلوله بالمفهوم المحاسبي. فما أوجه الاختلاف بينهما؟ تكلم عن ذلك مبيناً الآتي :

- مفهوم الدخل الاقتصادي.
- مفهوم الدخل المحاسبي.

٢- في قياس الدخل وفقاً لمنهج العمليات يمكن للمحاسب أن يستخدم أحد المفهومين التاليين :

- مفهوم دخل العمليات الجارية.
- مفهوم الدخل الشامل.

تكلم عن المفهومين السابقين مبيناً الأسس التي يستند عليها كل مفهوم من المفهومين المشار إليهما، معززاً وجهة نظرك بالأمثلة ؟

٣- لكي يعامل بند الايرادات ضمن بنود الايرادات غير العادية لا بد أن تتوفر فيه بعض الشروط. فما هي هذه الشروط ؟ وكيف يمكن تمييز الايرادات العادية عن الايرادات غير العادية ؟ ثم ما الفرق بين البند غير العادي والبند الاستثنائي ؟ أعط أمثلة .

٤- تنشأ مشكلة معالجة نتائج العمليات المقرر ايقافها محاسبياً. فما هي هذه المشكلة وكيف يجري معالجتها محاسبياً ؟

٥- تقضي المباديء المحاسبية المتعارف عليها باتباع مبدأ الثبات في تطبيق السياسات والإجراءات المحاسبية المعتمدة في إعداد القوائم المالية. إلا أنه يجوز في حالات استثنائية التغيير من مبدأ أو سياسة محاسبية إلى مبدأ أو سياسة محاسبية أخرى في حالتين استثنائيتين. فما هي هاتين الحالتين ؟

٦- ما المقصود بالآتي :

- الافصاح عن التغير في طريقة الاستهلاك.
- تعديل أو تسوية بنود سنوات سابقة.

٧- ما أهمية الدخل. وما هو أنسب تعريف لها ؟

٨- بين أوجه الاختلاف بين قائمة الدخل ذات المراحل وقائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة؟ وما هي برأيك أفضل قائمة يمكن الاستفادة منها في الممارسات المهنية ؟

٩- اكتب مقالة علمية شاملة عن قياس الدخل ؟

١٠- بين المعادلات المتعلقة بكل مما يأتي :

- العائد الأساسي للسهم العادي PEPS
- العائد المخفض تخفيضاً كاملاً للسهم العادي FDEPS

١١- ما يلي قائمة دخل ملخصة لشركة مساهمة عامة أردنية أعدت للسنة المالية المنتهية في ٩٥/١٢/٣١.

بيان	مبالغ بالآلاف
مبيعات	١٥٠٠
يضاف ايرادات منوعة	٢٠٠
جملة الايرادات	١٧٠٠
يطرح تكلفة البضاعة المباعة	٨٠٠
مجمل الربح	٩٠٠
يطرح مصروفات التشغيل	٣٠٠
ربح التشغيل قبل الفوائد	٦٠٠
يطرح مصروف الفائدة	٥٠
ربح التشغيل قبل الضريبة	٥٥٠
مصروف الضريبة ٢٠٪	١١٠
صافي الربح بعد الضريبة	٤٤٠

باعتبارك مدقق حسابات الشركة المذكورة، وتوفرت لك المعلومات الإضافية التالية :

١- قرر مجلس إدارة الشركة في جلسته المنعقدة في ٩٥/١٢/٣ أن يوقف بدءاً من العام القادم نشاط أحد الخطوط الانتاجية بسبب خسائر تشغيلية متكررة. وكانت نتائج نشاط هذا الخط كما يلي :

مبيعات ٢٠٪ من اجمالي مبيعات الشركة، تكلفة المبيعات فيه تعادل ٤٠٪ من تكلفة مبيعات الشركة، ومصروفات التشغيل فيه ١٠٠ ألف وقد ترتب على التلخص من أصوله وخصومه في نهاية العام خسارة قدرها ٣٠ ألف دينار.

٢- لدي فحص بند الايرادات المتنوعة بين أنه يمثل تعويضاً حصلت عليه الشركة بسبب دعوى قضائية كانت قد كسبتها ضد أحد المنافسين الذين قلدوا ماركة منتج خاص بالشركة.

٣- في ٩٥/١/١ غيرت الشركة الطريقة المتبعة في تقديم المخزون السلعي من طريقة (FIFO) إلى طريقة (LIFO) ولدى احتساب الأثر المتراكم لهذا التغيير تبين أنه سينعكس على تكلفة البضاعة المباعة وبالتالي على أرباح الأعوام السابقة في صورة تخفيض لتلك الأرباح قدره ٥٠ ألف دينار.

٤- لدى فحص هيكل رأس المال تبين ما يلي :

١- متوسط عدد الأسهم العادية ٢ مليون سهم.

٢- يوجد ١٠٠ ألف سهم ممتاز، القيمة الاسمية للسهم ١٠ دينار.

معدل الفائدة المدفوعة للسهم ٨٪.

٥- كانت الشركة قد أصدرت خلال عام/٩٥ سندات عادية القيمة الاسمية للسند ١٠٠دينار والكوبون بمعدل ١٠٪. ضمن هذه السندات ١٠٠٠ سند قابلة للتحويل إلى أسهم عادية بمعدل ١٠٠ سهم عادي لكل سند.

٦- معدل ضريبة الدخل على مدار الأعوام الثلاثة السابقة بقي كما هو ٢٠٪.

المطلوب :

١- تصوير قائمة دخل للسنة المنتهية في ٩٥/١٢/٣١ تحقق متطلبات الافصاح المنصوص عليها في المبادىء المحاسبية المتعارف عليها.

٢- تحديد ربحية السهم العادي (EPS) الأساسي والمخفض

الباب السادس

أسس قياس المركز المالي

الفصل الثالث عشر : قياس الأصول

الفصل الرابع عشر : قياس الالتزامات

الفصل الخامس عشر : قياس حقوق الملكية

الفصل الثالث عشر
قياس الأصول

الميزانية عبارة عن قائمة أو كشف تضم في أحد جوانبها مصادر التمويل وفي الجانب الثاني استخدامات هذه المصادر ويسمى الجانب الأخير بالأصول أو الموجودات، والأول بالمطلوبات وحقوق الملكية كما يمكن تعريف الميزانية بأنها ملخص مبوب للأرصدة المدينة والأرصدة الدائنة التي تبقى مفتوحة بدفتر الأستاذ بعد تصوير حسابات النتيجة أو قائمة الدخل.

كما يمكن إعداد الميزانية على شكل تقرير مالي بحيث يتم إظهار رأس المال العامل الإجمالي والصافي، ثم يضاف إلى الصافي منه الأصول الثابتة. ويطرح من مجموع الفقرتين السابقتين القروض والالتزامات طويلة الأجل ويكون الناتج صافي الأصول أو صافي حقوق الملكية، وفي الحالة الأخيرة يطلق على الميزانية قائمة المركز المالي.

إن الأساس من إعداد الميزانية أو قائمة المركز المالي هو تصوير المركز المالي للوحدة الاقتصادية في تاريخ معين ولذلك تعنون بتاريخ نهاية المدة المالية التي تعد عنها فيقال مثلاً : ميزانية شركة الفوسفات في ١٩-/١٢/٣١ ولا يقال : عن السنة المنتهية في ١٩-/١٢/٣١، لأن المركز المالي يتغير يومياً بل بعد كل عملية مالية تثبت في الدفاتر المحاسبية نتيجة انعكاسات القيد الثنائي على معادلة الميزانية. ولذلك يقال المركز المالي في لحظة زمنية معينة، وعليه يكون لكل مشروع مهما كان نوعه مركز مالي في أي لحظة يختلف عن المركز في لحظة سابقة أو لاحقة حسب حدوث العمليات المالية في المشروع، وبالتالي فإن المركز المالي في بداية يوم العمل يختلف عن نهاية يوم العمل وهكذا.

لأجل أن تحقق قائمة المركز المالي غرضها في تصوير المركز المالي للوحدة الاقتصادية تصويراً صادقاً أقرب ما يكون إلى الحقيقة كما هي في الواقع لا بد أن ترتب عناصرها ترتيباً يساعد على تحقيق هذا الغرض. لذلك جرت العادة على اظهار عناصر

الأصول والمطلوبات في شكل مجموعات ذات طبيعة واحدة لزيادة الايضاح في مكونات المركز المالي، ولإمكان إيجاد علاقات مفيدة بين هذه المجموعات في صورة نسب مئوية تساعد الإدارة في تحليل عناصر المركز المالي ورسم السياسات المتعلقة بمصادر التمويل، وأوجه استثمارات أموال المشروع بطريقة تحقق أكبر عائد ممكن.

وتأسيساً على ما تقدم فإن الأصول تمثل الجانب الرئيسي في قائمة المركز المالي، ومن حيث الأهمية تحتل المركز الأول باعتبارها الموضوع الذي يقوم عليه المشروع، والوسيلة التي يستخدمها لتحقيق أهدافه. ومن هنا تأتي أهمية دراسة الأصول لإيجاد التناسق بين إمكانات المشروع واستخداماتها، الاستخدام الأمثل الذي يحقق أعلى جودة في الانتاج بأقل جهد ونفقة، والاستفادة من المصادر التي توفر للمشروع تدفقاً مالياً يغطي النقص في احتياجاته للأموال، ويعود عليه بمردود اقتصادي يسد تكلفة الاستثمارات مع عائد إضافي يضاف إلى الأموال المملوكة.

وفي الواقع إن قياس الأصول يمثل أحد المواضيع الأكثر أهمية وحساسية في المحاسبة، لأنه يمثل من ناحية إحدى وظائف المحاسبة، ومن ناحية أخرى، تتوقف على درجة دقة القياس صدق النتائج التي يتوصل إليها المحاسب في احتساب نتيجة الأعمال وبالتالي المركز المالي. ولذلك سوف نخصص هذا الفصل لدراسة قياس الأصول بنوعيها : الأصول طويلة الأجل، والأصول المتداولة، بعد أن نعطي تعريفاً مفصلاً مقروناً بالشرح الكافي لمفهوم الأصول.

أولاً- مفهوم الأصول :

هي عبارة عن مجموعة الوسائل الاقتصادية التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية من أجل الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية منها وذلك إما باستخدامها في العملية الانتاجية أو في مساعدتها على تحقيق ذلك، كما يمكن تعريفها بالموارد الاقتصادية التي تحقق غايتين مترابطتين حسب طبيعة كل مورد، إذ البعض منها تعتبر وسائل عمل يؤثر الإنسان بواسطتها على مواضيع العمل ليُغير شكلها بما يتلاءم وأهدافه مثل الالات والأدوات والمعدات وغيرها، كما يعتبر من ضمن وسائل العمل الظروف المادية الضرورية لسير العملية الانتاجية كافة في ظروف طبيعية كالأبنية والمنشآت والأراضي. والبعض

الآخر من هذه الموارد تعتبر مواضيع العمل وهي كل ما يتعرض للتحويل والتصنيع أثناء عملية الانتاج، مثل الخامات، المواد الأساسية، المواد المساعدة التي يعالجها الإنسان بمساعدة أدوات العمل بهدف تحويلها إلى منتجات نصف مصنوعة أو إلى بضاعة تامة الصنع[1].

المفهوم السابق للأصول يتفق مع التقسيم الاقتصادي لرأس المال، حيث يجري تقسيمه (أي رأس المال) إلى جزئين رئيسيين : يسمى الأول منه رأس المال الثابت، أما الثاني فيطلق عليه رأس المال المتغير أو العامل.

رأس المال الثابت : وهو ذلك الجزء من رأس المال الذي تستنفد قيمته على دفعات أثناء العمليات الانتاجية المختلفة، ويتحول الجزء المستنفد منه إلى قيمة السلعة المنتجة، ويتميز هذا الجزء بطول عمره الانتاجي، وارتفاع قيمته.

رأس المال المتغير أو العامل : وهو الجزء الثاني من رأس المال والذي يتغير بالكامل أثناء كل عملية انتاجية ليتحول بقيمة السلعة المنتجة بمعنى آخر الجزء الذي يفقد قيمته بالكامل أثناء كل عملية انتاجية، ويتميز هذا الجزء بالعمر الانتاجي المحدد والذي لا يزيد عن دورة انتاجية واحدة بالإضافة إلى قيمته المنخفضة قياساً برأس المال الثابت.

وأفضل مثال لتوضيح ذلك هو عمل الخياط (الترزي)، إذ تدخل في عملية الانتاج العناصر التالية : قوة العمل، والمواد الخام (الأقمشة، الخيوط، الأزرار)، وماكنة العمل، إذ تعتبر قوة العمل (المتمثلة بقيمة الأجرة التي يتقاضاها الخياط عند انتاجه أي سلعة تتلاءم مع طبيعة عمله)، والمواد الخام المختلفة (التي يؤثر بها العامل لانتاج سلعته) رأس مال متغيرأما ماكنة الخياطة فتعتبر هنا رأس مال ثابت. فعند قيام الخياط بانتاج بدلة رجالية على سبيل المثال، فإن المواد الخام تفقد قيمتها بالكامل عند إعداد البدلة لتتحول إلى قيمة البدلة المنتجة، وكذلك العامل عند انتهاء عمله يتقاضى قيمة جهده المتمثل بالأجرة المتفق عليها والتي تضاف إلى قيمة البدلة. أما قيمة الماكنة المستخدمة في الخياطة فيحتسب منها فقط الجزء الذي استهلك أثناء عملية خياطة البدلة.

---

(١) د. سليمان قداح : محاسبة التكاليف، مطبعة جامعة دمشق، ١٩٨٨، ص٣٢.

ثانياً - أنواع الأصول وأسس عرضها في الميزانية.

تقسم الأصول بشكل عام إلى فئتين رئيسيتين وذلك وفق معيار السيولة Liquidity. ويقصد بالسيولة مدى قابلية الأصل للتسييل أي مدى قابليتها للتحول إلى نقد. وهاتان الفئتان هما :

١- أصول متداولة أو قصيرة الأجل Current or short Term Assets

وتشمل هذه الفئة موجودات مثل : النقدية وشبه النقدية كالمدينين، أوراق القبض، الأوراق المالية قصيرة الأجل كما تشمل أيضاً المخزون من البضاعة والمصروفات المدفوعة مقدماً والايرادات المستحقة. ويطلق على هذا النوع من الأصل مصطلح رأس المال العامل Working Capital .

٢- الأصول طويلة الأجل Long - Term Assets

ويمكن تقسيم هذه الفئة من الأصول بشكل عام إلى مجموعتين :

١/٢ مجموعة الأصول الملموسة Tangibles

وتشمل موجودات مثل : الاستثمارات طويلة الأجل، الممتلكات والمباني والمعدات والأراضي ومجموعة الموارد الطبيعية كالغابات والمناجم وآبار البترول.

ويلاحظ بأن هذا النوع من الأصول فيما عدا الاستثمارات طويلة الأجل يتم استهلاكه على مدار عمره الانتاجي الذي يتجاوز عادة العام الواحد.

٢/٢ مجموعة الأصول غير الملموسة Intangibles

وتشمل هذه المجموعة موجودات ليس لها كيان مادي ملموس مثل الشهرة، حق الاختراع، العلامة التجارية. حق التأليف أو النشر.

ويتم عادة إطفاء هذا النوع من الأصول على مدار عمره الانتاجي مثله في ذلك مثل مجموعة الأصول الملموسة.

وتنعكس عادة طبيعة نشاط المشروع على طريقة عرض الأصول في الميزانية. والمعيار العام الذي يتم الاسترشاد به منه في هذا المجال هو مدى مساهمة الأصل في توليد أو تحقيق الايراد. ففي المشروع الصناعي مثلاً تعتبر الأصول الثابتة أو طويلة الأجل بمثابة الأصول المدرة للايراد Earning Assets لذا تعطى لها أولوية العرض في الميزانية حيث توضع على رأس قائمة الأصول في الميزانية. بينما يتم عكس ذلك في المشروعات

التجارية أو المالية إذ توضع الأصول المتداولة بالنسبة للمشروع التجاري والأصول السائلة بالنسبة للمشروع المالي على رأس قائمة الأصول في الميزانية باعتبار أنها هي الأصول المدرة للايراد في هذا النوع من المشروعات .

ثالثاً - قياس الأصول قصيرة الأجل (المتداولة) :

لقد بحثنا في الجزء الأول من هذا الفصل طرق معالجة قياس الأصول طويلة الأجل بنوعيها : المادية (الملموسة) والمعنوية (غير الملموسة) وفي هذا الجزء سينصب شرحنا على الأصول قصيرة الأجل (المتداولة) وتحديداً تلك الأصول التي تسمح طبيعتها بالقياس كالاستثمارات قصيرة الأجل بالأوراق المالية، والمخزون السلعي، باعتبار أن الأصول الأخرى إما أن تكون نقدية أو قريبة من النقدية والتي لا تتطلب معالجتها أي مشاكل محاسبية في قياس قيمتها باعتبار أن إحدى وظائف النقود هو "مخزون القيمة".

الاستثمارات قصيرة الأجل:

مما لا شك فيه ان ما يميز الإدارة المالية الرشيدة هو استخدامها الأمثل للموارد المالية المتاحة. المتمثلة بعدم تعطيل النقدية الفائضة عن الاستثمار، ولذلك غالباً ما يتم اللجوء لاستثمار النقدية الزائدة لفترات قصيرة بهدف تحقيق عائد مالي مع ضمان سرعة إعادتها عند بروز الحاجة إليها. ويعتبر الاستثمار قصيرة الأجل عندما يكون لفترة مالية تقل عن السنة أو خلال الدورة التجارية أيهما أطول. وهناك عدة أنواع من الاستثمارات قصيرة الأجل تأخذ في العادة أحد أو بعض الصور التالية:

١- الاستثمارات في أسهم الشركات لفترة تقل عن السنة.
٢- الاستثمارات في السندات لفترة تقل عن السنة.
٣- إيداع النقدية لدى المصارف في حسابات التوفير التي تقل مدته عن السنة.
٤- شهادات الاستثمارات لمدة قصيرة لا تتجاوز السنة.

وبناءً على ما تقدم فإن الاستثمارات في الأوراق المالية تعتبر من الأصول المتداولة متى توافر فيها الشرطان الأساسيان التاليان:

أ- أن تستطيع الوحدة الاقتصادية بيع استثماراتها في الأوراق المالية بدون أية صعوبات وبوقت وجيز وبدون التعرض لأي مخاطر مالية ناتجة عن عدم المقدرة على تصفيتها بغرض الحصول على النقدية اللازمة لتشغيلها في الوقت المناسب.

ب- أن يكون الغرض من شراء الأوراق المالية هو الاستثمار المؤقت للفائض النقدي والذي لن يستمر لفترة تزيد عن سنة مالية أو دورة التشغيل أيهما أقل.

قياس الاستثمارات قصيرة الأجل في الأوراق المالية :

تقاس قيمة الاستثمارات قصيرة الأجل في الأوراق المالية على أساس سعر الشراء مضافاً إليها كافة المصروفات الأخرى المترتبة عن الشراء مثل عمولة السماسرة ومصاريف التسجيل وما إلى ذلك من نفقات تتحملها الوحدة الاقتصادية المشترية. ولا بد من التمييز بين الاستثمارات في سندات والاستثمارات في الأسهم. وأسباب التمييز هذه تعود إلى ما يلي:

١- إن الفوائد على السندات واجبة السداد وتستحق يومياً ولذلك يتحمل المشتري قيمة الفوائد المستحقة منذ تاريخ دفع آخر فائدة وحتى تاريخ الشراء ويتم اثبات هذه الفائدة في دفاتر المشتري بشكل مستقل عن تكلفة الحصول على السندات وذلك في حـ/ فوائد مستحقة.

٢- أما في حالة الاستثمار قصير الأجل في الأسهم فإن التوزيعات لا تستحق ونتيجة لذلك تسجل كل التكلفة المدفوعة من قبل المستثمر في حساب الأوراق المالية.

ومما يجب التنبيه إليه هنا قد لا يعتبر المبلغ المدفوع ثمناً لتكلفة الاستثمارات بالكامل نظراً لشراء الاستثمارات بعد تاريخ دفع الفوائد في حالة السندات أو الشراء بعد الإعلان عن توزيعات الأرباح "في حالة الأسهم" وقبل تحصيلها ففي حالة السندات نجد أن الشركات المصدرة للسندات تحاول تبسيط إجراءات قيد ودفع الفوائد في التواريخ المحددة لها فلو أن الفائدة تدفع في أول ابريل وأول اكتوبر من كل عام مثلاً، فإن الشركة المصدرة تحاول قيد الفائدة عن كل ٦شهور وارسال قيمتها لمن يحمل السند في ابريل واكتوبر، فإذا حدث وان قام أحد المستثمرين ببيع سندات بين هذين التاريخيين فإنه سيطالب المشتري بتعويضه عن الفائدة التي يكون (البائع) قد اكتسبها خلال الفترة ولم يستلم قيمتها بعد. وفي هذه الحالة يقال أن المشتري قام بشراء أصلين في وقت واحد هما الاستثمارات، وتسجل بسعر الشراء مضافاً إليها أية مصروفات أخرى، والأصل الثاني يتمثل في الفائدة

التي سيدفع قيمتها الان وسيعوض عنها في المستقبل من قبل الشركة المصدرة[1].

وفيما يتعلق بالاستثمارات قصيرة الأجل فإنه بالاستناد إلى ما تقتضيه المبادىء المحاسبية المتعارف عليها (مبدأ التحفظ) يتم تقييمها على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل. وهذا يعني أن الوحدة الاقتصادية التي تمتلك أوراق مالية قصيرة الأجل تأخذ عند التقييم تكلفتها الإجمالية للتداول أو قيمتها السوقية وتختار القيمة الأقل بين القيمتين على أن يجري تخفيض قيمة الأوراق المالية الإجمالي حين تكون التكلفة أقل من القيمة السوقية بقيد محاسبي خاص والغرض من ذلك هو لأجل أن تتساوى القيمتين في نهاية الفترة المحاسبية على أن يتم الافصاح عن الإجراء الأخير بالقوائم المالية.

المخزون السلعي:

يعتبر المخزون السلعي بعناصره المختلفة من أكثر الأصول المتداولة أهمية في معظم الوحدات الاقتصادية نظراً لأهميته النسبية بالمقارنة مع الأصول الأخرى، ولذلك فإن أي خطأ في تحديد قيمته سوف تنسحب على دقة المركز المالي، لدخول هذا العنصر في تحديد نتيجة الأعمال، بالإضافة إلى أن الخطأ في تقييمه يؤثر على صحة إجمالي الأصول عموماً، وهذا ما يؤثر بالتأكيد على حقوق الملكية، وذلك باعتبار عنصر المخزون السلعي أحد عناصر تكلفة البضاعة المباعة، وبطبيعة الحال إذا كان أحد عناصره غير صحيح فإن مجمل وصافي الربح يكون بالتبعية غير صحيح. بالإضافة إلى ذلك أن المخزون السلعي آخر المدة هو مخزون السلعي أول المدة للفترة التي تليها. مما ينسحب الخطأ أيضاً على صحة نتائج الفترة التالية:

وعلى هذا الأساس يمكن أن ندرك أهمية دراسة المخزون السلعي من حيث طرق تقييمه وتأثيره على تحديد نتيجة أعمال الوحدة الاقتصادية ومركزها المالي.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن عناصر المخزون السلعي تختلف باختلاف طبيعة عمل الوحدة الاقتصادية، ولذلك نجد أن عناصر المخزون السلعي في المنشأة التجارية تتكون من البضاعة الجاهزة فقط، لأن هدف المنشأة التجارية هو شراء السلع بهدف إعادة بيعها

---

(١) د. جمعة خليفة الحاسي، د.سالم بن غربية، د.محمد مفتاح بيت المال: المحاسبة المتوسطة، الطبعة الأولى، منشورات جامعة قاريونس، الجماهيرية الليبية، بنغازي، ١٩٨٨، ص١٩٤.

لتحقيق ربحاً من وراء ذلك. ولهذا السبب يظهر المخزون السلعي في سجلات المنشأة التجارية بحساب واحد هو حساب المخزن السلعي الذي يعني السلع الجاهزة للبيع. أما في المنشأة الصناعية فيظهر المخزون السلعي تحت مسميات مختلفة حسب العناصر المكونة له مثل : مخزون المواد ومهمات مستخدمة في عمليات الانتاج (وقود تشغيل الماكينات، ومهمات التنظيف) ومنتجات تحت التشغيل، وبضاعة جاهزة. إلا أنه وبغض النظر عن طبيعة عمل الوحدة الاقتصادية فإن المخزون السلعي يعتبر من عناصر الأصول المتداولة الذي ينتظر أن يتحول إلى نقدية خلال الفترة التجارية أو الفترة التي تليها. وهو على هذا الأساس يظهر بقائمة المركز المالي بجانب الأصول.

نظام الجرد الدوري والجرد المستمر:

يوجد نظامان لجرد المخزون السلعي هما: الجرد الدوري، والجرد المستمر، ويختلف كل منهما عن الآخر في المعالجة لهذا العنصر. ولتوضيح هذين النظامين لا بد من التعرض إليهما بشيء من التفصيل ومن الناحية النظرية بما ينسجم مع موضوع نظرية المحاسبة.

نظام الجرد الدوري :

بموجب هذا النظام يتم تسجيل العمليات المتعلقة بالمشتريات في حساب يسمى باسمه (حساب المشتريات) ويسجل فيه تكلفة البضاعة المشتراه خلال الفترة. على أن يتم تسجيل المخزون السلعي في أول المدة بحساب مستقل يقفل في نهاية الفترة بقائمة الدخل أو (حساب المتاجرة)، بهدف تحديد تكلفة البضاعة المباعة، أما رصيد المخزون السلعي في نهاية المدة فيتحول إلى مخزون أول المدة للفترة التالية.

يستخدم نظام الجرد الدوري في الغالب في الوحدات الاقتصادية التي تتعامل بسلع متنوعة ومتعددة وذات أسعار منخفضة، والتي لا تساعد طبيعة عملها على مسك سجلات محاسبية يتطلبها نظام الجرد المستمر.

نظام الجرد المستمر :

بمقتضى هذا النظام تسجل المشتريات والبضائع المباعة وتكلفة السلع في حساب المخزون السلعي، ونتيجة لوجود حساب واحد لكافة أنواع البضائع بموجب هذا النظام فإن

ذلك لا يستدعي استخدام حساب خاص للمشتريات، على أن يتم فتح حساب خاص لتسجيل تكلفة المبيعات للسلع المباعة خلال الفترة يسمى باسمه وعادة ما يتم استخدام نظام الجرد المستمر في الوحدات الاقتصادية التي تتعامل في السلع المرتفعة الاثمان والمعمرة مثل : السيارات، والثلاجات، ومكيفات الهواء، والأجهزة المرئية (التليفزيونات) وغيرها. ومن متطلبات نظام الجرد المستمر مسك بطاقات صنف لكل نوع من أنواع البضائع أو المواد التي تتعامل بها الوحدة الاقتصادية، توضح فيها كمية وتكلفة المشتريات، وكمية وتكلفة المبيعات، وكمية وتكلفة الرصيد المتبقي بعد اتمام كل عملية من هذه العمليات.

ويتميز نظام الجرد المستمر بتوفير البيانات المتعلقة بالمخزون في أي وقت تظهر الحاجة إليه. دون أن يستدعي ذلك القيام بعملية الحصر الفعلي. لكن ذلك لا يعني عدم القيام بالحصر الفعلي اطلاقاً حين اتباع هذا النظام، بل من المفروض القيام به مرة واحدة على الأقل في كل فترة محاسبية للتأكد من صحة البيانات المثبتة بالسجلات ومطابقتها مع الرصيد الفعلي لكل صنف من أصناف المخزون.

وعلى الرغم من المزايا الرقابية التي يوفرها هذا النظام، إلا أن الكثير من المحاسبين يعزفون عن تطبيقه وخصوصاً في المنشأة الصغيرة، نظراً لما يتطلبه من سجلات ونماذج متعددة تشعب العمل المحاسبي وتزيد من جهده ووقته وتكلفته.

الخطوات الإجرائية لتقييم المخزون السلعي :

من النادر جداً أن تكون كمية البضاعة المباعة مساوية لكمية البضاعة المشتراه خلال الفترة. ولهذا السبب غالباً ما يكون المخزون السلعي أما أكثر أو أقل عن حاجة الوحدة الاقتصادية وبسبب ذلك يجب أن يجري توزيع تكلفة البضاعة المتاحة للبيع على : الممخزون السلعي آخر المدة والبضاعة المباعة.

ومن المعلوم أن تكلفة البضاعة المتاحة للبيع تتمثل في : تكلفة المخزون السلعي في أول المدة مضافاً إليها تكلفة المشتريات أو تكلفة السلع التي تم انتاجها خلال الفترة أما تكلفة البضاعة المباعة فهي تشمل تكلفة السلع المتاحة للبيع مطروحاً منها المخزون السلعي في نهاية الفترة المحاسبية. هذا ما أدى إلى بروز مشكلتين أساسيتين بهذا الصدد هما:

- تحديد كمية المخزون السلعي أول المدة.
- تسعير المخزون.

وعلى ضوء ما تقدم فإن إجراءات تقويم المخزون السلعي في آخر المدة تشمل على الخطوات التالية :

١- معرفة عناصر المخزون السلعي.

٢- معرفة عناصر تكلفة المخزون السلعي.

٣- تدفق المخزون السلعي.

عناصر المخزون السلعي :

يشمل مصطلح المخزون السلعي، كافة البضائع التي تعود ملكيتها للوحدة الاقتصادية وبصرف النظر عن مكان خزنها أو عرضها. كما تتضمن أيضاً السلع والمواد الأولية والمهمات الصناعية التي تم التعاقد على شرائها من الموردين والتي لم تصل لمخازن المشتري حتى تاريخ الجرد. كما تشمل أيضاً البضائع الموجودة لدى الوكلاء مثل بضائع الأمانة. وتدخل أيضاً في عناصر المخزون السلعي البضائع التي تم الاتفاق على شحنها للعملاء إلا أنه ولأسباب مختلفة لم تتمكن الوحدة الاقتصادية من شحنها.

البضاعة بالطريق :

يقصد بالبضاعة بالطريق السلع تامة الصنع، والنصف مصنعة، والمواد الأولية، والمهمات الصناعية التي تم التعاقد على شرائها خلال الفترة المالية والتي لم تدخل مخازن الوحدة الاقتصادية لغاية تاريخ الجرد الفعلي.

والمشكلة التي تثار كثيراً حول هذا الموضوع هي هل تعتبر البضاعة بالطريق من ضمن مفردات المخزون السلعي آخر المدة أم لا؟ بطبيعة الحال أن الإجابة على هذه المشكلة يتوقف بالدرجة الأولى على شروط تسليم البضاعة فإذا كان الاتفاق بين البائع والمشتري ينص على تسليم البضاعة محل المشتري فإن ذلك يعني أن البائع يخلي مسئوليته في اللحظة التي يتم فيها شحن البضاعة. وهي بالتالي تنتقل إلى ملكية المشتري ولهذا تعتبر هذه البضائع من ضمن مفردات المخزون السلعي آخر المدة. أما إذا كان شرط التسليم محل المشتري والذي يعني انتقال ملكية البضاعة إلى المشتري عند وصولها إلى مخازنه أو ميناء المستورد، فإن هذه البضائع لا تعتبر من ضمن عناصر المخزون السلعي آخر المدة.

بضاعة الأمانة :

كثيراً ما يجري التعامل في بضائعة الأمانة عن طريق نظام الوكالة الذي يقوم بموجبه مالك البضاعة ويسمى الموكل (Consigner) بايداعها في حيازة شخص ثاني يسمى الوكيل (Consignee) بهدف بيعها لحسابه، مقابل عمولة يحصل عليها الوكيل مقابل أي كمية يقوم بتصريفها.

وبضاعة الأمانة من الناحية المحاسبية والقانونية تعتبر من ضمن موجودات الموكل مادام الوكيل لم يستطع تصريفها ولذلك لا بد من إدراجها من ضمن محتويات المخزون السلعي آخر المدة.

طلبيات العملاء :

قد يكون في نهاية الفترة المحاسبية لدى الوحدة الاقتصادية بعض الطلبيات التي ترد إليها من العملاء للحصول على البضائعة إلا أنها ولظروف معينة لم تتمكن من تنفيذها ولذلك فإن هذه البضائعة تعتبر من عناصر المخزون السلعي آخر المدة التي يجب إدراجها ضمن قوائم الجرد الخاصة والإفصاح عنها بقائمة المركز المالي من ضمن محتويات المخزون السلعي. وتستثنى من ذلك البضائع التي تبقى لدى الوحدة الاقتصادية بناءً على طلب العميل، وتعامل في هذه الحالة كبضاعة أمانة على أن يتم الافصاح عنها بملاحظة تدرج ضمن الملاحظات التوضيحية المرفقة بالقوائم المالية.

عناصر تكلفة المخزون السلعي :

تشمل تكلفة المخزون السلعي جميع المصروفات والنفقات ذات العلاقة المباشرة في الحصول على السلع ونقلها إلى محل المشتري متضمنة التكاليف الإضافية الأخرى التي تستوجبها عمليات التحوير والتغيير التي تتطلبها بعض أنواع السلع حتى تصبح جاهزة للبيع. وعموماً تتضمن عناصر تكاليف المخزون السلعي المصروفات التالي :

- ثمن الشراء.
- مصروفات الشحن والتأمين على المشتريات وعمولة المشتريات والرسوم الجمركية ... الخ.
- تكلفة العمالة والمصروفات الصناعية اللازمة للإنتاج السلعي إذا كانت المنشأة صناعية.

تسعير المخزون السلعي :

يعتبر موضوع تسعير المخزون السلعي من المواضيع المهمة لارتباطه بموضوع من المواضيع المهمة والضرورية في حياة الوحدات الاقتصادية، وذلك باعتبار المخزون السلعي ذات مؤثرات متعددة على نتيجة عمل الوحدة الاقتصادية وعلى مركزها المالي في الفترات المحاسبية المختلفة ولذلك فإنه من المفروض اختيار طريقة التسعير التي تؤدي إلى أكبر دقة في احتساب الدخل والمركز المالي.

يرتبط موضوع تسعير المخزون السلعي بمشكلتين رئيستين هما :

أولاً : تحديد طريقة احتساب تكلفة الوحدات المنصرفة من المخزون: وفي هذا المجال توجد العديد من الطرق التي يتم بواسطتها احتساب تكلفة الوحدات المنصرفة من المخزون السلعي، إلا أن أكثر الطرق شيوعاً في الحياة العملية هي الطرق التالية:

- طريقة التميز المحدد.
- طريقة متوسط التكلفة.
- طريقة الوارد أولاً صادر أولاً.
- طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً.

ثانياً : تحديد طريقة تكلفة الوحدة الواحدة من المخزون السلعي: إن أبرز وأهم الطرق تطبيقاً في الحياة العملية لتحديد تكلفة الوحدة الواحدة من المخزون السلعي هي الطرق التالية :

- سعر التكلفة.
- سعر التكلفة أو السوق أيهما أقل.
- صافي القيمة المتحققة.
- سعر الاستبدال.
- سعر البيع.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن التغيرات المتعددة التي تتعرض لها أسعار السلع في الفترات المحاسبية المختلفة والتي تؤدي إلى اختلاف جوهرية في أسعار السلع المشتراه تحتم اختيار اتباع الطرق الملائمة في التسعير لتوفير الدقة في تقويم المخزون في آخر المدة ولأهمية هذا الموضوع سوف نقوم بشرح مختصر لكل طريقة من هذه الطرق.

١- طريقة التمييز المحدد :

بموجب هذه الطريقة يجب تحديد أسعار وحدات المخزون السلعي آخر المدة حسب انتمائه للمشتريات التي تمت خلال العام كما هي واردة بفاتورة الشراء، فإذا كانت الوحدات المتبقية آخر المدة ٦٠ وحدة، واستطعنا أن نميزها على أساس أن ٢٥ وحدة من المخزون السلعي آخر المدة كانت من مشتريات ٢/١ مثلاً و ٢٠ وحدة من مشتريات ٣/١، و ١٥ وحدة من مشتريات ٩/١ فإن تكلفة المخزون السلعي آخر الفترة ستكون وفق الآتي:

٢٥ وحدة من مشتريات ٢/١، سعر الوحدة (افتراضياً) ٤٥ دينار	١١٢٥ دينار
٢٠ وحدة من مشتريات ٣/١، سعر الوحدة (افتراضياً) ٥٠ دينار	١٠٠٠ دينار
١٥ وحدة من مشتريات ٩/١، سعر الوحدة (افتراضياً) ٢٥ دينار	٣٧٥ دينار
تكلفة مخزون آخر الفترة (بطريقة التميز المحدد)	٢٥٠٠ دينار
وبافتراض أن تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	٧٥٠٠ دينار
يطرح : المخزون السلعي آخر المدة	٢٥٠٠ دينار
تكلفة البضاعة المباعة (بطريقة التميز المحدد)	٥٠٠٠ دينار

وبالرغم من جاذبية هذه الطريقة لأنها تحدد التكلفة الفعلية للبضاعة المباعة إلا أنه يكون من المتعذر تطبيقها في الحياة العملية لصعوبة تمييز المخزون السلعي المنصرف ارتباطاً بطريقة الخزن والصرف مما ينجم معه صعوبة تحديد تكلفة البضاعة المتاحة للبيع وتكلفة مخزون آخر الفترة. وبالتالي تكلفة البضاعة المباعة.

٢- طريقة متوسط التكلفة :

بموجب هذه الطريقة يستخرج متوسط تكلفة المخزون السلعي بقسمة إجمالي تكلفة البضاعة المتاحة للبيع على عدد الوحدات المتاحة للبيع. ويطلق على هذه الطريقة بالمتوسط المتحرك. وأبرز ما يميز طريقة متوسط التكلفة هو سهولتها وواقعيتها في احتساب المخزون السلعي والبضاعة المباعة لأنها تخفف من آثار تقلب الأسعار. لكن يعاب عليها من حيث صعوبة تطبيقها في الوحدات الاقتصادية التي تتعامل مع كميات كبيرة ومتنوعة من البضائع.

٣- طريقة الوارد أولاً - صادر أولاً (First in - First out) .

تستند طريقة الوارد أولاً صادر أولاً على أساس أن البضاعة التي يتم الحصول عليها أولاً تباع أولاً أي أن البضاعة التي تدخل في ملكية الوحدة الاقتصادية (تشترى) أولاً يتم بيعها أولاً ومن الواضح أن هذه الطريقة تراعي التسلسل الزمني في عملية صرف المخزون السلعي، مما تخلق توافق بين حركة تدفق البضاعة الواردة (المشتريات) وحركة تدفق البضاعة الصادرة (المبيعات) وعليه يتم تحديد تكلفة الوحدات المباعة وفقاً لتسلسل أسعار الصفقات الواردة للمخزن. أي بأقدم الأسعار مما يعني بالتالي قياس تكلفة الوحدات المتبقية في المخازن (مخزون آخر المدة).

وتنعكس آثار هذه الطريقة بشكل واضح على كل من تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة المخزون وكذلك على كل من مجمل الربح وصافي الربح وتزداد هذه الآثار وضوحاً في الفترات المحاسبية التي تسودها إما معدلات عالية من التضخم الاقتصادي أو معدلات عالية من الانكماش الاقتصادي. ففي حالة التضخم الاقتصادي يترتب على استخدام هذه الطريقة في تقييم المخزون انخفاض ملحوظ في تكلفة البضاعة المباعة وبالتالي ارتفاع ملحوظ في صافي ربح الفترة المحاسبية، بينما يكون تأثير هذه الطريقة بشكل عكسي في حالة الانكماش الاقتصادي، إذ تؤدي إلى تخفيض تكلفة المخزون ومن ثم تضخم تكلفة البضاعة المباعة مما يترتب عليه بالتالي انخفاض ملحوظ في صافي ربح الفترة المحاسبية.

لذا يكثر استخدام هذه الطريقة في البلدان التي لا تتواجد فيها معدلات مرتفعة لضريبة الدخل، مما يجعل المنشآت الاقتصادية العاملة في تلك البلدان أكثر ميلاً نحو استخدام الطرق المحاسبية التي تؤدي إلى تضخيم الأرباح ولو صورياً. ولعل الميزة الأساسية لهذه الطريقة أنها تظهر المخزون بالميزانية بقيمة هي أقرب ما تكون لقيمته العادلة أي بالقيمة السوقية[1].

٤- طريقة الوارد أخيراً-صادراً أولاً (Last - in - First - out) :

يجري تطبيق هذه الطريقة بأسلوب معاكس للطريقة السابقة (FIFO) إذ بموجبها يتم بيع البضاعة التي ترد أخيراً إلى الوحدة الاقتصادية قبل غيرها من البضائع. بمعنى أن

---

(١) د. محمد مطر: مصدر سابق، ص٣٩٤.

تدفق البضاعة (المبيعات) يسير باتجاه معاكس لسير البضاعة الواردة (المشتريات) ولذلك اعتبرت هذه الطريقة من أفضل الطرق المستخدمة في تسعير المخزون السلعي، لأن قياس الدخل يعتمد في هذه الحالة على الأسعار السائدة في السوق، وبهذا فإن لغرض قياس الدخل فإن تدفق التكلفة قد يكون أكثر معنى من التدفق المادي للبضاعة. فلذلك يرى المؤيدون لهذه الطريقة بأن قياس الدخل يجب أن يعتمد على الأسعار السائدة في السوق، ومن ثم يجب مقابلة إيراد المبيعات بالتكلفة الجارية للبضاعة المباعة. ففي ظل هذه الطريقة تحدد تكلفة البضاعة المباعة على أساس الأسعار السائدة في السوق لأنها ترتبط في معظمها باحدث المشتريات.

ولذلك فإن هذه الطريقة تحدد تكلفة الوحدات المباعة بأسعار احدث الصفقات، بينما تحدد تكلفة الوحدات غير المباعة (المخزون) بأسعار أقدم الصفقات وهكذا تترك هذه الطريقة على كل من تكلفة البضاعة المباعة، وتكلفة المخزون، وصافي ربح الفترة آثاراً معاكسة تماماً للآثار التي تتركها الطريقة السابقة. ففي الفترة التي يسودها معدلات عالية من التضخم يؤدي اتباع طريقة (LIFO) إلى تضخيم تكلفة البضاعة المباعة، وتخفيض تكلفة المخزون وبالتالي تخفيض صافي ربح الفترة المحاسبية وربما يكون ذلك أحد الأسباب التي تشجع استخدامها من قبل المنشآت العاملة في بلدان ترتفع فيها معدلات الضريبة على الدخل، إذ أن استخدامها يكون خصوصاً متى تكون معدلات التضخم مرتفعة يؤدي إلى تحقيق مزايا ضريبة لتلك المنشآت يتم تحقيقها عن طريق تأجيل مؤقت لبعض الضرائب المستحقة على أرباحها.

أما خلال الفترات المحاسبية التي تسودها معدلات عالية من الانكماش الاقتصادي فتكون آثار هذه الطريقة معاكسة تماماً لآثارها في فترات التضخم ويعاب على هذه الطريقة أنها تظهر المخزون بالميزانية بقيمة أبعد ما تكون عن قيمته العادلة أو السوقية[1].

وتجدر الإشارة هنا أنه عند إجراء المقارنة بين طرق تسعير المخزون السلعي السابقة نلاحظ أن كل واحدة من الطرق الأربعة تعتمد على فرضية تختلف عن الأخرى لتدفق المخزون. ولو كانت هذه الافتراضات تعطي تكلفة واحدة لتدفق المخزون لكانت جميع

---

(١) نفس المصدر السابق، ص٣٩٥.

الطرق تعطي نفس النتائج. إلا أن الواقع لا يبرر ذلك حيث أن السائد هو التغير المستمر في الأسعار، وبالتالي فإن الطرق السابقة تعطي قيماً مختلفة لكل من المخزون آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة، وبالتالي تقدم قيماً مختلفة لصافي دخل الفترة. لأن الطريقة التي تعطي أقل قيمة لتكلفة البضاعة تقدم أعلى قيمة لمجمل الربح وبالتالي لصافي الربح، مما يظهر قيمة مخزون آخر المدة بقيمة أعلى بالميزانية، أما الطريقة التي تعطي أقل قيمة تكون نتائجها معاكسة للطريقة التي تقدم أكبر قيمة لصافي الدخل[1].

تكلفة الوحدة الواحدة من المخزون السلعي :

تعتمد تحديد تكلفة الوحدة الواحدة من المخزون السلعي على الطريقة التي اتبعت في تسعيرها. وفي الحياة العملية توجد العديد من الطرق المستخدمة في تسعير المخزون السلعي، ومع أن التكلفة تعد الأساس الأكثر ملاءمة لقياس المخزون السلعي، إلا أنه في ضوء انخفاض قيمة المخزون نتيجة عوامل معينة مثل : التلف أو التقادم، أو هبوط مستويات الأسعار، قد تجد الوحدة الاقتصادية أنه من الأنسب قياس المخزون السلعي على أساس أكثر تحفظاً يتمثل في التكلفة أو السوق أيهما أقل ووفقاً لهذا الأساس يتم تحميل الخسارة الناجمة عن انخفاض قيمة المخزون على نفس الفترة التي تحققت فيها.

هذا ومع أن العرف السائد في الممارسة المهنية يقضي بتسعير المخزون وفقاً لقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل، إلا أن المعيار المحاسبي الدولي رقم (٢) والمنقح عام/٩٣ وهو بعنوان «تقييم وعرض المخزون في نطاق نظام التكلفة التاريخية» يقضي بأن يتم هذا التسعير وفقاً لقاعدة التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل. ويقصد بصافي القيمة القابلة للتحقق Net Realizabale Value للمخزون «ثمن البيع المقدر للبضاعة مطروحاً منها التكاليف المقدرة لاتمام تصنيع البضاعة وكذلك التكاليف المقدرة لبيعها».

ومن الأمور التي يجب مراعاتها عند تطبيق قاعدة السوق أو التكلفة أيهما أقل هو : الإلتزام بالحدين الأقصى والأدنى لسعر السوق بحيث لا يزيد ولا يقل عن صافي القيمة المتحققة. فالحد الأقصى الذي يسمى بالقيمة الصافية المتحققة أو القابلة للتحقق تتمثل

---

(١) د. خالد أمين عبد الله، د. سليمان حسن عطية وآخرون: أصول المحاسبة، مركز الكتب الأردني – المملكة الأردنية– عمان ١٩٩٠، ص٣٤٢.

في : سعر بيع العنصر في دورة النشاط التجاري العادي مطروحاً منه التكلفة النقدية للتسويق.

ولتوضيح ذلك نفترض أن التكلفة التقديرية لتسويق أحد عناصر المخزون تبلغ دينار واحد وسعر بيع هذا العنصر في السوق تبلغ ١٨ دينار، فلذلك تكون القيمة الصافية القابلة للتحقق ١٧ دينار (١٨ دينار سعر البيع في السوق -١ دينار تكلفة التسويق).

أما الحد الأدنى فهو عبارة عن القيمة الصافية القابلة للتحقق مطروحاً منه هامش الربح العادي، فإذا كان معدل هامش الربح ١٠٪ من سعر البيع فيكون الحد الأدنى ١٦ر٢ دينار [١٨ دينار سعر البيع - (١ر٨ دينار هامش الربح)].

أساليب قياس المخزون وفقاً لقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل :

في ممارسات المهنة توجد ثلاث أساليب لقياس المخزون السلعي آخر المدة وفقاً لقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل. وهذه القواعد هي :

- قياس المخزون على أساس العناصر.
- قياس المخزون على أساس المجموعات الرئيسية.
- قياس المخزون على أساس الإجمالي.

قياس المخزون على أساس العناصر :

بموجب هذا الأسلوب يتم مقارنة سعر السوق مع سعر التكلفة لكل عنصر من عناصر المخزون السلعي ويتم اختيار أقل السعرين ومن ثم يعتمد الناتج النهائي في القوائم المالية مع الإشارة إلى التكلفة الحقيقية توافقاً مع مبدأ الافصاح المحاسبي ويعتبر هذا الأسلوب الأكثر تحفظاً في تطبيق القاعدة.

قياس المخزون على أساس المجموعات الرئيسية :

في الواقع أن هذا الأسلوب لا يختلف من حيث الفحوى العام عن الأسلوب السابق إلا أن الفرق يكمن في اختيار البيان المحاسبي حيث هنا تتم المقارنة لكل مجموعة من مجاميع المخزون السلعي ويتم اختيار أقل السعرين بين التكلفة أو السوق.

قياس المخزون على أساس اجمالي المخزون :

يتم قياس المخزون السلعي في آخر المدة بموجب هذا الأسلوب على أساس مقارنة قيمة اجمالي المخزون السلعي لكل السعرين (التكلفة أو السوق) ويتم اختيار السعر الأقل وهذه الطريقة هي أكثر الطرق استخداماً في الحياة العملية لسهولتها وبساطتها وقلة الجهد فيها كما تجدر الإشارة إلى أنها في الواقع هي الأخرى لا تختلف عن الطرق الأخرى من حيث الفكرة الأساسية لإجراء المقارنة وإنما الاختلاف يكمن بالمقارنة، أي نقارن ماذا بماذا ويعتبر هذا الأسلوب الأقل تحفظاً في تطبيق القاعدة.

إن من نتائج تطبيق قاعدة التحفظ في قياس المخزون السلعي وفق الطرق السابقة قد تؤدي إلى بروز بعض الخسائر المحتملة وخصوصاً عندما يكون سعر التكلفة أقل من سعر السوق، ولذلك يتطلب الأمر الافصاح عن هذه الخسائر بالقوائم المالية وذلك باستخدام أحد الطريقتين التاليتين :

١- طريقة التخفيض المباشر.

٢- طريقة مخصص البضاعة.

طريقة التخفيض المباشر :

وبموجب هذه الطريقة يتم اظهار قيمة المخزون السلعي بالقوائم المالية بالسعر الأقل دون اللجوء لعمل تسوية حسابية بقيمة الخسائر المحتملة الناجمة عن هبوط الأسعار. ويعاب على هذه الطريقة على أنها لا تنسجم مع المبادىء المحاسبية وخصوصاً مبدأ الافصاح ومبدأ التكلفة ولذلك غالباً ما يستعاض عنها باستخدام طريقة مخصص البضاعة.

طريقة مخصص البضاعة :

بمقتضى هذه الطريقة يتم معالجة الفرق بين التكلفة الأصلية والقيمة السوقية في حالة هبوط أسعار البضائع باللجوء إلى عمل مخصص لهبوط أسعار البضائع يكون مساوياً لقيمة الخسارة المحتملة عن هبوط أسعار البضائع ويجري الافصاح عنها بالقوائم المالية.

إن قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل المستخدمة في تقييم المخزون السلعي آخر المدة وبالرغم من شيوعها إلى أنها قد تعرضت إلى العديد من الانتقادات تركز معظمها فيما يلي:

إن قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل تخالف مبادىء النظرية المحاسبية فهي تسمح بإظهار أرباح الفترات التالية بقيم أعلى من قيم السنوات السابقة على حساب فترات أخرى التي تظهر في تكلفته الأصلية، ويرجع ذلك إلى رغبة المحاسب في اتباع الحيطة والحذر في تقويم مخزون آخر الفترة الجارية بقائمة المركز المالي للمنشأة. ويجب أن تطبق هذه القاعدة عندما يتوفر دليل قوي على الهبوط في قيمة المخزون الذي من شأنه إحداث خسائر عندما يتم بيع هذا المخزون في الفترات التالية، وفي ظل هذه الظروف تكون صافي القيمة المحتمل تحقيقها أكثر ملاءمة من التكلفة الاحلالية كأساس لتقييم المخزون السلعي آخر الفترة.

ونرى بأن تطبيق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل استخدمت حينما كان الهدف من إعداد القوائم المالية ينصب على الاهتمام على قائمة المركز المالي بما يخدم فئة معينة من مستخدميها (الدائنون) ولذلك كان الحذر هو الاعتبار الأول الذي يجري التركيز عليه حين تقييم الأصول لكون هذه القاعدة توفر هامش أمان للدائن إلا أنه بعد ازدياد الاهتمام بقائمة الدخل ظهرت عدم قناعة بهذه القاعدة على أساس أن تخفيض تكلفة المخزون آخر المدة إلى سعر السوق الأقل سوف يؤدي إلى اثبات خسائر وهمية عندما يتم بيع البضاعة بسعر أعلى في الفترات اللاحقة. ولذلك جرى في السنوات الأخيرة تعديلاً على هذه القاعدة مفادها "إذا كان من المحتمل بيع المخزون السلعي بأسعار تحقق ربحاً عادياً فإنه يجب أن يتم تقييم المخزون السلعي بالتكلفة حتى وإن كانت تكلفة الإحلال الجارية أقل"[1].

قياس المخزون على أساس التقدير :

في بعض الفترات يصعب على الوحدة الاقتصادية إجراء عملية الجرد الفعلي للمخزون السلعي، أو قد يصعب تحديد بعض عناصره أو مجموعة منها. مما يضطر معها المحاسب اللجوء لقاعدة التقدير الجزافي لقياس قيمة المخزون السلعي، مسترشداً ببعض الطرق والتي تعتبر أكثرها استخداماً في الممارسات المهنية هما طريقتي : قاعدة إجمالي الدخل وقاعدة أسعار التجزئية.

---

(١) ميجس، روبيرت ميجس : مصدر سابق، ص٥٧٧.

قاعدة هامش الربح :

تطبق هذه القاعدة لتقدير المخزون السلعي آخر المدة عندما تكون هناك علاقة ثابتة ولو بشكل نسبي بين المبيعات وتكلفة السلع المباعة في الفترات المختلفة ولتطبيق هذه القاعدة تتبع الخطوات التالية :

١- تحديد معدل هامش الربح الإجمالي من المبيعات بالاعتماد على السنوات السابقة.

٢- تقدير تكلفة السلع المباعة وذلك بضرب معدل هامش الربح (الدخل) في مبيعات الفترة.

٣- يطرح هامش الدخل الناتج من قيمة المبيعات لتحديد تكلفة السلعة المباعة التقديرية.

٤- تطرح تكلفة السلع المباعة التقديرية من تكلفة السلع المتاحة للبيع لتحديد تكلفة المخزون السلعي تقديرياً.

ولتوضيح تطبيق هذه القاعدة نفترض أن الأرصدة التالية ظهرت في ميزان إحدى الشركات التجارية في ٩٦/١٢/٣١.

مخزون سلعي أول المدة ٨٠٠٠٠ دينار، المشتريات ٢٨٠٠٠٠ دينار، المبيعات ٤٠٠٠٠٠ دينار. علماً أن الخبرة التاريخية للشركة تبين أن هامش الربح الاجمالي يشكل ٢٥٪ من المبيعات ولذلك فإ تكلفة المخزون السلعي في نهاية الفترة ستكون :

هامش الربح = المبيعات × نسبة هامش الربح

= ٤٠٠٠٠٠ × ٢٥٪ = ١٠٠٠٠٠ دينار

البيان		المبالغ بالدينار
مخزون أول المدة (بالتكلفة)		٨٠٠٠٠
زائداً		
المشتريات (بالتكلفة)		٢٨٠٠٠٠
تكلفة السلع المتاحة للبيع		٣٦٠٠٠٠
ناقصاً :		
تقدير تكلفة السلع المباعة	٤٠٠٠٠٠	
ناقصاً : الربح الاجمالي (٢٥٪)	(١٠٠٠٠٠)	
		٣٠٠٠٠٠
التكلفة التقديرية للمخزون السلعي في نهاية المدة		٦٠٠٠٠

وفي حالة صعوبة تحديد هامش الدخل يمكن والحالة هذه التوصل إليه باستخدام معامل نسبة الدخل إلى تكلفة البضاعة المباعة والذي هو عبارة عن نسبة الدخل إلى المبيعات مقسوماً على ١٠٠ ناقصاً نسبة الدخل على المبيعات.

قاعدة أسعار التجزئة :

يجري تطبيق قاعدة أسعار التجزئة لتقدير المخزون السلعي آخر المدة في المنشآت التي تتعامل بطريقة البيع بالتجزئة وكذلك في المنشآت ذات الأقسام وخصوصاً إذا كانت هذه المنشآت تتعامل بسلع متجانسة والطريقة الحالية لا تختلف كثيراً عن قاعدة هامش الربح حيث يتم بموجبها :

١- تحديد قيمة المخزون على أساس أسعار البيع.

٢- تحويل المخزون إلى أسعار التكلفة باستخدام بيانات مستقاة من واقع الحسابات الفعلية.

وفحوى هذه الطريقة (القاعدة) يقوم على أساس قياس قيمة المخزون السلعي آخر المدة بشكل تقديري بواسطة إضافة نسبة معينة إلى تكلفة المخزون المقدر بقصد تحديد أسعار البيع ولذلك عند تطبيق هذه القاعدة يشترط توفر البيانات المتعلقة بالمخزون السلعي أول المدة وقيمة المشتريات خلال الفترة وفق أسعار البيع بالتجزئة بالإضافة إلى بيانات أسعار التكلفة. وعند توفر البيانات السابقة يصبح من السهل تقدير قيمة البضاعة المتاحة للبيع وفق سعري التجزئة والتكلفة ليجري بعد ذلك تحويل قيمة مخزون آخر المدة من أسعار التجزئة إلى أسعار التكلفة بالاعتماد على نسبة التكلفة إلى سعر التجزئة خلال الفترة ومن الشرح السابق يتضح أن هذه القاعدة تعتمد بالأساس على النسبة التي تضاف إلى التكلفة لتحديد أسعار البيع خلال الفترة وهي بذلك تختلف عن قاعدة هامش الربح فقط من حيث اعتماد الأخيرة على هامش الربح الإجمالي السائد في السنوات السابقة التي يفترض أن تكون ثابتة خلال سنوات معينة.

ولتوضيح تطبيق القاعدة الأخيرة في الحياة العملية نفترض الآتي :

البيان	أسعار التكلفة دينار	أسعار التجزئة دينار
مخزون أول المدة	١٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠
صافي المشتريات	١٩٠٠٠٠	٢٢٠٠٠٠
السلع المتاحة للبيع	٢٩٠٠٠٠	٣٤٠٠٠٠

معدلة التكلفة = $\frac{\text{السلع المتاحة للبيع بسعر التكلفة}}{\text{السلع المتاحة للبيع بسعر التجزئة}} \times ١٠٠$

$= \frac{٢٩٠٠٠٠}{٣٤٠٠٠٠} \times ١٠٠$

$= ٨٥ر٢٩٪$

يطرح : مبيعات الفترة	(٢٧٥٠٠٠)
مخزون آخر المدة بالتجزئة	٦٥٠٠٠

٦٥٠٠٠ × ٨٥ر٢٩٪ = ٥٥٤٣٨ر٥ مخزون آخر المدة بالتكلفة

ونرى بأن الطرق المستخدمة في قياس قيمة المخزون السلعي باستخدام قواعد تقديرية تتنافى مع المبادىء المحاسبية المتعارف عليها وتحديداً مبدأ التحقق والموضوعية لاعتمادها على التقديرات الشخصية التي يدخل فيها محاكمة المحاسب في الغالب مما قد تؤدي إلى اخفاء بعض الحقائق التي تكون مهمة في تحديد نتيجة عمل المشروع ومركزه المالي ولذلك غالباً ما يتم رفضها من قبل مراقبي الحسابات إلا في الحالات الاستثنائية التي تتعرض فيها الوحدة الاقتصادية للكوارث الطبيعية كالحريق أو الفيضانات وغيرها.

رابعاً - قياس الأصول طويلة الأجل (المعمرة) :

لتحديد عناصر تكاليف الأصل طويل الأجل يجب التمييز أولاً بين نوعين من هذه الأصول، الأول منها يعتبر صالح للاستخدام بمجرد شرائه ونقله إلى المكان المناسب للعمليات التشغيلية التابع للوحدة الاقتصادية. ولذلك فإن تكفلة الأصل في مثل هذه الحالة عبارة عن سعر شراء الأصل وفقاً لفاتورة الشراء مضافاً إليها تكاليف النقل، ومن أمثلة هذا النوع من الأصول الآلات الحاسبة والآلات الكاتبة. أما النوع الثاني من الأصول

فهو ذلك النوع الذي عند شرائه ونقله إلى المكان المناسب للتشغيل يحتاج إلى بعض النفقات الضرورية واللازمة لعملية التشغيل. وعليه فإن تكلفة الأصل لهذا النوع تكون شاملة سعر الشراء وفقاً للفاتورة مضافاً إليها كافة المصاريف اللازمة والضرورية حتي يصل إلى مقر العمليات التشغيلية للوحدة الاقتصادية، ويضاف إليه أيضاً المصاريف والنفقات الأخرى لاعداده للتشغيل إلى أن يصبح جاهزاً بشكل فعلي للاستخدام. مثال علي ذلك: استيراد معصرة زيتون من الخارج فإن تكلفة هذا الأصل تكون عبارة عن سعر الشراء مضافاً إليها كافة المصاريف لنقلها إلى مكان التشغيل، وكذلك مصاريف إعداد المنصات الخرسانية المرتبطة بعمليات التجميع والقواعد والتركيب والفحص. وهذه المصاريف الأخيرة تعالج على أنها جزء من تكلفة الأصل كما تعتبر جزء من تكلفة الأصل كافة الإضافات والتحسينات التي تجري عليها بعد عملية تشغيلها لأن الهدف من الإضافات والتحسينات هو زيادة أو تحسين القدرة الانتاجية للأصل بقصد تحقيق خدمات إضافية منه مستقبلاً، ولذلك فإن جميع المصروفات السابقة والتي تكون جزءاً من تكلفة الأصل تعتبر مصروفات رأسمالية، وما عدا ذلك تعتبر مصروفات ايرادية تحمل على الفترة التي أنفقت فيها.

تكلفة الأراضي :

الأراضي من الأصول طويلة الأجل المتمثلة في الممتلكات الطبيعية الملموسة والمنظورة بالعين ويكون عمرها الانتاجي غير محدد بفترة زمنية معينة. وتتكون تكلفة الأراضي من سعر الشراء مضافاً إليها المصاريف الإضافية الأخرى المتمثلة بالرسوم القانونية (الضرائب، تسجيل الملكية، السمسرة، أتعاب محاماة، وغيرها).

كما يعتبر جزءاً من تكلفة الأرض المصاريف التي يتكبدها المالك الجديد عن إزالة المباني القديمة الموجودة أصلاً على الأرض قبل شرائها أما الأنقاض الناجمة عن هدم المباني القديمة المقامة على الأرض بعد إزالتها (إن وجدت) فتطرح من التكلفة بعد بيعها. علماً أن كلفة الأراضي تعامل محاسبياً كوحدة منفصلة عن المنشآت التي تقام عليها.

تكلفة المباني :

تدخل في تكلفة المباني كل ما ينفق نقداً أو عيناً أو ما يعادلهما في سبيل الحصول على المباني بقصد الامتلاك سواء كان ذلك يتم بواسطة التشييد أو الشراء. وغالباً ما تتمثل تكلفة المباني في جميع المصاريف اللازمة والضرورية لامتلاك المباني لغاية أن

تصبح معدة للاستخدام مثل : أجور العمال، مواد البناء الأولية، رسوم التسجيل وغيرها. أما إذا عهدت الوحدة الاقتصادية في تشييد المباني إلى مقاول، ففي هذه الحالة تكون تكلفة المباني تمثل قيمة العقد المبرم بين الطرفين.

أما مصاريف الصيانة بعد تشييد واستخدام المبنى فهي تعتبر مصروفات ايرادية تحمل بها الفترة التي تمت فيها.

ومن المشاكل المحاسبية التي تصادف المحاسب في الحياة العملية، هي ما يتعلق بمعالجة المباني القديمة التي سيجري استبدالها بأخرى جديدة، وذلك من حيث معالجة تكلفة إزالة المبنى أو المباني القديمة، وفي هذا المجال هناك بعض الآراء المتعلقة بحل هذه المشكلة منها:[1]

١- إذا كان الغرض الأساسي من شراء الأراضي هو تشييد بناء جديد، فتعتبر في هذه الحالة جميع التكاليف المتعلقة بإزالة المبنى القديم جزءاً من تكلفة الأراضي، ولذلك يجري تحميلها لحساب الأراضي.

٢- أما إذا كانت إزالة المبنى القديم بهدف انشاء مبنى جديد مستقبلاً بدلاً عنه يستخدم في الأغراض التشغيلية فإن تكاليف الإزالة تعتبر مصروفات ايرادية تحمل على الفترة التي نفذت خلالها عملية الإزالة. وبنفس الطريقة تعالج الإيرادات الناجمة عن بيع الانقاض، حيث هي الأخرى تعتبر ايرادات تخص الفترة التي تحققت فيها هذه الإيرادات.

والأساس الذي تقوم عليه في المعالجة السابقة هو البحث عن العلاقة السببية بين النفقة وتكلفة الأصول أو أحد عناصرها، بمعنى البحث عن مدى ارتباط النفقة بالأصل الذي تمتلكه المنشأة "إن المعيار الأساسي الذي يستخدم في مثل هذه الحالات هو هل توجد علاقة سببيه بين النفقة وأحد عناصر الأصول، وبناء على ذلك فإنه إذا حصلت المنشأة على قطعة أرض لاستخدامها في أغراض البناء، فإن جميع التكاليف المتعلقة بوضع الأراضي في حالة تمكن من استخدامها في الغرض المشتراة من أجله تعتبر جزء من تكلفة الأراضي. ولكن من ناحية أخرى فإن تكاليف تحليل وفحص التربة اللازمة لتحديد نوع الأساس المطلوب لا تعتبر جزء من تكلفة الأراضي".

والمسألة الأخرى التي يمكن أن نتعرض لها هنا هي كيف يتم معالجة تكلفة المباني عند الشراء؟ وما الحكم على نفقات الاصلاحات والصيانة الضرورية اللازمة لاستكمال

---

(١) دونالدكيسو، جيري ويجانت : مصدر سابق، ص٣٨٨.

المبنى لأغراض تهيئته للاستخدام الفعلي؟ من عرض المشكلة الأخيرة يمكن تقسيم الإجابة عليها إلى شقين : الأول هو ما يتعلق بتكلفة المبنى عند الشراء وهو جاهز للاستعمال بعد توقيع عقد الشراء، ففي مثل هذه الحالة تكون عناصر التكلفة ممثلة بسعر الشراء مضافاً إليه كافة المصروفات الضرورية واللازمة لانتقال ملكيته إلى المشتري كرسوم التسجيل، أتعاب المحامي، عمولة السماسرة، الضرائب المستحقة. أما مصروفات الصيانة والاصلاحات التي يتم انفاقها بعد انتقال ملكيته للمشتري واستخدامه في العمليات التشغيلية فهي تعتبر من المصروفات الايرادية التي تحمل على الفترة التي تمت فيها هذه المصروفات، كما أشرنا سابقاً. أما إذا كانت هذه المصروفات لاستكمال تجهيز المبنى للاستخدام الفعلي ففي هذه الحالة تعتبر جزءاً من تكلفة المبنى.

ولتوضيح ذلك نفترض أن شركة بتاريخ ١٩٩٤/١/١٥ قررت تشييد مبنى يستخدم في الأغراض الانتاجية للشركة، ولهذا الغرض قامت وبنفس التاريخ بشراء أرض بلغت تكلفتها ٦٠٠٠٠ دينار، ثم باشرت تحت اشراف مجموعة من المهندسين المختصين العمل في تنفيذ المشروع، وخلال فترة التشييد التي استمرت لغاية ١٩٩٥/١/١٥ أنفقت المبالغ التالية :

أجور عمال	١٠٠٠٠٠ دينار
مواد بناء	٢٥٠٠٠٠ دينار
أتعاب مهندسين	٥٠٠٠٠ دينار
رسوم تسجيل	١٥٠٠ دينار

فإن تكلفة المبنى سوف تكون :

تكلفة الأراضي	٦٠٠٠٠ دينار

يضاف :

أجور عمال	١٠٠٠٠٠ دينار
مواد بناء	٢٥٠٠٠٠ دينار
أتعاب مهندسين	٥٠٠٠٠ دينار
رسوم تسجيل	١٥٠٠ دينار
تكلفة المبنى	٤٦١٥٠٠ دينار

مع ملاحظة أن أقساط الاستهلاك عند المباشرة باحتسابها في نهاية الفترات المحاسبية تحتسب على تكلفة المبنى الاجمالي بعد استبعاد تكلفة الأرض، بمعنى أن التكلفة الخاضعة للاستهلاك هي تكلفة المبنى فقط البالغة ٤٠١٥٠٠ دينار بعد استبعاد تكلفة الأرض البالغة ٦٠٠٠٠ دينار.

تكلفة الآلات والتركيبات :

تشتمل الآلات على مجموعة من العناصر مثل الآلات والمعدات ووسائط النقل والأثاث والمفروشات والحاسبات الالكترونية والتركيبات المكتبية وغيرها من العناصر التي تدخل ضمن تركيبة هذا النوع من الأصول. ويتم اثبات تكلفة كل عنصر من هذه العناصر بحساب مستقل يسمى باسمه، وتشمل تكلفة هذه الأصول تكلفة شراءه مضافاً إليه كافة المصروفات الضرورية واللازمة للحصول عليه واعداده للتشغيل مثل : مصاريف النقل والتأمين وكافة التكاليف اللازمة لتركيبه وتشغيله بالإضافة إلى أي مصروفات أخرى لازمة لادخال التعديلات عليه.

تكلفة التحسينات (التجهيزات) :

يقصد بالتحسينات أو التجهيزات الاضافات الرأسمالية التي يتم ادخالها على أي أصل من الأصول طويلة الأجل إما بهدف زيادة مقدرته الانتاجية أو بقصد استكمال غايات استخدامه مثل : اضافة مصعد كهربائي لمبنى مملوك لجهة خارجية مستأجرة للاستفادة من خدماته في أعمال تشغيليّة يقوم بها المستأجر، أو يقوم المستأجر بإضافة بعض التحسينات عليه، فإن هذ الاضافات أو التحسينات المنجزة من قبل المستأجر تسجل بحساب مستقبل يجري استهلاكها حسب العمر الانتاجي المتوقع لها. أما في حالة استئجار المبنى ومرفق به التجهيزات أصلاً فإن هذه التجهيزات يتم استهلاكها خلال مدة الايجار أو خلال العمر الانتاجي لها أيهما أقصر.

ب- قياس تكلفة تملك الأصول الملموسة طويلة الأجل :

الهدف من قياس تكلفة الأصول طويلة الأجل هو تحديد قيمة الأصل في تاريخ الحصول عليه على أساس "القيمة السوقية العادلة" Fair Market Value للأصل الذي تم التضحية به مقابل الحصول على ذلك الأصل، أو القيمة السوقية العادلة للأصل الذي تم الحصول عليه أيهما أكثر وضوحاً.

إن تحديد القيمة السوقية بتاريخ الحصول على الأصل كثيراً ما تثير بعض المشاكل المتعلقة بمعنى لفظ المقابل النقدي، ولمعالجة هذه المشاكل لا بد من مناقشة بعض الأمور ذات العلاقة بالموضوع وهي :

١- الخصم النقدي
٢- الشراء الآجل
٣- الاستبدال بأصول غير نقدية
٤- الهبات والتبرعات

الخصم النقدي :

كثراً ما يحدث أن تشتري وحدة اقتصادية أصلاً مع استفادتها من الخصم النقدي الذي يمنحه المورد. ففي مثل هذه الحالة تظهر قيمة الأصل على أساس سعر الشراء مطروحاً منه قيمة الخصم النقدي المكتسب فعلاً. فمثلاً لو قامت شركة بشراء آلة بمبلغ ١٥٠٠٠ دينار وبخصم نقدي ٢٪، وقد استفادت الشركة من الخصم النقدي المقدم، ففي هذه الحالة تكون تكلفة الآلة :

سعر الشراء	١٥٠٠٠ دينار
يخصم	
الخصم النقدي	(٣٠٠) دينار
تكلفة الآلة	١٤٧٠٠ دينار

وتؤكد الفقرة رقم (١٧) من المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٦) الصادر عن (IASC) عام ١٩٩٣ هذا الاتجاه لكن بعض الآراء تنادي بضرورة تخفيض قيمة الخصم النقدي من سعر الشراء سواء استفاد المشتري منه أو لم يستفد، واعتبار مبلغه غير المكتسب نتيجة عدم الاستفادة من شروط تعجيل الدفع خسارة يجري تحميلها على مصروفات الفترة التي تم فيها الشراء.

الشراء الآجل :

عند شراء أصل بموجب شروط الدفع المؤجل فإن قيمة الأصل تحتسب على أساس ايجاد المقابل النقدي للأصل في تاريخ الشراء، بمعنى مقارنة ثمن الشراء الآجل بقيمة الأصل فيما لو تم شراؤه نقداً، أو يتم احتسابه على أساس سعر الفائدة الضمني الذي يشار إليه عند الشراء.

فلو افترضنا أن شركة تحصل على أصل معين مقابل دفع مبلغ ٢٥٠٠ دينار في نهاية كل سنة اعتباراً من السنة الأولى ولمدة عشر سنوات، فإذا تجاهلنا قيمة الفوائد الضمنية المحتسبة عند الاتفاق فمعنى ذلك أن تكلفة الأصل عبارة عن قيمة القسط السنوي مضروباً في عدد الأقساط (٢٥٠٠ × ١٠)، إلا أن المأخذ على هذه الطريقة هو أنها لا تبين التكلفة الحقيقية للأصل بسبب تجاهلها قيمة الفوائد. ولذلك اعتبرت غير مقبولة في التطبيقات العملية، وللسبب السابق تعالج مثل هذه الحالة عن طريق البحث عن المقابل النقدي لقيمة الأصل في تاريخ الشراء ففي مثالنا السابق إذا كان الثمن النقدي للأصل عند الشراء هو ٢٠٠٠٠ دينار. فإن المبلغ الأخير هو الذي يعتبر مقياساً لتكلفة الأصل والذي يجب اثباته في السجلات. أما الفرق بين السعر الأول ٢٥٠٠٠ دينار والتكلفة الحقيقية ٢٠٠٠٠ دينار فتعتبر مصاريف فوائد يجري تحميلها على دخل الفترة التي تخصها. فمتى كان بالامكان احتساب التكلفة بالطريقة السابقة فإنه أصبح الزاماً تقدير سعر الفائدة الضمني لعقد الشراء، فإننا لو افترضنا بأن سعر الفائدة بموجب عقد الشراء هي ٥٪ فتكون القيمة الحالية لعشر دفعات ٥٠٠٠ دينار، وعليه فإن تكلفة الأصل بدون الفوائد ستكون ٢٥٠٠٠ دينار على أساس أن القيمة الاجمالية للمبلغ المدفوع متضمناً الفوائد لمدة عشر سنوات هو ٢٢٥٠٠ دينار، ولذلك فإن تسجيل تكلفة تملك الأصل، وسداد القسط الأول والثاني على سبيل المثال ستكون كما يلي :

٢٠٠٠٠ من حـ / الآلات	تاريخ الحصول على الأصل
٢٠٠٠٠ إلى حـ / عقد توريد الآلات المستحقة (الدائنين)	مفترضين أن الأصل كان الالات

عند سداد القسط الأول من الآلات في نهاية السنة الأولى فيكون القيد على النحو التالي :

من مذكورين
١٠٠٠ حـ/ مصاريف الفوائد
١٥٠٠ حـ/ عقد توريد الالات المستحقة (الدائنين)
٢٥٠٠ إلى حـ/ النقدية

عند تسديد القسط الثاني في نهاية السنة الثانية فيظهر القيد بالصورة التالية:

من مذكورين
٩٢٥ حـ/ مصاريف فوائد
١٥٧٥ حـ/ عقود توريد الالات المستحقة
٢٥٠٠ إلى حـ/النقدية

اثبات سداد القسط الثاني المستحق في عقد توريد الالات والفائدة على المبلغ (٢٠٠٠٠ - ١٥٠٠) × ٥٪

وبموجب الطريقة السابقة يتم احتساب الأقساط المتبقية لحين تسديد كامل المبلغ المستحق من عقد توريد الآلات.

الاستبدال بأصول غير نقدية :

قد يحدث في بعض الوحدات الاقتصادية أن يستبدل أحد الأصول بأصل آخر، وقد يجري الاتفاق على تساوي قيمة الأصل القديم بالأصل الجديد، كما قد يتم الاتفاق على دفع أو استلام مبلغاً نقدياً مقابل الأصل المتنازل عنه، ففي مثل هذه الحالة يقيم الأصل المستبدل والأصل المتنازل عنه بالقيمة السوقية طبقاً للمبادىء والأعراف المحاسبية المتعارف عليها، بشرط أن تكون القيمة التقويمية واضحة، وفي حالة تعذر تحديد القيمة السوقية يستعاض عنها بالقيمة الدفترية للأصل المستبدل كمقياس لتقويم الأصل البديل. إلا أن المشكلة التي تثار عند استخدام القيمة السوقية للأصل المستبدل هي : كيف يتم معالجة الفرق بين القيمتين؟ حيث إذا كانت القيمة الدفترية أكبر من القيمة السوقية فإن ذلك يؤدي إلى حدوث خسائر. تطبيقاً لمبدأ "التحقق" عند مقايضة أصل بأصل آخر مستمائل. إلا أن الأمر يختلف عند مبادلة أصلين متمائلين حيث في هذه الحالة يتم استبعاد الزيادة أو النقص من القيمة للأصلين المتبادلين لكلا طرفي المبادلة "طبقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها يجب تقييم الأصل المشترى على أساس القيمة السوقية للأصل الذي تم استبداله أو الأصل الذي تم الحصول عليه، أيهما أكثر وضوحاً. أما إذا تعذر تحديد القيمة السوقية لأي من الأصلين، فيجب استخدام القيمة الدفترية للأصل المستبدل فهذا قد يؤدي إلى تحقيق مكاسب أو خسائر عن عملية الاستبدال (الفرق بين القيمة الدفترية والسوقية). وهذا يتمشى مع تطبيق مبدأ "التحقق" عندما تكتمل عملية المبادلة وخاصة إذا كان الأصلان المتبادلين غير متمائلين (Dissimilar) مثل مقايضة قطعة أرض مع مبنى أو معدات مع مخزون سلعي.

ويعدل تطبيق هذه القاعدة عندما يتم تبادل أصلين متماثلين مثل المخزون السلعي مع مخزون شركة أخرى مختلف اللون أو الحجم. ولا نستطيع أن نقول أن هناك أرباحاً قد تحققت نظراً لعدم حدوث واقعة بيع أو شراء فعلية. وكذلك إذا كان التبادل يشمل أصولاً ثابتة متماثلة (أصول مملوكة بغرض استخدامها في انتاج الايرادات مثل مبادلة قطعة أرض بأخرى أو آلة مماثلة)، فإنه يجب أن لا يعترف بأي مكاسب قد تتحقق عن هذه العملية نظراً لأن هذه المبادلة لا تمثل عملية اقتصادية كاملة (لتوقع عدم زيادة المنفعة). وعلى العكس من ذلك فيجب أن نعترف بأية خسارة قد تحدث وتحمل فوراً على دخل الفترة الجارية طبقاً لمبدأ "الحيطة والحذر". وقد تتضمن بعض عمليات مبادلة الأصول المتماثلة نقدية وأصولاً أخرى غير نقدية معاً، فيفترض أن الشخص الذي استلم نقدية وأصلاً غير نقدي نظير الأصل الممنوح للشخص الآخر قد قام بعمليتين اقتصاديتين مختلفتين في آن واحد، وهما (١) استبدال جزء من الأصل الذي كان يمتلكه بأصل آخر (٢) وباع الجزء الآخر من هذا الأصل نظير نقدية. وعليه قد تتحقق مكاسب أو خسائر نتيجة لاستغنائه عن هذا الجزء من الأصل الذي تم بيعه"[1].

مما تقدم يمكن أن نخلص باستنتاج مفيد ومختصر لعملية استبدال أصل عيني بأصول أخرى مفاده الآتي :

١- يتم الاعتراف بالخسائر الناجمة عن المقايضة، سواء كانت ناجمة عن أصول متماثلة أو أصول غير متماثلة. وما دام تم الاعتراف بالخسائر فلا بد والحالة هذه من اثباتها بالدفاتر المحاسبية.

٢- إذا كانت نتيجة المقايضة بالأصول المتماثلة تحقيق مكاسب فلا يجب الاعتراف بها. ونظراً لعدم الاعتراف بالمكاسب الناجمة عن مثل هذه العمليات فإنه يجب اثبات الأصول المتبادلة لطرفي العملية (المستبدل والمتنازل) على أساس القيمة الدفترية للأصل.

٣- إذا كانت المبادلة بأصول نقدية وغير نقدية معاً ينتج عنها مكاسب فيجب والحالة هذه الاعتراف بالمكاسب المتحققة بالنسبة للوحدة الاقتصادية التي استلمت فعلاً نقدية بالاضافة إلى الأصل غير النقدي المماثل.

٤- يتم الاعتراف بالمكاسب والخسائر الناجمة عن مبادلة الأصول غير المتماثلة.

---

(١) دونالد كيسو، جيري ويجانت : مصدر سابق، ٣٩٣-٣٩٤.

الهبات والتبرعات :

عندما يحصل المشروع على أصل طويل الأجل من جهة معينة كهبة أو تبرع، مقدماً من دون مقابل نقدي أو عيني، فإن الأصل يقيم على أساس القيمة السوقية العادلة له، وفي حالة تعذر احتساب القيمة السوقية المعادلة يتم تقييمه عن طريق الخبراء أو ذوو الخبرة والمعرفة. وبعد الانتهاء من قياس قيمة الهبة أو التبرع تسجل بالدفاتر بحساب يسمى باسم الأصل ويجعل مديناً، ورأس مال الهبات أو التبرعات دائناً.

قياس التكاليف الإضافية للأصول طويلة الأجل :

لا تثير التكاليف الإضافية للأصول طويلة الأجل أي مشاكل أو صعوبات تختلف عن طرق قياس تكاليف تملك الأصول، وإنما يجري احتساب تكاليف الاضافات ويتم تحميلها على تكلفة الأصل. وهذا ما يستدعي تعديل العمر الانتاجي للأصل بالكامل، باعتبار الإضافات الرأسمالية مصاريف رأسمالية تؤدي إما إلى إطالة العمر الانتاجي للأصل أو تحسين قدرته الانتاجية.

تطبيقات محلولة
على القياس المحاسبي للأصول الملموسة طويلة الأجل

التطبيق الأول :

قامت شركة النابلسي بشراء قطعة أرض لانشاء مصنع عليها مساحتها ٣٠٠ متر مربع سعر المتر الواحد ٢٠ دينار. وقد دفعت مجموعة من المصاريف، علماً أن الأرض صالحة للاستخدام الانتاجي.

- ٥٪ من سعر الشراء عمولة مكتب العقارات التي حصلت بواسطته الأرض.
- ١٠٠ دينار رسوم تسجيل الأرض.
- ٥٠ دينار أتعاب المحامي الذي قام باتمام عملية تسجيل الأرض.
- ٢٠٠ دينار ضرائب عقار مستحقة على الأرض تحملتها الشركة بموجب الاتفاق مع البائع
- ٥٠٠ دينار مصاريف تهديم المبنى القديم المشيد على الأرض.
- ١٠٠٠ دينار تكلفة سور حول القطعة وممر يربط الأرض مع الشركة المجاورة للأرض.
- قامت الشركة ببيع انقاض المبنى القديم بمبلغ ٣٥٠ دينار بعد تهديمه

بتاريخ ١٩٩٥/١/١ أصبحت الأرض جاهزة للاستخدام في أغراض الشركة التشغيلية .

المطلوب : ١- احتساب تكلفة الأرض.

٢- بيان وجهة النظر العلمية حول تكلفة السور.

الحل : ١- تكلفة الأرض :

٢٠ × ٣٠٠ = ٦٠٠٠ دينار سعر شراء الأرض.

٦٠٠٠ × ٥٪ = ٣٠٠ دينار عمولة لمكتب العقارات.

سعر الشراء	٦٠٠٠
يضاف :	
عمولة مكتب العقارات	٣٠٠
رسوم تسجيل	١٠٠
أتعاب محاماة	٥٠
ضرائب عقار مستحقة	٢٠٠
مصاريف تهديم المبني القديم	٥٠٠
	٧١٥٠

يطرح متحصلات نقدية عن بيع أنقاض ٣٥٠

تكلفة الأرض ٦٨٠٠ دينار

٢- تكلفة السور المقام حول الأرض :

إن تكلفة السور المقام حول الأرض والممر الذي يربط الأرض بمقر الشركة البالغة ١٠٠٠ دينار فإنها لا تدخل ضمن تكلفة الأرض وإنما يفتح به حساب تحت اسم حساب تحسينات الأرض يعامل بشكل مستقل عن حساب الأرض.

التطبيق الثاني :

اشترت شركة مبنى قديم بمبلغ ٢٥٥٠٠٠ دينار بهدف استخدامه بما يخدم العمليات التشغيلية للمشروع وبعد الانتهاء من اجراءات نقل الملكية أجرت الشركة بعض الاصلاحات الضرورية على المبنى وقد انفقت في سبيل ذلك مبلغ ١٥٠٠٠ دينار حتى أصبح جاهزاً للاستخدام.

المطلوب : احتساب تكلفة المبنى

الحل :

سعر الشراء ٢٥٥٠٠٠ دينار

يضاف :

مصاريف اصلاحات ١٥٠٠٠ دينار

تكلفة المبنى ٢٧٠٠٠٠ دينار

التطبيق الثالث :

بتاريخ ١٩٩٥/٥/١ اشترت شركة صناعية آلة بمبلغ ٢٥٠٠٠ دينار بشروط دفع ٥٪ - ٥ أيام أو ن - ١٠، تسليم محل المشتري. ونص الاتفاق على أن يتحمل البائع كافة مصاريف التركيب والتشغيل حتى تصبح صالحة للاستخدام.

المطلوب:

احتساب تكلفة الأصل على أساس الفرضين المستقلين التاليين :

١- استفادت الشركة من الخصم النقدي، وهي تتبع اثبات الخصم النقدي عند الاستفادة منه فقط.

٢- لم تستفد الشركة من الخصم النقدي، وهي تتبع سياسة إثبات الخصم النقدي عند الاستفادة، أو عدم الاستفادة منه.

الحل :

١- احتساب تكلفة الآلة بموجب الفرض الأول :

سعر الشراء ٢٥٠٠٠ دينار

يخصم

الخصم النقدي ٢٥٠٠٠ × ٥٪ ١٢٥٠

تكلفة الأصل ٢٣٧٥٠ دينار

٢- احتساب تكلفة الآلة بموجب الفرض الثاني :

تكلفة الأصل بموجب الفرض الثاني لا تختلف عن التكلفة بموجب الفرض الأول إذ أن كلا الطريقتين تأخذ بنظر الاعتبار قيمة الخصم النقدي، إلا أن الافتراض الثاني عند عدم تحقيق أو الاستفادة من الخصم فيعتبر خسارة يحمل ضمن مصاريف الفترة الجارية.

التطبيق الرابع :

اتفقت شركة الجودة مع الشركة الوطنية للنحاس على استبدال آلة مع دفع مبلغاً نقدياً مقابل قطعة أرض فضاء تستخدم في العمليات الانتاجية لشركة الجودة. وقد كانت القيمة الدفترية للآلة تبلغ ٨٤٠٠٠ دينار(التكلفة الأصلية للآلة ١٢٨٠٠٠ دينار مطروحاً منها ٤٤٠٠٠ دينار مجمع استهلاك). بالإضافة إلى ذلك دفعت شركة الجودة للشركة الوطنية للنحاس مبلغ ٣٤٠٠٠ دينار. علماً أن القيمة السوقية للآلة قدرت بمبلغ ٩٨٠٠٠ دينار.

المطلوب :

١- تحديد قيمة قطعة الأرض.

٢- تحديد الأرباح المستحقة عن استبدال الآلة.

٣- اثبات عملية المبادلة في اليومية.

الحل :

١- سعر قطعة الأرض :

القيمة السوقية العادلة للآلة ٩٨٠٠٠ دينار

النقدية المدفوعة ٣٤٠٠٠ دينار

١٣٢٠٠٠ دينار

٢- الأرباح المتحققة من استبدال الآلة:

القيمة السوقية العادلة للآلة ٩٨٠٠٠ دينار

ناقصاً

التكلفة الأصلية للآلة ١٢٨٠٠٠ دينار

مجمع الاستهلاك (٤٤٠٠٠) دينار

القيمة الدفترية للآلة ٨٤٠٠٠ دينار

المكاسب المحققة من عملية الاستبدال ١٤٠٠٠ دينار

اثبات عملية المبادلة :

من مذكورين

١٣٢٠٠٠ حـ/ الأراضي

٤٤٠٠٠ حـ/ مجمع استهلاك الآلة

إلى مذكورين

٣٤٠٠٠ حـ/ النقدية

١٢٨٠٠٠ حـ/ الآلة

١٤٠٠٠ حـ/ مكاسب بيع الآلات

التطبيق الخامس :

استبدلت شركة الحديد والصلب ثلاث سيارات نقل كبيرة بأربع سيارات نقل متوسطة وقد بلغت القيمة الدفترية للسيارات القديمة ١٠٠٠٠٠ دينار، علماً بأن تكلفتها الأصلية ١٥٠٠٠٠ دينار، ومجمع الاستهلاك ٥٠٠٠٠ دينار، أما القيمة السوقية لها فقد بلغت ٧٥٠٠٠ دينار. أما القيمة السوقية للسيارات الجديدة فقد بلغت ٢٠٠٠٠٠ دينار وقد اتفق الطرفان على أن تكون قيمة السيارات القديمة ١١٢٥٠٠ دينار والفرق بين السعرين يدفع نقداً.

المطلوب :

١- تحديد (قياس) تكلفة شراء السيارات الجديدة.

٢- احتساب الخسائر الناجمة عن عملية الاستبدال.

٣- اثبات عملية المبادلة في اليومية العامة.

الحل :

١- تكلفة شراء السيارات الجديد :

القيمة السوقية العادلة للسيارات الجديدة	٢٠٠٠٠٠	دينار
ناقصاً: قيمة المبادلة للسيارات القديمة	١١٢٥٠٠	دينار
النقدية المستحقة على شركة الحديد والصلب	٨٧٥٠٠	دينار
تضاف: القيمة السوقية العادلة للسيارات القديمة	٧٥٠٠٠	دينار
تكلفة شراء السيارات الجديدة	١٦٢٥٠٠	دينار

٢- احتساب الخسائر الناجمة عن عملية الاستبدال :

القيمة الدفترية للسيارات القديمة	١٠٠٠٠٠	دينار
ناقصاً: القيمة السوقية العادلة للسيارات القديمة	٧٥٠٠٠	دينار
الخسائر الناتجة عن استبدال السيارات القديمة	٢٥٠٠٠	دينار

اثبات عملية المبادلة :

من مذكورين

١٦٢٥٠٠	حـ/ السيارات الجديدة
٥٠٠٠٠	حـ/ مجمع استهلاك السيارات
٢٥٠٠٠	حـ/ خسائر مبادلة سيارات

إلى مذكورين

١٥٠٠٠٠	حـ/ السيارات القديمة
٨٧٥٠٠	حـ/ النقدية

خامساً - قياس الأصول غير الملموسة :

يقصد بالأصول غير الملموسة تلك الأصول التي لا يكون لها وجود مادي ملموس ولا يمكن التأكد من منافعها المستقبلية المحتملة عند استخدامها في العمليات التشغيلية. ومن أمثلة الأصول غير الملموسة: شهرة المحل، العلامات التجارية، حقوق النشر، براءات الاختراع وغيرها. وهي بذلك تختلف عن الأصول الملموسة التي تتميز بامكانية التحقق المادي الناجم عن كيانها المادي الحقيقي. كما تتميز هذه الأصول بالعمر الانتاجي المحدود، وبانعدام قيمتها السوقية في أغلب الأحيان أو عدم وضوحها مما تخلق صعوبة تقدير قيمتها. وبالإضافة إلى ذلك أن قيمة الأصول هذه تتصف أيضاً بعدم الاستقرار وخضوعها للتقلبات الحادة.

وتأسيساً على ما تقدم يمكن أن نحدد سمات الأصول غير الملموسة بالآتي :

- انعدام كيانها المادي الملموس.
- عدم امكانية التأكد وبدرجات عالية من منافعها المستقبلية المحتملة.
- محدودية عمرها الانتاجي،
- صعوبة المعرفة المسبقة لقيمتها الحقيقية.
- خضوع قيمتها للتقلبات الحادة،
- صعوبة تقدير قيمتها السوقية لانعدام وجودها المادي الحقيقي.

تصنيف الأصول غير الملموسة:

جرت العادة على تصنيف الأصول غير الملموسة وفقاً لخصائصها بالصورة التالية :

١- الأصول غير الملموسة القابلة لتحقيق ذاتها بصورة منفصلة عن الوحدة الاقتصادية، وأصول غير ملموسة غير قابلة لتحقيق ذاتها بصورة منفصلة عن الوحدة الاقتصادية، ويطلق على هذه الخاصية "تحقيق الذات".

٢- هناك بعض الأصول غير الملموسة التي يمكن الحصول عليها بشكل منفرد أو مع مجموعة من الأصول، أو نتيجة اندماج وحدة اقتصادية بأخرى، أو يتم الحصول عليها نتيجة الاكتشاف والتطوير داخل الوحدة الاقتصادية. وتسمى هذه الخاصية بخاصية "الحصول على الأصل".

٣- الأصول غير الملموسة التي يتم تحديد عمرها الانتاجي إما بواسطة القانون أو الاتفاق أو وفقاً لعوامل اقتصادية معينة، يطلق عليها الأصول غير الملموسة ذات العمر الانتاجي

المحدد. وهناك نوعاً ثانياً يصعب تحديد عمرها الانتاجي فتسمى بالأصول غير الملموسة ذات العمر الانتاجي غير المحدد، ويطلق على هذه الخاصية بخاصية "العمر الانتاجي".

٤- تتميز بعض الأصول غير الملموسة بقابلية الانفصال عن الوحدة الاقتصادية وبالتالي تتاح امكانية التصرف بها بالبيع أو بالتأجير، والبعض الآخر لا يمكن فصله عن الوحدة الاقتصادية، وبالتالي لا يمكن التصرف بها بدون التصرف بالكيان الكلي للوحدة الاقتصادية. ويطلق على هذه الخاصية خاصية "قابلية الأصول غير الملموسة للانفصال".

تحديد تكلفة الأصول غير الملموسة :

يمكن تقسيم الأصول غير الملموسة إلى نوعين : الأولى تشمل الأصول التي يمكن تمييزها بدرجة معقولة من الدقة عن بقية الأصول الأخرى، والنوع الثاني يتمثل بالأصول التي لا يمكن تمييزها أو فصلها عن بقية أصول الوحدة الاقتصادية؛ لذلك يسمى النوع الأول بالأصول غير الملموسة المحددة مثل شهرة المحل. أما النوع الثاني فيطلق عليها بالأصول غير المحددة.

فبالنسبة للأصول غير الملموسة المحددة يتم الحصول عليها عادة إما بشرائها من الغير، أو عن طريق اكتشافها وتطويرها داخل الوحدة الاقتصادية، كما أشرنا إلى ذلك سابقاً. ولذا فعند شراء الأصل غير الملموس يجري قيده في السجلات المحاسبية بتكلفة الشراء، وتتمثل التكلفة في هذه الحالة بسعر الشراء مضافاً إليها المصروفات الضرورية واللازمة لاعداد الأصل للاستخدام.

وفي حالة شراء هذا النوع من الأصول مقابل أسهم أو مبادلتها بأصول أخرى. ففي هذه الحالة لا بد من تحديد القيمة السوقية العادلة للأسهم أو الأصول وفي حالة تعذر تحديد القيمة السوقية العادلة يتم اللجوء إلى الخبراء والاستشاريين في هذا المجال لتقييم الأصل أو الأصول المستبدلة.

وإذا جرى شراء مجموعة من الأصول غير الملموسة صفقة واحدة، فيجب في مثل هذه الحالة توزيع تكلفة الأصول حسب القيمة السوقية على عدد وحداتها. أما إذا تم اكتشاف الأصل وتطويره داخلياً فإن تكلفته تحدد على أساس مقدار النفقات التي أنفقت على الأصل حتى يصبح جاهزاً للاستخدام. هذا فيما يتعلق بالأصول غير الملموسة المحددة.

وفيما يتعلق بالأصول غير المحددة والتي تنتج داخلياً فيجري اعتبار جميع المصروفات التي تم انفاقها لانتاج الأصل مصاريف ايرادية تحمل على ايراد الفترة المحاسبية.

ونرى من المفيد أن نستشهد هنا بالرأي رقم (١٧) الصادر عن مجلس المبادئ المحاسبية والمتعلق بطرق وقواعد معالجة الأصول غير الملموسة حيث جاء به : ان الأصول غير الملموسة المشتراة، يجب تسجيلها بالتكلفة، وتشمل هذه شهرة المحل المشتراة نتيجة أرباح الشركات. فإذا تم الحصول على الأصل غير الملموس بمقابل غير نقدي فإن تكلفة هذا الأصل هي عبارة عن القيمة السوقية للمقابل المدفوع أو القيمة السوقية العادلة للحق المكتسب أيهما أكثر وضوحاً.

إن الأصول غير الملموسة الممكن تمييزها يجب قيدها بالتكلفة ومن أمثلتها حقوق الاختراع، وحقوق الاستخدام، والعلامات التجارية. أما الأصول غير الملموسة والتي لا يمكن تمييزها فتسجل بالتكلفة في حالة شرائها من الخارج وتظهر ضمن الأصول. أما إذا كانت مكتشفة داخلياً فتسجل كمصروفات. وأهم أنواع الأصول غير الملموسة والتي لا يمكن تمييزها هي شهرة المحل، والتي تمثل الفرق بين التكلفة المدفوعة لشراء شركة وقيمة صافي الأصول الملموسة التي يمكن تمييزها، ومثل هذه الأصول لا يمكن حيازتها بمفردها بل يجب أن تكون ضمن مجموعة من الأصول أو كجزء من قيمة شركة كاملة[1].

وبعد أن تطرقنا إلى الإطار العام عن الأصول غير الملموسة، نرى من الضروري لزيادة التعمق والوضوح في معالجات هذا الموضوع، البحث بالتفصيل في عناصر هذه الأصول.

الشهرة :

قدمت للشهرة تفسيرات متعددة إلا أن جميعها ينحصر بتفسيرين هما :

التفسير الأول : وهو تفسير غير محاسبي يرى أصحابه بأن الشهرة هي عبارة عن منافع تتولد عن الشهرة نتيجة ما تتمتع به الوحدة الاقتصادية من سمعة طيبة وسط الجمهور بسبب العلاقات الحسنة التي كونتها مع العملاء.

التفسير الثاني : وهو تفسير من وجهة نظر محاسبية حيث يرى أصحابه بأن شهرة المحل هي عبارة عن القيمة الحالية للأرباح غير العادية المستقبلية والتي تزيد عن مقدار العائد العادي على صافي الأصول والذي يمكن تحديده، على أساس أن سمعة أي وحدة اقتصادية لا تحددها فقط العلاقات الطيبة مع العملاء، وإنما هناك عوامل أخرى منها : وجود الإدارة

---

(١) جيمس أ. كاشين، جويل ج. ليرنز : أصول المحاسبة (١)، الطبعة الثانية، سلسلة شوم، دار ماكجرو وهيل، للنشر، المملكة العربية السعودية، الرياض، ١٩٨٤، ص٣٢٥-٣٥٣.

المتميزة، والكفاءة في الانتاج والأعمال الأخرى، أو ضعف المنافسة التي تواجهها الوحدة الاقتصادية من الوحدات الأخرى، والموقع الجغرافي المميز.

تعتبر الشهرة أصلاً ذا طابع متميز يختلف كثيراً عن بقية الأصول، وهذا الاختلاف قائم على أساس أن الشهرة لا يمكن اقتناؤها أو تداولها، إلا في حالة واحدة فقط وهي شراء وحدة اقتصادية بالكامل، وتسجل قيمة الشهرة في السجلات المحاسبية عند شراء وحدة اقتصادية أخرى مستمرة بنشاطها وبهدف الاستمرار بها كوحدة اقتصادية مستقلة عن الوحدة المشترية. وذلك باحتساب الفرق بين القيمة العادلة لصافي الأصول المشتراه والتكلفة الفعلية المدفوعة. فمثلاً لو اشترت شركة (أ) شركة (ب) بمبلغ ٣ مليون دينار. وقد قيمت صافي أصول الشركة (ب) بمبلغ ٢ر٥ مليون دينار. فالفرق بين المبلغ المدفوع والقيمة العادلة لصافي الأصول يعتبر قيمة الشهرة للشركة (ب). وعليه فإن قيمة الشهرة هنا تعادل $\frac{١}{٢}$ مليون دينار.

تقدير الشهرة :

لا توجد في الواقع طريقة مثلى لتقدير قيمة الشهرة نظراً لتأثرها بالرأي الشخصي في عملية التقييم، وبالتالي فإن ذلك ينعكس على قيمة الشهرة الحقيقية. ومما يعقد الموضوع هو انعدام وجود سعر سوقي متداول للشهرة. إلا أن موضوع تقدير الشهرة يعالج بموجب وجهتي نظر مختلفتين إلى حد ما، وهما:

وجهة النظر الأولى : يرى أصحابها أن الشهرة التجارية هي عبارة عن مجموعة موارد غير ملموسة يصعب التعرف على كل مفردة منها بصورة منفصلة عن الأخرى، مما يصعب معها تقويم قيمتها بشكل منفصل عن المجموعة. وهذه الموارد ناجمة عن ارتفاع كفاءة الوحدة الاقتصادية في الإدارة، وبحوث التسويق والترويج وغيرها. وقد سميت هذه النظرية بطريقة التقييم الشامل.

وجهة النظر الثانية : تقوم هذه النظرة على فكرة أن أي زيادة في الأرباح المستقبلية عن مستوى الأرباح العادية المتأتية عن ممارسة الوحدة الاقتصادية نشاطها المعتاد تعتبر حصيلة الشهرة التجارية. وتسمى هذه بطريقة الدخل غير العادي.

وإذا اعتمدنا وجهة النظر الأولى، فإن تقدير قيمة الشهرة ستكون وفق الصيغة التالية :

الشهرة التجارية = تكلفة شراء الوحدة - القيمة العادلة لصافي الأصول

ويطلق على الأسلوب في تقدير قيمة الشهرة «التقدير الجزافي».

أما إذا اعتمدنا على وجهة النظر الثانية في قياس الشهرة، فإن قيمتها سوف يتم تقويمها على أساس مقدار قيمة الأرباح غير العادية التي من المتوقع أن تتحقق في المستقبل.

ونرى من الضروري إعطاء صورة مفصلة للطريقتين السابقتين (طريقة التقييم الشامل، وطريقة الدخل غير العادي) كما هو موضح فيما يلي :

طريقة التقييم الشامل أو التقدير الجزافي:

بموجب هذه الطريقة يتم تقدير قيمة الشهرة التجارية على أساس الفرق بين سعر شراء كامل الوحدة الاقتصادية والقيمة السوقية لصافي أصولها. ولقياس ذلك يتطلب القيام بالخطوات التالية :

١- تحديد القيم العادلة لأصول الوحدة الاقتصادية المشتراه عن طريق خبراء متخصصون بهذا المجال.

٢- فحص ومراجعة حسابات العملاء بشكل مفصل مع استبعاد فحص الديون المشكوك في تحصيلها.

٣- فحص ومراجعة حسابات الخصوم المتداولة.

٤- فحص ومراجعة السجلات المحاسبية للتأكد من صحة رأس المال، والفائض المحتجز، كما يجب أن تشمل المراجعة كافة عناصر قائمة المركز المالي للخروج برأي متكامل عن حقيقة ممتلكات الوحدة الاقتصادية المشتراه.

ومن خلال ما سبق يتم تحديد القيمة العادلة لصافي أصول المنشأة المشتراه. وزيادة في توضيح الجوانب النظرية لموضوع تقيم الشهرة بموجب طريقة التقييم الشامل نعرض المثال التالي: على فرض أن شركة الابتسامة لصناعة الأثاث المنزلي اشترت شركة الأمل لصناعة الأثاث وقررت ادماجها بشركتها الأصلية (الابتسامة) وقد تم دفع قيمة كامل موجودات الشركة نقداً وذلك في ١٩٩٦/١/١٥ وقد قدر المقابل النقدي المدفوع بمبلغ ٩٥٠٠٠٠ دينار. علماً أن قائمة المركز المالي لشركة الأمل كانت في ١٩٩٥/١٢/٣١ كالآتي :

الأصول		الخصوم وحقوق الملكية	
الصندوق	٥٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠ خصوم متداولة	
البنك	٢٥٠٠٠٠	١٧٠٠٠٠٠ رأس المال	
المدينون	٣٥٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠ فائض الأرباح المحتجزة	
مخزون سلعي	٧٠٠٠٠٠		
أصول طويلة الأجل	١٩٥٠٠٠٠		
	٣٣٠٠٠٠٠		٣٣٠٠٠٠٠

وقد قدر الخبراء القيمة السوقية العادلة لشركة الأمل كما يلي:

البيان	المبلغ	
الصندوق	٥٠٠٠٠	
البنك	٢٥٠٠٠٠	
المدينون	٣٥٠٠٠٠	
المخزون السلعي	٧٢٠٠٠٠	
أصول طويلة الأجل :		
أراضي	٧٥٠٠٠	
مباني	٥٠٠٠٠٠	
مكائن	٤٠٠٠٠٠	
معدات	٥٠٠٠٠	٢٣٩٥٠٠٠
الخصوم المتداولة		(٨٠٠٠٠٠)
		١٥٩٥٠٠٠ دينار

وعلى ضوء ما تقدم فإن قيمة الشهرة بموجب طريقة التقييم الشامل ستكون وفق الصيغة التالي :

قيمة الشهرة = القيمة السوقية الصافية لأصول شركة الأمل - سعر الشراء

= ١٥٩٥٠٠٠ - ٩٥٠٠٠٠

= ٦٤٥٠٠٠ دينار.

طريقة الدخل غير العادي :

تستند هذه الطريقة في تقدير قيمة الشهرة التجارية على أساس مقدرة الوحدة الاقتصادية المشتراه على تحقيق أرباح تفوق الدخل العادي المتحقق مستقبلاً نتيجة ممارسة الوحدة المشتراه نشاطها الاقتصادي العادي. ويتم تحديد قيمة الشهرة بموجب الدخل فوق العادي باتباع الخطوات التالي :

١- إجراء دراسة مقارنة لارباح الشركة المشتراه لعدد من السنوات السابقة.

٢- التنبؤ بمقدار الأرباح التي يمكن أن تحققها الشركة المشتراه في السنوات اللاحقة على ضوء معطيات السنوات السابقة.

٣- تقدير متوسط الربحية (الأرباح الصافية ÷ صافي الأصول المستقلة المشتراة) باستخدام ما يتوفر من مؤشرات قياسية بهذا الصدد.

٤- ايجاد الفرق بين الأرباح المتوقعة مستقبلاً وبين متوسط الربحية ليمثل فرق القيمة المقدرة للشهرة.

لكن البعض يرى استخدام أسلوب رسملة الأرباح غير العادية أساساً لتقدير قيمة الشهرة بدلاً من استخدام قيمة الأرباح غير العادية نفسها. فمثلاً لو قدرت القيمة الحالية للأرباح غير العادية المتوقعة من المنشأة المشتراة بمبلغ ٢٠٠ ألف دينار. وقدر العمر الانتاجي للشهرة مدة ٢٠ عاماً. وكان معدل الخصم المستخدم في تحديد القيمة الحالية للأرباح غير العادية ١٠٪ مثلاً. حينئذ تقدر قيمة الشهرة على النحو التالي :

المتوسط السنوي للأرباح غير العادية المتوقعة ٢٠٠٠٠٠ ÷ ٢٠ = ١٠٠٠٠ دينار

والقيمة المرسملة لها = ١٠٠٠٠ ÷ ١٠٪ = ١٠٠٫٠٠٠ دينار هذا يعني أن الأصل المستثمر الذي سينتج هذه الأرباح وهو هنا (الشهرة) قيمته الرأسمالية ١٠٠٠٠٠ دينار ويدر عائداً سنوياً (أرباح غير عادية) قدرها ١٠٠٠٠٠ × ١٠٪ = ١٠٠٠٠ دينار.

وإذا تجاوزنا موضوع الطرق المستخدمة في تقدير الشهرة بقى من الضروري الإشارة إلى أن الشهرة التجارية لا تسجل في السجلات المحاسبية إلا عند شرائها فقط. ويحدث ذلك عند شراء وحدة اقتصادية قائمة فعلاً. وبعد تسجيل كل الأصول بقيمتها السوقية المعادلة في السجلات المحاسبية للمالك الجديد، فإن أي مبلغ اضافي يدفع يسجل مديناً في حساب أصل يطلق عليه الشهرة، ويجب بعد ذلك اطفاء هذا الأصل غير الملموس على عدة فترات لا تزيد عن أربعين سنة ومع ذلك فإن تقصير فترة الإطفاء يكون أكثر ملاءمة.. ولأنه لا توجد وسائل موضوعية لتحديد قيمة الشهرة إلا إذا بيعت الوحدة الاقتصادية فإن

الشهرة التي تنشأ من عوامل داخلية لا تثبت في السجلات المحاسبية ويعني هذا أن الشهرة قد تكون من أهم أصول الوحدة الاقتصادية ولكنها قد لا تظهر في ميزانيتها العمومية[1].

براءات الإختراع :

تعتبر براءات الإختراع أحد الأصول غير الملموسة التي تتمتع بالإستقلال الذاتي وامكانية التحقق، وهذا الأصل في حقيقة أمره عبارة عن رخصة أو إجازة تحصل عليها الوحدة الاقتصادية من جهة رسمية مخولة بمنح هذا الحق بغرض تصنيع منتج أو بيعة أو استخدامه. وقد جرت العادة وبحكم القوانين الصادرة في كل بلد أن يصبح هذا الحق ملكاً للوحدة الاقتصادية المخترعة لا يجوز استخدامه من قبل جهة ثانية إلا بعد موافقة الطرف الأول وفق شروط يتم الاتفاق عليها بين الأطراف المعنية بالأمر. وعند شراء براءة الاختراع من المخترع الأصلي أو من أي طرف آخر يجري تسجيلها في السجلات المحاسبية بجعل حساب براءة الاختراع مديناً، على أن يتضمن كافة المصاريف الضرورية واللازمة للحصول عليه. وهي تشمل سعر الشراء مضافاً إليه كافة مصاريف التسجيل والاشهار.

ويتم تحديد العمر الانتاجي لبراءة الاختراع بموجب نصوص القانون الصادرة في كل بلد، ففي الولايات المتحدة الأمريكية مثلاً يكون عمرها سبعة عشر عاماً لا يجوز زيادتها بأي حال من الأحوال إلا أنه يجوز تقليل عمرها إلى أقل من الفترة المحددة في حالة فقدانها جزءاً من المنافع المتوقع تحقيقها نتيجة لاستخدام سابق. ومثال ذلك شراء براءة اختراع من وحدة اقتصادية مستقلة بعد أن تم استخدامها لعدد من السنين، لذلك فإن الفترة التي استخدمت فيها تطرح من العمر الانتاجي الإجمالي.

ومن ناحية أخرى فإن المصروفات التي يتم انفاقها داخلياً سواء كانت لأجل تطوير براءة اختراع مشتراه سابقاً، أو اكتشافها داخلياً فإنها لا تعتبر جزء من براءة الاختراع السابقة وإنما تعتبر مصروفات إيرادية تحمل على دخل الفترة التي انفقت خلالها.

العلامات التجارية :

هي عبارة عن حرف أو كلمة أو رمز أو أية وسيلة يلجأ إليها المنتج أو الموزع بغرض تمييز سلعته أو سلعة عن سلع الآخرين. وتعتبر العلامة التجارية أصلاً غير ملموس

---

(١) فالتر ميجس، روبيرت ميجس، ترجمة د. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم وآخرون : المحسبة المالية، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، الرياض، ١٩٨٨، ص٦٤٤.

تعود ملكيته لمن يقوم باكتشافها أو شراءها وفق الأصول المعتادة. ولا يجوز لأي جهة استغلالها بدون إذن مسبق من قبل المالك الأصلي. وبخلافه يتعرض للمساءلة المدنية والجزائية وفق تشريعات القانون التجاري النافذة في كل بلد، وتسري أحكام القانون على العلامات التجارية المسجلة وغير المسجلة لدى الجهات الرسمية مادام مالكها مستمر في نشاطه الاقتصادي. وتعتبر العلامة التجارية من الأصول غير محددة العمر ما لم يصدر قانون أو تعليمات من قبل جهة رسمية معترف بها بخلاف ذلك. وتحدد تكلفة العلامات التجارية على أساس سعر شرائها مضافاً إليها كافة المصاريف الضرورية للحصول عليها، مثل النفقات القانونية ورسوم التسجيل وتكلفة اعداد النموذج.

وتتم معالجة تكلفة العلامة التجارية عند الشراء عن طريق رسملتها وإطفائها كمصروف على الفترات المحاسبية على أن لا تزيد المدة عن أربعين سنة وذلك يجعل حساب مصروف إطفاء العلامة التجارية مديناً وحساب العلامة التجارية دائناً. أما في حالة التوقف عن استخدامها لأي سبب من الأسباب فيجب إطفاء كافة التكاليف المتبقية وتحميلها على ايرادات الفترة التي تم التوقف خلالها عن الإستخدام.

أما المصروفات التي تنفقها الوحدة الاقتصادية لتعزيز سمعة العلامة التجارية كالحملات الإعلانية فتعالج في أغلب الأحيان كمصاريف ايرادية، أو استنفاذ الحملات الإعلانية الثابتة مثل استخدام الوسائل الضوئية والالكترونية التي تعمر لفترة طويلة فيمكن معالجتها كمصروفات رأسمالية بشكل مستقل عن العلامة التجارية.

حقوق النشر:

هو ضمان قانوني من قبل الدولة للمؤلفين والبحاث والأساتذة والفنانين والأدباء لمؤلفاتهم وأبحاثهم وابداعاتهم الأدبية والفنية لحقوقهم في النشر وانتاج وبيع مؤلفاتهم من انتاج علمي وأدبي وفني. كما تضمن لهم الحق في بيع حقهم في التأليف إلى دور النشر والمؤسسات المخصصة الأخرى. وقد دأبت جميع دول العالم على اصدار تشريعات قانونية تنظم العلاقة بين الناشر والمؤلف. ويحق للجهة التي تتبنى عملية نشر المؤلفات والابداعات على تنظيم العلاقة بينها وبين المؤلف بموجب عقد يتضمن الحقوق والواجبات لكلا الطرفين. وتتكون تكلفة حقوق النشر من سعر الشراء ونفقات التسجيل والاشهار، ولا يدخل في قيمة التكلفة المصاريف التي تنفق على إعداد وانتاج السلعة موضعاً لتسجيل فيما إذا تم ذلك بواسطة الوحدة الاقتصادية نفسها. ويتم استنفاذ تكلفة حقوق

التأليف عن طريق رسملتها أي توزيعها على عدد سنوات الاستفادة من هذا الحق، وفق عقد الاتفاق المبرم بين الناشر والمؤلف وخصوصاً في حالة ما إذا كانت التكلفة مرتفعة، أما إذا كانت التكلفة منخفضة فيجوز إطفائها بالكامل في نفس سنة انفاقها.

مصروفات التأسيس :

وهي عبارة عن النفقات والمصاريف التي تنشأ قبل تواجد الشخصية المعنوية للوحدة الاقتصادية، كمصاريف دراسة الجدوى الاقتصادية ومصاريف التسجيل والنشر والإعلان، وأي مصروفات أخرى تدفع إلى جهات متعددة نظير بعض الخدمات التي تقدم لأجل انشاء الوحدة الاقتصادية. ومصاريف التأسيس هي في حقيقة أمرها أعباء مؤجلة تمثل تياراً من الخدمات على شكل مدفوعات مقدمة.

وتعالج مصروفات التأسيس محاسبياً كمصاريف رأسمالية تظهر بقائمة المركز المالي كأصل غير ملموس، ويجوز محاسبياً إطفائها خلال فترة افتراضية قصيرة الأجل لا تتعدى في الغالب عن خمس سنوات.

وفي ختام مناقشتنا للأصول غير الملموسة يستوجب الإشارة إلى أنها تظهر بقائمة المركز المالي بفقرة مستقلة بجانب الأصول تحت مسمى الأصول غير الملموسه وبالقيمة الصافية بعد طرح أعباء الإطفاء السنوي بدون أن يظهر لها مقابل لمجمع الإطفاء نظراً لأن عملية الإطفاء تتم مباشرة على تكلفة الأصل دون توسيط حساب المجمع، مع الإفصاح بملاحظة ترفق مع القوائم المالية تبين الطريقة المتبعة في الإطفاء مع ذكر الفترة للعمر الافتراضي للأصل. علماً أنه في حالة وصول قيمة هذه الأصول إلى الصفر مع استمرار الوحدة الاقتصادية في الاستفادة من خدماته فيجب والحالة هذه وضع قيمة افتراضية جديدة رمزية ثابتة دون إطفائها في الفترات اللاحقة لغرض اظهارها بالقوائم المالية لحين التوقف عن استخدام الأصل.

اسئلة الفصل الثالث عشر

١- ناقش العبارات التالية مبيناً الأسباب والنتائج :
- الميزانية هي عبارة عن ملخص مبوب للأرصدة المدينة والأرصدة الدائنة التي تبقى مفتوحة بدفتر الاستاذ بعد تصوير حسابات النتيجة أو قائمة الدخل.
- تعنون الميزانية بتاريخ نهاية المدة المالية التي تعد عنها فيقال مثلاً : ميزانية شركة ..... في ١٩-/١٢/٣١ ولا يقال عن السنة المنتهية في ١٩-/١٢/٣١.
- جرت العادة على اظهار عناصر الأصول والخصوم بالميزانية على شكل مجموعات.
- ان قياس الأصول تمثل أحد المواضيع الأكثر أهمية وحساسية في المحاسبة.
- المفهوم الاقتصادي للأصول لا يختلف كثيراً عن المفهوم المحاسبي.

٢- عرف ما يأتي تعريفاً علمياً كافياً :
- قائمة المركز المالي.
- الأصول.
- الأصول طويلة الأجل (الثابتة).
- الأصول قصيرة الأجل (المتداولة).
- الأصول غير الملموسة.

٣- ما الأسس المستخدمة في الممارسات المهنية المحاسبية لتصنيف الأصول في الميزانية.

٤- تعتبر الأراضي من الأصول طويلة الأجل ذات الطابع الخاص الذي تتميز به عن باقي الأصول الأخرى التي تصنف ضمن الأصول طويلة الأجل. على ضوء العبارة السابقة بين:
- الأسباب التي جعلت من الأراضي أصلاً مميزاً عن باقي الأصول.
- ما هي المعايير المستخدمة في احتساب تكلفة الأراضي.

٥- تكلم عن الأسس المستخدمة في احتساب تكلفة المباني.

٦- اشترت إحدى الشركات بتاريخ ١٩٩٥/٧/١٥ قطعة أرض مساحتها ٢٥٠ م٢ بسعر ٣٠٠ دينار للمتر الواحد، وكان على الأرض مبنى شيد قديماً. وأنفقت الشركة المصاريف التالية لكي تصبح الأرض صالحة للاستخدام :

- ١٠ ٪ من سعر الشراء عمولة مكتب العقارات لقاء وساطته في شراء الأرض.
- ٤٠٠ دينار رسوم تسجيل الأرض.
- ٢٥٠ دينار أتعاب المحامي المختص باتمام المعاملات المتعلقة بالتسجيل.
- ٣٥٠ دينار ضرائب عقارية مستحقة على الأرض تحملتها الشركة بموجب العقد.
- ٢٠٠٠ دينار تكلفة ممر يربط الأرض بمقر الشركة.

المطلوب :

أ- احتساب تكلفة الأرض علماً أن الشركة باعت انقاض المبنى المشيد على الأرض بمبلغ ١٥٠٠ دينار، كما دفعت مبلغ ٣٠٠ دينار إلى أمانة العاصمة عن تحسينات قامت بها الأخيرة قرب الأرض.

ب- بعد فترة سنة من استخدام المبنى انفقت الشركة مبلغ ٣٠٠٠ دينار اصلاحات صيانة على المبنى نتيجة بعض العيوب الفنية في مواصفات البناء. بين كيف عالج المحاسب هذه النفقات.

٧- هناك بعض المشاكل المحاسبية التي تصادف المحاسب في الممارسات المهنية فيما يتعلق بمعالجة المباني القديمة التي يجري استبدالها بأخرى جديدة. وذلك من حيث معالجة تكلفة إزالة المبنى القديم. بين الآراء المتعلقة بحل هذه المشكلة.

٨- ما هي الاستنتاجات التي تستطيع أن تقدمها لعملية استبدال أصل عيني بأصول أخرى.

٩- ما هو التصنيف المستخدم لتمييز الأصول غير الملموسة .

١٠- أملء الفراغات التالية مستخدماً العبارة (تميزها بدرجة معقولة في الدقة عن بقية الأصول الأخرى):

جرت العادة على تقسيم الأصول غير الملموسة إلى نوعين الأولى تشمل الأصول التي يمكن ..... عن بقية الأصول الأخرى، والنوع الثاني فتتمثل الأصول التي لا يمكن ..... لذلك يسمى النوع الأول بأصول غير الملموسة ..... مثل شهرة المحل. أما النوع الثاني فيطلق عليها الأصول غير.....

١١- ضع علامة صح (√) أو علامة (X) على العبارات التالية وصحح الخطأ منها :

- لا توجد في الواقع العملي طريقة مثلى لتقدير قيمة الشهرة نظراً لتأثرها بالرأي الشخصي في عملية التقييم.
- تعتبر براءات الاختراع إحدى الأصول غير الملموسة التي لا تتمتع بالاستقلال الذاتي وامكانية التحقق.
- تعتبر العلامة التجارية أصلاً غير ملموس تعود ملكيته لمن يقوم باكتشافها أو بشرائها وفق الأصول المعتادة.
- حقوق النشر ضمان قانوني من قبل الدولة للمؤلفين والبحاث والأساتذة والفنانين والأدباء لمؤلفاتهم وأبحاثهم وابداعاتهم الأدبية والفنية كحقوقهم في النشر وانتاج وبيع ما تجود بها قريحتهم من انتاج علمي وأدبي وفني.
- مصاريف التأسيس هي في حقيقة أمرها أعباء مستنفذة تمثل تياراً من الخدمات على شكل مدفوعات مؤجلة.
- إن أثر الخطأ في تقييم المخزون سوف يمتد إلى أكثر من عنصر.
- لا تختلف طريقة هامش الربح عن طريقة التجزئة كأساس لتقييم المخزون.
- لا تعتبر مصروفات التسويق من ضمن عناصر تكلفة المخزون السلعي.
- تعتبر التكلفة التاريخية أكثر الأسس أهمية بالنسبة للمحاسبة عند قياس المخزون السلعي.
- تتلاءم قاعدة أسعار التجزئة مع المنشآت ذات الأقسام.

١٢- ما هي أفضل الطرق المستخدمة في تسعير المخزون السلعي. ولماذا.

١٣- ما المقصود بنظام الجرد الدوري والجرد المستمر. وما هو الفرق بينهما.

١٤- ما أهمية دراسة المخزون السلعي. وما هي الآثار المترتبة على تقويمه في آخر المدة.

١٥- بين الإجراءات المستخدمة في الحياة العملية لتقييم المخزون السلعي في آخر المدة.

الفصل الرابع عشر
قياس الالتزامات

أولاً - ماهية الالتزامات :

تحتاج الوحدة الاقتصادية أثناء التأسيس وبعده إلى الأموال اللازمة والضرورية لتمويل عملياتها المختلفة. وتختلف هذه الأموال من حيث مصادرها ومدد استحقاقها، فإذا كانت جزءاً من مساهمة مالكي الوحدة الاقتصادية برأسمالها فإنها والحالة هذه تعتبر من مصادر التمويل الداخلية وهي بالتالي تعتبر من ضمن حقوق الملكية، أما إذا كان المصدر ناجماً عن تقديم سلع تجارية أو مالية وما إلى ذلك فإن المصدر التمويلي هذا يعتبر خارجياً أو يسمى أحياناً مقترضاً، وهو يعتبر دين بذمة الوحدة الإقتصادية تلتزم بسداد قيمته بالصورة المتفق عليها وبالأجل المحدد، فإذا كان تاريخ استحقاق الدين خلال السنة المالية فإنه يعتبر إلتزاماً قصير الأجل، أما إذا استحق الدين خلال فترة زمنية تزيد عن السنة المالية فقد جرى العرف المحاسبي على اعتباره التزاماً طويل الأجل، ومما تقدم يمكن أن نعرف الإلتزامات قصيرة الأجل على أنها ديون مالية بذمة الوحدة الاقتصادية لأطراف خارجية تستحق الأداء خلال سنة من تاريخ الميزانية.

وعليه فإن أساس التفرقة بين الإلتزامات قصيرة الأجل وطويلة الأجل هي السنة المالية الواحدة كمعيار سهل التطبيق في الحياة العملية، الا أن المعيار السابق واجهه الكثير من الإنتقادات وخصوصاً من حيث عدم صلاحيته فيما لو اعتبرت الدورة التجارية أكثر من سنة مالية واحدة، ولذلك، هناك اتجاه يرى التفرقة بين النوعين السابقين من الإلتزامات وفق معيار الحاجة إلى أصول متداولة لمواجهة الإلتزامات، بمعنى أنه إذا كان الدين يحتاج إلى أصول متداولة أو خلق التزامات قصيرة جديدة لسداد الالتزام السابق فإنه والحالة هذه يعتبر التزاماً قصيرة الأجل وما عدا ذلك فإنه يعتبر التزاماً طويل الأجل. ووفقاً للتعريف الحديث، تشمل الإلتزامات قصيرة الأجل ما يلي :

١- الإلتزامات التي يحتاج سدادها استخدام أصولاً متداولة أو نشأة التزامات جديـــــدة قصيرة الأجل.

٢- كل الإلتزامات الأخرى التي يحتمل أن تسدد خلال سنة واحدة.

ويلاحظ أن تعريف الإلتـزامـات قـصـيـرة الأجل له عـلاقـة وثيـقـة بتـعـريف الأصـول المتداولة. وعليه فإن الإلتزامات التي تحدث خارج الدورة التجارية ويتم سدادها في مدة أطول من عام تعتبر التزامات طويلة الأجل"[١].

وتعـتـبـر الإلتـزامات قـصـيـرة الأجل من المصـادر المـهـمـة في عـمـلـيـة تمويل الأنشطة الجارية أو العمليات العادية. ومن الأمثلة على هذا النوع من الإلتزامات الديون التي تنشأ بذمة الوحدة الإقتصادية حيال موردي السلع والخدمات أو قد تكون بسبب الحصول على الإئتمان قصير الأجل من المصارف أو بيوت الإقتراض بهدف تمويل العمليات المتعلقة بأنشطة التشغيل العادية التي تحدث أثناء السنة المالية أو الدورة التجارية. وعند حذف أو تخفيض قيمة أحد أو بعض الإلتزامات قصيرة الأجل، سيترتب عليه تخفيض قيمة الإلتزامات المتداولة وسوف يترتب عليه اعادة في احتساب قيمة رأس المال العامل للعلاقة الوثيقة بين الإلتزامات المتداولة (قصيرة الأجل) ورأس المال العامل. ويعتبر المقياس السليم لتحديد قيمة الالتزامات قصيرة الأجل واظهارها بقائمة المركز المالي هو قيمتها الحالية وليس القيمة الإسمية.

إلا أنه ومن الناحية العملية فإن قيمة الالتزامات قصيرة الأجل تظهر بقائمة المركز المالي بالقيمة الإسمية نظراً للفرق الطفيف بين القيمتين نتيجة قصر الفترة الزمنية التي تستحق فيها الديون الناجمة عن الإلتزامات المتداولة[٢].

ثانياً - قياس عناصر الإلتزامات قصيرة الأجل :

لاحظنا من مناقشتنا لماهية الالتزامات قصيرة الأجل في الفقرة السابقة بأنها عبارة عن مدفوعات نقدية سوف تتحقق بالمستقبل القريب ولذلك فإن عنصر عدم التأكد من تحقق الدفع يكون وارداً في مثل هذه العمليات على الرغم من وجود بعض المدفوعات المحددة تحديداً قاطعاً، والبعض الآخر منها يتوقف على نتيجة أعمال المشروع، والبعض

---

(١) د. فوزي دميان، د.خليفة ضو : مصدر سابق، صفحة ٣٨٠.

(٢) د. خيرت ضيف، د. أحمد نور، د. أحمد بسيوني : المحاسبة المالية دراسات في القياس والتحليل المحاسبي، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت ١٩٨٤م ص٤٧٧.

الآخر منها يتوقع حدوثه إلا أن قيمته غير محددة على وجه الدقة، ولذلك فإن هذه الإلتزامات تقسم إلى :

١- الالتزامات قصيرة الأجل المحددة تحديداً قاطعاً.

٢- الالتزامات قصيرة الأجل المتوقفة على نتيجة أعمال الوحدة الاقتصادية.

٣- الالتزامات الحتملة أو المشروطة.

ونذكر أيضاً بأن الالتزامات قصيرة الأجل تشمل أيضاً أقساط الديون طويلة الأجل التي تستحق السداد خلال العام التالي من تاريخ الميزانية.

وسوف نقوم في الصفحات التالية بمناقشة كل نوع من أنواع الالتزامات قصيرة الأجل السابق ذكرها بشيء من التفصيل كما هو مبين أدناه :

١- الإلتزامات قصيرة الأجل المحددة تحديداً قاطعاً .

الالتزامات قصيرة الأجل التي تنشأ بين طرف وآخر بموجب عقود أو بأحكام قانونية تكون بالضرورة محددة المعالم من حيث شروط الدفع ومواعيده لذلك تعتبر مثل هذه الالتزامات محددة تحديداً قاطعاً لتوافر عنصر التأكد من قيمة وتاريخ استحقاق الالتزام. ومن أهم أنواع هذه الالتزامات العناصر التالية :

١/١- حسابات الموردين (الدائنين).

١/٢- حسابات أوراق الدفع قصيرة الأجل.

١/٣- المصروفات المستحقة.

١/٤- الأرباح تحت التوزيع.

١/٥- الإيرادات المحصلة مقدماً.

١/٦- القروض قصيرة الأجل.

١/١- حسابات الموردين (الدائنين) :

ينشأ هذا الإلتزام نتيجة حصول الوحدة الاقتصادية على سلع أو مواد أولية أو خدمات مختلفة بالإتفاق مع الموردين على تسديد قيمتها أو جزء منها في تاريخ لاحق لعملية الشراء على أن لا تتجاوز فترة اعداد الحسابات الختامية والميزانية أو خلال الفترة الأولى من السنة المالية التالية . ولذلك فإن البائع يعتبر الطرف الدائن في العملية المحاسبية المتعلقة بتسديد قيمة الالتزام الناشيء من هذه العمليات مما يجعل الالتزام

سهل التحقيق والقياس نظراً لوجود مستندات تثبت حصول العملية مدوناً فيها كافة البيانات والمعلومات الضرورية واللازمة لذلك كفاتورة الشراء التي تبين قيمة الدين وتاريخ استحقاقه وشروط الدفع، على أن يقوم المحاسب بالتأكد من العمليات التي تتم قرب نهاية السنة المالية أو في أوائل السنة المالية الجديدة من حيث استلام البضاعة الناشيء عنها الإلتزام واثباته بالدفاتر.

٢/١- حسابات أوراق الدفع قصيرة الأجل :

قد يتم منح الإئتمان من قبل الموردين على أساس الثقة المتبادلة مع المشتري إلا أنه من نواحي أخرى يفضل أن يدعم الإئتمان بسند ثبوتي له قوة قانونية لتأكيد وقوع عملية البيع لأجل عند وقوع خلاف أو منازعات بين البائع والمشتري. لذلك تعتبر الأوراق التجارية وثائق ومستندات يتم اعدادها وفق أشكال معينة وموقع عليها من قبل محررها (المشتري) يتعهد فيها بأداء مبلغ معين وفي تاريخ معين لحاملها أو لأمر صاحبها أو عند اطلاع، ويطلق اسم الأوراق التجارية على السند الأذنى (الكمبيالة أو السند لأمر) البوالص - الكمبيالة أو السفتجة)[1].

وتعتبر الورقة التجارية بالنسبة للبائع ورقة قبض وبالنسبة للمشتري ورقة الدفع، وتكون الأوراق التجارية في الغالب ذات تواريخ استحقاق مختلفة تبعاً لتاريخ استحقاق الدين المثبت في الورقة، فإذا كان تاريخ أداءها أكثر من سنة أو دورة تجارية فدرجت العادة على اعتبارها من حسابات أوراق الدفع طويلة الأجل، أما إذا كان التاريخ المشار إليه أقل من سنة أو أقل من دورة تجارية فتعتبر من حسابات أوراق الدفع قصيرة الأجل . وقد تحمل ورقة الدفع فائدة صريحة على المبلغ الأصلي للورقة (الدين) أو قد تكون الفائدة داخلة ضمناً في القيمة الإسمية للورقة. وتعتبر الفوائد على أوراق الدفع مصروفاً مالياً لا بد أن يقوم المحاسب من تحميلها على حسابات النتيجة أو قائمة الدخل للسنة المالية التي نحن بصدد اعداد حساباتها الختامية خصماً على ايرادات نفس الفترة [2]. وتحتسب الفائدة على المبلغ الأصلي للورقة بموجب الصيغة التالية :

الفائدة = المبلغ الأصلي × سعر الفائدة × المدة

---

(١) فؤاد سليمان زكو وآخرون : المحاسبة، منشورات وزارة التعليم والبحث العلمي العراقية، الموصل ١٩٧٩. ص٢٧١.

(٢) د. فوزي دميان، د. خليفة علي ضو : مصدر سابق ص٣٨٤.

أي $ف = \frac{م \times ع \times ن}{١٠٠}$

وقد درج المحاسبون على فصل مبلغ الورقة عن الفائدة المترتبة عند حصول المشتري على الإئتمان الأجل والمثبت بورقة تجارية.

مثال (١) :

اشترت محلات الأزياء الحديثة في ١٩٩٤/٥/١م بضاعة بمبلغ ١٥٠٠٠ ديناراً من إحدى الشركات التجارية المحلية على أن يدفع المبلغ بعد ستة أشهر من تاريخه ومقابل ذلك تم سحب كمبيالة بالمبلغ بسعر فائدة ٥٪ سنوياً والمطلوب تسجيل قيود اليومية اللازمة بهذه العملية حتى تاريخ تسديد قيمة الورقة وذلك بدفاتر محلات الأزياء الحديثة. وبافتراض أن الورقة سحبت بقيمة اسمية ١٥٣٧٥ دينار (الفائدة ضمنية). علماً أن فوائد الكمبيالة تدفع عند تاريخ الاستحقاق.

الحل :

١- بموجب المثال المعروض لا بد من فصل الفائدة عن المبلغ الأصلي لغرض تحميل مصروف الفائدة على الفترة المالية التي تخصها.

الفائدة = المبلغ الأصلي × سعر الفائدة × المدة

$$= \frac{١٥٠٠٠ \times ٥ \times ٦}{١٠٠ \times ١٢}$$

= ٣٧٥ دينار.

٢- قيد الشراء :

من مذكورين

١٥٠٠٠ حـ / المشتريات ١٩٩٤/٥/١م

٣٧٥ حـ/ فوائد مالية مستحقة

١٥٣٧٥ إلى حـ/ ا.د (أوراق الدفع)

مشتريات بضاعة من إحدى الشركات التجارية مقابل

ورقة دفع تستحق في ١٩٩٤/١١/١م.

٣- عند سداد قيمة الورقة وفوائدها :

١٥٣٧٥ من حـ /ا.د

١٥٣٧٥ إلى حـ/ الخزينة

سداد قيمة الورقة مع فوائدها.

٤- قيود التسوية والاقفال في ١٩٩٤/١٢/٣١ :

٣٧٥ من حـ/ مصروفات فوائد مالية

٣٧٥ إلى حـ/ فوائد مالية مستحقة

تسوية قيمة الفوائد المستحقة عن ورقة الدفع

٣٧٥ من حـ/ ملخص الدخل أو (ا.خ)

٣٧٥ إلى حـ/ مصروف فوائد مالية

تحميل ملخص الدخل بالفوائد المالية المدينة

مثال (٢) :

بافتراض أن محلات الأزياء الحديثة في المثال السابق قبلت الورقة وكانت تحمل الفائدة بشكل صريح (مبلغ الورقة لا يتضمن الفائدة) ففي مثل هذه الحالة تجرى القيود التالية :

١- تاريخ سحب الكمبيالة :

١٥٠٠٠ من حـ/ المشتريات ١٩٩٤/٥/١م

١٥٠٠٠ إلى حـ/ ا.د

سحب ورقة تجارية بفائدة ٥٪ سنوياً تستحق بعد ستة أشهر.

٣٧٥ من حـ/ مصروفات فوائد مالية

٣٧٥ إلى حـ/ فوائد مالية مستحقة

اثبات قيمة فوائد الورقة التجارية تستحق ١٩٩٤/١١/١

٢- عند الإستحقاق :

من مذكورين ١/١١/١٩٩٤م

١٥٠٠٠ حـ/ ا.د

٣٧٥ حـ / فوائد مالية مستحقة

١٥٣٧٥ إلى حـ/ الخزينة

تسديد قيمة الورقة التجارية وفوائدها نقداً.

٣- قيد الاقفال في نهاية السنة :

٣٧٥ من حـ/ ملخص الدخل أو (ا.خ) ٣١/١٢/١٩٩٤م

٣٧٥ إلى حـ مصروفات فوائد مالية

تحميل ملخص الدخل بقيمة مصروفات الفوائد المالية على ورقة الدفع.

وفي حالة استحقاق قيمة ورقة الدفع في تاريخ يلي اعداد الحسابات الختامية والميزانية فإن مصروفات الفوائد تحمل على دخل الفترة وتظهر الفوائد المستحقة وورقة الدفع بقائمة المركز المالي حيث تعتبران من الإلتزامات قصيرة الأجل وبالصورة التالية :

قائمة المركز المالي في ٣١/١٢/١٩٩٤م

الإلتزامات قصيرة الأجل

١٥٠٠٠ أوراق الدفع

٣٧٥ فوائد مالية مستحقة

مثال (٣) :

اشترت منشأة الوردة الخضراء بضاعة بمبلغ ٧٠٠٠ ديناراً على الحساب من شركة النيل بتاريخ ١/١١/١٩٩٤م مقابل ورقة تجارية تستحق بعد أربعة أشهر من تاريخه وبفائدة سنوية ٧٪ سنوياً. والمطلوب اثبات العملية السابقة بدفتر يومية منشأة الوردة الخضراء مع بيان اثرها على الحسابات الختامية والميزانية في تاريخ الإنشاء والاستحقاق.

الحل :

١- احتساب الفائدة

الفائدة = $\frac{٧٠٠٠ \times ٧ \times ٤}{١٠٠ \times ١٢}$ = ١٦٣٫٣٣٣ دينار

٢- قيد الشراء وانشاء الورقة :

من مذكورين ١٩٩٤/١١/١ م

٧٠٠٠ حـ/ المشتريات

١٦٣٫٣٣٣ حـ/ مصروفات فوائد مالية

إلى مذكورين

٧٠٠٠ حـ/ ا.د

١٦٣٫٣٣٣ حـ/ مصروفات فوائد مستحقة

اثبات مشتريات من شركة النيل مقابل ورقة تجارية بفائدة ٧٪ سنوياً تستحق بعد أربعة أشهر من تاريخه.

٣- في نهاية السنة المالية ١٩٩٤/١٢/٣١ :

قيد الاقفال :

١٦٣٫٣٣٣ من حـ/ ملخص الدخل أو (ا.خ) ١٩٩٤/١٢/٣١م

١٦٣٫٣٣٣ إلى حـ/ مصروفات فوائد مالية

تحميل دخل الفترة بالمصروفات المالية لورقة الدفع.

٤- الحسابات الختامية والميزانية في ١٩٩٤/١٢/٣١م

أ- الحسابات الختامية :

منه	حـ/ ا.خ في ١٩٩٤/١٢/٣١م	له
	١٦٣٫٣٣٣ من حـ/م. فوائد مالية	

ب- الميزانية :

أصول	خصوم
	الإلتزامات قصيرة الأجل :
	٧٠٠٠ أوراق دفع
	١٦٣٫٣٣٣ م. فوائد مالية مستحقة

٥- عند استحقاق الورقة في ١٩٩٥/٢/١ :

من مذكورين

٧٠٠٠ حـ/ ا.د

١٦٣٫٣٣٣ حـ/ فوائد مالية مستحقة

٧١٦٣٫٣٣٣ إلى حـ/ الخزينة

تسديد قيمة الكمبيالة المسحوبة لصالح شركة النيل مع فوائدها نقداً

٦- حسابات الاستاذ المختصة في ١٩٩٥/١٢/٣١ م :

مدين	حـ/ م. فوائد مالية مستحقة	دائن
١٦٣٫٣٣٣ من حـ/ الخزينة	١٦٣٫٣٣٣ رصيد ١٩٩٥/١/١	
١٦٣٫٣٣٣	١٦٣٫٣٣٣	

مدين	حـ/ ا.د	دائن
٧٠٠٠ من حـ/ الخزينة	٧٠٠٠ رصيد ١٩٩٥/١/١	
٧٠٠٠	٧٠٠٠	

٣/١- المصروفات المستحقة :

يقصد بالمصروفات المستحقة، تلك التي تخص الفترة المالية التي نحن بصدد اعداد حساباتها الختامية، لكنها ولغاية انتهاء السنة المالية لم تدفع بعد ولذلك تعتبر هذه المصروفات التزامات قصيرة الأجل تستحق الدفع من قبل الوحدة الاقتصادية في فترة زمنية قصيرة، ولذلك يجب على المحاسب حصر هذه المصروفات وإجراء قيد التسوية اللازمة بهدف تحميلها على الحسابات الختامية المختصة للفترة التي بصدد اعداد حساباتها الختامية. ونظراً لكون هذه المصروفات التزامات فيجب والحالة هذه أن تظهر بقائمة المركز المالي (الميزانية) ضمن الالتزامات المتداولة (قصيرة الأجل). والمعالجة المحاسبية للمصروفات المستحقة طبقاً لمبدأ مقابلة الايرادات بالمصروفات على أساس الاستحقاق توجد طريقتان تهدف كل منهما إلى تحميل الحسابات الختامية بما يخص الفترة المالية من مصروف وترحيلها للعام التالي. يستطيع الدارس التعرف عليهما بكتب المحاسبة المالية .

٤/١- توزيعات الأرباح المستحقة :

عندما يقترح مجلس إدارة الشركة المساهمة بتوزيع أرباح على المساهمين تبقى هذه مجرد توصية إلى أن يتم المصادقة عليها من قبل الهيئة العمومية للمساهمين. وحيث أن اجتماع الهيئة العمومية للمساهمين يتم غالباً بعد نهاية السنة المالية، لذا لا بد من إظهار التزام الشركة بشأن الأرباح المقترح توزيعها في الميزانية ضمن الالتزامات قصيرة الأجل. لذا تعالج التوزيعات المقترحة والمعلن عنها على النحو التالي :

×× من حـ/ أرباح محتجزة

×× إلى حـ/ توزيعات أرباح مستحقة

وعند صرف الأرباح السابقة يتم اثبات القيد التالي وغالباً ما يتم ذلك في سنة مالية تالية:

×× من حـ/ توزيعات أرباح مستحقة

×× إلى حـ/ النقدية

وقد جرت العادة على اعتبار تلك الأرباح من الالتزامات قصيرة الأجل.

نظراً لأن الفترة التي يتم بها احتجاز الأرباح تكون قصيرة لغاية عملية التوزيع الفعلي[1].

---

(١) د. خيرت ضيف وآخرون : مصدر سابق، صفحة ٤٨٠.

١/٥- الإيرادات المحصلة مقدماً :

تمثل الايرادات المحصلة مقدماً التزاماً مالياً قصير الأجل بذمة الوحدة الاقتصادية التي قامت باستلام هذه الايرادات لكونها تمثل حقوقاً للغير من قيمة خدمات لم تقدم أو لم تستنفذ لغاية اعداد الحسابات الختامية والميزانية وهي في حقيقة أمرها تخص فترة مالية لاحقة، تكون في الغالب الفترة المالية التالية، وقد اعتبرت هذه الايرادات ضمن الالتزامات المتداولة نظراً لأن عملية اكتسابها ستتم خلال فترة قصيرة من تاريخ اعداد الحسابات الختامية والميزانية للسنة الحالية، وطبقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي الذي ينص على تخصيص ايرادات كل فترة بما يخصها بصرف النظر عن المستلم الفعلي منها.

١/٦- القروض قصيرة الأجل :

غالباً ما تقدم الوحدة الإقتصادية على الإقتراض من الغير لتغطية احتياجاتها من الموارد المالية والمادية التي تقل مدتها عن السنة، وسميت بالقروض قصيرة الأجل توافقاً مع فترة استردادها التي لا تتجاوز بجميع الأحوال الفترة المالية الواحدة أو الفترة المالية التي تلي اعداد قائمتي الدخل والمركز المالي مباشرة، ولذلك تعتبر هذه القروض وفوائدها المستحقة من الإلتزامات قصيرة الأجل، يجري إظهارها بقائمة المركز المالي ضمن فقرات الإلتزامات قصيرة الأجل. على أن يجري تسوية فوائدها المستحقة في نهاية السنة المالية وتخصم من ايرادات الفترة الذي تحقق بها القرض.

٢- الإلتزامات قصيرة الأجل المتوقفة على نتيجة أعمال الوحدة الإقتصادية :

تنجم بعض الإلتزامات على الوحدة الإقتصادية نتيجة لما تؤول إليه أعمالها كضرائب الدخل على عائد الشركات حيث تفرض ضرائب على أرباح الشركات الوطنية العاملة داخل أو خارج تراب الوطن وكذلك على فروع الشركات الأجنبية العاملة على تراب الوطن. تخضع لضريبة الدخل على الشركات وينطبق نفس الحكم على الشركات الأجنبية العاملة في البلاد. ويتم تحديد الدخل الخاضع لهذه الضريبة سنوياً على أساس نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها التي تمت خلال السنة وذلك بعد خصم التكاليف التي يثبت أنها انفقت في سبيل الدخل وفق أحكام قانون الضرائب المعمول بها في كل بلد، ومن بعد يتم تحديد ضريبة أرباح الشركات التجارية والصناعية التي تعتبر التزاماً على الوحدة

الاقتصادية، وتعالج الضرائب المستحقة محاسبياً وذلك بجعل حساب مصروف ضرائب الدخل مديناً وحساب الضرائب المستحقة دائناً بقيمة الإلتزام، وبهذا تعتبر ضرائب الدخل من مصروفات الفترة التي تحقق فيها الدخل، يجب أن تحمل على حساب ملخص الدخل أو حساب الأرباح والخسائر وتظهر الضرائب المستحقة بالميزانية كالتزام قصير الأجل يجب تسويته في بداية السنة المالية التالية : وذلك بجعل حساب المصروفات المستحقة مديناً وحساب النقدية دائناً.

٣- الإلتزامات المحتملة أو المشروطة :

قبل عرض المعالجة المحاسبية للالتزامات المحتملة يجدر بنا التذكير بضرورة التمييز بين مفهومين :

مفهوم الالتزامات المحتملة Contingent Liabilities من جانب، ومفهوم الخسائر المحتملة Contingent Losses من الجانب الآخر. فمفهوم الخسائر المحتملة هو في حقيقة الأمر أكثر شمولية من مفهوم الالتزامات المحتملة لأن الخسائر المحتملة تشمل بالإضافة للالتزامات المحتملة أو المشروطة أي خسارة يحتمل حدوثها بسبب تلف يحتمل حدوثه في الأصول.

وتمشياً مع مبدأ التحفظ (الحيطة والحذر) يتم الاعتراف بالخسارة المحتملة بتوفر شرطين أساسيين هما :

١- أن يكون احتمال حدوث أو وقوع هذه الخسارة في المستقبل كبيراً (أي يتجاوز ٥٠٪).

٢- أن يكون بالامكان تقدير قيمة هذه الخسارة بقدر معقول من الدقة.

أما إذا لم يتوفر الشرطان أعلاه معاً فيكتفي بالافصاح عن هذه الخسارة بملاحظة فقط ضمن الايضاحات المرفقة بالقوائم المالية .

كذلك لا بد من التنويه هنا بأن معظم المعايير المحاسبية وإن أجمعت على ضرورة الاعتراف أو إثبات الخسائر المحتملة إذا توفر الشرطان السابقان، إلا أن هذه المعايير تمنع إطلاقاً إثبات الأرباح المحتملة أو المشروطة، وإن كانت تجيز الافصاح عنها بملاحظة فقط. لكن المادة رقم (١٤) من المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٠ IAS.10 تجيز الاعتراف بها متى كان تحققها مؤكداً. كما نذكر هنا أيضاً بأن المادة (٢٦) من نفس المعيار تلزم أيضاً

بالافصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية Subsequent Events to Balance Sheet Date.

وذلك بتضمين الايضاحات الملحقة بالقوائم المالية وصفاً لهذه الأحداث، مع تقدير آثارها المالية على تلك القوائم إذا كان ذلك ممكناً.

وبقصد توضيح المعالجة المحاسبية للالتزامات المحتملة أو المشروطة سنعرض مثالاً عن تكاليف الضمانات التي تقدم عن مبيعات المنشأة من السلع المعمرة Guarantees & Warranty Costs . إذ يمكن معالجة هذا النوع من التكاليف المقدرة إما على الأساس النقدي Cash Basis وذلك بتحميل هذه المصروفات للفترة المحاسبية التي تحدث فيها وذلك بغض النظر عن الفترة المحاسبية التي حدثت فيها واقعة البيع، والفترة التي تحدث فيها واقعة الصرف، أو على أساس الاستحقاق Accrual Basis .

وعند اتباع أساس الاستحقاق في معالجة التكاليف المقدرة للضمان يمكن اتباع أحد أسلوبين لاثباتها في الدفاتر.

الأسلوب الأول : ويطلق عليه أسلوب مصروفات التشغيل والذي يعالج هذه التكاليف ضمن مصروفات التشغيل كبند من مصروفات البيع والتسويق، في حين يقضي **الأسلوب الثاني** : بمعالجتها ضمن المبيعات على أساس أن المنشأة تقوم بتضمين تكاليف الضمان المقدرة للضمانات في ثمن البيع، ولذا تعامل كايراد مقدم أو مؤجل يتم إثبات ما يتحقق منه بالنسبة للسلع التي انتهت فترة ضمانها، أما الجزء الباقي منها فيرحل للفترة التالية ضمن الالتزامات المتداولة تحت مصطلح (ايراد مقدم عن ضمانات)، ويتم اثباته عند تحققه في الفترة التالية.

مثال :

في ٩١/٧/١ باعت شركة عمان لتجارة السيارات (وكلاء هوندا) صفقة من السيارات قوامها ٥٠ سيارة لمديرية الأمن العام لاستخدامها من قبل دوريات النجدة. وكان ثمن بيع السيارة الواحدة (بما فيها مقابل الضمانة الصادرة معها) ١٥٠٠٠ دينار. وقد منحت الشركة لمديرية الأمن العام ضمانات عن السيارات تتكفل بموجبها إصلاح أي خلل يصيب السيارة على مدار سنة من تاريخ البيع. وقد قدر الخبير الهندسي في الشركة بأن متوسط تكلفة الضمان المقدرة للسيارة الواحدة تساوي ٢٠٠ دينار. في حين بلغت المصروفات الفعلية التي تحملتها الشركة للوفاء بتعهدها عن هذه الصفقة، ٤٠٠٠ دينار خلال عام/٩١، ٥٠٠٠ دينار خلال عام /٩٢.

والمطلوب :

معالجة التكاليف المقدرة للضمانات وفقاً للأسلوبين السابقين :

الحل :

الأسلوب الأول	الأسلوب الثاني
معالجة تكاليف الضمان كمصروفات	**معالجة تكاليف الضمان كجزء من ايراد البيع**
١- تسجيل عملية البيع ٧٥٠ر٠٠٠ من حـ النقدية أو المدينين ٧٥٠ر٠٠٠ إلى حـ/ المبيعات	١- تسجيل عملية البيع ٧٥٠ر٠٠٠ من حـ/ النقدية، أو المدينين إلى مذكورين ٧٤٠ر٠٠٠ حـ/ المبيعات ١٠ر٠٠٠ حـ/ ايرادات مقدمة عن ضمانات
٢- تسجيل الالتزام المحتمل عن الضمانات ١٠ر٠٠٠ من حـ/مصروفات الضمان ١٠ر٠٠٠ إلى حـ/ التزامات محتملة عن ضمانات (اثبات نشوء الالتزام المحتمل)	لا قيد
٣- تسجيل المصروفات الفعلية ٤٠٠٠ من حـ/ التزامات محتملة عن ضمانات ٤٠٠٠ إلى حـ/ النقدية (اثبات المصروفات الفعلية)	٣- تسجيل المصروفات الفعلية ٤٠٠٠ من حـ/ مصروفات الضمان ٤٠٠٠ إلى حـ/ النقدية (اثبات المصروفات الفعلية)
٤- لا قيد	٤- اثبات الجزء المحقق من ايرادات الضمان ٤٠٠٠ من حـ/ ايرادات مقدمة عن ضمانات ٤٠٠٠ إلى حـ/ ايراد الضمانات

الأسلوب الأول	الأسلوب الثاني
٥- إظهار آثارها على القوائم المالية في ٩١/١٢/٣١	
منه حـ/ أ.خ له	منه حـ/ أ.خ له
١٠٫٠٠٠ إلى حـ/مصروفات الضمان	٤٠٠٠ إلى حـ/ مصروفات الضمان ٤٠٠٠ من حـ/ ايرادات مقدرة عن ضمانات
الميزانية العمومية في ٩١/١٢/٣١	الميزانية العمومية في ٩١/١٢/٣١
خصوم متداولة ٦٠٠٠ التزامات محتملة عن ضمانات	خصوم متداولة ٦٠٠٠ ايرادات مقدمة عن ضمانات
٦- تسجيل مصروفات الضمان الفعلية في عام/٩٢	
٥٠٠٠ من حـ/التزامات محتملة عن ضمانات ٥٠٠٠ إلى حـ/ النقدية	٥٠٠٠ من حـ/ مصروفات الضمان ٥٠٠٠ إلى حـ/ النقدية
٧- لا قيد	٧- اثبات الجزء المحقق من ايرادات الضمانة ٥٠٠٠ من حـ/ ايراد مقدم عن ضمانات ٥٠٠٠ إلى حـ/ ايراد الضمانات
٨- اقفال فائض رصيد التزامات محتملة عن ضمانات ١٠٠٠ من حـ/التزامات محتملة عن ضمانات ١٠٠٠ إلى حـ/أ.خ	٨- اقفال رصيد ايراد مقدم عن ضمانات ١٠٠٠ من حـ/ ايراد مقدم عن ضمانات ١٠٠٠ إلى حـ/ ايراد الضمانات

تحليل النتائج :

بمتابعة الخطوات التي تمت من خلالها معالجة التكاليف المقدرة للضمانات وفق كل من الأسلوبين يلاحظ ما يلي :

١- وفق الأسلوب الأول اعتبرت القيمة الاجمالية لايراد المبيعات وهي ٧٥٠ر٠٠٠ دينار محققة عام/٩١، في حين لم يعتبر محققاً من ايراد المبيعات حسب الأسلوب الثاني سوى ٧٤٠ر٠٠٠ دينار، بالإضافة إلى الجزء المحقق من ايرادات الضمان وهو ٤٠٠٠ دينار.

٢- كما أن الأسلوب الأول يحمل الفترة الجارية عام /٩١ بالقيمة الاجمالية المقدرة لمصروفات الضمان وهي ١٠ر٠٠٠ دينار فتظهر كبند من بنود حساب الأرباح والخسائر.

في حين يحمل الأسلوب الثاني الفترة الجارية بمبلغ ٤٠٠٠ دينار فقط.

٣- لكن المحصلة النهائية للأسلوبين على قائمة الدخل للفترة المحاسبية متماثلة.

[٧٥٠ر٠٠٠ - ١٠ر٠٠٠] = [٧٤٠ر٠٠٠ + ٤٠٠٠ - ٤٠٠٠]

٧٤٠ر٠٠٠ = ٧٤٠ر٠٠٠

٤- كما يلاحظ أيضاً بأن آثار كل من الأسلوبين متماثلة على الميزانية. وإنما الفرق في المسميات فقط. فحسب الأسلوبين الأول يظهر ضمن الخصوم المتداولة حسب الأسلوب الثاني ٦٠٠٠ دينار إيرادات مقدمة عن ضمانات.

٥- في العام التالي ولدى انتهاء فترة الضمانة أو الكفالة يقفل فائض رصيد حساب التزامات محتملة عن ضمانات، وكذلك رصيد حساب الإيرادات المقدمة عن ضمانات في حساب الأرباح والخسائر. فتصبح بالتالي نتيجة أعمال الفترتين المحاسبيتين ٩١، ٩٢ متماثلة.

ثالثاً - ماهية الإلتزامات طويلة الأجل :

الإلتزامات طويلة الأجل عبارة عن مجموع المطلوبات التي تنشأ بذمة الوحدة الاقتصادية والتي لا تستحق السداد خلال السنة المالية أو دورة التشغيل الحالية وإنما تستحق بعد مرور عدة سنوات وهي في الغالب تكون موجهة لتمويل استثمارات طويلة الأجل. وتشتمل كل من السندات، والأذون المستحقة طويلة الأجل، والتزامات عقود الايجار طويلة الأجل، والقروض طويلة الأجل، وتشتمل أيضاً على عقود توريد الأصول الثابتة وعقود ضمان السلع والمنتجات وغيرها.

وغالباً ما توثق هذه الإلتزامات في عقود تبين حقوق وواجبات كل من الدائن والمدين وخصوصاً من ناحية الاستحقاق وسعر الفائدة والضمان المقدم. وتعتبر الشروط التي تحويها عقود التمويل بين المقرض والمقترض قيود لحماية حقوق الطرفين ومصالحهم أمام القانون في حالة نشوب خلاف بينهما.

وتأسيساً على ما تقدم يمكن أن نجمل خصائص الإلتزامات طويلة الأجل بالآتي :

١- لا تحتاج الإلتزامات طويلة الأجل إلى أصول متداولة لتصفيتها خلال السنة المالية أو دورة التشغيل الحالية وإنما في فترات محاسبية قادمة قد تمتد إلى عدة سنوات.

٢- تستخدم الإلتزامات طويلة الأجل في الغالب لتمويل الأصول طويلة الأجل للاستفادة من العائد التي تحققها هذه الأخيرة لصالح المساهمين.

٣- غالباً ما تكون الإلتزامات طويلة الأجل موثقة بعقود تتضمن شروطاً ملزمة للدائن والمدين لحماية حقوق ومصالح الطرفين عند نشوب أي خلاف بينهما.

وعليه فإن الإلتزامات طويلة الأجل في حقيقتها تمثل تعهدات أو ارتباطات لتمويل أصول معينة أو تأدية خدمات في المستقبل نتيجة لعمليات حدثت فعلاً.

التحقق من الإلتزامات طويلة الأجل :

لغرض التحقق من عناصر الإلتزامات طويلة الأجل الظاهرة بقائمة المركز المالي لا بد من مطابقتها عنصراً عنصر مع المصادقة الواردة من الجهات ذات العلاقة، على أن يتم الإفصاح الكامل بالقوائم المالية عن كل ما يتعلق بهذه الإلتزامات، وخاصة فيما يتعلق بتواريخ استحقاقها مع بيان الضمانات المقدمة لتلك الإلتزامات والفوائد المترتبة عليها ومواعيد استحقاقها. وفي حالة تعدد أنواع الإلتزامات فإنه والحالة هذه ينصح باعداد قائمة

مرفقة بقائمة المركز المالي تبين كل التفاصيل المتعلقة بكل التزام، ويجب أن توضح الميزانية العمومية فيما يتعلق بالإلتزامات طويلة الأجل، تاريخ استحقاقها، وسعر الفائدة عليها، وطبيعة الإلتزام والضمانات المقدمة له، كما أن العلاقة الواضحة بين بعض الإلتزامات طويلة الأجل والأصول يجب أن تظهر في قائمة المركز المالي وبالقيمة الإجمالية لكل من الأصول والإلتزامات ذات العلاقة كما هو الحال عند تخصيص مبلغ معين لتسديد التزام معين. ومن الجدير بالذكر أن الإلتزامات طويلة الأجل تظهر بقائمة المركز المالي بالقيمة الحالية.

رابعاً - قياس عناصر الإلتزامات طويلة الأجل :

هناك أنواع مختلفة من الإلتزامات طويلة الأجل تشترك جميعها بخاصية الإستحقاق بفترة لا تقل عن السنة أو أكثر من دورة تشغيل واحدة ومن هذه الأنواع :

١- أوراق الدفع طويلة الأجل.
٢- قروض برهن.
٣- إلتزامات الإيجارات طويلة الأجل.
٤- السندات.

وفي هذا الفصل سوف نقوم بمعالجة كل نوع من الأنواع السابقة بشيء من التفصيل، كما هو وارد بالفقرات التالية :

١- أوراق الدفع طويلة الأجل :

تعتبر ورقة الدفع إحدى أنواع الأوراق التجارية التي تمثل تعهداً مكتوباً من قبل المدين بدفع مبلغاً معين في تاريخ معين، فإذا كانت مدة الاستحقاق أقل من سنة أو دورة تجارية فتعتبر ضمن بنود الإلتزامات قصيرة الأجل، أما إذا كانت لا تستحق السداد في فترة لا تقل عن السنة أو الدورة التجارية الواحدة تعتبر التزاماً طويل الأجل، وقد يكون منشأ هذا النوع من الإلتزامات ناجماً اما عن شراء بضائع أو أصول من قبل المدين يستحق بعد مدة لا تقل عن السنة، يجري اثباتها بورقة دفع، ويتم اظهارها بقائمة المركز المالي بصافي قيمتها، وقد تكون الورقة محملة بفائدة إما أن تكون صريحة أو ضمنية. فإذا تضمنت الورقة فائدة صريحة فإنه والحالة هذه يجب على المحاسب اجراء قيود التسوية اللازمة لتحميل الفوائد المستحقة على مبلغ الورقة وذلك في نهاية الفترة المالية على

دخل نفس الفترة لحين سداد الورقة "ففي حالة وجود فائدة صريحة يتم تحميل الفائدة المستحقة في نهاية كل فترة مالية إلى دخل تلك الفترة إلى حين سداد الورقة"[1].

أما إذا كانت لا تحمل فائدة صريحة وإنما فائدة ضمنية فيتعين والحالة هذه من تحديد القيمة الحالية للورقة أولاً ثم الفوائد المستحقة على المبلغ الأصلي ليتسنى معرفة كل من الدين الأصلي والفوائد المستحقة على أن يتم فتح حساب مستقل للفوائد المستحقة بدفاتر المدين يتم استهلاكها بأقساط سنوية طول عمر الورقة، والفوائد الضمنية التي تحمل على دين الورقة الأصلي تمثل مصروفات إضافية يتحملها المدين لقاء حصوله على خدمات أو سلع من الدائن مع تأجيل الدفع إلى فترة لاحقة.

مثال (١) الفائدة الصريحة :

اقترضت منشأة الأمل من أحد المصارف التجارية في ١٩٨٧/١/١ بمبلغ ١٥٠٠٠ دينار لقاء كمبيالة تستحق الدفع في ١٩٩٠/١٢/٣١م بفائدة ٧٪ سنوياً.

المطلوب :

بيان قيود اليومية اللازمة المتعلقة بالعملية السابقة وأثرها على قائمة الدخل وقائمة المركز المالي للسنوات ١٩٨٧، ١٩٨٨، ١٩٨٩، ١٩٩٠م. علماً أن السنة المالية لمنشأة الأمل تنتهي في ١٢/٣١ من كل سنة.

١- قيود اليومية :

١٥٠٠٠ من حـ/ النقدية ١٩٨٧/١/١م

١٥٠٠٠ إلى حـ/ أوراق دفع طويلة الأجل

اقتراض مبلغ مقابل كمبيالة تستحق الدفع بعد أربع سنوات بفائدة ٧٪ سنوياً.

٢- قيود التسوية والاقفال في ١٩٨٧/١٢/٣١م :

١٠٥٠ من حـ/ مصروفات الفوائد ١٩٨٧/١٢/٣١م

١٠٥٠ إلى حـ/ فوائد مستحقة

استحقاق فائدة ورقة الدفع للسنة الأولى (١٠٥٠ × ٧) / ١٠٠

١٠٥٠ من حـ/ ملخص الدخل ١٩٨٧/١٢/٣١م

١٠٥٠ إلى حـ/ مصروفات الفوائد

تحميل دخل الفترة بفوائد ورقة الدفع للسنة الأولى

---

(١) د. جمعة خليفة الحاسي وآخرون : مصدر سابق، ص٥١١.

٣- حسابات الأستاذ المختصة في ١٩٨٧/١٢/٣١م :

منه	حـ/ مصروف فوائد	له
١٠٥٠ إلى حـ/ فوائد مستحقة		
	١٠٥٠ من حـ/ ملخص الدخل	
١٠٥٠	١٠٥٠	

منه	حـ/ فوائد مستحقة	له
١٠٥٠ إلى الرصيد ٨٧/١٢/٣١		
	١٠٥٠ من حـ/ مصروف الفوائد	
١٠٥٠	١٠٥٠	

٤- قائمة المركز المالي في ١٩٨٧/١٢/٣١م :

قائمة المركز المالي

الخصوم :

التزامات طويلة الأجل :

أوراق دفع استحقاق ١٩٩٠/١٢/٣١م ١٥٠٠٠ دينار

فوائد مستحقة ١٠٥٠ دينار

١٦٠٥٠ دينار

١- قيود التسوية والاقفال في ١٩٨٨/١٢/٣١م :

١١٢٣٫٥ من حـ/ مصروفات الفوائد ١٩٨٨/١٢/٣١م

١١٢٣٫٥ إلى حـ/ فوائد مستحقة

استحقاق فائدة ورقة الدفع للسنة الثانية (١٥٠٠٠ + ١٠٥٠ × ٧) / ١٠٠

٥ر١١٢٣ من حـ/ ملخص الدخل ١٩٨٨/١٢/٣١

٥ر١١٢٣ إلى حـ/ مصروفات الفوائد

اقفال مصروفات فوائد الفترة بقائمة الدخل

٢- حسابات الأستاذ المختصة في ١٩٨٨/١٢/٣١م :

حـ/ مصروف فوائد

منه		له	
٥ر١١٢٣	إلى حـ/ مصروفات فوائد مستحقة	٥ر١١٢٣	من حـ/ ملخص الدخل
٥ر١١٢٣		٥ر١١٢٣	

حـ/ مصروف فوائد مستحقة

منه		له	
٥ر٢١٧٣	رصيد ٨٨/١٢/٣١	١٠٥٠	رصيد ١٩٨٨/١/١
		٥ر١١٢٣	من حـ/ مصروف الفوائد
٥ر٢١٧٣		٥ر٢١٧٣	

٣- قائمة المركز المالي في ١٩٨٨/١٢/٣١م :

قائمة المركز المالي

الخصوم :

التزامات طويلة الأجل :

أوراق دفع استحقاق ١٩٩٠/١٢/٣١م	١٥٠٠٠ دينار
مصروفات فائدة مستحقة	٢١٧٣ر٥ دينار
	١٧١٧٣ر٥ دينار

١- قيود التسوية والاقفال في ١٩٨٩/١٢/٣١م :

١٢٠٢ من حـ/ مصروفات الفوائد ١٩٨٩/١٢/٣١م

١٢٠٢ إلى حـ/ مصروفات فوائد مستحقة

استحقاق فائدة ورقة الدفع للسنة الثالية (١٥٠٠٠ + ٢١٧٣ر٥ × ٧) / ١٠٠

١٢٠٢ من حـ/ ملخص الدخل ١٩٨٩/١٢/٣١

١٢٠٢ إلى حـ/ مصروفات الفوائد

اقفال مصروفات فوائد الفترة بقائمة الدخل

٢- حسابات الأستاذ المختصة في ١٩٨٩/١٢/٣١م :

منه	حـ/ مصروف الفوائد	له
١٢٠٢ إلى حـ/ فوائد مستحقة		١٢٠٢ من حـ/ ملخص الدخل
١٢٠٢		١٢٠٢

منه	حـ/ فوائد مستحقة	له
٣٣٧٥ر٥ رصيد ٨٩/١٢/٣١		٢١٧٣ر٥ رصيد ١٩٨٩/١/١
		١٢٠٢ من حـ/ مصروف الفوائد
٣٣٧٥ر٥		٣٣٧٥ر٥

٣- قائمة المركز المالي في ١٩٨٩/١٢/٣١م :

قائمة المركز المالي

الخصوم :

التزامات طويلة الأجل :

أوراق دفع استحقاق ١٩٩٠/١٢/٣١م	١٥٠٠٠	دينار
مصروفات فائدة مستحقة	٣٣٧٥ر٥	دينار
	١٨٣٧٥ر٥	دينار

١- قيود التسوية والاقفال في ١٩٩٠/١٢/٣١م :

١٢٨٦ من حـ/ مصروفات الفوائد ١٩٩٠/١٢/٣١م

١٢٨٦ إلى حـ/ فوائد مستحقة

استحقاق فائدة ورقة الدفع للسنة الثالثة (١٥٠٠٠ + ٣٣٧٥ر٥ × ٧ / ١٠٠)

١٢٨٦ من حـ/ ملخص الدخل ١٩٩٠/١/١م

١٢٨٦ إلى حـ/ مصروفات الفوائد

اقفال مصروفات فوائد الفترة بقائمة الدخل.

٢- تسديد قيمة الورقة والفوائد المستحقة في ١٩٩٠/١٢/٣١م:

من مذكورين

١٥٠٠٠ حـ/ أوراق دفع طويلة الأجل ١٩٩٠/١٢/٣١م

٤٦٦١ر٥ حـ/ فوائد مستحقة

١٩٦٦١ر٥ إلى حـ/ النقدية

تسديد قيمة ورقة الدفع والفوائد المستحقة عليها :

٣- حسابات الأستاذ المختصة في ١٩٩٠/١٢/٣١م :

منه	حـ/ مصروف الفوائد	له
١٢٨٦ إلى حـ/ فوائد مستحقة		١٢٨٦ من حـ/ ملخص الدخل
١٢٨٦		١٢٨٦

منه	حـ/ فوائد مستحقة	له
٥ر٤٦٦١ رصيد ٨٩/١٢/٣١		٥ر٣٣٧٥ رصيد ١٩٩٠/١/١
		١٢٨٦ من حـ/ مصروف الفوائد
٥ر٤٦٦١		٥ر٤٦٦١

منه	حـ/ أ.د طويلة الأجل	له
١٥٠٠٠ إلى حـ/ النقدية		١٥٠٠٠ رصيد ١٩٩٠/١/١
١٥٠٠٠		١٥٠٠٠

مثال (٢) حالة الفائدة الضمنية :

اشترت شركة صناعية ماكنة في ١٩٨٧/١/١م وسحبت للمورد كمبيالة بمبلغ ١٥٧٨٥ دينار تستحق بعد ثلاث سنوات من تاريخ الشراء بما فيها الفائدة ٦٪ سنوياً.

المطلوب :

اثبات قيود اليومية اللازمة المتعلقة بهذه العملية وقيود التسوية والاقفال وبيان أثرها على حسابات الأستاذ المختصة وقائمة المركز المالي للسنوات ١٩٨٧، ١٩٨٨، ١٩٨٩م.

الحل :

١- تمهيد الحل :

أ- تتضمن الكمبيالة مبلغين هما : مبلغ الدين الأصلي + فوائد مستحقة.

ب- للوصول إلى قيمة الدين الأصلي (القيمة الحالية نلجأ إلى الجداول الرياضية) جدول القيمة الحالية.

جـ- نطرح القيمة الحالية للدين الأصلي من مبلغ الكمبيالة لنحصل على الفرق بين القيمتين والذي يمثل الفوائد المستحقة.

د- يتم استهلاك الفوائد المستحقة اعتباراً من نهاية السنة الأولى وللسنتين التاليتين أي لغاية استحقاق الورقة.

٢- استخراج القيمة الحالية للورقة والفوائد المستحقة :

١٥٧٨٥ × ٨٣٩٦٢ر٠ = ١٣٢٥٣ دينار القيمة الحالية للورقة

١٥٧٨٥ ـ ١٣٢٥٣ = ٢٥٣٢ دينار قيمة الفوائد

٣- قيود اليومية :

من مذكورين

١٣٢٣٥ حـ/ المكائن ١٩٨٧/١/١م.

٢٥٣٢ حـ/ خصم أوراق الدفع

١٥٧٨٥ إلى حـ/ أوراق دفع طويلة الأجل

اثبات شراء ماكنة مقابل ورقة دفع تستحق بعد ثلاثة سنوات

٤- قيود التسوية والاقفال في ١٩٨٨٧/١٢/٣١م :

٧٩٥ من حـ/ مصروفات الفوائد ١٩٨٧/١٢/٣١م

٧٩٥ إلى حـ/ خصم أوراق الدفع

استحقاق مصروفات فوائد الورقة التجارية استحقاق ١٩٨٩/١٢/٣١م.

(١٣٢٥٣ × ٦/١٠٠)

---

٧٩٥ من حـ/ ملخص الدخل ١٩٨٧/١٢/٣١م

٧٩٥ إلى حـ/ مصروفات الفوائد

اقفال مصروفات فوائد الورقة التجارية بدخل الفترة

٥- حسابات الأستاذ المختصة في ١٩٨٧/١٢/٣١م :

منه	حـ/ مصروف الفوائد	له
٧٩٥ حـ/ خصم ا.د		
	٧٩٥ من حـ/ ملخص الدخل	
٧٩٥	٧٩٥	

منه	حـ/ خصم ا.د	له
٢٥٣٢ إلى حـ/ أوراق دفع طويلة الأجل	٧٩٥ حـ/ مصروف الفوائد	
	١٧٣٧ رصيد ٨٧/١٢/٣١	
٢٥٢٣	٢٥٢٣	

٦- قائمة المركز المالي في ١٩٨٧/١٢/٣١م :

قائمة المركز المالي

الخصوم :

التزامات طويلة الأجل :

ورقة دفع استحقاق ١٩٨٩/١٢/٣١م	١٥٧٨٥	دينار
فوائد مستحقة	(١٧٣٧)	دينار
	١٤٠٤٨	دينار

١- قيود التسوية والاقفال في ١٩٨٨/١٢/٣١م :

٨٤٣ من حـ/ مصروفات الفوائد ١٩٨٨/١٢/٣١م

٨٤٣ إلى حـ/ خصم أوراق دفع

اثبات مصروفات فوائد الورقة التجارية للسنة الثانية

(١٣٢٥٣ + ٧٩٥ × ٦/١٠٠)

٨٤٣ من حـ/ ملخص الدخل ١٩٨٨/١/١م

٨٤٣ إلى حـ/ مصروفات الفوائد

اقفال مصروفات فوائد ورقة الدفع للسنة الثانية بقائمة الدخل.

٢- حسابات الأستاذ المختصة في ١٩٨٨/١٢/٣١م :

منه		حـ/ مصروف الفوائد		له
٨٤٣	حـ/ خصم ا.د		٨٤٣	من حـ/ ملخص الدخل
٨٤٣			٨٤٣	

منه		حـ/ خصم ا.د		له
١٧٣٧	رصيد ١/١/٨٨		٨٤٣	حـ/ مصروف الفوائد
			٨٩٤	رصيد ٣١/١٢/٨٨
١٧٣٧			١٧٣٧	

٣- قائمة المركز المالي في ١٩٨٨/١٢/٣١م :

قائمة المركز المالي

الخصوم :

التزامات طويلة الأجل :

ورقة دفع استحقاق ١٩٨٩/١٢/٣١م	١٥٧٨٥	دينار
خصم أوراق دفع	(٨٩٤)	دينار
	١٤٨٩١	دينار

١- قيود التسوية والاقفال في ١٩٨٩/١٢/٣١م :

٨٩٤ من حـ/ مصروفات الفوائد ١٩٨٩/١٢/٣١م

٨٩٤ إلى حـ/ خصم أوراق دفع

اثبات مصروفات فوائد الورقة التجارية للسنة الثالثة

---

٨٩٤ من حـ/ ملخص الدخل

٨٩٤ إلى حـ/ مصروفات الفوائد ١٩٨٩/١٢/٣١م

اثبات مصروفات فوائد الورقة التجارية للسنة الثالثة بقائمة الدخل.

١٥٧٨٥ من حـ/ أوراق دفع طويلة الأجل ١٩٨٩/١٢/٣١م

١٥٧٨٥ إلى حـ/ النقدية

تسديد قيمة ورقة الدخل نقداً

٢- حسابات الأستاذ المختصة في ١٩٨٩/١٢/٣١م :

منه	حـ/ مصروف الفوائد	له
٨٩٤ حـ/ خصم أ.د		٨٩٤ من حـ/ ملخص الدخل
٨٩٤		٨٩٤

منه	حـ/ خصم أ.د	له
٨٩٤ رصيد ٨٩/١/١		٨٩٤ حـ/م.فوائد
٨٩٤		٨٩٤

منه	حـ/ ا.د طويلة الأجل	له
١٥٧٨٥ حـ/ النقدية	١٥٧٨٥ رصيد ١/١/١٩٨٩	
١٥٧٨٥	١٥٧٨٥	

٢- القروض برهن :

المقصود بقروض الرهن هي القروض طويلة الأجل التي تقدم من بعض المصارف وبيوت المال بموجب عقد (تعهد) ينص على ضمان القرض برهن أحد أصول الوحدة الاقتصادية المقترضة للمحافظة على مديونيتها عند عجز المدين عن دفع ما بذمته من ديون سبق وان اقترضها على هيئة قرض طويل الأجل. وبالإضافة إلى ما تضمنه التعهد من شرط الرهن، تحتوي أيضاً على بقية شروط التسديد والفوائد المترتبة على الإقتراض وتاريخ الاستحقاق. والمعالجة المحاسبية هنا لا تختلف عن معالجة القروض طويلة الأجل التي سبق لنا مناقشتها في الفقرة السابقة من هذا الفصل، والإختلاف الوحيد بينهما يكمن في طريقة عرضها بالقوائم المالية إذ يجب أن يظهر القرض برهن بقائمة المركز المالي بجانب الإلتزامات طويلة الأجل مع الإشارة إلى ذلك بملاحظة تبين نوع القرض ونوع الرهن مع بيان كافة الشروط الأخرى وفق الصيغة التالية :

قائمة المركز المالي

الالتزامات	
الإلتزامات طويلة الأجل	
قرض برهن ١٢٪ يستحق بتاريخ (١)	×××
فوائد مستحقة	×××

ملاحظة رقم (١)

قرض لمدة خمس سنوات من تاريخ الحصول عليه بفائدة ١٢٪ يستحق في ١٢/٣١/من كل سنة برهن المبنى الرئيسي للمشروع.

وتجدر الإشارة إلى أن القروض برهن لا تقتصر فقط على القروض طويلة الأجل، وإنما تشمل أيضاً في بعض الأحيان، القروض قصيرة الأجل وحسب الإتفاق الذي يتم بين المدين والدائن.

٣ - التزامات الإيجارات طويلة الأجل [١]:

تقوم بعض المنشآت بعملية شراء أو تصنيع الأصول طويلة الأجل بقصد تأجيرها إلى من يطلب خدماتها لقاء مبلغ سنوي كايجار للأصل المستأجر، وتتم مثل هذه العمليات بين المؤجر والمستأجر بموجب عقود تأجير طويلة الأجل. ولمعالجة الإلتزامات الناشئة بذمة المستأجر، توجد وجهتي نظر بهذا الصدد : الأولى تري باثبات مبلغ الإيجار السنوي فقط كمصروف يحمل على دخل الفترة دون اظهار الأصل المستأجر بقائمة المركز المالي، معتبراً ذلك من ضمن المصروفات الإيرادية مع بيان طبيعة عقد الإيجار في هذا النوع بملاحظة بقائمة المركز المالي ويطلق على هذا النوع من العقود "عقد تأجير تشغيلي" Operating lease contract. أما وجهة النظر الثانية فإنها تري بأن عقود الايجار طويلة الأجل يجب أن تعالج معالجة الملكية (الشراء)، مادام الإيجار طويل الأجل، ولذلك فإنها تعتبر المستأجر بمثابة المالك للأصول المؤجرة، وعليه لا بد من اظهار الأصول المستأجرة بقائمة المركز المالي كأصل من الأصول طويلة الأجل، وكذلك الإلتزامات المترتبة عليها تحت بند الإلتزامات طويلة الأجل، ويتم تخفيض قيمتها بمقدار أقساط الإيجار السنوية المدفوعة بشكل مباشر، أو يتم إظهار هذه الأقساط ببند مستقل تكون مطروحة من قيمة التزامات عقود الإيجار طويلة الأجل، وبذلك تكون قائمة المركز المالي بالصورة التالية ويطلق على عقد التأجير في مثل هذه الحالة "عقد تأجير رأسمالي" Capital lease contract :

قائمة المركز المالي

الأصول طويلة الأجل :	
عقود ايجارات (آلات)	××
- مجمع الإيجارات	××
الصافي	×××
الالتزامات طويلة الأجل :	
التزامات ايجارات (آلات)	××
- مجمع الإيجارات	××
الصافي	××

(١) د. فوزي دميان، د. خليفة علي ضو : مصدر سابق، ص٤٥٩.

٤- السندات :

عبارة عن صك يكون محرر وفقاً لشكل قرره القانون وهو يمثل جزء من قرض طويل الأجل تسدده الشركات وفقاً لأوضاع قانونية معينة، وتكون مضمونة اما بأصول الشركة المصدرة أو بضمان مقدرة الربحية لها. وتصدر السندات بموجب عقد يتضمن كافة شروط قرض السندات وتاريخ استحقاقه ومعدل الفوائد ومواعيد دفعها وأية شروط أخرى يرى المصدر للسندات من الضروري الإشارة إليها.

وغالباً ما يحتوي صك السند على بعض العناصر التي تمثل شروطاً أساسية ملزمة للمصدر والمستثمر، وهذه العناصر أو الشروط هي :

١- قيمة السند الإسمية : Nominal or par value

كل سند يصدر لا بد أن يتضمن قيمة يجرى اثباتها في مقدمة السند مباشرة، وتكتب بشكل صريح وواضح. وغالباً ما تمثل هذه القيمة أصل القرض الذي يجب تسديده في تاريخ استحقاقه، ويصدر السند بالقيمة الإسمية عند تساوي معدل فائدة السندات مع سعر فائدة السندات بالسوق، التي تعرض على أساسه الأوراق المماثلة للسندات في سوق الأوراق المالية. وفي حالة عدم تساوي سعر الفائدتين السابقتين فقد يتم اصدار السندات بقيمة أعلى من القيمة الإسمية أو بقيمة أدنى من القيمة الإسمية، وحينما تتم الحالة الأولى يطلق عليها اصدار السندات (بعلاوة اصدار) Premium وذلك عندما يكون سعر فائدة السندات أعلى من سعر الفائدة السائدة في السوق. أما إذا تم اصدار السندات بقيمة أدنى يطلق عليها سندات بخصم Discount، والذي يتم عندما يكون سعر الفائدة السائدة في السوق أعلى من سعر السندات المصدرة. وبصرف النظر عن اصدار السندات بعلاوة أو بخصم فإن القيمة الاسمية هي التي يجب أن تثبت على وجه السند[1].

٢- معدل الفائدة السنوية : Interest Rate

من الأمور التي يجب الإشارة إليها في متن السند المصدر هو معدل الفائدة السنوية التي سوف تحتسب على قيمة وتاريخ دفعها، فإذا كان معدل الفائدة ١٢٪ سنوياً ويدفع في

---

(١) د. عمر حسنين : محاسبة الشركات بين النظرية والممارسة العملية، مؤسسة الأهرام وكالة الأهرام للتوزيع، الاستكندرية -جمهورية مصر العربية. ١٩٨٩م.ص٤٥٠.

نهاية كل شهر فمعنى ذلك أن معدل الفائدة الشهري على أصل قيمة السند هي ١٪، أما إذا كان كل ثلاثة أشهر فإن معدل الفائدة التي سوف تحسب على أصل قيمة السند هي ٣٪ وهكذا.

٣- تاريخ الاستحقاق : Maturity

بالإضافة إلى ما تقدم فإن السندات المصدرة يجب أن تتضمن أيضاً وبشكل صريح التاريخ الذي سوف ترد به الشركة المصدرة للمكتتبين قيمة السندات والذي يطلق عليه تاريخ الاستحقاق.

أنواع السندات :

تتميز السندات عند الإصدار وفق شروط العقد المبرم بين المصدر لها والمكتتبين بها بعدد من الأنواع أهمها ما يلي :

١- **السندات المضمونة** : المقصود بالسندات المضمونة هي تلك السندات التي تكون عند اصدارها مضمونة ببعض أصول الشركة والتي تعطي للمالكين حق الامتياز على أصول الشركة المصدرة عند تصفية الشركة.

٢- **السندات غير المضمونة** : والتي تسمى أحياناً بالسندات العادية وهذا النوع من السندات تختلف عن النوع الأول من حيث عدم وجود أصول ضامنة لها. وهي بذلك تعتبر دين عادي كباقي الديون العادية الأخرى التي لا ترقى إلى حق الامتياز عند التصفية. ولذلك فإن أسعار السندات غير المضمونة تكون أدنى من أسعار السندات المضمونة.

٣- **السندات القابلة للإسترداد** : وهي السندات التي تعطي الحق للشركة المصدرة من دفع قيمتها إلى المالكين قبل حلول تاريخ استحقاقها وتلجأ الشركة المصدرة إلى هذا الإجراء عندما تنخفض أسعار فائدة السندات عن الأسعار السائدة في السوق.

٤- **السندات القابلة للتحويل** : وهي إحدى أنواع السندات التي تتمتع بامكانية تحويلها في أي وقت تراه الشركات المصدرة لها إلى أي أنواع أخرى من أنواع الأوراق المالية، وغالباً ما تلجأ الشركة المصدرة إلى عملية التحويل هذه عندما ترتفع أسعار السندات في سوق الأوراق المالية.

٥- **سندات بشرط الدخل** : وهي السندات الخاصة التي تشترط بعدم دفع الفوائد المستحقة عليها إلا إذا حققت الشركة المصدرة لها دخلاً صافياً.

المعالجة المحاسبية لاصدار السندات :

لقد ظهر لنا جلياً ومن خلال الحوار المتداول عن مفهوم السندات وأنواعها .. بأنها قد تصدر بالقيمة الاسمية أو بعلاوة أو خصم، وقد يكون تسديد قيمتها دفعة واحدة أو تصدر على أقساط (دفعات)، كما أن السندات قد تصدر دفعة واحدة أو قد تصدر على دفعات. لذلك فإن المعالجة المحاسبية من حيث اثباتها بالدفاتر المحاسبية للشركة المصدرة تختلف حسب الحالات المشار إليها سابقاً، وفي ما يلي توضيح بالأمثلة للحالات السابقة :

١- اصدار السندات دفعة واحدة وبقيمتها الاسمية :

عند إصدار السندات على دفعة واحدة وبالقيمة الاسمية تقوم الشركة المصدرة بطرح السندات كاملة إلى الجمهور المكتتب خلال فترة محددة، أو عند انتهاء الفترة المحددة يتم حصر عدد السندات التي تم الاكتتاب بها، ومن ثم يجري اثبات القيدين التاليين بقيمة الاكتتاب :

×× من حـ / البنك

×× إلى حـ/ المكتتبين بالسندات

×× من حـ/ المكتتبين بالسندات

×× إلى حـ / قرض السندات طويلة الأجل

وفي حالة وجود زيادة في عدد السندات المكتتب بها يتم رد قيمة الزيادة إلى أصحابها بالقيد التالي :

من حـ/ المكتتبين بالسندات

إلى حـ/ البنك

مثال (١) :

أصدرت شركة الاستثمارات العربية ١٠٠٠ سند ٧٪ بقيمة اسمية ٣٠ دينار للسند الواحد. وطرحت هذه السندات على الجمهور للفترة من ٣/١ ولغاية ١٩٩٢/٣/١٥م. وقد نص عقد السندات على سداد القيمة كاملة عند الاكتتاب.

المطلوب :

اثبات قيود اليومية اللازمة بعملية اكتتاب بدفاتر الشركة المصدرة علماً أن السندات تستحق الدفع في ١٩٩٥/٣/١٤م. والفوائد تدفع مرتين بالسنة في ٦/٣٠ و ١٢/٣٠ من كل سنة.

الحل :

٣٠٠٠٠ من حـ / البنك ١٩٩٢/٣/١٥

٣٠٠٠٠ إلى حـ/ المكتتبين بالسندات

تغطية ١٠٠٠ سند ٧٪ بقيمة اسمية ٣٠ دينار

٣٠٠٠٠ من حـ/ المكتتبين بالسندات ١٩٩٢/٣/١٥م

٣٠٠٠٠ إلى حـ/ قرض السندات طويلة الأجل

اصدار ١٠٠٠ سند ٧٪ بقيمة اسمية ٣٠ دينار.

وإذا افترضنا بأن هناك زيادة في قيمة الاكتتاب بمبلغ ٤٥٠٠ دينار على سبيل المثال فإن القيود السابقة سوف تكون بالصورة التالية :

٣٤٥٠٠ من حـ / البنك ١٩٩٢/٣/١٥

٣٤٥٠٠ إلى حـ/ المكتتبين بالسندات

تغطية ١٠٠٠ سند ٧٪ بقيمة اسمية ٣٠ دينار بزيادة قيمة ٣٠٠ سند

٣٠٠٠٠ من حـ/ المكتتبين بالسندات ١٩٩٢/٣/١٥م

٣٠٠٠٠ إلى حـ/ قرض السندات طويلة الأجل

اصدار ١٠٠٠ سند ٧٪ بقيمة اسمية ٣٠ دينار.

٤٥٠٠ من حـ/ المكتتبين بالسندات ١٩٩٢/٣/١٥م

٤٥٠٠ إلى حـ/ البنك

رد الزيادة عن ٣٠٠ سند

وتظهر السندات تحت بند الالتزامات طويلة الأجل بجانب الخصوم، وإذا كان هناك فوائد على السندات تدرج ببند مستقل في الالتزامات المتداولة.

٢- اصدار السندات بالقيمة الاسمية والتسديد على دفعات (أقساط) :

كثيراً ما يحدث في دنيا الأعمال أن يتم اصدار سندات وبالقيمة الاسمية دون أن يشترط المصدر تسديد كامل قيمة السند عند الاكتتاب، وذلك قد يكون السبب هو تشجيع أكبر عدد ممكن من المستثمرين للإكتتاب بالسندات المصدرة بمن فيهم ذوي الدخول المحدودة. وعليه يتم الإتفاق على تسديد جزء من قيمة السندات عند الاكتتاب والباقي يسدد على أقساط تحدد تواريخها من قبل مصدر السندات، يسمى الجزء المسدد عند الاكتتاب بقسط الاكتتاب أما الأجزاء الأخرى فيطلق عليها بالقسط الأول والقسط الثاني وهكذا وحسب عدد الدفعات إلى أن يحل القسط الأخير فيسمى باسمه. إلا أنه في كثير من الأحيان لا يتم تخصيص السندات إلا إذا تم دفع نسبة معينة أو مبلغ معين من قيمة السندات المتبقية، وعادة يكون بعد دفع قسط الاكتتاب ولذلك فإن المبلغ المدفوع عند التخصيص يسمى بقسط التخصيص، وبناء على ما تقدم فإن محاسب الشركة المصدرة للأسهم يقوم باثبات القيود المحاسبية التالية بدفتر اليومية :

أ- عند دفع قسط الاكتتاب :

×× من حـ/ البنك

×× إلى حـ/ قسط الاكتتاب

×× من حـ/ قسط الاكتتاب

×× إلى حـ/ قرض السندات طويلة الأجل

وفي حالة دفع قسطي الاكتتاب والتخصيص بتاريخ واحد فيكون القيدين السابقين بالصورة التالية :

×× من حـ/ البنك

×× إلى حـ/ قسط الاكتتاب والتخصيص

×× من حـ/ قسط الاكتتاب والتخصيص

×× إلى حـ/ قرض السندات طويلة الأجل

ب- عند طلب القسط الأول :

×× من حـ/ القسط الأول

×× إلى حـ/ قرض السندات طويل الأجل

ج- عند تسديد القسط الأول :

×× من حـ/ البنك

×× إلى حـ/ القسط الأول

ويثبت القيدين (ب، جـ) إذا كان هناك قسط ثاني وثالث.. وأخير مع الإشارة إلى رقم القسط في قيد اليومية كلاً حسب رقمه.

مثال (٢) :

أصدرت شركة الوادي ٢٠٠٠ سند ٨٪ بقيمة اسمية ١٠ دينار للسند الواحد. وطرحت هذه السندات على الجمهور للفترة من ١٥ - ١٩٩٢/٣/٣٠م. وكان العقد ينص على سداد قيمة السندات على الوجه التالي :

٥ دينار قسط اكتتاب	لغاية ٣/٣٠
٣ دينار قسط تخصيص	لغاية ٤/١٥
٢ دينار قسط أخير	من ١٥ -٥/٣٠

وقد نص عقد السندات على استحقاق القيمة في ١٩٩٦/٥/٣٠ أي بعد أربعة سنوات من تاريخ دفع أخر قسط على أن يتم احتساب الفوائد مرة واحدة في السنة وذلك في ١٢/٣١/من كل سنة.

المطلوب :

اثبات قيود اليومية بتسديد الأقساط واحتساب الفوائد للسنة الأولى وبيان أثرها على حسابات الأستاذ المختصة في ١٩٩٢/١٢/٣١م وكذلك على قائمتي الدخل والمركز المالي في نفس التاريخ.

الحل : ١٠٠٠٠ من حـ/ البنك ١٩٩٢/٣/٣٠

١٠٠٠٠ إلى حـ/ قسط الاكتتاب

اصدار ٢٠٠٠ سهم بقيمة اسمية ١٠ دينار للسند الواحد بفائدة ٨٪ سنوياً طلب منها ٥ دينار فقط عند الاكتتاب.

١٠٠٠٠ من حـ/ قسط الاكتتاب ١٩٩٢/٣/٣٠م
١٠٠٠٠ إلى حـ/ قرض السندات طويلة الأجل
تسديد قسط الاكتتاب لـ ٢٠٠٠سهم

٦٠٠٠ من حـ/ قرض التخصيص
٦٠٠٠ إلى حـ/ قرض السندات طويلة الأجل ٩٢/٤/١٥
طلب قسط التخصيص ٣ دينار لـ ٢٠٠٠ سهم.

٦٠٠٠ من حـ/ البنك
٦٠٠٠ إلى حـ/ قسط التخصيص
تسديد قيمة قسط التخصيص بالكامل

٤٠٠٠ من حـ/ القسط الأخير ٩٢/٥/١٥
٤٠٠٠ إلى حـ/ قرض السندات طويلة الأجل
طلب قسط الاخير ٢ يناير

٤٠٠٠ من حـ/ البنك ٩٢/٥/٣٠
٤٠٠٠ إلى حـ/ القسط الأخير
تسديد القسط الأخير

حسابات الأستاذ المختصة في ١٩٩٢/١٢/٣١م

منه	حـ/ البنك	له
١٠٠٠٠ إلى حـ/ قسط الاكتتاب		
٦٠٠٠ إلى حـ/ قسط التخصيص		
٤٠٠٠ إلى حـ/ القسط الأخير		
	٢٠٠٠٠ رصيد ٩٢/١٢/٣١	
٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	

منه	حـ/ قسط الاكتتاب	له
١٠٠٠٠ إلى حـ/ قرض السندات		١٠٠٠٠ إلى حـ/ البنك
١٠٠٠٠		١٠٠٠٠

منه	حـ/ قرض السندات طويل الأجل	له
٢٠٠٠٠ رصيد ٩٢/١٢/٣١		١٠٠٠٠ إلى حـ/ قسط الاكتتاب
		٦٠٠٠ إلى حـ/ قسط التخصيص
		٤٠٠٠ إلى حـ/ القسط الأخير
٢٠٠٠٠		٢٠٠٠٠

منه	حـ/ قسط التخصيص	له
٦٠٠٠ إلى حـ/ قرض السندات		٦٠٠٠ من حـ/ البنك
٦٠٠٠		٦٠٠٠

منه	حـ/ قسط الاخير	له
٤٠٠٠ إلى حـ/ قرض السندات		٤٠٠٠ إلى حـ/ البنك
٤٠٠٠		٤٠٠٠

منه	حـ/ م. فوائد	له
٩٣٣ إلى حـ/ فوائد مستحقة	٩٣٣ من حـ/ ملخص الدخل	
٩٣٣	٩٣٣	

منه	حـ/ فوائد مستحقة	له
٩٣٣ رصيد ٩٢/١٢/٣١	٩٣٣ من حـ/ م. فوائد	
٩٣٣	٩٣٣	

قيد التسوية في ١٩٩٢/١٢/٣١م :

٩٣٣ من حـ/ مصروف فوائد قرض السندات ١٩٩٢/١٢/٣١م

٩٣٣ إلى حـ/ فوائد قرض السندات مستحقة

احتساب فوائد على قرض السندات (٢٠٠٠٠ × ١٢/٧ × ١٠٠/٨)

قيد الاقفال في ١٩٩٢/١٢/٣١م :

٩٣٣ من حـ/ ملخص الدخل (أو الأرباح والخسائر)

٩٣٣ إلى حـ/ مصروف فوائد قرض السندات

تحميل مصروف فوائد قرض السندات على دخل الفترة

قائمة الدخل في ١٩٩٢/١٢/٣١م :

مصروفات أخرى :

م. فوائد قرض السندات ٩٣٣

قائمة المركز المالي في ١٩٩٢/١٢/٣١م

الالتزامات قصيرة الأجل :

م. فوائد قرض السندات طويلة الأجل مستحقة ٩٣٣ دينار

الإلتزامات طويلة الأجل :

قرض السندات ٨٪ استحقاق ١٩٩٦/٥/٣٠ ٢٠٠٠٠ دينار

٣- اصدار السندات على دفعات وبالقيمة الاسمية :

عندما تكون الشركة المصدرة للسندات لا تحتاج إلى قرض السندات دفعة واحدة في تاريخ الاصدار، تلجأ إلى اصدار السندات على دفعات وفق تواريخ دورية محددة وبهذا تتفادى الفوائد الدورية المترتبة على كامل قيمة السندات. ويتم معالجة هذه الحالة باحدى الطريقتين التاليتين[1]:

١- يتم اثبات قيمة السندات التي تقرر اصدارها دون الإشارة إلى جملة السندات المصرح باصدارها. ويمكن معرفة اجمالي قرض السندات بالرجوع إلى القرار الذي يتم بموجبه تصريح قرض السندات الاجمالي.

٢- يتم اثبات قيد نظامي باجمالي قرض السندات حيث يجعل حساب السندات غير المصدرة مديناً وحساب السندات المصرح باصدارها دائناً. وعندما يتم اصدار أي جزء من السندات تثبت بالقيود العادية، ويتم الغاء القيد النظامي بمقدار قيمة السندات المصدرة.

ويدرج قرض السندات بقائمة المركز المالي وفق الحالة الأخيرة تحت بند الإلتزامات طويلة الأجل بجزئين متتاليين الأول والذي يمثل السندات التي لم تصدر بعد، ونتيجة العملية السابقة تظهر لنا السندات المصدرة فعلاً، كما هو موضح أدناه:

قائمة المركز المالي

الخصوم :	
الإلتزامات طويلة الأجل :	
السندات المصرح باصدارها	×××
سندات لم تصدر بعد	×××
السندات المصدرة والمكتتب فيها	×××

(١) د. عمر حسنين : مصدر سابق صفحة ٤٥٤.

مثال (٣) :

قررت الجمعية العمومية لشركة الشروق في ١٩٩٢/٣/١م اصدار ١٠٠٠٠ سند ٧٪ بقيمة اسمية ٣٠ دينار. وفي ١٩٩٢/٣/١٥م عرضت الشركة على الجمهور لغرض الاكتتاب ٧٠٠٠ سند كدفعة أولى. وفي ١٩٩٢/٣/٣١م تم تغطية الدفعة الأولى من قبل المكتتبين وبكامل القيمة.

المطلوب :

اثبات قيود اليومية المتعلقة بالعملية السابقة مع بيان عرضها بقائمة المركز المالي لسنة ١٩٩٢.

الحل :

٣٠٠٠٠٠ من حـ/ السندات المصدرة ١٩٩٢/٣/١٥

٣٠٠٠٠٠ إلى حـ/ السندات المصرح باصدارها

(القيد النظامي الخاص باثبات القرار المتعلق باصدار ١٠٠٠٠ سند ٧٪ بقيمة اسمية ٣٠ دينار)

٢١٠٠٠٠ من حـ/ البنك ١٩٩٢/٣/٣١م

٢١٠٠٠٠ إلى حـ/ المكتتبين بالسندات

(الاكتتاب في ٧٠٠٠ سند ٧٪ بقيمة اسمية ٣٠ دينار مدفوعة بالكامل)

٢١٠٠٠٠ من حـ/ المكتتبين بالسندات ١٩٩٢/٣/٣١م

٢١٠٠٠٠ إلى حـ/ قرض السندات طويلة الأجل

اصدار ٧٠٠٠ سند قيمة اسمية ٣٠ دينار

٢١٠٠٠٠ من حـ/ السندات المصرح باصدارها ١٩٩٢/٣/٣١م

٢١٠٠٠٠ إلى حـ/ السندات غير المصدرة

(الغاء القيد النظامي بمقدار السندات المصدرة فعلاً)

قائمة المركز المالي في ١٩٩٢/١٢/٣١م :

الخصوم :

الالتزامات طويلة الأجل :

السندات المصرح باصدارها

(١٠٠٠٠ سند ٧٪ قيمة اسمية ٣٠ دينار) ٣٠٠٠٠٠ دينار

السندات التي لم تصدر

(٣٠٠٠ سند ٧٪ قيمة اسمية ٣٠ دينار ٩٠٠٠٠ دينار

السندات المصدرة المكتتب فيها فعلاً ٢١٠٠٠٠ دينار

علاوة وخصم اصدار السندات :

في سياق حديثنا السابق عن السندات قد أشرنا إلى أن السندات قد تصدر بسعر اصدار أعلى من القيمة الاسمية (بعلاوة اصدار) أو بسعر اصدار أدنى من القيمة الاسمية (خصم اصدار)، وكما أشرنا إلى أسباب الاصدار بأسعار مختلفة. وهنا سنحاول بيان المعالجات المحاسبية لكل من علاوة وخصم الاصدار معززة بالأمثلة العملية لكل حالة نقوم بطرحها للنقاش.

أولاً : علاوة الإصدار.

توجد آراء متعددة لمعالجة علاوة اصدار السندات في الدفاتر المحاسبية. ولذلك فقد اختلفت طرق معالجتها تبعاً لاختلاف الآراء المطروحة في هذا الصدد، ولذلك سوف نعرض أدناه الآراء السابقة وكيفية المعالجة حسب كل رأي مطروح[1]:

١- يرى البعض بترحيل علاوة الاصدار لقائمة الدخل (أو حساب الأرباح والخسائر) معتبرين العلاوة جزء من الإيرادات أو الأرباح المحققة خلال السنة التي تم فيها اصدار السندات، إلا أن أصحاب هذا الرأي قد جانبهم الصواب وذلك لكون فوائد السندات لا تعتبر من الأرباح التجارية أو من الايرادات المتصلة بنشاط المشروع العادي.

٢- البعض الآخر يعتبر علاوة الاصدار من الأرباح الرأسمالية وبالتالي يمكن استخدامها في استهلاك مصاريف السندات أو لتكوين بعض الاحتياطيات الرأسمالية. وهذا الرأي هو الآخر خالي من الصواب نظراً لعدم انسجامه مع طبيعة علاوة الاصدار.

٣- وعموماً فإن المعالجة السليمة لعلاوة اصدار السندات هي نفس المعالجة لعلاوة اصدار

---

(١) د. عمر حسنين : مصدر سابق، ص٤٦٠.

الأسهم، وذلك لانسجامها مع الطبيعة الحقيقية للعلاوة. وفق الخطوات التالية :

أ- اثبات قيد يومية بكامل القيمة الاسمية للسندات المصدرة مضافاً إليها علاوة الإصدار يجعل فيه حساب المصرف مديناً وحساب المكتتبين بالسندات دائناً بنفس القيمة وبتاريخ الإصدار :

×× من حـ/ البنك

×× إلى حـ/ المكتتبين بالسندات

ب- في تاريخ دفع القيمة الاسمية للسندات وعلاوة الإصدار من قبل المكتتبين يعمل قيد ثاني يكون فيه حساب المكتتبين بالسندات مديناً، والطرف الدائن يكون من حسابين الأول حساب قرض السندات بالقيمة الاسمية، والحساب الثاني علاوة اصدار السندات بقيمة العلاوة :

×× من حـ/ المكتتبين بالسندات

إلى مذكورين

×× حـ/ قرض السندات

×× حـ/ علاوة اصدار السندات

جـ- إذا كانت هناك مصاريف نتيجة الإصدار فيعمل بها قيد يتم بموجبه تخفيض قيمة علاوة الإصدار بهذه المصاريف، وذلك بجعل حساب علاوة اصدار السندات مديناً وحساب مصاريف الإصدار دائناً :

×× من حـ/ علاوة اصدار السندات

×× إى حـ/ مصاريف اصدار السندات

د- تحمل كل سنة مالية بنصيبها من علاوة اصدار السندات، وذلك بتوزيع رصيد علاوة الاصدار على عمر السندات ثم يرحل إلى حساب فائدة السندات في نهاية السنة المالية :

×× من حـ/ علاوة اصدار السندات

×× إلى حـ/ فائدة السندات

والمقصود في الفقرة (د) من توزيع علاوة اصدار السندات على عمر السندات هو احتساب قسط استنفاد العلاوة السنوي الذي عادة ما يتم استخراجه بواسطة القسط الثابت وبموجب الصيغة التالية :

قسط استنفاد (استهلاك) علاوة اصدار السندات السنوي

$$= \frac{\text{رصيد علاوة اصدار السندات}}{\text{عمر السندات}}$$ [1].

كما أن هناك طريقة ثانية للاستنفاد هي طريقة معدل الفائدة الفعلي التي سبق وان تم شرحها في الفصل السابق، وفي نهاية كل سنة مالية وعند اعداد القوائم المالية سوف تظهر السندات بقائمة المركز المالي بالقيمة الاسمية تحت بند الالتزامات طويلة الأجل مضافاً إليها رصيد علاوة اصدار السندات السنوي.

قائمة المركز المالي

الإلتزامات طويلة الأجل :	
سندات بفائدة ..... تستحق	
في ١٩٩٩م	×××
يضاف : علاوة اصدار السندات	(×××)
	××

مثال (٤) :

أصدرت الشركة الوطنية المساهمة ٣٥٠٠ سند بقيمة اسمية ٤٠ دينار وعلاوة ٢ دينار وذلك في ١٩٨٧/١/١م بفائدة ٧٪ تستحق بعد أربعة سنوات تسدد دفعة واحدة. علماً أن الفوائد على السندات تدفع في نهاية كل سنة. وان قيمة السندات غطت بالكامل بنفس تاريخ الاصدار. وتحملت الشركة مبلغ ٢٠٠ دينار مصاريف اصدار السندات.

المطلوب :

١- اثبات قيود اليومية اللازمة باصدار وتسديد قيمة السندات.

---

(١) المقصود برصيد علاوة اصدار السندات هو صافي العلاوة أي علاوة إصدار السندات -مصاريف الاصدار.

٢- اجراء قيود التسوية المتعلقة باستنفاد علاوة الاصدار في نهاية السنة الأولى ثم صور حساب علاوة الاصدار من نهاية السنة الأولى لغاية آخر سنة من عمر السندات.

٣- صور قائمة المركز المالي في ١٩٨٧/١٢/٣١م.

الحل :

السنة الأولى :

١٤٧٠٠٠ من حـ/ البنك ١٩٨٧/٧/١

١٤٧٠٠٠ إلى حـ/ المكتتبين بالسندات

(المدفوع عن ٣٥٠٠ سند ٧٪ بقيمة اسمية ٤٠ دينار وعلاوة اصدار ٢ دينار)

١٤٧٠٠٠ من حـ/ المكتتبين بالسندات ١٩٨٧/٧/١م

إلى حـ/ مذكورين

١٤٠٠٠٠ حـ/ قرض السندات

٧٠٠٠ حـ/ علاوة اصدار السندات

(اصدار ٣٥٠٠ سند ٧٪ بقيمة اسمية ٤٠ دينار وعلاوة اصدار ٢ دينار)

---

٢٠٠ من حـ/ علاوة اصدار السندات ١٩٨٧/٧/١

٢٠٠ إلى حـ/ مصاريف اصدار السندات

(تحميل حساب علاوة اصدار السندات بمصاريف الاصدار)

---

٨٥٠ من حـ/ علاوة اصدار السندات ١٩٨٧/١٢/٣١م

٨٥٠ إلى حـ/ فائدة السندات

(استنفاد علاوة اصدار السندات للسنة الأولى (٧٠٠٠ - ٤/٢٠٠ ÷ ٢)

قائمة المركز المالي في ١٩٨٧/١٢/٣١

التزامات طويلة الأجل :

٣٥٠٠ سند ٧٪ قيمة اسمية

٤٠ دينار استحقاق ١٩٩١/٦/٣٠ ١٤٠٠٠٠ دينار

تضاف : علاوة اصدار السندات ٥٩٥٠ دينار

١٤٥٩٥٠ دينار

منه	حـ/ علاوة اصدار السندات	له
٢٠٠ إلى حـ/م. اصدار السندات ٨٧/٧/١	٧٠٠٠ من حـ/ المكتتبين بالسندات ١٩٨٧/٧/١	
٨٥٠ إلى حـ/ فائدة السندات ٨٧/١٢/٣١		
٥٩٥٠ رصيد ١٩٨٧/١٢/٣١		
٧٠٠٠	٧٠٠٠	
١٧٠٠ إلى حـ/ فائدة السندات ٨٨/١٢/٣١	٥٩٥٠ رصيد ١٩٨٨/١/١	
٤٢٥٠ رصيد ١٩٨٨/١٢/٣١		
٥٩٥٠	٥٩٥٠	
١٧٠٠ إلى حـ/ فائدة السندات ٨٩/١٢/٣١	٤٢٥٠ رصيد ١٩٨٩/١/١	
٢٥٥٠ رصيد ١٩٨٩/١٢/٣١		
٤٢٥٠	٤٢٥٠	
١٧٠٠ إلى حـ/ فائدة السندات ٩٠/١٢/٣١	٢٥٥٠ رصيد ١٩٩٠/١/١	
٨٥٠ رصيد ١٩٩٠/١٢/٣١		
٢٥٥٠	٢٥٥٠	
	٨٥٠ رصيد ١٩٩١/١/١م	

ثانياً - خصم اصدار السندات.

يعتبر خصم اصدار السندات الفرق بين السعر الاسمي وسعر اصدار السند وهو كما أشرنا سابقاً يقدم من قبل المصدر عندما تكون سعر فائدة السندات أقل من سعر الأوراق المماثلة في السوق. ويعالج الخصم في الدفاتر المحاسبية بجعل حساب خصم اصدار السندات مديناً وحساب قرض السندات دائناً.

ويستنفد خصم السندات كما هو الحال بالنسبة لعلاوة اصدار السندات بموجب طريقة القسط الثابت، أو طريقة معدل الفائدة الفعلي، ولعدم تكرار شرح هاتين الطريقتين الذي وردت في أكثر من مكان في الفصل الرابع سوف نكتفي هنا باستخدام طريقة القسط الثابت للأسباب التي أشرنا إليها سابقاً بالإضافة إلى شيوع استخدام الطريقة الأخيرة في الحياة العملية. وبذلك فإن الخصم لا يختلف عن العلاوة إلا من حيث اعتبار الخصم يمثل فائدة اضافية تكون قيمتها مساوية لقيمة الخصم عند سداد السندات. ولاستنفاد الخصم توزع حصته على الفترات المالية طوال عمر السندات المصدرة بحيث يتم تحميل كل فترة بنصيب مساوي للفترات السابقة أو اللاحقة بشرط تساوي مدة احتساب كل قسط، ولذلك وفي نهاية كل سنة مالية يعمل القيدين المحاسبيين التاليين :

xx من حـ/ فائدة السندات

xx إلى حـ/ خصم اصدار السندات

---

xx من حـ/ ملخص الدخل

xx إلى حـ/ فائدة السندات

ويظهر خصم السندات في نهاية السنة بقائمة المركز المالي مطروحاً منه اقساط الاستنفاد للسنوات السابقة.

مثال (٥)

أصدرت شركة مساهمة سندات قيمتها الاسمية ٨٠٠٠٠ دينار بسعر ٩٧٪ وبمعدل فائدة ٦٪ ولذلك فإن إثبات هذه العملية بدفاتر الشركة المصدرة للسندات تكون بالشكل التالي :

من مذكورين

٧٧٦٠٠ من حـ/ النقدية (٨٠٠٠٠ × ٩٧٪)

٢٤٠٠ حـ/ خصم اصدار السندات

٨٠٠٠٠ إلى حـ/ قرض السندات

وإذا فرضنا أن السندات تم اصدارها في ١٩٨٠/١/١م وتستحق بعد عشرة سنوات من تاريخ اصدارها فإن قسط استنفاد الخصم السنوي بموجب طريقة القسط الثابت ستكون ٢٤٠ دينار، يعمل فيها في نهاية السنة المالية القيد التالي :

٢٤٠ من حـ/ فوائد السندات ١٩٨٠/١٢/٣١م

٢٤٠ إلى حـ/ خصم اصدار السندات

[قسط استنفاذ خصم السندات ٢٤٠٠ ÷ ١٠]

وبذلك فإن قائمة المركز المالي في ١٩٨٠/١٢/٣١م ستظهر بالصورة التالية :

الالتزامات طويلة الأجل :

سندات ٦٪ قيمة اسمية وبسعر

٩٧٪ من القيمة الاسمية ٧٧٦٠٠ دينار.

استحقاق في ١٩٩٠/١٢/٣١	٨٠٠٠٠
خصم اصدار السندات	(٢١٦٠)
صافي قرض السندات	٧٧٨٤٠

علماً أن نصيب كل سنة من خصم اصدار السندات يتوقف على طريقة استرداد قرض السندات (على دفعة واحدة أوعلى عدة دفعات)

مثال (٦)

قامت شركة النور الاستثمارية باصدار قرض سندات ٦٪ قيمته الاسمية ٢٠٠٠٠٠ دينار ومدته ١٠ سنوات وكان معدل الفائدة السائد بسوق الأوراق المالية المماثلة يبلغ ٧٪ وقد تلقت الشركة عروضاً لشراء السندات بلغ أكبرها مبلغ ١٩٤٠٠٠ دينار تدفع الفوائد سنوياً في ٣١ ديسمبر من كل عام.

المطلوب :

١- اثبات قيد بيع السندات في ١/١
٢- اثبات قيد الفوائد واستنفاد الخصم للسنة الأولى
٣- بيان أثر ذلك على حساب الفوائد فيّ ١٢/٣١ للسنة الأولى
٤- صور قائمة المركز المالي موضحاً فيها قرض السندات ١٢/٣١ للسنة الأولي.

الحل : من مذكورين ١/١

١٩٤٠٠٠ حـ/ النقدية
٦٠٠٠ حـ/ خصم اصدار السندات
٢٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ قرض السندات

بيع سندات ٦٪ قيمة اسمية ٢٠٠٠٠٠٠ دينار بخصم ٦٠٠٠٠ دينار

١٢٠٠٠ من حـ/ مصروف الفوائد ١٢/٣١
١٢٠٠٠٠ إلى حـ/ النقدية

اثبات الفوائد المدفوعة علي السندات بمعدل ٦٪ (٢٠٠٠٠٠٠ × ٦/١٠٠) للفترة من ١/١ ولغاية ١٢/٣١ السنة الأولى.

٦٠٠٠ من حـ/ مصروف الفوائد ١٢/٣١
٦٠٠٠ إلى حـ/خصم اصدار السندات

تحميل (استنفاد) خصم اصدار السندات للسنة الأولى على مصروف الفوائد (٦٠٠٠٠ ÷ ١٠)

منه	حـ/ فوائد مستحقة	له
١٢٠٠٠٠ إلى حـ/ النقدية		١٢٦٠٠٠ من حـ/ ملخص الدخل
٦٠٠٠ إلى حـ/ خصم اصدار السندات		
١٢٦٠٠٠		١٢٦٠٠٠

قائمة المركز المالي ١٢/٣١ للسنة الأولى
الالتزامات طويلة الأجل :

قرض سندات ٦٪، ١٠ سنوات	٢٠٠٠٠٠
يخصم : خصم اصدار السندات	(٥٤٠٠٠)
صافي قرض السندات	١٩٤٦٠٠٠

مثال (٧) :

أصدرت شركة سندات بقيمة اسمية ٤٨٠٠٠ دينار وخصم قدره ٨٠٠٠ دينار وقد تقرر استهلاك القرض على أربعة أقساط متساوية تستحق في ١٢/٣١ من كل سنة.

المطلوب :

بيان ما تتحمله كل سنة من الخصم، مع اثبات قيود اليومية اللازمة، ثم وضح أثرها على قائمة المركز المالي للسنوات الأولى والثانية والثالثة.

السنة	رصيد القرض	النسبة	طريقة الاستفادة	استنفاذ الخصم
١٢/٣١ السنة الأولى	٤٨٠٠٠	٤	٨٠٠٠ × ٤ / ١٠	٣٢٠٠
١٢/٣١ السنة الثانية	٣٦٠٠٠	٣	٨٠٠٠ × ٣ / ١٠	٢٤٠٠
١٢/٣١ السنة الثالثة	٢٤٠٠٠	٢	٨٠٠٠ × ٢ / ١٠	١٦٠٠
١٢/٣١ السنة الرابعة	١٢٠٠٠	١	٨٠٠٠ × ١ / ١٠	٨٠٠
		١٠		٨٠٠٠

قيود اليومية السنة الأولى :

من مذكورين ١/١

٤٠٠٠٠ حـ/ النقدية

٨٠٠٠ حـ/ خصم اصدار السندات

٤٨٠٠٠ إلى حـ/ قرض السندات

بيع سندات قيمة اسمية ٤٨٠٠٠ دينار بخصم ٨٠٠٠ دينار

٣٢٠٠ من حـ/ مصروف الفوائد ١٢/٣١

٣٢٠٠ إلى حـ/ خصم اصدار السندات

تحميل قسط استنفاد خصم السندات للسنة الأولى على مصروف الفوائد

قائمة المركز المالي ١٢/٣١ السنة الأولى

الالتزامات طويلة الأجل :

سندات قيمة اسمية

استحقاق ...	٤٨٠٠٠
خصم اصدار السندات	(٤٨٠٠)
صافي قرض السندات	٤٣٢٠٠

قائمة المركز المالي ١٢/٣١ السنة الثانية

الالتزامات طويلة الأجل :

سندات قيمة اسمية

استحقاق ...	٤٨٠٠٠
خصم اصدار السندات	(٢٤٠٠)
صافي قرض السندات	٤٥٦٠٠

قائمة المركز المالي ١٢/٣١ السنة الثالثة

الالتزامات طويلة الأجل :	
سندات قيمة اسمية	
استحقاق ...	٤٨٠٠٠
خصم اصدار السندات	(٨٠٠)
صافي قرض السندات	٤٧٢٠٠

فائدة السندات :

تمثل قائمة السندات عبء مالي على الشركة المصدرة، وهي تقدم إلى المستثمرين لقاء تنازلهم لفترة محدودة عن جزء من أموالهم لمصدر السندات لاستخدامها في الأغراض التي من أجلها تم اصدار قرض السندات ويتحمل مصدر السندات الفائدة بصرف النظر عن نتيجة أعماله، وتدفع فوائد قرض السندات في نهاية كل سنة أو نصف سنة طوال عمر السندات.

وتعتبر الفائدة على السندات عبئاً على ايراد الفترة ونفقة يجب خصمها من الايرادات قبل الوصول إلى صافي الدخل. ولذلك فإنها تقفل بقائمة الدخل سنوياً وفق أساس الاستحقاق وبغض النظر عن دفعها أو عدم دفعها مادامت أنها تخص السنة التي نحن بصدد اعداد حساباتها الختامية وقائمة المركز المالي لها. وهذا يعني أنه في بعض الأحيان قد تباع السندات في تاريخ يقع بين تواريخ استحقاق دفع الفوائد، وذلك يعني أن المشتري سوف يتحمل بمقدار الفائدة التي استحقت منذ آخر تاريخ لدفع الفوائد، ولذلك وجب على بائع السندات تضمين قيمة السندات الفوائد المستحقة للمشتري والتي يطلق عليها الفوائد المستحقة.

مثال (٨) :

في أول يناير أصدرت شركة قرض سندات ٦٪ قيمته ٥٠٠٠٠٠ دينار تدفع فوائده النصف سنوية في أول يناير وأول يوليه من كل عام. وقد تمت عملية بيع السندات في أول فبراير.

المطلوب :

اثبات عملية البيع وتسوية الفوائد في نهاية السنة الأولى مع بيان اثرها على قائمة الدخل.

الحل: ٥٠٢٥٠٠ من حـ/ النقدية ٢/١

إلى مذكورين

٥٠٠٠٠٠ حـ/ قرض السندات

٢٥٠٠ حـ/ فوائد السندات

اثبات بيع سندات ٦٪ قيمة اسمية ٥٠٠٠٠٠ دينار مع تضمينه الفوائد المستحقة

$(٥٠٠٠٠٠ \times \frac{٦}{١٠٠} \times \frac{١}{١٢})$

١٥٠٠٠ من حـ/ فوائد السندات ٧/١

١٥٠٠٠ إلى حـ/ النقدية

دفع فوائد السندات لمدة ستة أشهر $(٥٠٠٠٠٠ \times \frac{٦}{١٢} \times \frac{٦}{١٠٠})$

١٢٥٠٠ من حـ/ ملخص الدخل ١٢/٣١

١٢٥٠٠ إلى حـ/ فوائد السندات

(قفل فوائد السندات بقائمة الدخل)

مثال (٩) :

في ١٩٩٠/٣/١ اصدرت شركة الشرق الاستثمارية قرض سندات ٦٪ قيمته ٦٠٠٠٠٠ دينار ومدته عشر سنوات وتدفع فوائد النصف سنوية في أول مارس وأول سبتمبر من كل عام.

المطلوب : اثبات القيود اللازمة بعملية البيع والفوائد ؟

الحل :

٦٠٠٠٠٠ حـ/ النقدية أول مارس

٦٠٠٠٠٠ إلى حـ/ قرض السندات

اثبات بيع السندات

١٨٠٠٠ من حـ/ فوائد السندات أول سبتمبر

١٨٠٠٠ إلى حـ/ النقدية

اثبات الفوائد النصف سنوية $(٦٠٠٠٠٠ \times \frac{٦}{١٠٠} \times \frac{٦}{١٢})$

١٢٠٠٠ من حـ/ فوائد السندات

١٢٠٠٠ إلى حـ/ الفوائد المستحقة آخر ديسمبر

$(٥٠٠٠٠٠ \times \frac{٦}{١٠٠} \times \frac{٤}{١٢})$

وفي موعد دفع الفوائد في أول مارس من العام التالي، فإن القيد الذي بموجبه تثبت عملية الدفع هو :

من مذكورين

٦٠٠٠ حـ/ فوائد السندات أول مارس السنة الثانية

١٢٠٠٠ حـ/ الفوائد المستحقة

١٨٠٠٠ إلى حـ/ النقدية

رد السندات :

لقد أشرنا عند مناقشتنا لأنواع السندات إلى وجود نوع منها تكون ذات قابلية للاسترداد قبل تاريخ استحقاقها وفق شروط مسبقة تحددها الشركة المصدرة لها. وغالباً تعطى الشركة المصدرة للسندات من هذا النوع الحق لنفسها لكي تستفيد من تغيرات الظروف التي تنجم عن انخفاض أسعار الفائدة السائدة في سوق الأوراق المالية للأوراق المماثلة. ولكي تستفيد الشركة المصدرة للسندات من الوضع الجديد في السوق تقوم أحياناً باصدار قرض سندات جديد وبسعر فائدة يقل عن سعر فائدة السندات السابقة، وتستخدمه لرد قيمة القرض السابق الذي حصلت عليه عن طريق اصدار السندات ذات القابلية على الاسترداد[١].

---

(١) انظر جيمس أ.كاشين، جويل ج. ليرز: مصدر سابق الجزء الثاني، ص١٣١.

مثال (١٠) :

قررت شركة استرداد سندات مقابل ٢٠٦٠٠٠ دينار، وكانت ارصدة الحسابات المتعلقة بالقرض قبيل الإستدعاء مباشرة هي : قرض السندات ٢٠٠٠٠٠ دينار، علاوة اصدار السندات ٨٤٠٠ دينار (دائن).

المطلوب :

اثبات القيد اللازم لاستدعاء السندات ورد قيمتها ؟

الحل:

من مذكورين

٢٠٠٠٠٠ حـ/ قرض السندات

٨٤٠٠ حـ/ علاوة اصدار السندات

إلى مذكورين

٢٠٦٠٠٠ حـ/ النقدية

٢٤٠٠ حـ/ أرباح رد السندات

مثال (١١) :

قررت شركة اتحاد المغرب العربي استدعاء ٢٠٪ من قرض السندات لقاء ٢١٠٠٠ دينار، وكانت أرصدة الحسابات المتعلقة بالقرض قبيل الإستدعاء مباشرة هي : قرض السندات ١٠٠٠٠٠ دينار، علاوة اصدار السندات ٦٠٠٠ دينار (دائن).

المطلوب :

اثبات القيد اللازم لاستدعاء السندات ورد قيمتها ؟

الحل :

١- تمهيد الحل :

قيمة القرض المستدعى = ١٠٠٠٠٠ × ٢٠٪

= ٢٠٠٠٠ دينار

قيمة علاوة الاصدار المستنفذة أثناء الاستدعاء

= ٦٠٠٠ × ٢٠

= ١٢٠٠ دينار

٢- قيد استدعاء السندات ورد قيمتها :

من مذكورين

. . . . ٢ حـ/ قرض السندات

. . ١٢ حـ/ علاوة اصدار السندات

إلى مذكورين

. . ٢١ حـ/ النقدية

. . ٢ حـ/ أرباح رد السندات

أسئلة وتمارين الفصل الرابع عشر

١- ما المقصود بالالتزامات قصيرة الأجل. وكيف يمكن تمييزها عن الإلتزام طويلة الأجل.

٢- تشمل الإلتزامات قصيرة الأجل على ما يلي :

أ- الإلتزامات التي يحتاج سدادها استخدام أصول متداولة أو نشأة التزامات جديدة قصيرة.

ب- كل الإلتزامات التي يحتمل أن تسدد خلال سنة واحدة.

على ضوء ما تقدم بين علاقة الإلتزامات برأسمال العامل.

٣- ما هي علاقة الإلتزامات قصيرة الأجل في عملية تمويل أنشطة الوحدة الاقتصادية التشغيلية .

٤- يعتبر المقياس السليم لتحديد قيمة الإلتزامات قصيرة الأجل واظهارها بقائمة المركز المالي هو قيمتها الحالية وليس الاسمية، إلا أنه من الناحية العملية فإن قيمة هذه الإلتزامات تظهر بقائمة المركز المالي بالقيمة الاسمية. على ضوء ما تقدم بين الأسباب التي تدفع بالمحاسب إلى إظهار الإلتزامات بقائمة المركز المالي بالقيمة الاسمية.

٥- تعتبر حسابات الدائنون من الإلتزامات قصيرة الأجل. كيف ينشأ هذا الإلتزام. وما هي المعالجات المحاسبية الملائمة لذلك .

٦- متى تنشأ أوراق الدفع كالتزام قصير الأجل. وكيف تعالج المصاريف الناجمة محاسبيا.

٧- اشترت محلات الجودة بضاعة بمبلغ ٧٠٠٠ ديناراً وذلك في ١٩٩١/٩/٢٥م من شركة الوادي الجميل على أن يتم الدفع بعد خمسة أشهر من تاريخه ومقابل ذلك تم سحب كمبيالة بسعر فائدة ٤٪ سنوياً.

المطلوب :

- تسجيل القيود اللازمة بهذه العملية في دفاتر محلات الجودة.
- افترض أن الورقة سحبت بقيمة اسمية قدرها ٧١١٦,٦٦٦ ديناراً وكانت الفائدة ضمنية أولاً، ثم افترض ثانياً بأن مبلغ الورقة لا يتضمن الفائدة.

- بيان أثر كل افتراض من الإفتراضين المستقلين على الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ في ١٩٩١/١٢/٣١ والسنة التي تليها.
- بيان أثر كل افتراض من الإفراضين المستقلين السابقين على حسابات النتيجة وقائمة المركز المالي في ١٩٩١/١٢/٣١م والسنة التي تليها.

٨- فيما يلي بعض الأرصدة الظاهرة بميزان المراجعة لاحدى الشركات وذلك في ١٩٩٢/١٢/٣١م:

١٠٤٠٠ مصروف الايجار، ١٢٠٠٠م. أجور، ١٥٠٠م. نور ومياه. وعند الجرد اتضح الآتي :

- الايجار الشهري للمباني ٤٠٠ ديناراً.
- الأجور الشهرية للعاملين ٤٥٠ ديناراً.
- مصاريف النور والمياه السنوية ١٦٠٠ ديناراً.

والمطلوب :

- اجراء قيود اليومية اللازمة لعمل التسويات الجردية، وتحميل حسابات النتيجة بملخص الفترة.
- تصوير الحسابات اللازمة بدفتر الأستاذ.
- اظهار أثر التسويات على حساب النتيجة وقائمة المركز المالي (الميزانية).

٩- اتضح من الأرصدة الموجودة بميزان المراجعة في ١٩٩١/١٢/٣١، أن رصيد حساب ايراد العقار ١٠٠٠٠ ديناراً.

ومن الجرد المستندي للإيرادات، تبين أن ما يخص الفترة المالية المعمول عنها الحسابات الختامية ٩٠٠٠ ديناراً.

المطلوب :

اجراء قيود التسوية والقفل في ٩٩١/١٢/٣١م، وبيان أثرها على الحسابات المختصة في دفتر الأستاذ والحسابات الختامية وقائمة المركز المالي.

١٠- ما المقصود بالالتزامات طويلة الأجل. وما هي أهم خصائصها.

١١- "يجب أن توضح الميزانية فيما يتعلق بالالتزامات طويلة الأجل، تاريخ استحقاقها، وسعر الفائدة عليها، وطبيعة الالتزامات والضمان المقدمة له، وفي حالة تعدد الالتزامات طويلة الأجل فإنه يمكن توفير البيانات التفصيلية المتعلقة بها في قائمة مرفقة بالميزانية" ناقش هذه العبارة موضحاً كيفية التحقق من الإلتزامات طويلة الأجل.

١٢- يوجد العديد من الالتزامات طويلة الأجل. عدد أربعة نواع منها، ثم بين الخاصية المشتركة لجميع أنواع هذه الالتزامات.

١٣- ورقة الدفع احدى أنواع الأوراق التجارية التي تمثل تعهداً مكتوباً من قبل المدين بأن يدفع مبلغاً معين في تاريخ معين. تكلم عن أوراق الدفع مبيناً الآتي :

١- أوراق الدفع طويلة الأجل وأوراق الدفع قصيرة الأجل.
٢- أسباب نشوء الورقة.
٣- كيفية عرضها بقائمة المركز المالي.
٤- معالجة الفوائد بنوعيها الصريحة والضمنية التي قد تتضمنها الورقة.

١٤- ماذا نعني عندما نقول هذا القرض برهن وذاك بدون رهن : تكلم بالتفصيل عن كلا القرضين موضحاً الآتي :

١- شروط قرض برهن.
٢- كيفية المعالجة المحاسبية للقروض برهن.
٣- طريقة عرضها بقائمة المركز المالي.

١٥- ما الفرق بين عقد التأجير التشغيلي وعقد التأجير الرأسمالي وكيف يعالج كل منهما بدفاتر كل من المؤجر والمستأجر .

١٦- ما هو السند. وما هي أهم الجوانب التي لا بد أن يتضمنها السند.
١٧- هناك العديد من أنواع السندات. عددها، ثم اشرح السندات القابلة للتحويل.
١٨- في ١٩٩١/٦/٣٠م اقترضت الشركة الوطنية للتجارة من مصرف تجاري مبلغ ٢٥٠٠٠ دينار مقابل كمبيالة تستحق الدفع بعد أربعة سنوات من تاريخه وبفائدة ٨٪

سنوياً، تخصم الفوائد مباشرة من قيمة القرض.

المطلوب :

١- بيان قيد الإقتراض.

٢- اجراء قيود التسوية المتعلقة بالفوائد.

٣- وضح كيفية عرض القرض بقائمة المركز المالي في نهاية السنة الأولى.

١٩- اشترت شركة الأثاث الحديدي ماكنة في ١٩٨٨/١/١م وقدمت للمورد كمبيالة بمبلغ ٣١٥٧٠ دينار تستحق بعد (٦) سنوات من تاريخ الشراء. وبفائدة ١٢٪ سنوياً.

المطلوب :

١- اثبات عملية الاقتراض بدفتر اليومية.

٢- اجراء قيود التسوية والاقفال في نهاية السنة الأولى والأخيرة.

٣- بيان أثر ذلك على حسابات الاستاذ المختصة في نهاية السنة الأولى والأخيرة.

٤- بيان أثرها على قائمتي الدخل والمركز المالي في نهاية السنة الأولى والثانية.

٢٠- أصدرت شركة سندات قيمتها الاسمية ٥٠٠٠٠ دينار، بسعر فائدة ٧٪ سنوياً، لمدة خمس سنوات. وكان سعر الفائدة السائد في سوق الأوراق المالية المماثلة في تاريخ اصدار السندات ٨٪، لذلك قدمت مؤسسة إلى الشركة المصدرة أعلى عرض لشرآد السندات بمبلغ ٤٨٠٠٥ دينار.

المطلوب :

١- اثبات واقعة اصدار السندات وقيد البيع.

٢- تسوية خصم الاصدار أو العلاوة في نهاية ١٢/٣١ للسنة الأولى والأخيرة.

٣- بيان كيفية عرض القرض بقائمة المركز المالي في نهاية السنة الأولى والأخيرة.

٢١- في أول يناير حصلت شركة الاستثمار الوطنية على رخصة لاصدار قرضاً للسندات ٧٪ قيمته الاسمية ٢٠٠٠٠٠٠ دينار ومدته عشرة سنوات. وفي أول فبراير أصدرت نصف السندات وبعد ثلاثة شهور أصدرت النصف الآخر.

المطلوب :

١- اعرض القيود اللازمة لتسجيل الوقائع السابقة.

٢- اعرض القسم الخاص بالالتزامات في قائمة المركز المالي كما تظهر في ٢٨ فبراير، ٣١ مايو.

٢٢- في أول يناير أصدرت شركة اتحاد المغرب العربي للتجارة قرض سندات ٤٪ قيمته الاسمية ٣٠٠٠٠٠ دينار ومدته عشرين سنة بسعر ٣١٢ دينار، تدفع فوائده نصف سنوياً في ٦/٣٠، ١٢/٣١

المطلوب :

بين القيود المحاسبية اللازمة لتسجيل :

١- بيع السندات

٢- دفع الفوائد في ٦/٣٠

٣- دفع الفوائد في ١٢/٣١

٤- استنفاد العلاوة. إن وجدت.

٢٣- اصدرت شركة الشرق الصناعية ٣٠٠٠ سند ٧٪ بقيمة اسمية ٢٠ ديناراً للسند الواحد. وطرحت هذه السندات في الأسواق للاكتتاب بها للفترة من ١٥- ١٩٩٢/٢/٢٨م وكان العقد ينص على سداد السندات على الوجه التالي :

٥	دينار قسط اكتتاب	لغاية ٢/٢٨
٣	دينار قسط تخصيص	لغاية ٣/١٥
٢	دينار قسط أخير	لغاية ٤/٣٠

وقد نص عقد البيع على استحقاق قيمة السندات في ١٩٩٧/٥/١م على أن يتم احتساب الفوائد مرتين في السنة وذلك في٦/٣٠، ١٢/٣١ لغاية تاريخ الاستحقاق.

المطلوب :

بين القيود المحاسبية اللازمة لتسجيل:

١- بيع السندات وتسديد الأقساط.

٢- دفع الفوائد.

٣- اعرض قرض السندات بقائمة المركز المالي في ١٩٩٢/١٢/٣١.

٢٤- قررت شركة الواحة الاستثمارية استدعاء ٤٠٪ من قرض السندات لقاء ٨٤٠٠٠ دينار، وكانت أرصدة الحسابات المتعلقة بالقرض قبيل الاستدعاء مباشرة هي ٤٠٠٠٠٠ دينار قرض السندات ٢٤٠٠٠ دينار علاوة إصدار السندات (دائن).

المطلوب :

بين القيود المحاسبية اللازمة لاستدعاء السندات ورد قيمتها.

٢٥- حدد الإجابة الصحيحة بوضع دائرة حول الإجابة المناسبة :

١- يعمل إيراد العقار المحصل مقدماً خلال شهر معين عن الشهر التالي :

أ- كإيراد مكتسب يخص الشهر المحصل فيه.

ب- كالتزام قصير الأجل.

جـ- كبند في حقوق المساهمين.

د- كبند في بنود الأصول الأخرى.

٢- المصروف المستحق هو :

أ- نفقة دفعت وتحمل لإيراد الفترة الجارية.

ب- نفقة دفعت وتحمل لإيراد الفترة التالية.

جـ- نفقة لم تدفع وتحمل لإيراد الفترة التالية.

د- نفقة لم تدفع وتحمل لإيراد الفترة الجارية.

الفصل الخامس عشر
قياس حقوق الملكية

في هذا الفصل سنجري مناقشة لحقوق الماكية من حيث ماهيتها وتأثير أبرز النظريات التي عالجت جوانبها المختلفة، ثم نعرج على طرق قياسها في الوحدات المحاسبية المختلفة كل حسب طبيعة ملكيتها.

أولاً - مفهوم حقوق الملكية :

هناك عدد من التعاريف لمفهوم حقوق الملكية وادناه مراجعة لبعض هذه التعاريف.

فقد قدم مجلس معايير المحاسبة الأمريكي في البيان رقم ٤ (APB)[1] تعريفاً لحقوق الملكية على أنها تمثل زيادة أصول الوحدة عن خصومها.

كما عرفها في رأي آخر صدر عنه عام ١٩٨٥ "على أنها صافي الأصول المتبقية للوحدة المحاسبية بعد استبعاد التزاماتها".

ومن هذا التعريف، يمكن استنتاج خاصيتين لحقوق الملكية في المشروعات التجارية وهي :

١. أنها تمثل حقوق residual interests

٢. أنها تتحقق من مصدرين رئيسيين وهما : استثمارات المالكين في الوحدة الاقتصادية، ومن الأرباح المتحققة نتيجة ممارسة الوحدة نشاطها الاقتصادي.

ومن التعريفين السابقين نجد بأن الأول لم يقدم تعريفاً محدد المعالم لحقوق المالكية، وعلى العكس من ذلك جاء التعريف الثاني أكثر وضوحاً وتحديداً لذلك.

ثانياً - نظريات حقوق الملكية :

لقد شهد التطور التاريخي للمجتمعات البشرية العديد من النظريات التي عالجت

---

(1) APB "Statement No4" op cit 1970 para 32 FASB, SFAC, No6, op. cit, 1983 para 49.

مفهوم حقوق الملكية كلاً حسب فلسفة معينة أساسها الفكري طبيعة ومرجعية الملكية، ولعل أبرز هذه النظريات هي :

١- نظرية الملكية Proprietory Theory

يطلق على هذه النظرية أحياناً نظرية الملكية الخاصة أو نظرية أصحاب المشروع، وقد اعتبرت هذه النظرية إحدى أقدم النظريات التي عالجت المقدمات الأساسية لنظرية المحاسبة، ويرجع ظهور هذه النظرية إلى مطلع القرن التاسع عشر، حين ساد الدول الأوربية الشمار الأولية لثورة الصناعة وظهور الانتاج الواسع المبني على الآلة الحديثة بدلاً من الانتاج الحرفي، والذي تطلب لرؤوس أموال أكثف من الانتاج الحرفي، وقد رافق هذه الظاهرة بروز التكوينات الحديثة للمشروعات الفردية، وشركات التضامن التي تعتبر محور فكر النظام الحر القائم على الملكية الخاصة للفرد باعتباره وحدة محاسبية مستقلة مما يستوجب معه قياس ملكيته وما يطرأ عليها من تغيير في مجرى العمليات الانتاجية التي يمارسها خلال فترة معينة. وقد عبرت نظرية الملكية عن فحوى فكرتها الرئيسية بالمعادلتين التاليتين :

رأس المال = اجمالي الموجودات - اجمالي المطلوبات .... (١)

صافي حقوق الملكية = الموجودات - المطلوبات .... (٢)

٢- نظرية الشخصية المعنوية Entity Theory

ظهرت نظرية الشخصية المعنوية جراء التطور الكبير الحادث في حجم وهيكل وأصحاب حقوق الملكية، إذ أن صاحب المنشأة بعد أن كان شخصاً واحداً أصبح مجموعة من الأفراد، مما أدى بذلك إلى التوسع في الانتاج، وقد ظهرت هذه النظرية في القرن العشرين نتيجة للتوسع وعجز أصحاب حقوق الملكية من إدارة الوحدة الاقتصادية. ويرى بعض كتاب المحاسبة بأن جذور هذه النظرية تعود إلى باسيولو Paciolo في تناوله محاسبة الأقسام والفروع عام ١٤٩٤، كما تناول هذا الموضوع Snailum فاعتبر رأس المال عنصراً من المطلوبات، ثم ناقش الموضوع نفسه كل من Greeley عام ١٩٢٠، Paton عام ١٩٢٢ ثم Littleton عام ١٩٤٠. ووفقاً لهذه النظرية يعبر عن معادلة الميزانية كما يلي :

الموجودات = المطلوبات

وهنا نلاحظ ما يلي :

الموجودات تمثل الموارد الاقتصادية التي يملكها المشروع باعتباره شخصية معنوية مستقلة عن أصحاب المشروع.

المطلوبات تمثل الالتزامات التي على المشروع ذاته ومن ضمنها رأس المال.

أما المفاهيم المشتقة من المعادلتين السابقتين، فهي الايرادات والمصروفات، وهنا تمثل الايرادات انجازات المشروع بشكل سلع وخدمات تقدم إلى الزبائن، وتمثل المصروفات جهود المشروع لتحقيق الانجازات بشكل تكاليف لتلك السلع أو الخدمات والتي تمثل نقصاً في الموجودات. ويعتبر رأس المال التزاماً على المشروع واجب دفعه إلى أصحابه كأشخاص خارجين.

أما مفهوم صافي الربح أو الخسارة فيتم التوصل إليها عن طريق مقابلة الايرادات بالمصروفات والتي تتوضح بالمعادلة التالية :

صافي الربح أو الخسارة = الايرادات - المصروفات

ويتجلى صافي الربح من خلال الزيادة في قيمة موجودات المشروع في حين تعتبر الخسارة نقصاً في قيمة نفس الموجودات.

٣- نظرية الأموال المخصصة : Funds Theory

جاءت هذه النظرية لمناقشة المشروعات الاقتصادية وخاصة شركات الأموال والوحدات الإدارية المختلفة، وقد عرفت الوحدة الإدارية، بأنها خلية من مجموع الخلايا التي تكونها وزارة المالية، داخل الوزارات بهدف تنفيذ الميزانية العامة للدولة وتحت اشراف وزارة المالية. وتركز هذه النظرية والتي أكثر ما تنطبق على حسابات الحكومة على تدفقات الأموال وفق محددات وضوابط معينة، والأموال المخصصة تقوم بأداء نشاط معين، وتوفر التزاماً واضح باستخدام الأموال ضمن خطة مرسومه مسبقاً. حيث أن أموال الدولة التي تأتي من مصادر متنوعة مثل الضرائب، الرسوم، الأرباح ومساعدات وغير ذلك، والتي يتم تخصيصها للوحدات الإدارية الحكومية للانفاق علي أنشطتها المختلفة لتحقيق أهدافها المحددة، بذلك فإن التخصيصات المتنوعة، يتم استخدامها لغرض تأدية الخدمات ضمن قوانين معينة. وتتجلى نظرية الأموال المخصصة من خلال المعادلة التالية :

الموجودات النقدية وغير النقدية = هدف تحقيق فعاليات وخدمات الدولة أو الموجودات (الموارد المخصصة للوحدة المحاسبية) = المطلوبات القيود المفروضة على

استخدام الوحدة لمواردها) وتتصف هذه النظرية بعدد من النقاط وهي :

١. إن موجودات الوحدة الإدارية تتمثل في الموارد النقدية وغير النقدية لتحقيق أهدافها.

٢. إن مطلوباتها عبارة عن مجموع الالتزامات على الوحدة لتحقيق أهدافها.

٣. إن ايرادات ومصروفات الوحدة هي تدفقات نقدية يتم بيانها في ميزانية الوحدة.

٤. إن القدرة الانفاقية للوحدة موضحة ضمن الموازنة العامة.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن النظام المحاسبي المتبع في تنفيذ هذه النظرية هو توفير البيانات والمعلومات المحاسبية التفصيلية عن نشاط الوحدة الإدارية من حيث مواردها المخصصة وكيفية استخدامها في حدود تشريعات محددة في الموازنة، ويعتمد هنا نظام محاسبي يتضمن مجموعة من السجلات والدفاتر البيانية الخاصة والمفصلة وعلى مجموعة كاملة من السجلات المساعدة لمتابعة التغيرات الحاصلة في استخدام الموارد لتحقيق الأغراض المحددة للوحدة الإدارية.

وشكل رقم (١٣) يوضح المقارنة بين النظريات السابقة، نظرية أصحاب المشروع، ونظرية الشخصية المعنوية، ونظرية الأموال المخصصة.

شكل رقم (١٣)

مقارنة بين نظريات الوحدة المحاسبية *

	عناصر النظرية	نظرية أصحاب المشروع	نظرية الشخصية المعنوية	نظرية الأموال المخصصة
١	طبيعة الوحدة المحاسبية	مجموعة من الأشخاص (الملاك) تسعى لتحقيق هدف ذاتي.	المشروع كشخصية معنوية مستقلة عن شخصية الملاك تسعى للتوفيق بين أصحاب المصالح في الوحدة.	مجموعة من الأموال المخصصة لتأدية نشاط معين أو تستخدم وفقاً لقيود معينة.
٢	معادلة الميزانية	رأس المال (صافي القيمة) = الأصول - الخصوم أي أن : حقوق أصحاب المشروع = صافي الأصول (القيمة). فهي تعبر عن وجهة نظر الملاك (أصحاب المشروع).	الأصول = الخصوم أي الأموال المستثمرة = مصادر فهي تعبر عن وجهة نظر إدارة المشروع	الأموال أو الموارد المخصصة للوحدة = القيود المحددة لاستخدام الأموال أو المواد المخصصة. تعبر عن موازنة تخطيطية للوحدة وبرنامج عمل معتمد.
٣	الأصول	موجودات فعلية ملك لأصحاب المشروع (الملاك) وليس ملكاً للمشروع كشخصية معنوية.	موجودات فعلية ملك المشروع أو تحت تصرفه تستخدمها الإدارة. تمثل الضمان الوحيد لالتزامات المشروع تجاه أصحابه أو تجاه الغير	الموارد المعتمدة أو المخصصة للوحدة لتحقيق أهداف محددة.هي ليست موجودات فعلية تمكلها الوحدة.
٤	الخصوم	التزامات على أصحاب المشروع (الملاك) تجاه الغير وقد تنصرف الالتزامات إلى أموالهم الخاصة.	التزامات على المشروع ذاته تجاه الغير وتجاه أصحابه، تمثل مصادر الحصول على الأموال المستثمرة.	قيود ومحددات على استخدام الموارد المخصصة تتضمن انفاقها في الأغراض المحددة لها دون تجاوزات. ليست التزامات فعلية.
٥	رأس المال والمحافظة عليه	صافي القيمة أي الفرق بين الأصول والخصوم. التفرقة بين الدخل ورأس المال غير واضحة لأنها غير ضرورية	التزام علي المشروع لأصحابه (الملاك) التفرقة بين الدخل ورأس المال ضرورية حتى لا تأكل رأس المال بتوزيع جزء من رأس المال ونقص قدرة المشروع على الوفاء بالتزاماته وتقديم نفس المستوى من السلع والخدمات.	هذا المفهوم لرأس المال والمحافظة عليه غير وارد وإن كان يمكن القول بضرورة المحافظة على قدرة الوحدة الإدارية لتقديم نفس السلع والخدمات وبنفس المستوى إن لم يكن أفضل.

* حماد، د. أحمد هاني و د. حصة محمد البحر "أصول المحاسبة الحكومية" ذات السلاسل للنشر ١٩٩٠.

تابع شكل رقم (١٣) مقارنة بين نظريات الوحدة المحاسبية.

	عناصر النظرية	نظرية أصحاب المشروع	نظرية الشخصية المعنوية	نظرية الأموال المخصصة
٦	الايرادات	الزيادة في حقوق أصحاب المشروع أي عناصر موجبة في حساب رأس المال.	الزيادة في أصول المشروع وتعبر عن انجازات المشروع .	تدفقات نقدية داخلة للوحدة. المحصل من الموارد.
٧	المصروفات	النقص في حقوق أصحاب المشروع أي عناصر سالبة في حساب رأس المال.	تكلفة الحصول على الايرادات. المجهودات المبذولة وفي تحقيق الايرادات.	تدفقات خارجة من الوحدة. النفقات أو الاستخدامات.
٨	نتائج الأعمال	الربح أو الخسارة وهو التغير في صافي حقوق الملكية بين فترتين ماليتين.	الربح هو الزيادة في الأصول ويقاس بالفرق بين الإيرادات والمصروفات وهو مقياس أو مؤشر لكفاءة الإدارة.	مفهوم الربح أو الخسارة غير وارد الفرق بين الايرادات والمصروفات يمثل فائض يرحل أو عجز يغطي من المال العام.
٩	إمكانيات النظام المحاسبي	يعبر عن وجهة نظر الملاك ومحور اهتمامه قياس التغير في صافي القيمة، ويوفر بيانات ومعلومات محدودة وإجمالية تكفي لذلك.	يعبر عن وجهة نظر الإدارة ومحور اهتمامه تقييم كفاءة الإدارة في استخدام الأموال، ويوفر بيانات تفصيلية وتحليلية للإيرادات والمصروفات تمكن من تحقيق ذلك.	يعبر عن الأموال المخصصة ومحور اهتمامه متابعة كيفية استخدام الاعتمادات في الأغراض المحددة لها، ويوفر معلومات تفصيلية عن مدى التزام الوحدة بذلك.

٤- **نظرية القائد** : Leader Theory

تعتبر نظرية القائد إحدى النظريات التي تركز على دور المحاسبة الرقابي لضمان حقوق المالكين من خلال المراقبة على الموارد الاقتصادية وحركتها وكيفية استخدامها واكتشاف والتنبيه عن المصاريف واستخدامات الأموال غير الاقتصادية.

وقد عبرت هذه النظرية على أن دور المحاسبة لا يقتصر فقط على تسجيل الوقائع المالية، بل يتعداها إلى تهيئة وتكييف البيانات بما يخدم عملية اتخاذ القرارات ومراقبة تنفيذها على المستويات الإدارية المختلفة. وتبرز نظرية القائد لدور المحاسبة التحليلي الذي تتزايد أهميته مما يجعل من المحاسبة القاعدة الإعلامية للمستويات الإدارية القيادية في سلم الهيكل التنظيمي للوحدة المحاسبية.

وبموجب هذه النظرية تعتبر القوائم المالية على أنها هدف لمساعدة بعض الأطراف لاتخاذ القرارات المختلفة بالإضافة لتوفير عنصر المراقبة للمالكين على نشأة المشروع وخصوصاً في الشركات المساهمة، وأفضل دليل على ذلك تأثر مجلس معايير المحاسبة المالية بهذه النظرية وانعكاسها على توصيته رقم (١) لسنة ١٩٧٨ التي جاء بها «لا يتم النظر إلى القوائم المالية على أنها هدف تسعى الوحدة المحاسبية لتحقيقه بمجرد إعداد القوائم المالية وإنما الغرض لمساعدة المالكين والمستثمرين والدائنين لاتخاذ قراراتهم المختلفة، بالإضافة لما توفره هذه القوائم من عنصر المراقبة على نشاط المشروع».

٥- **نظرية الوكالة** Agency theory

ظهرت أولى الكتابات بهذه النظرية في عام ١٩٦٧ وذلك في الولايات المتحدة الأمريكية من خلال التقرير المقدم إلى الكونجرس الأمريكي حول مهنة المحاسبة والمراجعة والذي اشتهر باسم Metgalf study .

وفحوى هذه النظرية قائم على دراسة المشاكل الناتجة عن تعارض المصالح للفئات المختلفة المرتبطة بالمنظمة، والتي تتجلى من خلال :

- تعارض مصلحة حملة الأسهم مع مصلحة حملة السندات.
- تعارض مصلحة حملة الأسهم مع الإدارة العليا.
- تعارض مصلحة حملة الأسهم مع مراقب الحسابات.

وقد نادت هذه النظرية بضرورة التعبير المحاسبي عن جميع حالات التعارض في المصالح المختلفة لحقوق الفئات المرتبطة بالمنظمة.

ولعل من المفيد أن نشير إلى أنه على الرغم من حداثة هذه النظرية إلى أن جذورها التاريخية تمتد إلى نظرية تعظيم المنفعة لأدم سميث.

ثالثاً - أنواع حقوق الملكية وأساليب قياسها [1]:

كما نعلم أن المشاريع الاقتصادية ذات أنواع فمنها الفردية، والجماعية (شركات الأشخاص وشركات الأموال مساهمة) ولذلك فإن المعالجة المحاسبية لحقوق الملكية في الدفاتر والقوائم المالية لكل نوع من المشاريع يختلف عن الآخر. وبناء على ذلك سوف نقوم بهذا الفصل بمناقشة حقوق الملكية في :

١. المنشأة الفردية.
٢. شركات التضامن.
٣. الشركات المساهمة.

١- حقوق الملكية في المنشأة الفردية :

يطلق على الوحدة الاقتصادية تسمية منشأة فردية عندما يكون صاحبها فرداً واحداً مالكاً لجميع أصولها ومسؤولاً عن جميع إلتزاماتها، وفي هذا النوع من المنشآت تتمثل حقوق الملكية بنوعين من الحسابات هما حساب رأس المال وحساب المسحوبات الشخصية حيث يمثل حساب رأس المال استثمارات صاحب المشروع في المشروع عند تكوينه. وقد تكون هذه الاستثمارات نقدية أو عينية أو كليهما معاً. كما يمثل أي زيادة أخرى يضيفها صاحب المشروع على استثماراته في ذات المشروع في وقت لاحق من بداية عمل المشروع ويكون حساب رأس المال عادة دائناً عند الزيادة ومديناً عند التخفيض، ولذلك فإن صافي الأرباح في نهاية كل فترة محاسبية تقفل بهذا الحساب، حيث يجعل حساب صافي الأرباح مديناً وحساب رأس المال دائناً، أما إذا كانت نتيجة الأعمال صافي خسارة فإن حساب رأس المال يخفض بمقدار قيمة الخسارة الصافية حيث يجعل مديناً وحساب صافي الخسارة دائناً .

أما فيما يتعلق بحساب المسحوبات فهو يمثل ما يقوم به صاحب المشروع من سحب أموال نقدية أو عينية من حسابات المشروع لاغراض شخصية ليس لها علاقة بنشاط

---

(١) د. وليد ناجي الحيالي : المحاسبة المتوسطة، الجزء الثاني، منشورات الجامعة المفتوحة ، طرابلس - ليبيا، ١٩٩٥، ص٢٠٩ - ٣٣٦.

المشروع، وهي بذلك بمثابة تخفيض لحقوق أصحاب المشروع ولهذا السبب يعمل حساب مستقل لكافة المسحوبات الشخصية لصاحب المشروع يجعل مديناً والذي يقفل في نهاية السنة المالية (عند إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي) بحساب رأس المال، حيث يجعل حساب رأس المال باجمالي قيمة المسحوبات السنوية مديناً وحساب المسحوبات دائناً.

وعلى هذا الأساس تظهر حقوق الملكية في المشروع الفردي بقائمة المركز المالي بحساب واحد متمثلة برأس المال، حيث يضاف إليه صافي الأرباح المتحققة في نهاية السنة المالية مطروحاً منه إجمالي المسحوبات الشخصية السنوية وبالصورة التالية :

قائمة المركز المالي

حقوق أصحاب المشروع :	
رأس المال	×××
يضاف : صافي الأرباح	××
يطرح المسحوبات الشخصية	(××)
صافي حقوق الملكية	×××

ويمكن أيضاً إقفال المسحوبات الشخصية وصافي الأرباح في نهاية السنة بحساب جاري صاحب المشروع حيث يجعل حساب المسحوبات مديناً وحساب صافي الأرباح دائناً والرصيد يقفل بحساب رأس المال، ولتوضيح الفكرة الأخيرة نفترض أن رصيد مسحوبات صاحب محل تجاري في نهاية عام ١٩٩٥م بلغ ١٥٠٠ دينار، وكانت نتيجة أعمال المشروع في نفس الفترة ٢٥٠٠ دينار فإن المبلغ المتبقي من عملية المقابلة بجاري صاحب المشروع ستكون ١٠٠٠ دينار تقفل بحساب رأس المال بقائمة المركز المالي ليمثل حقوق أصحاب المشروع، فإذا فرضنا بأن رأس المال كان ٢٠٠٠٠ دينار فإن صافي حقوق أصحاب المشروع في نهاية عام ١٩٩٥م سيكون ٢١٠٠٠ دينار (٢٠٠٠٠ + ١٠٠٠).

٢- حقوق الملكية في شركات التضامن :

شركة التضامن شركة يكونها شخصان أو أكثر ممن تتوفر فيهم الأهلية الشخصية للقيام بأعمال تجارية أو مالية أو مهنية بهدف تحقيق الربح، وتتم هذه الأعمال على وجه المشاركة بينهم وبرأس مال مشترك وبعنوان مخصص يكون إسماً لها.

وحسابات حقوق الملكية في شركات التضامن تتمثل في حسابين أساسيين هما : حسابات رأس مال الشركاء، وحساباتهم الجارية الشخصية. حيث عند تأسيس الشركة يتم فتح حساب دائن لكل شريك برأسماله، وتجعل قيمة الأصول التي ساهم بها أو استثمرها كرأس مال دائنه. وفي حال قيام أي شريك بسحب أي أصل أو جزء منه لاستخدامه الشخصي يتم اثبات قيمة المسحوبات الشخصية للشريك بحساب مدين يسمى بالمسحوبات الشخصية للشريك، وبقيمة المسحوبات نجعل النقدية أو البضاعة أو أي أصل آخر دائناً. وفي نهاية السنة المالية تقفل المسحوبات الشخصية للشركاء بحساباتهم الجارية حيث ترحل إلى الطرف المدين منه. كما يمكن في بعض الأحيان تحميل كل شريك بفائدة هذه المحسوبات في حين تسجل لصالحه فائدة على رأس المال وفي الطرف الدائن من الحساب الجاري للشريك يقفل به نصيبه من صافي الأرباح السنوية فيما إذا كانت نتيجة الأعمال قد حققت أرباحاً، أما إذا كانت نتيجة الأعمال صافي خسارة، فتقفل بجانب المدين من حسابات جاري الشركاء كلاً بنصيبه من هذه الخسارة. وأرصدة الحسابات الجارية للشركة تظهر بقائمة المركز المالي ببند مستقل مع حقوق ملكية الشركاء ومباشرة تحت رأس مال الشركاء. ولذلك نرى أن معالجة حسابات حقوق الملكية لشركات التضامن لا تختلف كثيراً عن معالجتها في المشروعات الفردية، ويكاد أن يكون الاختلاف الوحيد بينهما هو في تجزئة حصص الشركاء برأس المال، والحسابات المستقلة لمحسوبات كل شريك. ولتوضيح المعالجات السابقة سوف نوردها بالأمثلة التالية :

مثال (١) : في ١٩٩٥/١/١م تكونت شركة تضامن بين الشركاء زينة، ولينا، ونونو حيث قدم الشريك زينة مبلغ ٣٠٠٠٠ دينار نقداً، بينما قدم الشريك لينا مباني قيمتها ٢٥٠٠٠ ديناراً ونقدية مبلغ ١٠٠٠٠ ديناراً، أما الشريك نونو فقدم بضاعة بمبلغ ١٣٥٠٠ ديناراً، وأثاث بمبلغ ١١٥٠٠ دينار. وعلى فرض أن الشريك زينة بالمثال السابق قام بسحب ٣٠٠٠ ديناراً نقداً لحسابه الخاص، أما الشريك لينا فسحب مبلغ ٢٠٠٠ ديناراً، والشريك نونو سحب ١٠٠٠ دينار نقداً. وفي نهاية السنة اتضح أن صافي أرباح الشركة قد بلغ ٥٠٠٠٠ دينار وزعت عليهم بنسبة مساهمة كل شريك برأسمال الشركة.

والمطلوب :

١- بيان كيفية توزيع الأرباح الصافية على الشركاء علماً أن عقد الشركة كان ينص على منح كل شريك مرتب شهري قدره ١٥٠ دينار نظير قيامه بأعمال الشركة. وكذلك فائدة بنسبة ٥٪ سنوياً على رأس المال.

٢- بيان أثر ما سبق على الحسابات الجارية للشركاء.
٣- عرض جزئي لقائمة المركز المالي في نهاية السنة.

١- قائمة توزيع الأرباح والخسائر :

قائمة توزيع الأرباح والخسائر في ١٢/٣١

التفاصيل	دينار	دينار	دينار
صافي الربح			٥٠٠٠٠
مرتبات الشركاء			
الشريك زينة (١٥٠ × ١٢)	١٨٠٠		
الشريك لينا (١٥٠ × ١٢)	١٨٠٠		
الشريك نونو (١٥٠ × ١٢)	١٨٠٠		
		٥٤٠٠	
الفائدة على رأس مال الشركاء			
الشريك زينة : (٣٠٠٠٠ × ٥/١٠٠)	١٥٠٠		
الشريك لينا : (٣٥٠٠٠ × ٥/١٠٠)	١٧٥٠		
الشريك نونو : (٢٥٠٠٠ × ٥/١٠٠)	١٢٥٠	٤٥٠٠	٩٩٠٠
صافي الربح القابل للتوزيع			٤٠١٠٠
أرباح الشركاء :			
الشريك زينة : ٤٠١٠٠ × ٣٠٠٠٠ / ٩٠٠٠٠	١٣٣٧٠		
الشريك لينا : ٤٠١٠٠ × ٣٥٠٠٠ / ٩٠٠٠٠	١٥٥٩٠		
الشريك نونو : ٤٠١٠٠ × ٢٥٠٠٠ / ٩٠٠٠٠	١١١٤٠		
			٤٠١٠٠

٢- قائمة الحسابات الجارية للشركاء :

قائمة الحسابات الجارية للشركاء

اسم الشريك	حصة من الأرباح	الراتب	فائدة رأس المال	المسحوبات	الرصيد
زينة	١٣٣٧٠	١٨٠٠	١٥٠٠	(٣٠٠٠)	١٣٦٧٠
لينا	١٥٥٩٠	١٨٠٠	١٧٥٠	(٢٠٠٠)	١٧١٤٠
نونو	١١١٤٠	١٨٠٠	١٢٥٠	(١٠٠٠)	١٣١٩٠
المجموع	٤٠١٠٠	٥٤٠٠	٤٥٠٠	(٦٠٠٠)	٤٤٠٠٠

٣- قائمة المركز المالي :

قائمة المركز المالي في ١٢/٣١

حقوق أصحاب المشروع :

رأس مال الشريك زينة	٣٠٠٠٠	
يضاف جاري الشريك زينة	١٣٦٧٠	٤٣٦٧٠
رأس مال الشريك لينا	٣٥٠٠٠	
يضاف جاري الشريك لينا	١٧١٤٠	٥٢١٤٠
رأس مال الشريك نونو	٢٥٠٠٠	
يضاف جاري الشريك نونو	١٣١٩٠	٣٨١٩٠
صافي حقوق الملكية		١٣٤٠٠٠

٣- حقوق الملكية في الشركات المساهمة :

تقوم الشركات المساهمة على المال وليس على أشخاص الشركاء. ففي هذه الشركات يكون الاعتبار الأول للمال وليس للثقة الشخصية أية أهمية. وتتكون الشركات المساهمة من عدد كبير من الشركاء الذي يساهم كل منهم بحصة متساوية القيمة تسمى سهماً، والتي تمثل رأس المال وتكون قابلة للتداول، ويسمى حملة الأسهم بأصحاب المشروع. ولا تسمى الشركات المساهمة باسم أحد الشركاء وإنما يطلق عليها عنوان مشتق من غرض الشركة. وتكون مسؤولية كل مساهم في الشركة تجاه إلتزاماتها مقتصرة فقط بمقدار حصته برأس المال.

وتتكون حسابات حقوق الملكية في الشركات المساهمة من حساب رأس المال والأرباح المحتجزة (والاحتياطات)* وقد تصدر الأسهم بخصم أو بعلاوة وتعتبر العلاوة جزءاً من حقوق الملكية في الشركات المساهمة باعتبارها زيادة عن قيمة الإسمية للأسهم التي يتم إصدارها. وتتم معالجة الأرباح السنوية في نهاية السنة المالية عن طريق ترحيلها إلى حساب الأرباح المحتجزة في حالة تحقيق أرباح، وذلك بإضافتها إلى تلك الأرباح، أما في حالة تحقيق الخسائر فإنها تطرح من نفس الحساب (أي تخصم من حساب الأرباح المحتجزة)، على أن يتم خصم توزيعات الأرباح من حساب الأرباح المحتجزة وبعد ذلك يضاف الرصيد إلى حقوق الملكية[1]. وفي الصفحات التالية سوف نعرض كيفية معالجة حسابات رأس المال والأرباح غير الموزعة في هذا النوع من الشركات.

أولاً : حساب رأس المال.

حساب رأس المال في الشركات المساهمة يتكون في الغالب من نوعين من الأسهم، هي:

١- الأسهم العادية Ordinary Shares.

٢- الأسهم الممتازة reffered Shares.

الأسهم العادية : هي عبارة عن أسهم من فئات متساوية القيمة يكون لكل واحد منها ذات الحقوق والتي تتيح للمساهم امكانية التصويت على اختيار المديرين واتخاذ بعض القرارات الهامة، كما أنها تتيح له امكانية المشاركة في أرباح الشركة، وأقتسام

---

* وقد تكون الاحتياطيات إجبارية أو اختيارية أو كليهما معاً بناءً على القوانين والتعليمات التي تصدر بهذا الخصوص.

(١) د. خيرت ضيف، د. أحمد نور، د. أحمد بسيوني : مصدر سابق، صفحة ٥١٠.

ناتج التصفية، وتعتبر الأسهم العادية الأساس في تكوين الشركات المساهمة. وتكون هذه الأسهم قابلة لزيادة قيمتها وتكون عرضة للتخفيض أيضاً.

الأسهم الممتازة : يتم اصدار هذا النوع من الأسهم عندما تكون الشركة المساهمة بحاجة إلى أموال إضافية تتمتع ببعض الخصائص عن الأسهم العادية، أبرزها أولويتها في الحصول على نصيب الأرباح، وكذلك على ناتج التصفية، ويحق للشركة المصدرة للأسهم الممتازة حق ردها في تاريخ لاحق بسعر محدد يفوق السعر الأصلي، كما يحق أحياناً لحملة الأسهم الممتازة تحويل قيمتها إلى أسهم عادية.

ولذلك تظهر قيمة الأسهم بقائمة المركز المالي للشركة المساهمة في نهاية السنة المالية بالصورة التالية :

٢٠٠٠٠٠	رأس مال الأسهم الممتازة ٥٪ ٢٠٠ سهم مجمعة الأرباح
١٠٠٠٠٠٠	رأس مال الأسهم العادية بقيمة اسمية ٥ دينار للسهم الواحد، عدد الأسهم المصرح بها والمصدرة، ٢٠٠ ألف سهم
١٢٠٠٠٠٠	مجموع رأس المال المدفوع
٢٥٠٠٠٠٠	الأرباح المحتجزة
١٤٥٠٠٠٠٠	مجموع* حقوق الملكية

ويلاحظ أنه يتم ترتيب عناصر حقوق الملكية في الشركات المساهمة حسب أولوية الحق في توزيعه على المساهمين في حالة التصفية حيث تظهر الأسهم الممتازة أولاً ثم الأسهم العادية وأخيراً الأرباح المحتجزة. كما تجدر الإشارة هنا أن الأسهم الممتازة قد تكون مجمعة أو غير مجمعة للأرباح، حيث يحق لحامل الأسهم الممتازة المجمعة المطالبة بالأرباح المتأخرة والتي لم يحصل عليها نتيجة تحقيق الشركة لخسائر في بعض السنوات. أما الأسهم الممتازة غير المجمعة فإن حاملها لا يتمتع بحق المطالبة في الأرباح المتأخرة

* وفي حالة وجود احتياطيات سواء كانت إجبارية أو اختيارية فإنها تظهر بعد مجموع رأس المال المدفوع مباشرة.

ففي سنوات الخسارة لا يصرف لهذا السهم شيء ولا تتراكم حصته في الربح المتأخر[1] .
كما يمكن للأسهم الممتازة أن تكون من النوع المشارك في الأرباح Participating، وفي هذه الحالة يكون لحاملها إذا ما سمحت الأرباح المحققة للشركة من أن يأخذ حصة إضافية من التوزيعات بالإضافة لحصته الثابتة في عقد تأسيس الشركة ومن المؤكد أن موضوع الشركات المساهمة من المواضيع التي تتم دراستها في مادة متقدمة هي محاسبة الشركات والتي سوف يقوم الطالب بدراسة تفصيلية لهذا الموضوع فيها ولذلك سوف يقتصر شرحنا على بعض الجوانب وتحديداً معنى حقوق الملكية في الشركات المساهمة وعناصرها وكيفية عرضها بالقوائم المالية.

والجدير بالذكر أن هناك مصطلحات عديدة يتم استخدامها في الحياة العملية لتعريف رأس المال في الشركات المساهمة منها [2]:

أ-رأس المال المصرح به Authorized Capital وهذا يعبر عن مقدار قيمة الأسهم التي تم التصريح للشركة باصدارها وفق أحكام القانون الأساسي للشركة.

ب- رأس المال المصدر Issued Capital والقائم وهنا يطلق على الأسهم التي تم اصدارها فعلاً دون الأسهم التي تم التصريح باصدارها إلا أنها لم تصدر بعد.

جـ- رأس المال المدفوع Paid in Capital وهي تمثل قيمة الأسهم التي تم طلبها ودفعت فعلاً بالكامل.

د- حقوق المساهمين Shareholderes Equity وتعبر عن جميع عناصر حقوق ملكية المساهمين المتمثلة في رأس المال المدفوع والاحتياطات والأرباح غير الموزعة.

هـ- رأس مال المستثمر Invested Capital وهي تطلق على جميع الأموال المتاحة للمشروع ومن جميع المصادر.

---

(١) د. عمر حسين : مصدر سابق، صفحة ٣٩٠.

(٢) د. جمعة خليفة الحاسبي وآخرون. مصدر سابق صفحة ٥٥٢-٥٥٣.

ثانياً - حسابات الأرباح المحتجزة :

تمثل الأرباح المحتجزة الأرباح التي يتم احتجازها لأي سبب من الأسباب وهي بذلك تعتبر جزءاً من حقوق الملكية والذي تتحقق نتيجة ممارسة المشروع الاقتصادي لنشاطه. إذ في حالة عدم توزيع الأرباح الصافية في نهاية السنة المالية يتم ترحيلها إلى حساب الأرباح المحجوزة، أما في حالة حدوث توزيعات الأرباح، خلال السنة أو أي تخصيصات أخرى للأرباح وفق ما يتم إقراره من قبل مجلس الإدارة أو القانون الأساسي للشركة فيجب تحميلها لهذا الحساب (حساب الأرباح المحجوزة). ويتضح بشكل واضح بأن الاحتياطات كشكل من أشكال تخصيصات الأرباح هي الأخرى تعتبر من ضمن حقوق الملكية في الشركات المساهمة كالاحتياطي القانوني، واحتياطي التوسعات أو الطوارىء وأي نوع آخر منها ويتم إثبات التوزيعات والإحتياطات عندما يصدر قرار بها من الجهة الإدارية المخولة بالشركات المساهمة بموجب القيد التالي :

xx من حـ/ الأرباح المحجوزة

إلى مذكورين

xx حـ/ توزيعات مستحقة للمساهمين

xx حـ/ الإحتياطي القانوني

xx حـ/ الاحتياطي العام

xx حـ/ الاحتياطي الخاص

وبذلك يجري تخفيض قيمة الأرباح المحجوزة بمقدار تخصيصها للإحتياطات، ولذلك تظهر الإحتياطات بقائمة المركز المالي ببند مستقل تحت تسمية الاحتياطات تأتي مباشرة بعد رأس المال وهي بالإضافة إلى رأس المال تشكل مجموع حقوق المساهمين.

اسئلة الفصل الخامس عشر

١- إن أي وحدة إقتصادية وبصرف النظر عن طبيعة عملها تحتاج إلى جملة من الموارد الاقتصادية عند تكوينها ولتسيير نشاطها فيما بعد، وهذه الموارد تتطلب العديد من مصادر الأموال، هذا ما يؤدي إلى نشوء بعض الإلتزامات بذمة الوحدة الاقتصادية تجاه الغير. ناقش هذه العبارة موضحاً الآتي :

أ- المقصود بحقوق الملكية عموماً.

ب- أوجه الإختلاف بين حقوق الملكية في المشاريع الخاصة والالتزامات .

٢- يطلق على الوحدة الإقتصادية تسمية منشأة فردية عندما يكون مالكها فرداً واحداً. فما هي خصائص هذا النوع من المشاريع، وما هي عناصر حقوق الملكية فيها، وكيف يتم توضيحها بقائمة المركز المالي في نهاية الفترة المالية .

٣- شركات التضامن إحدى شركات الأشخاص. فما هي أبرز خصائصها. وما هي عناصر حقوق الملكية فيها.

٤- الشركات المساهمة يكون الإعتبار الأول فيها للمال وليس للثقة الشخصية أية أهمية. فما هي خصائص هذا النوع من الشركات. وكيف يتم تمييزها عن شركات التضامن، وما هي عناصر حقوق الملكية فيها.

٥- حساب رأس المال في الشركات المساهمة يتكون في الغالب من نوعين من الأسهم هي :

أ-

ب-

تكلم بالتفصيل عما تعرف عن هذين النوعين من الأسهم.

٦- للوصول إلى رأس المال المصرح باصداره سواء دفع بالكامل أو جزء منه يجب ضرب ..... أما القيمة الإسمية المدفوعة للسهم تمثل مقدار ..... الأسهم، وذلك عندما يكون سداد السهم على ..... .

المطلوب : إملاء الفراغات بالعبارة المناسبة فيما تقدم .

٧- ابتدأ في ١٩٩٥/١/١م التاجر الشيباني فرج أعماله في مشروعه الفردي الخاص برأسمال قدره ١٥٠٠٠ ديناراً أو دعها خزينة المشروع. وقد قرر أن يسحب لاستعماله الشخصي مبلغ ٣٠٠ ديناراً شهرياً وفي نهاية السنة المالية بلغت الايرادات الاجمالية للمشروع ٣٧٠٠٠ دينار والمصروفات ١٨٥٠٠ ديناراً منها ١٠٠ دينار شهرياً مرتب احتسابه الشيباني لقاء عمله بالمشروع.

المطلوب :

١- تحديد قيمة حقوق الشيباني في ٩٥/١٢/٣١

٢- بين كيفية عرض حقوق الملكية في قائمة المركز المالي في نهاية السنة المالية.

٨- في ١٩٩٥/١/١م تكونت شركة تضامنية من ثلاث شركاء هم : الشريك محمد خلف، الشريك عياد حسن، الشريك فرج منصور، وقد قدم الشركاء حصصهم برأسمال الشركة بالصورة التالية :

اسم الشريك	الحصة برأس المال
محمد خلف	٢٠٠٠٠ نقداً
عياد حسن	١٥٠٠٠ دينار نقداً و ٥٠٠٠ دينار بضاعة
فرج منصور	١٠٠٠٠ دينار نقداً و ٣٠٠٠ دينار أثاث

وخلال السنة قام الشركاء بسحب المبالغ التالية لإستعمالهم الشخصي

محمد خلف	١٥٠٠ دينار نقداً
عياد حسن	٢٠٠٠ دينار نقداً
فرج منصور	١٢٠٠ دينار نقداً

وفي نهاية السنة اتضح أن صافي أرباح الشركة قد بلغ ٤٠٠٠٠ دينار، وقد تم توزيعها عليهم بنسب مساهمتهم برأس مال الشركة.

المطلوب :

١- بيان كيفية توزيع الأرباح الصافية على الشركاء في حساب توزيع الأرباح والخسائر.

٢- تحديد حقوق كل شريك في ٩٥/١٢/٣١.

٣- بين كيف يتم عرض حقوق الملكية للشركة المذكورة في نهاية السنة بقائمة المركز المالي.

٩- في ١٩٩٥/١٢/٣١م كانت عناصر حقوق الملكية لإحدى الشركات المساهمة كما هو موضح أدناه : أسهم ممتازة ٥٪ قيمة اسمية ١٠٠ دينار ٣٠٠٠ سهم مرخص به ومصدره فعلاً)، خصم إصدار الأسهم الممتازة ١٠٠٠٠ دينار، أسهم عادية قيمة اسمية ٤٠ دينار (٢٠٠٠٠ سهم مرخص بها اصدر منها ١٥٠٠٠ سهم)، علاوة اصدار الأسهم العادية ١٠ دينار للسهم الواحد، أرباح محجوزة ٣٠٠٠٠ ديناراً.

المطلوب : صور قائمة المركز المالي في ١٩٩٥/١٢/٣١م موضحاً فيها كيفية عرض عناصر حقوق الملكية السابقة فيها.

١٠- ما المقصود بمفهوم حقوق الملكية .

١١- ما المقصود بمفهوم نظرية الملكية .

١٢- ما المقصود بمفهوم نظرية الشخصية المعنوية .

١٣- ما المقصود بنظرية الأموال المخصصة .

١٤- قارن بين نظرية أصحاب المشروع، ونظرية الشخصية المعنوية ونظرية الأموال المخصصة ؟

١٥- ما المقصود بنظرية القائد .

١٦- ما المقصود بنظرية الوكالة .

الباب السابع

الإفصاح عن المعلومات في البيانات المحاسبة المنشورة

الفصل السادس عشر: مفهوم وأُسس الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

الفصل السابع عشر: قواعد الإفصاح عن المعلومات وفقاً لقواعد المحاسبة الدولية

الفصل الثامن عشر: العلاقة بين الإفصاح عن المعلومات ومستوى الدمج في البيانات المحاسبية المنشورة

الفصل السادس عشر
مفهوم وأسس الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

يلعب معيار الإفصاح المناسب Adequate Disclosure دوراً هاماً ومركزياً سواء في نظرية المحاسبة ، أم في الممارسات المحاسبية . وقد تكرست أهمية هذا المفهوم بعدما لقيه من إهتمام كبير من عدة جهات منها : الجمعيات المهنية المحاسبية ، وإدارات البورصات العالمية ، وكذلك الباحثين خصوصاً المهتمين منهم ببحث الجوانب المختلفة لفرضية السوق المالي الكفؤ Efficient Market Hypothesis ودراسة انعكاساته على حركة تداول وتقلبات أسعار الأوراق المالية.

وإن أية مناقشة أو بحث لطبيعة الإفصاح المناسب ، لا بد وأن تتم في إطار أغراض المحاسبة المالية والتي تتمحور في نهاية الأمر حول غرض رئيسي هو توفير المعلومات الملائمة للفئات التي تستخدم البيانات المحاسبية في إتخاذ قرارات اقتصادية تتعلق بالمنشأة مصدرة البيانات ، كما تهيء لهؤلاء المستخدمين بعض المؤشرات المالية التي تمكنهم من التنبؤ ببعض المتغيرات الرئيسية لتلك المنشأة كقوتها الإيرادية مثلاً ، أو قدرتها على الوفاء بالتزاماتها قصيرة أو طويلة الأجل.

وبسبب الأهمية المتزايدة لمعيار الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ، حرصت المجامع المهنية في شتى البلدان المتقدمة على إصدار معايير أو بيانات خاصة بالإفصاح، كما أن اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة (IASC) حرصت هي الأخرى على إصدار معيار خاص في هذا الشأن هو المعيار رقم (٥) الذي يحمل عنوان "المعلومات التي يتوجب الافصاح عنها في البيانات المالية" وقد صدر عام ١٩٧٤ وتم تنقيحه ثانية عام ١٩٩٣، كما حرصت أيضاً على تضمين كل معيار صدر عنها قواعد خاصة تحدد كلاً من حدود وشروط الإفصاح عن المعلومات بشأن الموضوع أو الموضوعات التي يعالجها ذلك المعيار وذلك حرصاً منها على توفير نوع من القبول الدولي International Acceptance للقوائم المالية المنشورة.

أولاً - الجذور التاريخية لمفهوم الإفصاح :

من زاوية تاريخية يرتبط تزايد أهمية مبدأ أو معيار الإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية المنشورة بالتحول التاريخي الذي حدث لوظيفة المحاسبة وذلك عندما تحولت المحاسبة منذ بداية الستينات عن ما يطلق عليه الباحثون مدخل الملكية Owners' Approach إلى ما يعرف بمدخل المستخدمين Users' Approach . فبدخول هذه الحقبة التاريخية تحولت الوظيفة المحاسبية من التركيز على دورها الرئيسي الذي كانت تؤديه كنظام لمسك الدفاتر Book Keeping System غايته الأساسية حماية مصالح الملاك ، إلى التركيز على دورها الجديد كنظام للمعلومات Information System غايته الأساسية توفير المعلومات المناسبة لصنع القرارات . ولكي تقوم المحاسبة بوظيفتها الجديدة ارتقى شأن بعض المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مثل مبدأ الإفصاح Disclosure والملاءمة Relevance ، والمصداقية Reliability والقابلية للمقارنة Comparability وذلك على حساب مبادئ أخرى مثل مبدأ التحفظ Conservatism والموضوعية Objectivity والقابلية للتحقق Verifiability . كما صاحب هذا التطور انفتاح المحاسبة على فروع المعرفة الأخرى كإنفتاحها مثلاً على النظرية الحديثة للمعلومات وهي التي قدمت للمحاسبين كثيراً من المفاهيم والأدوات التي عززت من أهمية دور مبدأ الإفصاح. من هذه المفاهيم والأدوات مثلاً مفهوم المحتوى الإعلامي للتقرير المالي، والدالة اللوغراتمية التي تعرف بإسم واضعها Shannon. وقد استخدمت هذه الدالة من قبل المحاسبين في قياس المحتوى الإعلامي للتقارير المالية ، وفي قياس تكلفة المعلومات ، ومن ثم في تحديد المستوى المناسب لدمج بنود القوائم المالية المنشورة وذلك في ضوء خسارة المعلومات التي تترتب على هذا الدمج.

من جانب آخر كان لتزايد الدور الإقتصادي لأسواق المال العالمية أثر مباشر على المحاسبة. إذ فرضت على المحاسبين أن يولوا إهتماماً خاصاً للنظريات والمفاهيم التي تحكم مقومات وآليات هذه الأسواق مثل نظرية المحفظة Portfolio Theory وما يتفرع عنها من فرضيات كفرضية السوق المالي الكفؤ Efficient Market Hypothesis . ذلك ما أكد مرة أخرى أهمية الإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية المنشورة بعد أن أصبحت هذه البيانات مصدراً رئيسياً للمعلومات بالنسبة للمتعاملين في هذه الأسواق. وضمن هذا السياق شهد عام ١٩٧٤ حدثاً بارزاً ترك آثاراً جوهرية على مشكلة الإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية المنشورة . إذ صدر في الولايات المتحدة الأمريكية خلال

ذلك العام تشريع عن الكونغرس ألزم فيه المصارف التجارية بالخضوع من حيث شروط وقواعد الإفصاح للوائح والتشريعات التي تصدرها بهذا الخصوص لجنة هيئة البورصة إلى SEC وذلك بشأن الإفصاح عن المعلومات للشركات المساهمة الأخرى المدرجة في البورصة. وقد ترتب على ما سبق انعطاف هام في مسيرة الإفصاح عن المعلومات في ميزانيات البنوك الأمريكية تجلت مظاهره في سمتين رئيسيتين :

أولهما: اتساع نطاق هذا الإفصاح ليشمل معلومات كانت ادارات البنوك حتى ذلك التاريخ تعتبرها من المحرمات.

وثانيهما: تمثلت بتحول التركيز من أهداف الإفصاح من حماية مصالح المودعين إلى حماية مصالح الفئات الأخرى مثل المساهمين والمستثمرين والمقرضين.

وفي المسار نفسه أصدرت كذلك اللجنة الدولية للمحاسبة (IASC) المعيار المحاسبي الدولي رقم (٣٠) IAS No 30 والخاص بعرض قواعد الإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية المنشورة للبنوك.

ثانياً - ماهية الإفصاح المناسب :

تختلف وجهات النظر حول مفهوم وحدود الإفصاح عن المعلومات الواجب توفيره في البيانات المالية المنشورة . وينبع هذا الإختلاف أساساً من إختلاف مصالح الأطراف ذات العلاقة والذي ينعكس على الزواية التي ينظر من خلالها كل طرف نحو المشكلة. فنظرة الطرف المسؤول عن إعداد البيانات المالية المنشورة مثلاً وهو إدارة المنشأة حيال مشكلة الإفصاح قد لا تلتقي بالضرورة مع نظرة من يدقق هذه البيانات ولا مع نظرة من سيستخدمها من رجال الأعمال. كما أن نظرة هؤلاء جميعاً قد لا تلتقي ايضاً مع نظرة جهات الرقابة والإشراف على المهنة كدواوين المحاسبة. والبنوك المركزية ، وهيئات البورصة والمجامع المهنية.

من هنا يصبح من الصعب جداً توفير مفهوم عام وموحد للإفصاح يضمن توفير مستوى الإفصاح الذي يحقق لكل طرف من هذه الأطراف رغباته الكاملة في هذا المجال. وعلى هذا الأساس لا بد من وضع المشكلة ضمن إطار عام يضمن التوفيق بين وجهات نظرها وبشكل يوفر الإتفاق على حد أدنى من الإفصاح المرغوب فيه وبكيفية تحقق المصالح الرئيسية لتلك الأطراف.

ضمن هذا السياق يحدد الباحثون مستويين من مستويات الإفصاح هما :

أ- المستوى المثالي للإفصاح The Ideal Level of Disclosure.

ب- المستوى المتاح أو الممكن من الإفصاح The Attainable Level of Disclosure

ومع أنه يمكن من الناحية النظرية البحته تحديد العوامل والإعتبارات التي تحدد المستوى المثالي للإفصاح ، إلا أن ما يجب فهمه هو أن هذا المستوى لا يمكن توفيره من ناحية واقعية (في وقتنا الحاضر على الأقل)، وذلك لعدة أسباب لعل من أهمها على حد قول (Sterling) هو عدم الإلمام الكامل بطبيعة النماذج المختلفة والمتعددة للقرارات التي تعتبر البيانات المحاسبة بمثابة المدخلات لها. وكذلك لعدم الإلمام أيضاً بمدى حساسية هذه القرارات للبدائل المختلفة من المعلومات المحاسبية. هذا إضافة إلى التفاوت الكبير الحادث في استجابة متخذي تلك القرارات لأنماط المعلومات التي توفر لهم بموجب بدائل مختلفة من نظم القياس المحاسبي . والتي تكون مصداقيتها في كثير من الأحيان محل تساؤل. بسبب حقيقة خضوع هذه النظم للعديد من القيود والمحددات المفروضة عليها من خلال مجموعة من الفروض والأعراف المحاسبية التي تحكم أساليب جمع وقياس مخرجات هذه النظم".[1]

من هنا، وضمن المعطيات المشار إليها أعلاه ، يربط معظم الباحثين معيار الإفصاح المناسب بمعيار الإفصاح الواقعي ، أي الإفصاح الممكن أو المتاح ، وكان (Moonitz) من أوائل الباحثين الذين تعرضوا لمفهوم الإفصاح المناسب ، وذلك في دراسة له صدرت عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين "AICPA" ، وقد بين في دراسته هذه أن معيار الإفصاح المناسب عن المعلومات المحاسبية يجب ان يكون مرناً في إطار عناصره الرئيسية التي تشمل طبيعة المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية ، ثم الطرف أو الأطراف التي ستستخدم هذه المعلومات، وأخيراً توقيت الإفصاح عن تلك المعلومات. ولخص مفهومه هذا للإفصاح المناسب بالقول : "يجب على التقارير المحاسبية ان تفصح عن جميع المعلومات الضرورية الكفيلة بجعلها غير مضللة "[2].

---

(1) Sterling Robert R. , "Accounting Research, Education and Practice, "The Journal of Accountancy. September 1983, PP (44-52).

(2) Maurice Moonitz, "Accounting Research Study No. 1 The Basic Postulates of Accounting, AICPA, N.Y 1961 P.48.

من جانب آخر حددت لجنة إجراءات التدقيق المنبثقة عن المعهد نفسه ، لدى مناقشتها للمعيار الثالث من معايير التدقيق وهو معيار التقرير، ماهية الإفصاح المناسب بما يلي:

"إن معطيات عرض المعلومات في القوائم المالية ، وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها تقضي بتوفير عنصر الإفصاح المناسب في هذه القوائم وذلك بشأن جميع الأمور المادية (الجوهرية) . وعنصر الإفصاح المقصود هنا على صلة وثيقة بشكل ومحتوى القوائم المالية، وبالمصطلحات المستخدمة فيها، وأيضاً بالملاحظات المرفقة بها، وبمدى ما فيها من تفاصيل، وذلك بكيفية تجعل لتلك القوائم قيمة إعلامية من وجهة نظر مستخدمي هذه القوائم"[1].

ثالثاً- المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات المحاسبية :

يرتكز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المنشورة على المقومات الرئيسية التالية :

١- تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية.
٢- تحديد الأغراض التي ستستخدم فيها المعلومات المحاسبية.
٣- تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها.
٤- تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.
٥- توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.

١- المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية :

تتعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية. كما تختلف طرق استخدامها لهذه المعلومات . فمنها من تستخدمها بصورة مباشرة ، ومنها من تستخدمها بصورة غير مباشرة. ومن الأمثلة على مستخدمي المعلومات المحاسبية. الملاك الحاليون والمحتملون ، والدائنون، والمحللون الماليون، والموظفون، والجهات الحكومية ، ثم الجهات التي تهتم بالشؤون الإجتماعية وغيرها. وقد كرس (Devine) أهمية تحديد الجهة المستخدمة للمعلومات المحاسبية وذلك كركن أساسي من أركان تحديد إطار الإفصاح

(1) Commitee on Auditing Procedures of the AICPA, Statement on Auditing Standards No. 1. (AICPA, N.Y 1973). P (78).

المناسب بالقول : "إن أهمية تحديد الجهة التي ستستخدم المعلومات المحاسبية تنبع من حقيقة أساسية هي أن الأغراض التي ستستخدم فيها هذه المعلومات من جهات مختلفة تكون أيضاً مختلفة. لذا فإن الحاجة لتحديد الجهة أو الفئة المستخدمة للمعلومات المحاسبية تنبع من حقيقة أساسية هي أن الأغراض التي ستستخدم فيها هذه المعلومات من قبل جهات مختلفة تكون أيضاً مختلفة . لذا فإن الحاجة لتحديد الجهة أو الفئة المستخدمة للمعلومات تسبق الحاجة لتحديد غرض استخدامها ، كما أن تحديد هذه الجهة، سيساعد أيضاً في تحديد الخواص الواجب توافرها في تلك المعلومات من وجهة نظر تلك الجهة وذلك سواء من حيث المحتوى Content شكل او صورة العرض Prsentation. ذلك لأن مدى ملاءمة مجموعة من الإيضاحات المتوافرة في البيانات المالية، ستتوقف في جانب كبير منها على مدى ما تمتلكه الجهة المستخدمة لهذه البيانات من مهارة وخبرة في تفسير تلك الإيضاحات[1]. مما يعني ان إيضاحات تكون ملائمة لإستخدامات فئة أو جهة معينة. قد لا تكون بالضرورة ملائمة لإستخدامات فئة أو جهة أخرى لا تمتلك المهارة والخبرة الكافيتين لفهم تلك الإيضاحات". وبناءً على ذلك يجب إعداد التقارير المالية في ظل فرضية أساسية هي وجود مستويات مختلفة من الكفاءة في تفسير المعلومات المحاسبية لدى الفئات المستخدمة لهذه التقارير ، مما يضع معدي هذه التقارير أمام خيارين رئيسين : **الخيار الأول** يكون بإعداد التقرير المالي الواحد وفق نماذج متعددة حسب تعدد احتياجات الفئات التي ستستخدم هذا التقرير. وخيار كهذا إضافة إلى صعوبة تطبيقه، فإنه أيضاً مكلف جداً ويتعارض مع مبدأ الجدوى الإقتصادية للتقارير التي تؤكد على ان تكلفة المعلومات يجب ان لا تزيد عن العائد المتوقع منها. أما **الخيار الثاني** فيكون بإصدار تقرير مالي واحد لكنه متعدد الأغراض Multi-Purpose Report بحيث يلبي جميع احتياجات المستخدمين المحتملين. وهذا الخيار أيضاً مثل سابقه غير واقعي ، ومن الصعب تطبيقه ، لأن تطبيقه سيجعل التقارير المالية كبيرة الحجم، ومفرطة جداً في التفاصيل.

إزاء هذه المشكلة يقترح الباحثون حلاً واقعياً ومعقولاً وذلك بتطبيق نموذج التقرير المالي الذي يلبي احتياجات مستخدم مستهدف Target user يتم تحديده من بين الفئات

---

(1) Carl T. Devine, "Some Conceptual Problems in Accounting Measurement. "Research in Accounting Measurement. Edited by R. Jaedicke and Y. Ijiri. (A.A.A. Evanston, Fll. 1961, P (11191).

المتعددة التي ستستخدم هذا التقرير ، وليتم بعد ذك جعل هذا المستخدم المستهدف محوراً أساساً في تحديد أبعاد الإفصاح المناسب عن المعلومات المحاسبية فيه. لكنهم أي الباحثين وإن اتفقوا في معظمهم على مبدأ المستخدم المستهدف كقاعدة أساسية لتحديد أبعاد الإفصاح المناسب في التقارير المالية ، فإنهم يختلفون بشأن تحديد هوية هذا المستخدم.

فأحد الباحثين وهو (Cowan) يرى بأن المستثمر العادي The Average investor المهارة المحدودة هو من يجب اعتباره المستخدم لتلك البيانات"[1] بينما يرى الباحثان (Mautz and Sharaf) عكس ذلك فيرشحان بدلاً من ذلك المحلل المالي ليكون المستخدم المستهدف الذي يحدد أبعاد الإفصاح في القوائم المالية المنشورة. وقد بنيا موقفهما هذا على أساس "أن المستثمر العادي يكون في معظم الأحيان غير مؤهل لفهم المعلومات المحاسبية، هذا على عكس المحلل المالي الذي - بما لديه من تأهيل وخبرة مهنية- يكون الأكثر قدرة على فهم وتفسير تلك المعلومات"[2]. أما الباحث (Chetkovic) فيعتمد رأياً وسطاً بين الرأيين السابقين حين يستخدم ما يعرف بمفهوم القارئ المعياري Standard reader للقوائم المالية أساساً لتحديد المستهدف . ويعرف القارئ المعياري "بأنه يحتل من حيث مهارته في تفسير القوائم المالية مكاناً وسطاً بين المستخدم الماهر للمعلومات المحاسبية والمستخدم غير الماهر لتلك المعلومات"[3].

لكن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA نحا منحى أكثر شمولية في تحديد هوية المستخدم المستهدف بحيث لا يبقى محصوراً بفئة وحيدة معينة فقط من الفئات المستخدمة للتقارير المالية، بل يتعدى ذلك ليشمل مجموعة الفئات الرئيسية المستخدمة لهذه التقارير . وقد بنى موقفه هذا على مفهوم التقرير المالي متعدد الأغراض الذي سبقت الإشارة إليه. من هنا جاء في أحد تقارير اللجان المنبثقة عن المعهد ما نصه : "إن الغرض الأساسي للقوائم المالية هو أن تخدم بصورة رئيسية أولئك الذي تكون سلطاتهم وإمكاناتهم ومواردهم في الحصول على المعلومات من مصادر اخرى غير تلك

---

(1) Cowan, T.K. "A pragmatic Approach To. Accounting Theory. "The Accounting Review, Jan. 1968 P. (99).

(2) Mautz Robert K. and Hussein A. Sharaf. "The Philosophy of Auditing". (A.A.A, Evanston, ILL. 1981, p. (191).

(3) Michale N. Chetkovich, "Standards of Disclosure and Their Development". The Journal of Accountancy, Dec. 1965, pp (149-156).

القوائم محدودة، لذا يعتمدون عليها كمصدر أساسي للمعلومات المتعلقة بنشاط المنشآت. وبناءً عليه يجب تصميم تلك القوائم من حيث الشكل والمحتوى بحيث تخدم الأغراض العامة أو العريضة لجميع الفئات المستخدمة لهذه القوائم وهم ملاك المنشأة والدائنون ، والمديرون وغيرهم ، ولكن مع التركيز بشكل رئيسي على احتياجات الملاك الحاليين والمحتملين والدائنين"[1].

وبناءً على ما تقدم فقد استقر الرأي النهائي في عالم المهنة على جعل المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية ممثلاً في مجموعة الفئات التي يحتمل استخدامها للتقارير المالية ولكن مع إيلاء عناية أكبر نحو احتياجات ثلاث فئات رئيسية منها وفق ترتيب للأوليات. والفئات الثلاث المقصودة هنا : الملاك الحاليون ، والملاك المحتملون ، والدائنون.

٢) أغراض استخدام المعلومات المحاسبية :

يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بعنصر اساسي هو ما يعرف بمعيار أو خاصية الملاءمة Information relevance . وفي هذا الإطار تلتقي وجهتا نظر أهم مجمعين مهنيين في الولايات المتحدة الأمريكية . وهما : المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين (AICPA) والجمعية الأمريكية للمحاسبين (AAA). فقد عبرت الثانية عن وجهة نظرها حيال ذلك بالنص في أحد التقاريرالصادرة عنها عام/٦٦ على ما يلي:

"في حين تعتبر الأهمية النسبية Materiality بمثابة المعيار الكمي الذي يحدد حجم أو كمية المعلومات المحاسبية واجبة الإفصاح، تعتبر الملاءمة Relevance المعيار النوعي الذي يحدد طبيعة أو نوع المعلومات المحاسبية واجبة الإفصاح . لذا تتطلب خاصية الملاءمة وجود صلة وثيقة بين طريقة إعداد المعلومات والإفصاح عنها من وجهة، والغرض الرئيسي لإستخدام هذه المعلومات من الجهة الأخرى" [2].

وفي تعريفه لخاصية ملاءمة المعلومات يقول (Shwyder) ما نصه : "تعتبر معلومة ما ملائمة لمستخدم معين ، إذا كان من المتوقع لهذا المستخدم الإستفادة من تلك

---

(1) AICPA, AStudy Group on The Objectives of Financial Statements. (AICPA), N.Y Oct. (973) P. (17).

(2) American Accounting Association,"Astatement of Basic Accounting Theory" (A.A.A. Evanston, ILL. 1966 P. (7).

المعلومة في غرض معين. فرقم صافي الربح مثلاً يعتبر معلومة ملائمة لقارئ البيانات المالية نظراً لوجود احتمال كبير في أن يستخدم هذا القارئ تلك المعلومة في غرض ما ، بينما لا يعتبر عدد نوافذ المنشأة التسويقية معلومة ملائمة للقارئ نفسه نظراً لضعف احتمال استخدامها من قبله في أي غرض كان"[1].

لذا لا بد قبل تحديد ما إذا كانت معلومات معينة ملائمة أو غير ملائمة من أن يحدد أولاً الغرض الذي ستستخدم فيه . إذ إن معلومة ملائمة لمستخدم معين في غرض معين قد لا تكون بالضرورة ملائمة لغرض بديل او لمستخدم بديل. ومن الشواهد العملية على صحة هذا الرأي نتائج دراسة اختبارية قام بها أحد الباحثين وهو (Baker) ذلك على عينة من محللي الإستثمار ومحللي الإئتمان. وقد كشفت دراسته هذه عن "أن هاتين الفئتين الرئيسيتين من مستخدمي المعلومات المحاسبية توليان اهتماماً مختلفاً نحو بنود معينة في القوائم المالية"[2] كما توصلت إلى النتيجة نفسها دراسة ميدانية قام بها باحث آخر وذلك على قطاعي البنوك والإستمثار في دولة الكويت[3].

في حين ان دراسة أجريت في الأردن، ولكن على فئتي المستثمرين الأفراد والمحللين الماليين، كشفت عن عدم وجود اختلاف كبير بين الإهتمام الذي تبديه كل فئة منهما نحو بنود المعلومات التي تحتويها التقارير المالية السنوية للشركات المساهمة العامة الصناعية[4]. ولا عجب من اختلاف نتيجة هذه الدراسة عن النتائج التي توصلت إليها الدراستان السابقتان؛ إذ إن هذا الإختلاف مرتبط أساساً بإختلاف طبيعة المعلومات التي يحتاجها قرار الإئتمان.

---

(1) Keith Shwayder. "Relevance" The Journal of Accounting Research, Spring 1978, PP (86-87).

(2) Morton Baker, "Financial Reporting for Security Investments and Credit Decisions. "National Association of Accountants, N.Y. 1970, p (65).

(٣) محمد مطر "الأهمية النسبية للبيانات المالية المدققة الصادرة عن الشركات المساهمة بدولة الكويت، كمصدر للمعلومات لمتخذي قرارات الإستثمار وقرارات الإقراض" ، مجلة دراسات ، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، شباط ١٩٨٨ ص ص (٢٣-٦٥).

(٤) فوزي غرايبة ورندا النبر "مدى توفر الإيضاحات في التقارير المالية السنوية للشركات المساهمة العامة الصناعية في الأردن". مجلة دراسات ، المجلد الرابع عشر، العدد الثامن ، ١٩٨٧، ص ص (٩-٣٢).

٣) طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها :

بعد تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية، وكذلك الغرض الذي ستستخدم فيه ، تتمثل الخطوة التالية في تحديد طبيعة ونوع المعلومات التي يجب الإفصاح عنها. وتتمثل المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها حالياً ، في البيانات المالية المحتواة في القوائم المالية التقليدية ، وهي : قائمة المركز المالي ، وقائمة الدخل، وقائمة الأرباح المحتجزة ، ثم قائمة التغيرات في المركز المالي ، هذا إضافة إلى معلومات أساسية أخرى تعتبر ضرورية لكن نظراً لتعذر الإفصاح عنها في صلب القوائم المالية تعرض في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية والتي تعتبر جزءاً لا يتجزء من تلك القوائم.

لكن القوائم المالية تعد في واقع الأمر بموجب مجموعة من الافتراضات والأعراف والمبادئ التي تدخل في نطاق المتعارف عليه بين المهنيين بالمبادئ أو الأصول المحاسبية المتعارف عليها. لذا يترتب على ذلك نشوء مجموعة من القيود والمحددات على كل من نوع وكمية المعلومات التي تظهر في تلك القوائم. ومن هذه الافتراضات مثلاً اعتماد مفهوم الصفقة السوقية Market transaction معياراً لتسجيل الأحداث الإقتصادية في السجلات المحاسبية، وكذلك التقيد بمبدأ التكلفة التاريخية كأساس لإثبات وتقييم الأصول. فمفهوم الصفقة السوقية يشكل في رأي (Bedford) "قيداً يؤثر على نطاق المعلومات المحاسبية، فيستبعد من نطاقها كثيراً من الأحداث الإقتصادية التي قد تكون مفيدة لمستخدمي البيانات المالية. بينما يجعل مبدأ التكلفة التاريخية مصداقية المعلومات التي تعرضها القوائم المالية في فترات التضخم عرضة للشك والتساؤل "[1]. ومن المفاهيم الأخرى التي قد تشكل قيداً على نطاق الإفصاح المحاسبي : مفهوم الأهمية النسبية ، ومفهوم الحيطة والحذر. فمفهوم الأهمية النسبية مثلاً يفرض على المحاسب لدى إعداد القوائم المالية دمج بنود هذه القوائم وفق عدة معايير أهمها معيار الحجم النسبي Relative volume مما يقود في بعض الأحيان إلى دمج بنود تكون مهمة من وجهة نظر بعض مستخدمي البيانات المالية بالرغم من انخفاض حجمها النسبي. كما أن عدم وجود أساس محدد لتعريف مفهوم الحيطة والحذر، ينشأ عنه تفاوت ملحوظ في تطبيقه

(1) Bedford, Norton M., "Extensions of Accounting Disclosure "Prentice -Hall Inc. Englewood Cliffs. N.J. 1973 P. (67).

من قبل المحاسبين ، فتترتب عليه بالتالي آثار متفاوتة على المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية.

إزاء ما تقدم يرى كثير من الباحثين بأن توفير الإفصاح المناسب في القوائم المالية، يستوجب إعادة النظر في كثير من المفاهيم والأعراف التي تحكم إعداد هذه القوائم. والخطوة الأولى التي يرونها في هذا السبيل تتمثل في إعادة ترتيب الأهمية النسبية للخواص او المعايير المتعارف عليها للمعلومات المحاسبية وفق أولوية ترجح كفة خاصية الملاءمة على ما عداها من الخواص الأخرى للمعلومات، وذلك على أساس أن خاصية الملاءمة هي المعيار الرئيسي للمعلومات الذي يجب ان يتمحور حوله معيار الإفصاح المناسب مما يجعل من الضروري حسب رأي Bedford "إجراء نوع من المقايضة بين خاصية الملاءمة من جهة، والخواص الأخرى للمعلومات التي تمثل قيداً على ملاءمتها كالموضوعية ، والقابلية للتحقق، والأهمية النسبية من جهة أخرى"[1].

هذا ولقد قاد ترجيح كفة خاصية الملاءمة على حساب الخواص الأخرى للمعلومات المحاسبية إلى توسيع نطاق الإفصاح المرغوب في القوائم المالية المنشورة من زوايا متعددة :

(أ) الدعوة إلى إستخدام أنماط جديدة من المقاييس المحاسبية مبنية على مفاهيم مستمدة من نظرية الإحتمالات . وتظهر أهمية هذا المدخل الجديد في القياس المحاسبي حسب رأي Bedford عندما نعلم بأن كثيراً من الأرقام التي تظهر في القوائم المالية كمخصصات الديون المشكوك فيها مثلاً ، ومصاريف الإستهلاك وغيرها، إنما يتم تقديرها في ظل حالة من عدم التأكد مما يجعل من قيمها التي تظهر بها في القوائم المالية محل تساؤل. وهذا يجعل من إستخدام المقاييس الإحتمالية كالمدى ، والتباين، والإنحراف المعياري ...الخ للتعبير عن قيم بنود كهذه، أكثر واقعية من التعبير عنها بقيم مفردة.

(ب) شيوع استخدام مفهوم المقاييس المتعددة The Concept of multiple measures في الإفصاح عن قيم بعض البنود المدرجة في القوائم المالية. من ذلك مثلاً الإفصاح عن القيمة الجارية أو الإستبدالية للأصل الثابت جنباً إلى جنب مع تكلفته التاريخية وذلك في حالة وجود فرق جوهري بينهما. ومنها أيضاً ما دعا إليه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في الرأي رقم (APB Opinion No.15) وذلك بشأن الإفصاح عن عائد أو ربحية السهم العادي Eps. إذ دعا إلى وجوب الإفصاح عن هذا العائد محسوباً بطريقتين هما : [2]

---

(1) Ibid, P. (70).

(2) ApB, Opinion No. 15 "Earnings per Share . (AICPA, N.Y, 1969, P. (36).

١. العائد الأساسي للسهم العادي Primary Eps.
٢. العائد المخفض بحقوق حملة الأدوات الأخرى القابلة للتحويل Fully diluted Eps .
ومن الأمثلة على هذه الأدوات : الأسهم الممتازة والسندات القابلة للتحويل إلى أسهم عادية.

(ج) الإفصاح عن معلومات جديدة لم تكن تتضمنها القوائم المحاسبية التقليدية. مثل الإفصاح عن بيانات محاسبة الموارد البشرية، وبيانات المحاسبة الإجتماعية، والمعلومات القسمية Segmental information ".

(د) الإفصاح عن التنبؤات والتوقعات المالية Financial forecasts and projections مصحوبة بالإفصاح عن مدى المخاطرة المحسوبة لدقة المعلومات التي تحتويها تلك التنبؤات والتوقعات.

(هـ) الإفصاح عن الآثار التي تظهر في البيانات المحاسبية بسبب التغيرات التي تحدث في المستويات العامة للأسعار، وذلك في الأقطار التي تسودها معدلات تضخم مرتفعة نسبياً.

لكن هناك اعتبارين مهمين لا بد من مراعاتهما لدى أي حديث عن ضرورة توسيع نطاق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية : **الإعتبار الأول** ، هو أن بعض الجوانب الجديدة للإفصاح المطلوب توفيره تتطلب من المحاسبين مهارات وخبرات متخصصة جداً ما زالت محدودة جداً لديهم. منها على سبيل المثال : الإفصاح عن معلومات المحاسبة الإجتماعية. إذ ما زال كثير من المحاسبين لا يستطيعون توفير متطلباته سواء من حيث مهارات القياس. أم من حيث مهارات العرض وطرق الإفصاح.

أما **الإعتبار الثاني**، فهو أن الدعوة لتوسيع حدود الإفصاح عن المعلومات المحاسبية يجب ان لا تعني الإغراق المفرط بالتفاصيل الكثيرة التي قد تؤدي في نتائجها إلى آثار عكسية تربك المستخدمين على حد قول (Ross) الذي "يرى بأن الإفصاح الموفر حالياً لمستخدمي القوائم المالية هو مفرط من حيث الكم ويتجاوز احتياجاتهم. والهدف المرغوب فيه فقط هو التركيز على توفير الجانب الآخر من الإفصاح، أي جانب النوع، وذلك بالسعي نحو تحسين نوعية المعلومات المفصح عنها"[1]. كما يدعم هذا الإتجاه في تقليص جانب التفاصيل في المعلومات لحساب تحسين نوعية المعلومات باحثان آخران

(1) Howard Ross , "The Elusive of Accounting" The Ronald Press Co. N.Y. 1978, P. (213).

هما (Dudycha and Naylor) بقولهما : "إن الإفراط في تفاصيل المعلومات التي يتم الإفصاح عنها قد يقود في كثير من الأحيان إلى توفير معلومة غير جيدة تعقب معلومة جيدة، مما يؤدي إلى تخفيض في نوعية القرار. هذا بعكس الحال في ما لم يتوفر لمتخذ القرار سوى المعلومة الجيدة فقط.

٤) أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية :

يفترض الباحثان (Ijiri, and Jaedicke) بأن "البدائل المختلفة من لأساليب وطرق عرض المعلومات في القوائم المحاسبية تترك آثاراً مختلفة على متخذي القرارات ممن يستخدمون تلك المعلومات. ولذا يتطلب الإفصاح المناسب ان يتم عرض المعلومات فيها بطرق يسهل فهمها. كما يتطلب أيضاً ترتيب وتنظيم المعلومات فيها بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية بحيث يمكن للمستخدم المستهدف قراءتها بيسر وسهولة"[1].

وفي هذا الإطار كشفت دراسة اختبارية أجريت عام ١٩٦٤[2] على التقارير السنوية للشركات المساهمة بقصد الوقوف على مدى قابليتها للقراءة والفهم من مستخدمي البيانات المالية ، "عن ان القدرة على قراءة هذه التقارير وفهم مضمونها يتطلب قدراً كبيراً من المهارة والخبرة" كما كشفت عن النتيجة نفسها دراسة أخرى مماثلة كانت قد أجريت عام/١٩٧٤ على ملاحظات الحسابات. لذا من المهم جداً - بصدد توفير الإفصاح المناسب - أن يراعي معدو القوائم المالية عدم عرض المعلومات في مكان يصعب الإهتداء إليه. وقد ضرب أحد الباحثين وهو (Healy) مثلاً على ذلك " بما قامت به إحدى الشركات الأمريكية المساهمة عندما تعمدت دفن معلومة مهمة تتمثل في إيضاح يبين بأنها كانت قد حققت الجانب الأكبر من أرباحها السنوية من عملية اجنبية وحيدة. وقد هدفت من ذلك إلى إخفاء حقيقة كون عملياتها المحلية غير مربحة"[3].

---

(1) Ijiri,Yuji and Jaedicke, Robert, "The Effects of Accounting Alternatives on Management Decisions" Research in Accounting Measurement, Op. Cit, PP (168-199).

(2) Fred J. Soper and Robert Dolphine Jr. "Readability and Corporate Annual Reports ", The Accounting Review, April 1964, PP. (358-362).

(3) David Healy, "Disclosure - What the Analyst Would Like to See ?. The Magazin of Wall Street No3. 1989, P. 25.

عـمـومـاً جـرى العـرف على ان يتم الإفـصـاح عن المـعلومـات ذات الآثار المـهـمـة على قـرارات المـسـتـخـدم المـسـتـهـدف في صلب القـوائم المـاليـة ، في حـين يتم الإفـصـاح عن المـعلومـات الأخـرى خـصـوصـاً التـفـاصـيل إمـا في المـلاحظات أو الإيـضـاحات المـرفـقـة بتلك القوائم ، أو في جداول اخرى مكملة تلحق بها. كما يتطلب الأمر في بعض الأحيان الإفصاح عن المعلومة الواحدة نفسها إذا كانت مهمة في أماكن متعددة في البيانات المالية.

الفصل السابع عشر

قواعد الإفصاح عن المعلومات وفقاً لقواعد المحاسبة الدولية

لقد أولت معايير المحاسبة الدولية (IAS) والتي أصدرتها لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) عناية كبيرة نحو اعتبارات الإفصاح عن المعلومات المحاسبية. فبالإضافة إلى وضع ثلاثة معايير خاصة في هذا الشأن هي المعيار رقم (١) وهو بعنوان (الإفصاح عن السياسات المحاسبية). والمعيار رقم (٥) وهو بعنوان (المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في البيانات المالية) والمعيار رقم (٣٠) وهو بعنوان المعلومات التي يجب الافصاح عنها في البيانات المالية للبنوك خصصت كذلك في كل من المعايير الأخرى الصادرة عنها قواعد خاصة بالإفصاح عن المعلومات التي تخص الموضوع الذي يعالجه كل معيار من هذه المعايير.

ونظراً لأهمية التعرف على أبعاد قواعد الإفصاح المنصوص عليها في تلك المعايير خاصة بعد أن أصبح اللالتزام بها ملزماً للشركات المساهمة الأردنية بموجب القرار رقم ٥٤ الصادر عن جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين في ١٩٨٩/٣/١٢، سنقدم بعض أهم تلك القواعد وذلك على النحو التالي :

١- الإفصاح عن السياسات المحاسبية.

٢- المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في البيانات المالية.

٣- جوانب أخرى هامة عن الإفصاح تناولتها تلك المعايير.

أولاً- الإفصاح عن السياسات المحاسبية :

تعرف الفقرة (٦) من المعيار الدولي رقم (١) وهو بعنوان الافصاح عن السياسات المحاسبية هذه السياسات في أنها : "المبادىء والقواعد والاعراف والأحكام والإجراءات التي تتبعها الإدارة في إعداد البيانات المالية". ونظراً لتعدد بدائل السياسات المحاسبية التي يمكن للإدارة الاختيار من بينها السياسة التي ستستخدمها في معالجة الموضوع ذاته، لا بد حينئذ من أن تختار الإدارة من بين هذه البدائل السياسة الفضلي التي تعرض وضعها المالي ونتائج أعمالها بصورة صحيحة في ضوء الظروف المحيطة.

وتعترف اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة (IASC) بالفروقات القائمة حالياً بين التطبيقات المهنية في العالم بشأن السياسات المحاسبية المطبقة في إعداد البيانات المالية، لذا تدعو القاعدة (١٥) من هذا المعيار إلى توحيد أسس عرض المعلومات في البيانات المالية بين الدول المختلفة .

هذا وقد أوجب هذا المعيار على الإدارة مراعاة الاعتبارات الثلاثة التالية لدى المفاضلة بين السياسات المحاسبية لاختبار السياسة الأفضل.

أ- الحيطة والحذر Prudence وذلك بمراعاة التخطيط في قياس نتيجة العمليات لدى اعداد البيانات المالية. ومن مظاهر هذا التخطيط تجنب تكوين احتياطيات سرية.

ب- تفوق الجوهر على الشكل Substance over form . هذا يقضي بوجوب مراعاة مضمون الأحداث والعمليات المالية لا شكلها القانوني فقط لدى عرض وتقييم هذه العمليات والأحداث.

حـ- الأهمية النسبية Materiality في عرض المعلومات المالية المنشورة. لذا يجب مراعاة الأهمية النسبية وذلك بالافصاح عن كافة البنود التي يكون لها تأثير مادي على عملية اتخاذ القرارات.

١- أمثلة للسياسات المحاسبية التي تستوجب الإفصاح عنها.

١/١- سياسة توحيد البيانات المالية.

٢/١- سياسات التقييم (مثل التكلفة التاريخية، أو التكلفة الاستدالية، والقوة الشرائية لوحدة النقد.

٣/١- السياسة المتبعة في تحويل أو ترجمة العملات الأجنبية ومعالجة المكاسب أو الخسائر الناتجة عنها. مثل : نوع سعر الصرف المستخدم أي هل هو سعر الصرف التاريخي أم سعر الإقفال و السياسة المتبعة في ترجمة البيانات المالية مثل (طريقة البنود المتداولة، أو الطريقة الزمنية).

٤/١- السياسة المحاسبية المتبعة في معالجة عقود الإيجار Leases أو في معالجة تحديد أرباح المبيعات بالتقسيط.

٥/١- السياسة المحاسبية المتبعة في معالجة العقود والمقاولات طويلة الأجل مثل (طريقة نسبة الانجاز، أو طريقة العقود المنتهية).

٦/١- سياسات الاستهلاك، مثل (طريقة القسط الثابت، أم طريقة القسط المتناقص)

٧/١- سياسات تقييم المخزون مثل (طريقة FIFO أم LIFO)

٨/١- السياسات المتبعة في الاعتراف بالإيراد. مثل (واقعة البيع، أم واقعة الانتاج.

٢- اعتبارات أخرى يجب مراعاتها في الافصاح عن السياسات المحاسبية :

١/٢- عند الالتزام بالفرضيات والمبادىء المحاسبية الأساسية وهي الاستمرارية، والاتساق، والاستحقاق ليس من الضروري الافصاح عن هذه الفرضيات. أما في حال مخالفتها فيجب الافصاح عن هذه المخالفة وأسبابها.

٢/٢- يجب أن تتضمن البيانات المالية افصاحاً واضحاً وموجزاً عن السياسات المحاسبية المستخدمة.

٣/٢- يعتبر الإفصاح عن أهم السياسات المهمة المستخدمة جزءاً مكمّلاً للبيانات المالية، ويجب الإفصاح عن هذه السياسات في مكان واحد.

٤/٢- لا يجوز تبرير أية معالجة محاسبية خاطئة لعناصر القوائم المالية وذلك بحجة الافصاح عن هذه المخالفة.

٥/٢- يجب الإفصاح عن أي تغير يحدث في السياسات المحاسبية وعن أسباب هذا التغيير.

٦/٢- في حالة حدوث تغيير في السياسات المحاسبية وكان لهذا التغيير أثر هام على نتيجة أعمال الفترة المحاسبية أو الفترات اللاحقة يجب حينئذ الافصاح عن هذا التغيير وتحديده كمياً.

٧/٢- لدى إعداد البيانات الماليّه يجب إظهار الأرقام المقارنة عن الفترة السابقة.

ثانياً - المعلومات التي يجب الافصاح عنها في البيانات المالية :

يعالج المعيار الدولي رقم (٥) المعلومات التي يجب الافصاح عنها في البيانات المالية التي تشمل الميزانية العمومية وبيان الدخل والملاحظات على البيانات الأخرى الملحقة بتلك البيانات والتي تعتبر جزءاً مكملاً لها.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن متطلبات الافصاح التي يحددها هذا المعيار إنما تمثل الحد الأدنى للافصاح المطلوب في البيانات المالية، أما التفاصيل فيتم الإشارة إليها في المعايير المحاسبية الصادرة بشأن الموضوعات المحاسبية المختلفة .

ويمكن تصنيف قواعد الافصاح المشمولة في هذا المعيار في أربع فئات رئيسية هي :

١- قواعد خاصة بالافصاح العام تتطلب الافصاح عن معلومات مثل :

اسم المؤسسة وشكلها القانوني، ومكان تسجيلها، وتاريخ الميزانية العمومية، الفترة المحاسبية التي تغطيها البيانات المالية، نبذة مختصرة عن طبيعة نشاط المنشأة، ونوع العملة النقدية المعدة بموجبها البيانات المالية.

كما يجب إظهار البيانات المالية المقارنة عن الفترة المحاسبية السابقة.

٢- القواعد خاصة بالافصاح في الميزانية العمومية وتشمل :

٢/١- قواعد خاصة بالافصاح عن الأصول طويلة الأجل توجب الافصاح عن البنود التالية :

الأراضي والمنشآت، المنشآت والمعدات والاستهلاك المتراكم لهذه الأصول وطريقة الاستهلاك ، عقود الايجار طويلة الأجل والأصول التي تم شراؤها بالتقسيط.

الاستثمارات طويلة الأجل مصنفة إلى استثمارات في شركات تابعة، وفي شركات زميلة مع الافصاح عن القيمة السوقية لتلك الاستثمارات في حال اختلافها عن القيمة التي تدرج بها في البيانات المالية.

طريقة الاستهلاك المستخدمة، إجمالي مصروف الاستهلاك الخاصة بالفترة والقيمة الاجمالية للأصول المستهلكة ومجموع الاستهلاك المتراكم عنها، الذمم المدينة طويلة الأجل مصنفة حسب أنواعها، الأصول غير الملموسة مفصلة حسب أنواعها.

٢/٢- قواعد خاصة بالافصاح عن الأصول المتداولة توجب الافصاح عن البنود التالية كل في بند منفصل.

- النقد، مع الافصاح عن ذلك الجزء المقيد منه.
- الأوراق المالية قصيرة الأجل مع الافصاح عن قيمتها السوقية إذا كانت تختلف عن القيمة المدرجة بها في البيانات المالية.

- الذمم المدينة مصنفة حسب أنواعها.
- البضاعة مع ضرورة الافصاح عن الطريقة المحاسبية المتبعة في تقييم المخزون.

٣/٢- قواعد خاصة بالافصاح عن المطلوبات طويلة الأجل توجب الافصاح عما يلي : كل في بند منفصل.
- القروض المضمونة منها منفصلة عن غير المضمونة.
- القروض من وإلى مفردات المجموعة.

٤/٢- قواعد خاصة بالافصاح عن المطلوبات قصيرة الأجل توجب الافصاح عما يلي كل في بند منفصل :
- قروض البنوك والسحب على المكشوف.
- القسط المتداول (الذي يستحق خلال سنة) من المطلوبات طويلة الأجل.
- الذمم الدائنة مفصلة حسب أنواعها.
- الضرائب والإيرادات المؤجلة ومخصصات التقاعد.

٥/٢- قواعد خاصة بالافصاح عن حقوق المساهمين توجب الافصاح في بند منفصل عن كل من :
- رأس المال بحيث توضح كل نوع من أسهم رأس المال، قيمة رأس المال المصرح به والمصدر والمدفوع.
- رأس المال غير المدفوع.
- عائدات الأسهم الممتازة المتراكمة والمتأخرة.
- الأسهم المستردة.
- أية حركة تحدث خلال الفترة، وأية قيود على توزيع كل من علاوة الاصدار، الاحتياطيات، الأرباح المحتجزة، فوائض إعادة التقييم.

٦/٢- قواعد خاصة بالافصاح عن معلومات قائمة الدخل توجب الافصاح عن كل مما يلي في بند مستقل :
- المبيعات والايرادات التشغيلية الأخرى.
- مصروف الاستهلاك.

- ايرادات الفوائد، وايرادات الاستثمار.
- مصروف الفوائد، ومصروف ضريبة الدخل.
- البنود غير العادية.
- صافي الدخل.

ثالثاً- جوانب أخرى من الإفصاح المطلوب توفيره وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية:

١- بالنسبة لبيان التغير في المركز المالي يجب الافصاح عما يلي :

١/١- مصادر واستخدامات الأموال من العمليات بصورة منفصلة عن المصادر والاستخدامات الأخرى.

١/٢- العناصر غير العادية.

٢- بالنسبة لقائمة الدخل :

٢/١- يجب الافصاح عن الدخل الناتج من العمليات العادية للمؤسسة بصورة منفصلة عن الدخل الناتج من بنود غير عادية.

٢/٢- قيمة الأثر المتراكم للتغيير في سياسات محاسبية إذا كان ذلك الأثر مادياً وبالامكان قياسه.

٢/٣- الجزء المحمل لمصاريف الفترة المحاسبية من جملة تكاليف البحث والتطوير وكذلك قيمة إطفاء الجزء المؤجل من هذه المصاريف في حال تأجيلها.

٢/٤- قيمة الوفر الضريبي الناشيء عن خسارة تشغيلية وذلك في قائمة دخل الفترة التي نشأت بما فيها الخسارة.

- مصروف الضريبة عن دخل النشاط العادي بصورة منفصلة عن مصروف الضريبة عن البنود غير العادية وبنود سنوات سابقة والأثر المتراكم للتغيير في سياسات محاسبية.

٢/٥- بالنسبة للمعلومات القسمية Segmented Information.

- مبيعات أو ايرادات التشغيل الخاص بكل قطاع أو قسم على حدة.
- نتيجة أعمال كل قطاع.
- الموجودات المستخدمة في كل قطاع.

٢/٦- مصروف الايجار الخاص بالأصول المستأجرة.

٢/٧- صافي فروقات التحويل وكذلك صافي فروقات ترجمة القوائم المالية للفروع الأجنبية التي تنشأ عن عمليات سعر الصرف.
- المكاسب أو الخسائر المحققة من بيع استثمارات طويلة الأجل.
- الافصاح عن مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية وبصورة منفصلة عن بيان الدخل.

٣- في الميزانية :

٣/١- بالنسبة لعقود الانشاءات
قيمة الانشاءات قيد الانجاز والجزء المحصل كدفعات عن الانجاز، والتأمينات المدفوعة على حساب العقود .

٣/٢- قيم الموجودات المستأجرة بعقود ايجار تمويلية منفصلة على الأصول الأخرى (بدفاتر المستأجر) وأية قيود مالية تفرضها اتفاقية عقد الايجار.

٣/٣- إجمالي الاستثمار لعقد الايجار التمويلي بدفاتر المؤجر وقيم الأصول المؤجرة مفصلة عن الأصول الأخرى.

٣/٤- القيمة السوقية للاستثمارات المتداولة إذا لم تكن مدرجة بقيمتها السوقية.

٣/٥- القيمة العادلة للاستثمارات في العقارات التي تتم المحاسبة عنها كاستثمارات طويلة الأجل إذا لم تكن مدرجة بقيمتها العادلة.

٤- في الملاحظات على الحسابات :

٤/١- الالتزامات الطارئة Contingent Liabilities وطبيعة هذه الالتزامات والشروط التي يتوقف عليها تحقق هذه الالتزامات وكذلك قيمة الأثر الكمي إذا كان ذلك ممكناً.

٤/٢- الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية Subsequent Events

٤/٣- السياسة المحاسبية المتبعة في تخصيص ايرادات العقد وأي تغيير يحدث فيها.

٤/٤- أسعار التحويل الداخلي في المؤسسات القسمية وأي تغيير يحدث في سياسات هذا التسعير.

٤/٥- الطريقة المتبعة في إعادة تقييم الممتلكات والمنشآت في حالة ادراجها في الميزانية بالقيم المعاد تقييمها بها، وعن تاريخ إعادة التقييم وعما إذا تم التخمين عن طريق مخمن خارجي .

٤/٦- أية قيود مالية تفرضها عقود الإيجار طويلة الأجل. وطبيعة أي التزام قد ينشأ عنه تكاليف متوقعة عند انتهاء مدة عقد الإيجار.

٤/٧- طريقة أو طرق التقييم الاحصائي (الاكتواري) المستعملة في احتساب تكاليف المعاشات التقاعدية وكذلك الافتراضات التي بني عليها التقييم وأي تغيير يحدث في هذه الطرق وأثره الكمي.

٤/٨- السياسة المحاسبية المتبعة للمنح الحكومية.

٤/٩- الطريقة المحاسبية المتبعة في ترجمة القوائم المالية للفرع الأجنبي وأي تغيير يحدث فيها وأثره الكمي إذا كان بالامكان تقديره.

٤/١٠- أسماء ووصف شركات المجموعة والطريقة المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات عن الشركات التابعة أو الزميلة.

- نسبة التملك - ونسبة الأسهم المشتراه التي لها حق التصويت .
- قيمة الفرق بين تكلفة الشراء والقيمة العادلة لصافي الأصول المشتراه والطريقة المحاسبية المتبعة في إطفاء الشهرة الناتجة.
- أسباب عدم توحيد بيانات أي شركة تابعة في القوائم المالية الموحدة للمجموعة.

٤/١١- قيمة نفقات الاقتراض التي تمت رسملتها في البيانات المالية للشركات التي تتبع سياسة رسملة نفقات الاقتراض.

٤/١٢- المعاملات التي تتم مع الأطراف ذات العلاقة Related Parties:

أسئلة الفصل السادس عشر والسابع عشر

١- بين أثر تحول المحاسبة من نظام مسك الدفاتر إلى نظام للمعلومات على معيار الإفصاح عن المعلومات المحاسبية .

٢- كان لتزايد الدور الإقتصادي لأسواق المال العالمية أثر مباشر على المحاسبة. ناقش هذه العبارة موضحاً ما يلي :

- علاقة الأسواق المالية ومعيار الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.
- تأثير الأسواق المالية على الفرضيات والنظريات المرتبطة بهذا الجانب.

٣- يقال بأنه من الصعوبة جداً توفير مفهوم عام وموحد للإفصاح يضمن توفير مستوى الإفصاح الذي يحقق أغراض كل الأطرف المستخدمة لبيانات القوائم المالية. حدد المقصود من ذلك، ثم بين المستويات المختلفة للإفصاح الذي يجب أن يتوفر في القوائم المالية، وما هو أفضل مستوى من مستويات الإفصاح برأيك. ولماذا .

٤- للمعلومات المحاسبية في القوائم المالية المنشورة مجموعة من المقومات. عددها، ثم اشرح كل واحدة منها بشكل مختصر.

٥- يقال «بأن الحاجة لتحديد الجهة أو الفئة المستخدمة للمعلومات تسبق الحاجة لتحديد غرض استخدامها، كما أن تحديد هذه الجهة، سيساعد أيضاً في تحديد الخواص الواجب توافرها في تلك المعلومات من وجهة نظر تلك الجهة». ناقش هذه العبارة موضحاً الآتي :

- أهداف تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية.
- شكل ومحتوى عرض القوائم المالية.

٦- بين كيف أثرت خاصية الملاءمة على توسيع نطاق الإفصاح المرغوب في القوائم المالية المنشورة.

٧- ما هي أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.

٨- يرى كثير من الباحثين بأن توفير الإفصاح المناسب في القوائم المالية، يستوجب إعادة النظر في كثير من المفاهيم والأعراف التي تحكم إعداد هذه القوائم. فما هي الخطوات التي يرونها لتحقيق ذلك.

٩- اكتب مقالة مختصرة وشاملة لا تزيد عن عشرين سطراً عن مفهوم وأسس الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.

١٠- عرف ما يلي باختصار شديد :

- فرضية السوق المالي الكفؤ.
- المستوى المثالي للإفصاح.
- المستوى المتاح للإفصاح.
- حدود الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنشورة.
- توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.

١١- لقد نصت معايير المحاسبة الدولية على مجموعة من القواعد التي تحكم الافصاح عن المعلومات في البيانات المالية. اذكر أمثلة على هذه المعلومات في المجالات التاليـــة :

- السياسات المحاسبية التي تحكم إعداد القوائم المالية.
- المعلومات العامة عن الشركة مصدرة البيانات.
- المعلومات الموفرة عن الأصول طويلة الأجل في الميزانية.
- المعلومات الموفرة عن حقوق المساهمين.
- المعلومات الموفرة عن مصادر الدخل.
- المعلومات القسمية.
- عقود الايجار طويلة الأجل.
- عقود الانشاءات.
- الشركة القابضة وتوابعها.
- تكاليف المعاشات التقاعدية.

الفصل الثامن عشر

العلاقة بين الإفصاح عن المعلومات ومستوى الدمج في البيانات المحاسبية المنشورة

تعتبر التقارير المالية المنشورة مصدراً هاماً للمعلومات المناسبة لإتخاذ القرارات الإقتصادية سواء من قبل المستثمرين ، أو من قبل غيرهم من الأطراف الأخرى ذات الصلة بالمشروع الإقتصادي . وحتى تحقق هذه التقارير الأغراض المرجوة منها ، اشترطت المنظمات المهنية توفير الإفصاح الكافي. Adequate Disclosure في هذه التقارير وذلك حتى تحقق لمستخدميها في اتخاذ القرارات ، الفائدة الإعلامية القصوى [1].

وبقصد توفير أكبر قدر من الوضوح في التقرير المالي المنشور، يشترط فيه أن يكون مفصلاً إلى أبعد الحدود ، وهذا ما يصعب تحقيقه في الواقع العملي وذلك في ظل الإعتبارات الكثيرة التي تفرض على المحاسب تلخيص التقرير إما سعياً وراء تخفيض نفقة اعداده ، وأما تلبية لإعتبارات نشره. من هنا يضطر المحاسب عند إعداد التقرير المالي المنشور ان يراعي الموازنة بين اعتبارين :

أولهما : توفير الإفصاح المناسب في التقرير ، وهذا لصالح الفئات التي تستخدمه في إتخاذ القرارات.

وثانيهما : تخفيض تكلفة إعداد ونشر هذا التقرير إلى أدنى حد ممكن ، وهذا لصالح المشروع ، الذي يصدر التقرير.

إزاء الإعتبارين المشار إليهما أعلاه يجد المحاسب نفسه أمام سؤالين :

السؤال الأول : أي من بنود التقرير المالي يجب عليه الإفصاح عنها ، وأي منها يجوز له دمجها مع غيرها في سعيه لتلخيص هذا التقرير.

أما السؤال الثاني : فهو : بإفتراض أنه أي المحاسب تمكن من تحديد البنود التي يجب الإفصاح عنها وتلك التي يجوز دمجها ، فإلى أي مدى يمكنه الذهاب في عملية الدمج.

---

(1) Statement on Auditing Standards No. 22. Planning and Supervision N.Y. AICPA 1978.

في الإجابة على السؤال الأول يجد المحاسب نفسه في حاجة إلى مؤشر موضوعي يحتكم إليه في تقييم الأهمية النسبية Materiality للتقرير المالي، بينما في الإجابة عن السؤال الثاني يجد نفسه في حاجة إلى مؤشر موضوعي آخر لقياس خسارة المعلومات التي تترتب على الدمج كمقدمة لتحديد مستوى الدمج المناسب في هذا التقرير .

وفي غياب المؤشرات الموضوعية المطلوبة سواء لتقييم الأهمية النسبية لبنود التقرير المالي، أو لتحديد مستوى الدمج المناسب فيه ، كانت عملية دمج التقارير المالية المنشورة تخضع إلى حد كبير للإجتهاد والتقرير الشخصي مما تسبب في تقليص القيمة الإعلامية لهذه التقارير. من هنا تنبع أهمية توفير بعض المؤشرات الكمية التي يمكن الإسترشاد بها في تنفيذ عملية الدمج في التقارير المالية المنشورة، وذلك من أجل تحسين القيمة الإعلامية لهذه التقارير وذلك في إطار مبدأ الجدوى الاقتصادية الذي يوازن بين قيمة المعلومات من جهة وتكلفتها من جهة أخرى. وسيتم عرض الموضوع على النحو التالي :

أولاً : مفهوم عملية دمج بنود التقرير المالي.

ثانياً : الأساليب التقليدية لدمج بنود التقرير المالي ، ونواحي قصورها.

ثالثاً : المبادىء والقواعد العملية لعملية الدمج.

رابعاً : أساليب قياس خسارة المعلومات المترتبة على الدمج.

خامساً: حالات عملية على دمج بنود التقارير المالية المنشورة وتتضمن حالتين : تعالج الأولى مشكلة الدمج في التقارير المالية غير المقارنة، بينما تعالج الثانية مشكلة الدمج في التقارير المالية المقارنة.

أولاً- مفهوم عملية الدمج.

مع ان لجوء المحاسب إلى أسلوب الدمج هو مبدأ عام يتبعه في إعداد جميع أنواع تقاريره المالية المنشورة وغير المنشورة على حد سواء، إلا أن هذا الأسلوب يكتسب أهمية خاصة في إعداد التقارير المالية المنشورة وذلك نظراً للآثار التي يرتبها على القيمة الإعلامية لهذه التقارير. إذ في سعيه لإختصار هذه التقارير لتسهيل عملية نشرها يعمد المحاسب إلى دمج بنود معينة من عناصر قائمتي الدخل والمركز المالي -كأن يقوم مثلاً بدمج بعض البنود ذات الطبيعة الواحدة من الإيرادات أو النفقات في رقم واحد في قائمة الدخل، أو بدمج بنود الأصول او الخصوم ذات الطبيعة الواحدة في رقم واحد، في قائمة المركز المالي .

وتتخذ عملية دمج البيانات المحاسبية شكلين : [1]

أولهما : شكل التلخيص أو الضم Summation إذ تضم المفردات المكونة لبند معين في رقم واحد ليعبر هذا الرقم عن القيمة الإجمالية لهذا البند، مثال على ذلك ضم مفردات المبيعات الشهرية للمشروع معاً لتكون حصيلة الضم القية الإجمالية للمبيعات السنوية للمشروع. أو خصم مبيعات الأقسام المختلفة في شركة ما في رقم واحد هو الرقم الإجمالي لمبيعات الشركة .

وثانيهما : شكل الإتحاد أو التركيب Combination وذلك بدمج بنود مختلفة لكن طبيعتها واحدة في رقم واحد يمثل القيمة الإجمالية لباب معين أو مجموعة معينة. كما يحدث مثلاً عند دمج بنود النقدية، والمدينين ، والمخزون السلعي في رقم واحد يمثل القيمة الإجمالية لباب الأصول المتداولة.

عموماً هناك معيار يمكن بموجبه التفرقة بين هذين الشكلين من أشكال الدمج، وهذا المعيار هو :

"يقسم الرقم الإجمالي على عدد البنود أو المفردات محل الدمج، فإذا كان الرقم حاصل القسمة له مدلول إعلامي، حينئذ تتخذ عملية الدمج شكل الضم أو التلخيص. أما إذا لم يكن لحاصل القسمة مدلولاً إعلامياً ، فتتخذ عملية الدمج حينئذ شكل الإتحاد أو التركيب". [2]

قياساً على ما سبق فإن لحاصل قسمة القيمة الإجمالية لمبيعات المشروع على عدد أشهر السنة مدلول إعلامي إذ يوفر لمستخدم البيانات المحاسبية معلومة جديدة هو متوسط المبيعات الشهرية للمشروع، بينما ليس لحاصل قسمة القيمة الإجمالية للأصول المتداولة على عدد الأصول معنى ، إذ لا يوفر لمستخدم البيانات أية معلومات جديدة.

ثانياً - الأساليب التقليدية للدمج ونواحي قصورها :

اعتاد الباحثون على الإسترشاد بنوعين من المؤشرات في دمج بنود التقرير المالي:

أولهما : وهو ما يعرف بمؤشر أو معيار القيمة النسبية للبند Relative - Amount

---

(1) Orace Johnson. "Towards an (events) Theory of Accounting, Unpublished Dissertation presented to Ohio State University for Ph. D Degree in Accountancy 1975. P.5.

(2) Tbid p.6.

Criterion ، وبموجب هذا المعيار ، تقيم الأهمية النسبية لبنود التقرير المالي على ضوء مقارنة قيمة كل منها ، بقيمة بند آخر من البنود الرئيسية فيه، كصافي الربح مثلاً، أو صافي المبيعات، وهذا في قائمة الدخل، أو بإجمالي الأصول ، أو حقوق المساهمين، وهذا في قائمة المركز المالي.[1] فإذا كانت القيمة النسبية المحددة للبند في حدود نقطة القطع المتفق عليها ، يجوز دمجه مع البنود ذات الطبيعة المماثلة، أما إذا ما تجاوزت قيمته النسبية حدود نقطة القطع، فيعتبر ذلك مؤشراً على الأهمية النسبية لهذا البند مما يتطلب الإفصاح عنه في بند مستقل.

ومن الباحثين مثلاً من يقترح تحديد القيمة النسبية لبنود قائمة الدخل بمقارنتها بمتوسط صافي الربح السنوي للمشروع ، أو بمتوسط صافي الربح خلال السنوات الخمس الأخيرة. فإذا كانت القيمة النسبية للبند في حدود ١٠-١٥٪ من متوسط صافي الربح بعد خصم الضرائب، لا يتصف البند بالأهمية النسبية وبالتالي يجوز دمجه، أما إذا تجاوزت قيمته النسبية هذا الحد، فيعتبر ذلك مؤشراً للأهمية النسبية للبند مما يوجب الإفصاح عنه في بند مستقل في قائمة الدخل[2].

ومن الباحثين من يقترح مجمل الربح بدلاً من صافي الربح أساساً للمقارنة عند تقييم الأهمية النسبية لبنود قائمة الدخل، ويشترط في هذا البند حتى يوصف بالأهمية النسبية بموجب هذا المعيار، ان تتجاوز قيمته النسبية ٢٪ من مجمل الربح[3].

أما في قائمة المركز المالي ، فيقترح بعض الباحثين اتخاذ القيمة الإجمالية للأصول أساساً للمقارنة وذلك في تحديد القيمة النسبية لبنود هذه القائمة، ومنهم من يقترح استبعاد الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة من إجمالي الأصول قبل تحديد القيم النسبية لبنود قائمة المركز المالي. وبموجب هذا الأساس يدمج البند الذي تقع قيمته النسبية في حدود ١٠٪من قيمة تلك الأصول، أو يدرج في بند مستقل متى تجاوزت قيمته هذا الحد[4].

---

(1) Bernstein Leopold A., "The Concept of Materiality. The Accounting Review. Vol 42 January 1967 P.93.

(2) Ibid P. 94.

(3) Hylton, delmer. P "Some Comments on Materiality" The Journal of Accountancy, May 1961 P.61.

(4) Regulations - of United States Securities and exchange Commission Rule 5.20.

وثانيهما : وهو ما يعرف بمؤشر أو معيار التغير النسبي الحادث في قيمة البند Relative Change Criterion على مدار فترة زمنية معينة هي في العادة سنة مالية. وبموجبه تقيم الأهمية النسبية لبنود التقرير المالي على أساس التغير النسبي الحادث في قيمته في الفترة المالية الجارية بعد مقارنتها بقيمته في الفترة المالية السابقة، وذلك على أساس أن مستخدمي التقارير المالية في اتخاذ القرارات، يهمهم الوقوف على الإتجاهات الزمنية لبنود التقرير المالي ، أكثر من القيم المطلقة لهذه البنود في لحظة معينة . ولذا فالقيمة المطلقة للبند في نهاية الفترة المالية كما تبدو في التقرير المالي هي في حد ذاتها معلومة ساكنة، بينما التغير النسبي الحادث في قيمة هذا البند مقارناً بقيمته في نهاية الفترة السابقة يوفر معلومة ديناميكية تخدم أغراض اتخاذ القرارات[1].

ولعل من أحدث الآراء الواردة بخصوص تقييم الأهمية النسبية لبنود التقرير المالي، هو ذلك الرأي الوارد في الـ AISG [2] وهو خلاصة الآراء السائدة بهذه الخصوص لدى المجامع المهنية في كل من كندا ، وبريطانيا والولايات المتحدة، وقد جاء في هذا التقرير ما يلي:

١- الأهمية النسبية لبنود التقرير المالي مسألة تخضع بالضرورة لتقديرات المهنيين المتخصصين.

٢- يوصف البند بالأهمية النسبية متى كانت معرفة هذا البند من قبل مستخدمي التقرير المالي تؤثر في قراراتهم الإقتصادية المبنية على هذا التقرير.

٣- لا تقيم الأهمية النسبية للبند في ضوء قيمته المطلقة فحسب ، بل توجد مجموعة من العوامل الأخرى التي يجب أخذها في عين الإعتبار ات في ذلك وهي :

أ. طبيعة البند ، مثل :

- هل هو عنصر هام في تحديد قيمة صافي الربح؟.
- هل هو غير عادي ؟.

---

(1) Rapport Donald. "Matecriality" The Journal of Accountancy Vol. 177 April 1964 P. 48.

(2) "Accounts International Study Group" اختصاراً لعبارة

انظر

Leich Robert A, Williams Jahr. "Materiality in Financial Statements Disclosure" CA. Magazine, December 1975. P(53 - 58).

- هل يمكن قياسه قياساً موضوعياً ؟.
- هل يشترط الإفصاح عنه بموجب قوانين أو لوائح رسمية ؟.

ب. قيمة البند مقارناً بما يلي :

- القيمة الإجمالية للباب الذي ينتمي إليه البند مثل القيمة الإجمالية للأصول بالميزانية.
- قيمة بند معين ذو أهمية ، مثل : صافي الربح، أو المبيعات في قائمة الدخل.

جـ. خسارة المعلومات المترتبة على دمج بنود التقرير المالي :

يترتب على أي عملية دمج تحدث في بنود التقرير المالي ، وأياً كان المستوى الذي تتوقف عنده، خسارة معلومات من وجهة نظر قارئ هذا التقرير ، وتعادل قيمة هذه الخسارة من الناحية النظرية، الفرق بين القيمة الإعلامية للتقرير المالي قبل حدوث الدمج وقيمته الإعلامية بعد حدوثها[1]. وترادف خسارة المعلومات (خ$_م$) هذه من حيث مفهومها ما يعرف في الفكر المحاسبي بتحيز المواءمة Relevance Bias لأغراض إتخاذ القرارات[2]. لكن نظراً لأن خسارة المعلومات التي يحدثها الدمج ، تؤثر على اعتبار مواءمة أو ملاءمة البيانات المحتواه في التقرير المالي لعملية اتخاذ القرارات، لذا يمكن القول بأن خسارة المعلومات المترتبة على الدمج (خ$_م$) ، لا بد أن تكون مصحوبة بتحيز دمج (ت$_د$) ، يؤدي بالتالي إلى تحيز مواءمة (ت$_و$). وبهذا المفهوم فإن :

خ$_م$ = ت$_د$ = ت$_و$

ومن المفيد التذكير في هذا المجال بأن تحيز الدمج (ت$_د$) ، يختلف في مفهومه وأسبابه عما يعرف في القياس المحاسبي بتحيز الموضوعية Objectivity Bias ذلك لأن تحيز الدمج (ت$_د$) مثل تحيز المواءمة (ت$_و$) ، مرتبطان بإعتبار الإستفادة المحققة من

---

(1) Mihlan Arthur D, "Design Criteria for Determination of Aggregation levels of Accounting Data and Information. " Unpublished Dissertation presented to the University of Missouri for the ph. D Degree in Accountancy 1970 p.172.

(٢) بخصوص المزيد من المعلومات حول مصادر وآثار تحيز المواءمة على البيانات المحاسبية انظر : مطر - محمد عطية. "دور الأساليب الرياضية في تطوير القياس المحاسبي" رسالة دكتوراه مقدمة لكلية التجارة بجامعة عين شمس ١٩٨١ صفحة (٩٨).

البيانات المحاسبية Data Usefulness ، أما تحيز الموضوعية (تع) فهو مرتبط باعتبار دقة البيانات المحاسبية Data Accuracy، وعليه إذا كان لا بد من حدوث تحيز مواءمة مع كل عملية دمج تحدث في التقرير المالي فليس من الضروري ان يحدث معها تحيز موضوعية. ذلك لأن عملية دمج بنود التقرير المالي تؤثر فقط على اعتبار ملاءمة بيانات التقرير لعملية اتخاذ القرارات، دون ان تؤثر على دقة هذه البيانات . فتجميع او دمج بنود الأصول المتداولة في الميزانية العمومية مثلاً في رقم واحد، يقلل من القيمة الإعلامية للميزانية ، لكنه لا يقلل من دقة بياناتها، وهذا ما يجعل تقليص تحيز الموضوعية هدفاً للمحاسبة في أغراض قياس الدخل، في حين يكون تقليص تحيز المواءمة هدفاً لها في أغراض اتخاذ القرارات.

ومن ناحية نظرية بحته، تكون البيانات المحاسبية موائمة أو مناسبة تماماً لأغراض اتخاذ القرارات من وجهة نظر قارئ التقرير المالي، متى انتفى تماماً وجود تحيز المواءمة فيها. وهكذا لا بد من أن يصاحب كل عملية دمج في التقرير المالي، نشوء تحيز دمج يؤدي إلى تحيز المواءمة، ذلك لأن أي عملية دمج ومهما كان مستواها ستؤدي حتماً إلى حدوث خسارة معلومات. ولذا من المستحيل ان يخلو تقرير مالي منشور من وجود تحيز دمج فيه. لكن هذا التحيز يتفاوت بين عملية دمج وأخرى، فقد يكون ضئيلاً جداً من الناحية النسبية وتوصف عملية الدمج حينئذ بأنها جيدة Good Aggergation ، كما قد يكون هذا التحيز كبيراً جداً من الناحية النسبية لدرجة لا يستطيع قارئ التقرير تحملها، فتوصف عملية الدمج حينئذ بأنها رديئة أو غير مناسبة Poor Aggregation.

د- نقطة القطع :

تمثل نقطة القطع بالنسبة للمحاسب المعيار الذي يسترشد به في تنفيذ عملية الدمج، والذي بالمقارنة به، تُقَيَّم عملية الدمج من حيث النوع، فتوصف بأنها جيدة أو رديئة، ومقبولة أو غير مقبولة. كما يسترشد المحاسب بنقطة القطع أيضاً في تحديد مستوى الدمج Aggregation Level الذي يذهب إليه.

ويمكن تحديد نقطة القطع اما في صورة قيمة مطلقة حيث تمثل حينئذ بعدد معين من وحدات المعلومات مثل : ٢٠ وحدة معلومات. كما يمكن تحديدها في شكل نسبي

حيث تمثل حينئذ نسبة مئوية معينة من القيمة الإعلامية للتقرير المالي، كتحديدها مثلاً بـ ١٠٪ من المحتوى الإعلامي للتقرير [١].

وكما تختلف صور نقاط القطع تختلف كذلك قيمها وذلك بإختلاف الفئات المستخدمة للتقارير المالية. إذ يمكن ان توجد على مستوى التقرير المالي مجموعة مختلفة من نقاط القطع خاصة بمعلومات التقرير جميعه كوحدة، كأن توجد على مستوى الميزانية مثلاً نقطة قطع خاصة بباب الأصول النقدية ، وأخرى خاصة بباب الأصول المتداولة، وثالثة خاص بباب الأصول الثابتة ورابعة خاصة بإجمالي الأصول وهكذا . كما يمكن على مستوى المشروع الإقتصادي ان توجد نقطة قطع خاصة بقائمة الدخل، وأخرى خاصة بقائمة المركز المالي وثالثة خاصة بقائمة التغيرات في المركز المالي، وهذا التنوع في نقاط القطع يتمشى مع حقيقة تنوع أنماط ونماذج القرارات المبنية على التقارير المالية المنشورة. فالقرارات الإستثمارية مثلاً تعتمد على معلومات قائمة الدخل بدرجة أكبر من قائمة المركز المالي هذا يعكس الحال بالنسبة للقرارات الإئتمانية التي تعتمد على معلومات قائمة المركز المالي بدرجة أكبر من قائمة الدخل، من جانب آخر تعتمد القرارات الإئتمانية قصيرة الأجل على معلومات باب الأصول المتداولة، في حين تعتمد القرارات الإئتمانية متوسطة ، وطويلة الأجل على معلومات باب الأصول طويلة الأجل.

وتختلف قيم نقاط القطع كذلك وصورها بإختلاف طبيعة أنشطة المشروعات الإقتصادية، ولكن أياً كانت قيمها أو صورها من الضروري لها حتى تصلح معياراً لعملية الدمج أن تحوز على الشرطين التاليين وهما :

١- ان تكون مقبولة قبولاً عاماً وذلك سواء من قبل واضعي التقرير المالي، أو من قبل مستخدمي هذا التقرير.

٢- ان تكون معلنة ، وهذا يتطلب افصاحاً عنها في التقرير المالي بالنص عليها صراحة في الملاحظات المرفقة بالتقرير المالي جنباً إلى جنب مع قيمة خسارة المعلومات الفعلية التي ترتبت على الدمج . وهذه مسؤولية يتحملها المحاسبون ومكاتب تدقيق الحسابات.

---

(١) بقصد الحصول مزيد من المعلومات حول مفهوم نقاط القطع انظر :

Lev Baruch, Accounting and Information Theory" Studies in Accounting Resrearch No, 2 A.A.A, 1969 P. 66.

ثالثاً - المبادئ والقواعد العلمية لعملية الدمج .

لترشيد عملية الدمج وتحسين نتائجها، لا بد أن تقوم على مبادئ وقواعد علمية تزيد من موضوعيتها، ومن أهم المبادئ التي تحكم عملية الدمج ما يلي :

١- مبدأ تجميع البيانات :

ويستفاد منه في تحديد مستوى الدمج. ويقضي هذا المبدأ بإستمرار عملية الدمج إلى الحد الذي لا تظهر عنده الحاجة لإعادة تفصيلها مرة أخرى. يقصد بذلك أن عملية الدمج يمكن ان تستمر ما دامت البيانات حصيلة الدمج واضحة ومفهومة من قبل قارئ التقرير، وتنتهي هذه العملية بالنقطة التي إذا ما تجاوزت عملية الدمج، تصبح عندها البيانات واضحة وغير مفهومة من قبل قارئ التقرير [1].

٢- مبدأ الجدوى ، أو التكلفة المعقولة :

ويقضي هذا المبدأ بمراعاة الموازنة عند تنفيذ عملية الدمج بين اعتبارين، أحدهما هو تكلفة الدمج ممثلاً في تحيز الدمج أو خسارة المعلومات المترتبة عليه، والآخر هو عائد الدمج ممثلاً بالوفورات المحققة في تكلفة اعداد التقرير المالي، ويلعب هذا المبدأ دوراً هاماً في تصميم نظم المعلومات المعاصرة ، وذلك بإعتبار ان للمعلومات كأي منتج آخر تكلفة اقتصادية ، كما أن لها عائد ، ولا بد في تصميم نظام المعلومات من الموازنة بين هذين العنصرين للحكم على مدى كفاء ة هذا النظام [2].

من جانب آخر ، لا بد من وجود قواعد علمية تحكم تنفيذ عملية الدمج، ومن الطبيعي ان تكون هذه القواعد هي نفس القواعد العلمية التي تحكم عملية القياس المحاسبية بشكل عام. ذلك على أساس ان عملية الدمج هي مجرد مرحلة من مراحل عملية القياس المحاسبية. وعموماً يمكن حصر أهم القواعد التي تحكم عملية الدمج في أربع على النحو التالي :

القاعدة الأولى : بإعتبارها مرحلة من مراحل عملية القياس المحاسبية تخضع عملية الدمج لقواعد عملية الإحتساب والمستمدة من خواص الحقل الرياضي للأعداد الحقيقية الموجبة (ح ، + ، ≥).

---

(1) Bower James B., and Schlosser Robert G.,"Financial Information Systems, Theory and Practice", Boston : Allyn and Bacon, Inc., 1969 P.45.

(2) American Accounting Association, "Committee on Managerial Decision Models". Supplement to Vol XLIV, The ACC. Review, 1969, P.58.

ومن أهم هذه الخواص، الخاصية التجميعية The Associative Property وتوفر هذه الخاصية للمحاسب في تنفيذه لعملية الدمج مرونة كبيرة تجعله يختار مستوى التجميع المناسب من بين عدة بدائل متاحة وذلك بما يوفر لقارئ التقرير أكبر قدر من المعلومات دون أن يؤثر ذلك على القيمة المالية للبنود المجمعة[1]. وتقضي هذه القاعدة من قواعد التجميع بتوفير خاصية هامة في البنود المجمعة وهي أن تكون هذه البنود متماثلة أو على الأقل من طبيعة واحدة. وذلك حتى يجوز خضوعها لخاصية التجميع من الناحية الرياضية.

القاعدة الثانية : وتقضي بأن يتأكد المحاسب في تنفيذه لعملية الدمج من كونها منطقية Logical وهذه القاعدة على درجة كبيرة من الأهمية في تحديد اطار عملية الدمج حين تجعلها محصورة بدمج البنود المتماثلة والتي تأخذ شكل الضم او التلخيص Summation ، أو بدمج البنود ذات الطبيعة الواحدة والتي تأخذ صورة الإتحاد أو التركيب Combination ، أما فيما عدا ذلك فلا تعتبر عملية الدمج منطقية.

وبموجب هذه القاعدة يجوز للمحاسب مثلاً أن يدمج في قائمة الدخل الأرقام الممثلة لبنود : المواد الخام، الأجور الصناعية ، الأعباء الإضافية في رقم واحد لأنها جميعاً ذات طبيعة واحدة (نفقات انتاجية)، بينما لا يجوز دمج بندي المواد الخام، وتكاليف البيع والتسويق في رقم واحد بحكم اختلاف طبيعتهما.

وبالمثل يجوز له في قائمة المركز المالي دمج بنود : الآلات ، والأثاث ، والسيارات في رقم واحد يمثل القيمة الإجمالية لباب الأصول الثابتة ، بينما لا يجوز دمج الآلات وأوراق القبض والأوراق المالية لأنها لا تنتمي جميعاً إلى باب واحد.

القاعدة الثالثة : ان تكون عملية الدمج مقبولة او مسموح بها Admissable. ولهذه القاعدة أهمية خاصة في تقييم الجدوى الإقتصادية لعملية الدمج إذ بموجبها يحدد مستوى التجميع المناسب والذي يحدد النقطة التي يجب ان تتوقف عندها عملية الدمج [2].

---

(١) يعبر عن الخاصية التجميعية رياضياً بالعبارة التالية :

(أ * ب) * جـ أو أ * (ب * جـ)

انظر : مطر، محمد عطية، "المقومات الرياضية للقياس المحاسبي". مرجع سبق ذكره صفحة (٣٧ – ٥٢).

(2) Green John A., Aggregation in Economic Analysis, an Introductory Survey" Princetone. N.J. Princeton University Press 1964. p3.

وبموجب هذا القاعدة يمكن لعملية الدمج ان تستمر إلى الحد الذي يكون العائد المحقق منها (ممثلاً في وفورات تكلفة التقرير)، مساوياً للتكلفة (ممثلة في خسارة المعلومات المترتبة على عملية الدمج).

ويجب على المحاسب توخي الحرص في تطبيق هذه القاعدة أثناء عملية الدمج، وذلك بمراعاة الأغراض التي ستستخدم فيها المعلومات مخرجات هذه العملية، فمثلاً يسمح بدمج قيمة ديون المشروع على الغير مع قيمة مخزونة السلعي في رقم واحد متى كان الهدف محصوراً بتوفير معلومة تستخدم في قياس رأس المال العامل للمشروع . في حين لا يسمح بدمج هذين البندين متى كان الهدف توفير معلومة تستخدم في تحليل آثار التغيرات الحادثة في رأس المال العامل، ذلك لأن عملية الدمج في صورتها الثانية تخفي عن مستخدم التقرير معلومة هامة يحتاجها في تحليله للتغيرات الحادثة في رأس المال العامل وهي قيمة كل من البندين على حده، الأمر الذي لا يحتاجه في عملية الدمج بصورتها الأولى.

وتمسك المحاسبين بهذه القاعدة من قواعد الدمج ، يفرض عليهم الحرص على اعداد نماذج متنوعة من التقارير ، تتناسب طريقة عرض معلوماتها مع طبيعة الأغراض التي سنستخدم فيها.

اما القاعدة الرابعة : فتفرض على المحاسب ان يسترشد أثناء تنفيذه لعملية الدمج بمفهوم الأهمية النسبية المبني على مفهوم خسارة المعلومات او ما يمكن تسميته بتحيز الدمج Aggregation Bias. وتلعب هذه القاعدة دوراً هاماً في تحديد جودة عملية الدمج، وتقييم كفاءتها، إذ بموجب قيمة تحيز الدمج أو خسارة المعلومات المرافقة له يمكن تقسيم أنواع الدمج إلى ثلاثة أنواع كما يلي [1]:

دمج كامل Perfect Aggregation وتتسم عملية الدمج بهذه الصفة متى كانت قيمة تحيز الدمج (ت$_{د}$ = صفر). أي عندما لا يترتب على عملية الدمج أية خسارة معلومات.

وحتى تكون عملية الدمج كاملة يشترط فيها أن تكون مناسبة تماماً Relevant وصحيحة Correct وذلك من وجهة نظر مستخدم البيانات، لذا فإن توفير مثل هذه السمة لعملية الدمج يعتبرا أمراً مستحيلاً من الناحية الواقعية.

---

(1) Bower James B. Opcit, (See No. 13) P.52.

دمج جيد Good Aggregation ، وتتسم عملية الدمج بهذه الصفة متى كان تحيز الدمج (ت ٍ) ضئيلاً. أي بعبارة أخرى متى كان عائد عملية الدمج يفوق تكلفتها.

يحدث ذلك مثلاً عند دمج البنود ذات الطبيعة الواحدة كالمخزون السلعي والأوراق المالية في رقم واحد متى كانت الأهمية النسبية لكل منهما ضئيلة نسبياً.

دمج رديء أو غير مناسب Poor Aggregation، يحدث ذلك عندما يكون تحيز الدمج كبيراً لدرجة تجعل العائد المحقق من عملية الدمج، أقل من التكلفة المترتبة عليها. أي عندما لا تتمشى عملية الدمج مع القواعد العلمية لها كأن تكون عملية الدمج غير منطقية مثلاً كما يحدث حال دمج بندي المدينين والدائنين في رقم واحد. فالمعلومات الموفرة من دمجهما لا معنى لها.

عموماً وفي استرشاده بمفهوم خسارة المعلومات المترتبة على الدمج على المحاسب مراعاة الإعتبارات التالية :

١) ان خسارة المعلومات المترتبة على دمج بندين أو أكثر في رقم واحد، تزداد كلما كانت القيمة الإجمالية للبنود المجمعة تشكل كسراً كبيراً في القيمة الإجمالية للباب الذي تنتمي إليه.

٢) ان خسارة المعلومات المترتبة على الدمج او التجميع تزداد كلما كانت قيم البنود المجمعة متقاربة، وبالعكس تقل هذه الخسارة كلما كانت قيم البنود المجمعة متفاوتة.

٣) ان خسارة معلومات دمج بنود التقرير المالي تزداد بإزدياد عدد البنود المجمعة والعكس بالعكس.

رابعاً -أساليب قياس خسارة المعلومات المترتبة على الدمج.

سنستخدم في قياس خسارة المعلومات الناتجة عن الدمج أو ما يعرُف بتحيز الدمج (ت ٍ) أسلوبين هما :

١- أسلوب الدالة اللوغرتمية ويستخدم في قياس خسارة معلومات دمج التقرير المالي غير المقارن.

٢- أسلوب دليل الأهمية النسبية ويستخدم في قياس معلومات دمج التقرير المالي المقارن.

١- **أسلوب الدالة اللوغرتمية** The Lograthmic Function Approach

يقوم هذا الأسلوب على إستخدام الدالة اللوغرتمية والتي تعرف بدالة شانون

للمعومات Shannon's Information Functiion وذلك نسبة إلى واضعها Shnnon والـذي كان أول من استخدمها عـام ١٩٤٨ في مجالات الهندسة الإلكترونيـة كوسيلة لتحسين فعالية الإتصالات اللاسلكية عن طريق استخدامها كمقياس للمحتوى الإعلامي للبرقية. ثم طورت هذه الدالة فيما بعد لتناسب الإستخدام في المجالات المحاسبية عن طريق Theil و Lev وغيرهما من الباحثين [1].

وتتخذ هذه الدالة في صورتها الأساسية الصيغة التالية :

$$ق_م = ح \text{ لو } \frac{1}{ح} = - ح \text{ لو } ح \quad [2]$$

ولكن بعد تطويرها للإستخدام في قياس المستوى الإعلامي للتقرير المالي، تتخذ الصيغة التالية :

$$ق_م = \sum_{ر=1}^{ن} ك_ر . \text{لو } ك_ر \quad [3]$$

وذلك حيث :

ق م = قيمة المعلومات المحتواة في التقرير المالي .

ك ر = القيمة النسبية للبند محل الدمج ، ممثلة في شكل كسر من قيمة بند أساسي من بنود التقرير المالي مثل صافي الربح او المبيعات أو إجمالي الأصول.. الخ.

ر = ترتيب البند في التقرير حيث س ر = (١ ، ٢ ، ٣ ....).

ن = عدد بنود التقرير المالي .

ومن أهم الخواص الرياضية للدالة اللوغرتمية أنها [4]:

أ- دالة متناقصة.

ب- دالة تراكمية.

---

(1) Walker Michael C., and Stowe John D., "Decomposition Analysis of Financial Statements" Journal of Business Finance and Accountancy 6,2 1979, (173 - 185).

(2) Lev Baruch, Opcit.

(3) Walker Mechael C. Opcit, p.15.

(4) Lev Baruch. "Decomposition Measures for Financial Analysis". Financial Managment. Spring 1973, p., (56 - 63).

والخاصيتان أعلاه لهما أهمية كبيرة في قياس خسارة معلومات الدمج. ولعل ذلك من الأسباب التي اختيرت من أجلها هذه الدالة لتكون مقياساً لخسارة الدمج. فالخاصية الأولى ، تجعل القيمة الإعلامية للتقرير المالي متناقصة كلما زادت قيمة البند أو البنود المجمعة أو التي يتم دمجها، بينما تلائم الخاصية الثانية قاعدة أساسية من قواعد عملية الدمج كنا قد أشرنا إليها في موضع سابق من البحث هي القاعدة التجميعية والتي تمكن المحاسب من اختيار مستوى الدمج المناسب للتقرير المالي.

وتتوقف قيمة خسارة معلومات الدمج المحددة بموجب أسلوب الدالة اللوغرتمية على ثلاثة عوامل رئيسية على النحو التالي :

العامل الأول : قيمة البند ، او البنود المجمعة والعلاقة هنا طردية حيث تزداد قيمة الخسارة تبعاً لإزدياد هذه القيمة والعكس بالعكس.

العامل الثاني : مدى التفاوت القائم بين قيمة البند محل الدمج والبنود الأخرى التي سيدمج معها، والعلاقة هنا عكسية . إذ كلما زاد التفاوت في القيمة نقصت خسارة معلومات الدمج والعكس بالعكس .

أما **العامل الثالث** : فهو عدد البنود المجمعة . والعلاقة هنا طردية ، إذ كلما زاد عدد البنود المجمعة، زادت قيمة خسارة المعلومات والعكس بالعكس.

٢- أسلوب دليل الأهمية النسبية : The Materiality Index Approach

يستخدم هذا الأسلوب في قياس قيمة خسارة معلومات التقرير المالي المقارن، ويقوم على فرضية أساسية يمكن التعبير عنها بما يلي :

"تؤثر قيمة البند وكذلك معدل تغيره الحادث على مدار الفترة الزمنية للتقرير المقارن على أهميته النسبية ، وعليه فمن أجل تقييم الأهمية النسبية للبند محل الدمج، لابد من ترجيح قيمته النسبية بمعدل التغير الحادث فيها وذلك عن طريق ضربهما معاً ليكون حاصل الضرب الناتج دليلاً لأهميته النسبية "[1].

من هنا ، يتضح أن أسلوب دليل الأهمية النسبية في قياس خسارة معلومات الدمج، يجمع مؤشرين طالما استرشد بهما المحاسبون في تقييم الأهمية النسبية للبند محل

---

(1) Accounting principles Board, Opinion No. 20.
Accounting Changes (N. Y. AICPA) 1971 Paragragh 38.

الدمج، وهما مؤشر أو معيار القيمة، ومؤشر أو معيار التغير. ولكن ميزة هذا الأسلوب انه جمعهما معاً في مؤشر واحد بدلاً من إستخدام كل مهما على انفراد.

وتحدد القيمة الإعلامية للتقرير المالي المقارن بموجب هذا الأسلوب بالمعادلة التالية :

$$ق_م = \sum_{ر=1}^{ن} \frac{س_{ر2} (س_{ر2} - س_{ر1})}{س_{ر1}}$$

وذلك حيث :

$ق_م$ = قيمة المعلومات المحتواة في التقرير المالي.

$س_{ر2}$ = القيمة النسبية للبند محل الدمج في نهاية الفترة المالية الثانية للتقرير المالي.

ن = عدد بنود التقرير المالي.

ر = ترتيب البند محل الدمج حيث ر = (١، ٢، ٣...ن).

وبموجب المعادلة أعلاه يتبين لنا أن خسارة معلومات الدمج للتقرير المالي المقارن، والمحددة بموجب الأسلوب أعلاه تتوقف على عاملين هما :

العامل الأول : القيمة النسبية للبند أو البنود محل الدمج والعلاقة هنا طردية، إذ تزيد قيمة خسارة معلومات الدمج بزيادة القيمة النسبية للبند محل الدمج والعكس بالعكس.

والعامل الثاني : معدل التغير الحادث في القيمة النسبية للبند على مدار الفترة الزمنية للتقرير المالي المقارن والتي تكون عادة سنة مالية. وهذا العامل وهو معدل التغير يوفر ميزة هامة لأسلوب دليل الأهمية النسبية، وهي صلاحيته للإستخدام في التقارير المالية المقارنة وغير المقارنة بعكس أسلوب الدالة اللوغرتمية الذي هو بصورته المشار إليها سابقاً لا يصلح إلا للتقارير المالية غير المقارنة.

عموماً ، وبقصد إبراز مزايا كل من الأسلوبين السابقين سنقوم بعرض طريقة استخدامهما في قياس خسارة معلومات الدمج، وذلك من خلال مثالين ، سنخصص المثال الأول منهما لأسلوب الدالة اللوغراتمية. والثاني لأسلوب دليل الأهمية النسبية، مع مراعاة ان تعالج المثال الأول مشاكل الدمج في قائمة المركز المالي، وتعالج المثال الثاني مشاكل الدمج في قائمة الدخل.

١- مثال (١) :

استخدام الدالة اللوغرتمية في قياس خسارة دمج المعلومات.

في الجدول التالي بيانات مقتطفة من الميزانيات العمومية لست شركات صناعية. وتخص هذه البيانات جانب الأصول من كل من الشركات الست وذلك كما هو في ١٩٩٥/١٢/٣١ (بالدنانير). والمطلوب ، على ضوء القواعد العلمية الأربع للدمج والمشار إليها سابقاً، اختبار الإمكانيات المتاحة للدمج بباب الأصول المتداولة في كل من الشركات الست، ومن ثم تحديد مستوى الدمج الأمثل بالنسبة لكل منها، وذلك بالإسترشاد بنقطة القطع المتعارف عليها لخسارة معلومات الميزانية في القطاع الذي تعمل فيه هذه الشركات وهي ١٠٪.

جدول رقم (١)

جانب الأصول في الشركات الست في ١٩٩٥/١٢/٣١

(بآلاف الدنانير)

م	الأصول	١	٢	٣	٤	٥	٦
	الأصول المتداولة						
١-	نقد بالصندوق ولدى البنوك	١٢٥٠٠	٢٣٠٠٠	٢٤٩٠٠	٢٥٠٠	٤٩٠٠	٤٩٨٠
٢-	أوراق مالية متداولة	١٢٥٠٠	١٢٠٠٠	١٠٠	٢٥٠٠	١٠٠	٢٠
٣-	مدينون	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠
٤-	بضاعة أخر المدة	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠
	مجموع الأصول المتداولة	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
	أصول ثابتة						
٥-	آلات بعد خصم الإستهلاك المتراكم	٢٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٥٠٠٠	٢٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
٦-	مباني بعد خصم الإستهلاك المتراكم	٣٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	١٠٠٠٠	٥٠٠٠	٤٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
	مجموع الأصول الثابتة	٥٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	٧٠٠٠٠
	مجموع الأصول	١٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٩٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠

الحل :

سنلتمس حلاً لمشكلة الدمج في القوائم المالية للشركات السابقة وذلك بإتباع الخطوات المتسلسلة التالية :

١- التحقق من مدى توفر الخواص العلمية لعملية الدمج، وذلك في ضوء القواعد العلمية التي سبقت الإشارة إليها. وأهم خاصيتين يجب التركيز عليهما في هذه المرحلة هما

الخاصية التجميعية والتي تفترض خضوع عملية الدمج للقواعد الرياضية للخاصية التجميعية، ثم خاصية المنطقية التي تفترض ان يكون البند او البنود محل الدمج ذات طبيعة واحدة.

٢- بعد التحقق من توافر الشروط العلمية للدمج، سنقوم بقياس خسارة الدمج التي تحدث في كل من الميزانيات الست ، وذلك تحت مستويات دمج مختلفة.

٣- ثم على ضوء النتائج المحققة في الخطوة رقم (٢) ، نحدد مستوى الدمج المناسب في كل ميزانية.

١- التحقق من توفر الخواص العلمية لعملية الدمج :

ان نظرة سريعة لبنود الأصول في الميزانيات الست تظهر انها جميعاً مقاسة بوحدة قياس واحدة وهي (الدينار). وتماثل أو تجانس وحدة القياس للبنود المحتمل دمجها يحقق الشرط الأساسي للخاصية العلمية الأولى لعملية الدمج وهي الخاصية التجميعية. لأن تماثل وحدة القياس بالنسبة لبنود الأصول تتيح الفرصة لتجميعها.

وبقصد التحقق من توفر شروط الخاصية العلمية الثانية لعملية الدمج وهي المنطقية، لابد أولاً من استكشاف فرص الدمج المتاحة في كل ميزانية من الميزانيات الست. وهذا يتطلب تحديد بدائل الدمج الممكنة بالنسبة لكل بند من بنود الأصول وذلك في صورة ازواج مرتبة يحدد عددها بالمعادلة التالية [١]:

$$ع = \frac{١}{٢} \; ٦ \; لـ \; ٢ = \frac{١}{٢} \times \frac{٦ \; لـ}{٦-٢ \; لـ} = ١٥$$

وعلى هذا الأساس ، لو مثلنا كل أصل من الأصول برقمه المتسلسل في الميزانية العمومية فإن بدائل او فرص الدمج المتاحة من الناحية النظرية تتمثل بالإزواج المرتبة التالية :

(١، ٢) ، (١، ٣) ، (١، ٤) ، (١، ٥) ، (١، ٦) ، (٢، ٣) ، (٢، ٤) ، (٢، ٥)، (٢، ٦) ، (٣، ٤) ، (٣، ٥) ، (٣، ٦) ، (٤، ٥) ، (٤، ٦) ، (٥، ٦).

---

(١) يحدد عدد الازواج المرتبة باستخدام أسلوب التبادل الرياضي بالمعادلة التالية :

$$\frac{١}{٢} \times \frac{(٦ \times ٥ \times ٤ \times ٣ \times ٢ \times ١)}{٤ \times ٣ \times ٢ \times ١} = ١٥$$

ومدلول الازواج المرتبة اعلاه ، انه من الناحية النظرية البحته تتوفر امام المحاسب بدائل عدة لتنفيذ عملية الدمج على مستوى كل من الميزانيات الست، فبالنسبة للبند رقم (١) مثلاً وهو بند النقد يجوز من التاحية النظرية دمجه مع أي من البنود الخمسة الأخرى وهي (٢ ، ٣ ، ٤ ، ٥ ، ٦) ليكون معها واحداً من الأزواج المرتبة التالية:

(١ ، ٢) أو (١ ، ٣) أو (١ ، ٤) أو (١ ، ٥) أو (١ ، ٦).

أي (نقد، أوراق مالية) أو (نقد ، مدينون) أو (نقد ، بضاعة) أو (نقد ، الات) أو (نقد ، مباني).

لكن القاعدة او الخاصية العلمية الثانية لعملية الدمج وهي قاعدة المنطقية تتدخل لتقلص بدائل الدمج المتاحة بالنسبة للبند رقم (١) وهو النقد إلى ثلاثة فقط بدلاً من خمسة. فبدائل الدمج المتاحة من الناحية الواقعية بالنسبة لهذا البند تمثل في الإزواج المرتبة الثلاثة الأولى فقط وهي :

(١ ، ٢) أو (١ ، ٣) أو (١ ، ٤) أي :

(نقد ، أوراق مالية) أو (نقد ، مدنيون) أو (نقد ، بضاعة) هذا على أساس أن بند النقد وبند الآلات ليسا من طبيعة واحدة، بإعتبار أن الأول أصلاً متداولاً في حين أن الثاني أصلاً ثابتاً، كما أنه وبند المباني ليسا من طبيعة واحدة أيضاً وعليه لا يجوز دمجهما معاً من الناحية المنطقية . بينما يجوز ذلك مع كل من الأوراق المالية والبضاعة بإعتبارها جميعاً مع بند النقد تنتمي إلى باب الأصول المتداولة.

إلى هنا يكون المحاسب قد حدد المجال الذي يجوز فيه تنفيذ عملية الدمج وهو هنا باب الأصول المتداولة. أما اتخاذ قرار الدمج أي المضي قدماً في التنفيذ الفعلي لعملية الدمج، وكذلك تحديد مستواها المناسب في كل من الميزانيات الست، فيتحدد مصيرها بالأحتكام إلى القاعدة العلمية الثالثة من قواعد عملية الدمج وهي قاعدة الجدوى، إذ تتطلب هذه القاعدة بأن يتم قرار الدمج ، وكذلك تحديد مستوى الدمج المناسب على ضوء الموازنة بين الفائدة المحققة من الدمج (ممثلة بالوفورات المحققة في تكلفة إعداد التقرير المالي) وتكلفة الدمج (ممثلة بخسارة المعلومات المترتبة عليه). وهذا يوجب على المحاسب الإنتقال للخطوة التالية، وهي قياس خسارة معلومات الدمج في كل من

الميزانيات الست، ومن ثم وبافتراض أن نقطة القطع المقبولة في القطاع الذي تعمل فيه المنشآت الست هي ١٠٪ سيكون القرار إما بالدمج أو عدمه،ثم في حالة اتخاذ القرار بالدمج سيتم تحديد المستوى الذي يتوقف عنده.

٢- قياس خسارة المعلومات (خ م).

نبدأ أولاً باستكشاف فرص دمج البندين الأول والثاني من الأصول المتداولة وهما النقد والأوراق المالية والممثلين بالزوج المرتب (١ ، ٢) ، فبمراعاة القاعدة الثالثة وهي قاعدة الجدوى وبعد الأخذ في عين الإعتبار العوامل المحددة لخسارة الدمج في التقرير المالي غير المقارن والمشار إليها سابقاً، سيكون هناك شبه اجماع او قبول عام من قبل المحاسبين على رفض دمج هذين البندين في ميزانية الشركة رقم (١) وذلك للأسباب التالية :

١) القيمة الإجمالية للبندين محل الدمج وهي ٢٥٠٠٠ دينار تشكل كسراً كبيراً بالنسبة للقيمة الإجمالية لباب الأصول المتداولة ($\frac{٢٥٠٠٠}{٥٠٠٠٠} = \frac{١}{٢}$) وبما ان هذا الكسر يعادل ٥٠٪ من قيمة الأصول المتداولة فهذا دليل على الأهمية النسبية للبندين المجمعين مما يبرر رفض دمجها حسب القاعدة رقم (١).

٢) وبمقارنة قيمتي البندين وهما ١٢٥٠٠ ، ١٢٥٠٠ نجدهما متساويتين وعليه فإن خسارة المعلومات المترتبة عن دمجهما ستكون كبيرة نسبياً حسب القاعدة رقم (٢).

وعلى العكس تماماً ، يفترض اجماع المحاسبين على قبول دمج البندين السابقين في ميزانية المنشأة رقم (٦) . حيث يتوفر فيها مبررات الدمج وهي :

١- القيمة الإجمالية للبندين وهي ٥٠٠٠ تشكل كسراً صغيراً بالنسبة للقيمة الإجمالية للأصول المتداولة في هذه المنشأة ($\frac{٥٠٠٠}{٣٠٠٠} = \frac{١}{٦}$). مما يمكن اعتباره مؤشراً على عدم اهميتها النسبية وبالتالي مبرراً لدمجهما.

٢- كما أن قيمتيهما متفاوتتان بشكل حاد (٢٠ ، ٤٩٨٠) مما يجعل خسارة المعلومات المترتبة عن دمجهما ضئيلة، وهذا مبرر آخر لدمجهما.

أما بالنسبة لبقية المنشآت وهي (٢ ، ٣ ، ٤) فمن المحتمل اختلاف موقف المحاسبين تجاه عملية الدمج فيها، لأنه بالنسبة لكل منهما يتوفر مبرر واحد فقط من مبررات الدمج. لذا ستخضع عملية الدمج فيها لتقديرات المحاسب والتي سيبنيها على خسارة المعلومات المترتبة عن دمجهما مقارنة مع نقاط القطع المتفق عليها كحد أعلى

لخسارة المعلومات المسموح بها في القطاع الذي يعمل فيه المشروع. وفي الواقع ان أمثال هذه الحالات هي المجال المناسب لإستخدام الدالة اللوغرتمية كمقياس لخسارة دمج المعلومات المترتبة على الدمج، وذلك بقصد اضفاء بعض الموضوعية على هذه العملية. أما بالنسبة للمنشآت المماثلة للمنشأة رقم (١)، ورقم (٦) فإن مبررات رفض عملية الدمج في الأولى، ومبررات قبولها في الثانية، يمكن تركها لتقديرات المحاسب لأن مبررات الرفض او القبول تكون في مثل هذه الأحوال واضحة ولا مجال لإختلاف المحاسبين حولها.

وعليه سنحاول قياس خسارة معلومات دمج بندي النقد، والأوراق المالية في ميزانية الشركة الثانية كنموذج ، وذلك بإستخدام الدالة اللوغرتمية[1].

جدول رقم (٢)

الأصول المتداولة بميزانية الشركة رقم (٢) في ١٩٩٥/١٢/٣١

الأصول المتداولة قبل الدمج	مبلغ بالآلاف	ك ر	الأصول المتداولة بعد الدمج	مبلغ بالآلاف	ك
بضاعة آخر المدة	١٠٠٠٠	٢٠ر.	بضاعة آخر المدة	١٠٠٠٠	٢٠ر
مدينون	١٥٠٠٠	٣٠ر.	مدينون	١٥٠٠٠	٣٠ر.
أوراق مالية متداولة	٢٠٠٠	٠٤ر.	اصول متداولة اخرى	٢٥٠٠٠	٥٠ر.
نقد بالصندوق ولدى البنوك	٢٣٠٠٠	٤٦ر			
مجموع الأصول المتداولة	٥٠٠٠٠	١	مجموع الأصول المتداولة	٥٠٠٠٠	١

تحدد خسارة الدمج هنا بالمعادلة التالية :

$$خ_م = ق_{م١} - ق_{م٢}$$

حيث :

$ح_م$ = خسارة معلومات الدمج

---

(١) يتوقف نوع مقياس خسارة معلومات الدمج بأسلوب الدالة اللوغرتمية على نوع اللوغرتم في بناء الدالة. فإذا كان اللوغرتم للأساس (٢) يطلق على المقياس مصطلح (Bits)، أما إذا كان اللوغرتم للأساس (١٠) أو اللوغرتم الطبيعي فيطلق على مقياس خسارة معلومات حينئذ مصطلح (Nits).

ق $_{م_1}$ = القيمة الإعلامية للتقرير المالي قبل الدمج.

ق $_{م_2}$ = القيمة الإعلامية للتقرير المالي بعد الدمج.

وبإستخدام نموذج قياس خسارة معلومات الدمج المبني على الدالة اللوغرتمية وهو:

$$\text{خ}_م = \sum_{ر=1}^{ن} \text{ك}_ر \cdot \text{لو ك}_ر \sum_{i=1}^{ق} \text{ك}_i \cdot \text{لو ك}_i$$

وذلك حيث :

خ $_م$ = خسارة معلومات الدمج .

ك $_ر$ = القيمة النسبية لكل بند من بنود الأصول المتداولة قبل الدمج ممثلة في صورة كسر عشري من القيمة الإجمالية للأصول المتداولة.

ك $_i$ = القيمة النسبية لكل بند من بنود الأصول المتداولة بعد الدمج ممثلة في صورة كسر عشري من القيمة الإجمالية لباب الأصول المتداولة.

وعليه بالرجوع إلى البينات الواردة بالجدول رقم (٢) فإن :

خ م = {٢ر. لو ٢ر + ٣ر لو ٣ر + ٠٤ر + ٤٦ر لو ٤٦ر.} - {٢ر لو ٢ر + ٣ر لو٣ر + ٥ر. لو ٥ر٠).

= [(٢ر ×٣٢ر٢) + (٣ر×٧٤ر١) + (٤٠ر × ٦٥ر٤) + (٤٦ر١ ×١٢ر١)]

- [(٢ر × ٣٢ر٢) + (٣ر٠ × ٧٤ر١) + (٥ر١ × ١)]

= [٤٦٤ر+ ٥٢٥ر + ١٨٥٦ر + ٥١٥ر] - [٤٦٤ر + ٥٢٥ر+٥ر٠]

= ١ر٦٩٠ - ١ر٤٨٩ = ٢٠١ر٠ وحدة معلومات

= ١٢٪.

وبإتباع نفس الأسلوب حددت قيمة خسارة المعلومات المترتبة على دمج النقدية وأوراق القبض في المنشآت المتبقية فكانت حصيلة ذلك البيانات الموضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (٣)

خسارة المعلومات المترتبة على دمج بنود باب الأصول المتداولة بميزانيات الشركات الست في ١٩٩٢/١٢/٣١

رقم المنشأة	ق م١	ق م٢	خ م	٪
١	١ر٩٨٦	١ر٤٨٦	٥٠٠ر	٢٥٪
٢	١ر٦٨٧	١ر٤٨٦	٢٠١ر	١٢٪
٣	١ر٥٠٥	١ر٤٨٦	٠١٩ر	١٪
٤	١ر٢٦٢	١ر٤٥٩	١٦٧ر	١٠٪
٥	١ر٥٢٦	١ر٤٥٩	٠٦٧ر	٤٪
٦	١ر٤٥٦	١ر٤٥٩	٠٠٦ر	٠ر٤٪

بتحليل النتائج الموضحة في الجدول السابق يتبين ما يلي :

١) ان دمج البندين (النقدية ، أوراق مالية) قد ترتب عليه خسارة معلومات او تحيز دمج في القوائم المالية لجميع المنشآت ، ولكن هذا التحيز يتفاوت في قيمته بين منشأة وأخرى وذلك تبعاً لإختلاف العوامل المؤثرة عليه والمشار إليها سابقاً.

فكما تشير النتائج أعلاه فإن أكبر خسارة في المعلومات أصابت قائمة المركز المالي للمنشأة رقم (١) وهي بنسبة ٢٥٪، بينما كانت أقل خسارة من نصيب قائمة المركز المالي للمنشأة رقم ٦ وهي بنسبة ٠ر٤٪ وذلك يؤيد ما كنا قد أشرنا إليه في بداية التحليل كما تؤكد هذه النتيجة أيضاً بأن خسارة معلومات الدمج تزيد بزيادة تقارب قيمة البندين المجمعين وتنقص بتفاوت قيمتهما.

٢) في ضوء خسارة معلومات الدمج الموضحة في الجدول أعلاه وبالمقارنة مع نقطة القطع المقبولة وهي (١٠٪) سيتحدد قرار دمج البندين أو الإفصاح عن كل منهما في كل من الميزانيات الست على النحو التالي :

بالنسبة لميزانية الشركتين (١ ، ٢) لا يجوز دمج هذين البندين بل يجب الإفصاح عن كل منهما في رقم مستقل بالميزانية وذلك طالما ان خسارة المعلومات الناتجة عن الدمج من كل منهما تزيد عن نقطة القطع المسموح بها وهي ١٠٪. بينما يجب الدمج في الميزانيات الخاصة بالشركات وهي (٣، ٥، ٦،). أما بالنسبة لميزانية الشركة (٤) وحيث

تتعادل قيمة خسارة المعلومات الناتجة عن الدمج مع نقطة القطع المسموح بها فيترك القرار بشأنها لاجتهاد المحاسب في ضوء الظروف المحيطة.

٣) تحديد مستوى الدمج المناسب :

بعد اكتشاف وجوب الدمج في ميزانيات الشركات (٣، ٥، ٦) وجواز الدمج بميزانية الشركة (٤) فالسؤال الذي يطرح هو :

إلى أي مدى ستستمر عملية الدمج في كل من هذه الميزانيات ؟ بمعنى هل يتوقف مستوى الدمج عند حد دمج النقد والأوراق المالية فقط، ام يستمر المحاسب في عملية الدمج ليشمل في ذلك بند المدينين أيضاً ، أو هل يمكن ان تستمر عملية الدمج لتشمل بضاعة آخر المدة أيضاً؟.

بالإجابة على التساؤل السابق يمكن تحديد مستوى الدمج المناسب في كل من الميزانيات الأربع.

لنأخذ ميزانية الشركة رقم (٣) كنموذج لتحديد مستوى الدمج المناسب فيها وسنحاول بإستخدام نموذج الدلة اللوغرتمية قياس خسارة الدمج المترتبة على دمج البنود الثلاثة الأخيرة من الأصول المتداولة وهي النقد، والأوراق المالية، والمدينين كما في الجدول التالي :

جدول رقم (٤)

تحديد مستوى الدمج المناسب لباب الأصول المتداولة بميزانية الشركة رقم (٣) في ١٩٩٢/١٢/٣١

بيـــــان	مبلغ	ك ر	بيـــــان	مبلغ	ك ر
الأصول المتداولة قبل التجميع			**الأصول المتداولة بعد التجميع**		
مخزون سلعي	١٠٠٠٠	٢٠ر	مخزون سلعي	١٠٠٠٠	٢٠ر.
مدينون	١٥٠٠٠	٣٠ر.	أصول متداولة اخرى	٤٠٠٠٠	٨٠ر
أوراق مالية متداولة	١٢٥٠٠	٢٥ر			
نقد في الصندوق ولدى البنوك	١٢٥٠٠	٢٥ر			
مجموع الأصول المتداولة	٥٠٠٠٠	١		٥٠٠٠٠	١

خ م = ق م١ - ق م٢

= ١ر٥٠٥ * - (٢٠ر لو ٢٠ر + ٨٠ر لو ٨٠ر)

= ١ر٥٠٥ - ١ر٣٨٧ = ١١٨ر

والنسبة المئوية لخسارة المعلومات تعادل (١١٨ر/ ١ر٥٠٥) × ١٠٠ = ٧ر٨٪.

وبمقارنة خسارة المعلومات المحققة وهي ٧ر٨٪ بنقطة القطع المسموح بها ١٠٪ يمكن للمحاسب الحكم بجواز دمج هذه البنود الثلاثة في رقم واحد في قائمة المركز المالي.

لكن على المحاسب ان يتوقف عند هذا الحد في عملية الدمج لأنه لو استمر في هذه العملية ودمج جميع بنود الأصول المتداولة للمنشأة رقم (٣) في رقم واحد لكانت الخسارة المحققة في المعلومات حينئذ بنسبة ١٠٠٪ وهي ما تتجاوز نسبة القطع المسموح بها. وذلك لأن خسارة المعلومات في حالة دمج البنود الأربعة تكون كالتالي :

خ م = ١ر٥٠٥ - (١ لو ١) = ١ر٥٠٥ - صفر = ١ر٥٠٥ وبنسبة (١٠٠٪).

وبتطبيق نفس الأسلوب على المنشآت المبتقية ٤ ، ٥ ، ٦ يمكن تحديد مستوى الدمج في باب الأصول المتداولة في هذه المنشآت. وذلك كما يتبين في الجدول التالي :

جدول رقم (٥)

تحديد مستوى الدمج المناسب لباب الأصول المتداولة بميزانيات الشركات (٣ ، ٤ ، ٥ ، ٦) في ١٩٩٢/١٢/٣١

رقم المنشأة	ق م١	ق م٢	خ م	٪
٣	١ر٥٠٥	١ر٣٨٧	٠ر١١٨	٧ر٨٪
٤	١ر٦٢٦	١ر٣٨٧	٠ر٢٣٩	١٤ر٧٪
٥	١ر٥٢٦	١ر٣٨٧	٠ر١٣٩	٩ر١٪
٦	١ر٤٥٦	١ر٣٨٧	٠ر٠٦٩	٤ر٧٪

* حددت سابقاً في الجدول رقم (٣).

وتوفر البيانات في الجدول أعلاه المعلومات الآتية :

١) ان مستوى الدمج في المنشأة رقم (٤) يجب ان يتوقف عند دمج بندي (النقدية وأوراق القبض) فقط. لأنه سيترتب على عملية الدمج فيما بعد ذلك خسارة معلومات تزيد عن نقطة القطع المسموح بها. ١٤ر٧ > ١٠٪

٢) اما بالنسبة للمنشآت (٣، ٥، ٦) فيمكن لعملية الدمج ان تستمر فيها إلى مدى أكبر فتشمل ثلاثة بنود (النقدية ، أوراق القبض ، والمدينين). وتتوقف عملية الدمج عند هذا المستوى . لأنه فيما لو تجاوزت هذا المستوى إلى دمج جميع البنود الأربعة في رقم واحد سيترتب هنا خسارة معلومات كبيرة بنسبة ١٠٠٪ وهو ما يتجاوز الحدود التي يقبلها مستخدمو هذه القوائم والمحدد بنقطة قطع ١٠٪.

٣) ان أكثر البيانات مناسبة لعملية الدمج هي البيانات الخاصة بالمنشأة رقم (٦)تليها في ذلك بيانات المنشأة رقم(٣) ثم بيانات المنشأة رقم(٥) وبعد ذلك بيانات المنشأة رقم(٤).

مثال (٢) : استخدام أسلوب دليل الأهمية النسبية في قياس خسارة معلومات دمج التقرير المالي المقارن.

في الجدول التالي قائمة الدخل المقارنة لإحدى الشركات الست المشار إليها بالإيضاح رقم (١) معدة في نهاية ١٩٩٥/١٢/٣١ ، والمطلوب استخدام دليل الأهمية النسبية مؤشراً في تحديد مستوى الدمج المناسب في هذه القائمة تمهيداً لنشرها مرفقة بقائمة المركز المالي، وذلك بتوفر المعلومات التالية :

١- نقطة القطع المتفق عليها في القطاع الصناعي الذي تعمل فيه الشركة بخصوص تقييم الأهمية النسبية لبنود قائمة الدخل هي ٥ وحدات من المعلومات.

٢- نقطة القطع المتفق عليها بخصوص خسارة معلومات الدمج المقبولة من قبل مستخدمي قائمة الدخل هي ١٥٪.

الحل :

سيتخذ حل المشكلة المسار التالي :

١- سنبدأ بتحديد القيم النسبية لبنود قائمة الدخل في نهاية الفترتين الماليتين وذلك بإتخاذ قيمة المبيعات السنوية أساساً للمقارنة . (انظر جدول رقم ٦).

٢- سنحدد التغير الحادث في قيمة بنود القائمة على مدار الفترة الزمنية الممتدة من ١٩٩٤/١٢/٣١ - ١٩٩٥/١٢/٣١ ، وذلك في شكل قيم مطلقة ونسب مئوية .

٣- من المعلومات المحققة في الخطوتين (١ ، ٢) يشتق دليل الأهمية النسبية لبنود قائمة الدخل في ١٩٩٥/١٢/٣١ .

٤- بمقارنة دليل الأهمية النسبية لكل بند من بنود قائمة الدخل المشتق في الخطوة رقم (٣) مع نقطة القطع المتفق عليها معياراً لتقييم الأهمية النسبية في القطاع الصناعي الذي تعمل فيه الشركة وهو ٥ وحدات معلومات يتخذ قرار الدمج حسب النموذج التالي:

إذا كان د* ≥ ٥ ← دمج

أما إذا كان د* > ٥ ← افصاح

٥- بالإسترشاد بالنموذج أعلاه تنفذ المرحلة الأولى لعملية الدمج وتحتسب قيمة خسارة معلومات الدمج على مستويين هما :

أ- مستوى الأبواب.

ب- مستوى قائمة الدخل جميعها كوحدة (انظر جدول رقم ٧).

٦- تقارن قيمة خسارة معلومات الدمج المحددة على مستوى قائمة الدخل من الخطوة السابقة بنقطة القطع المتفق عليها لخسارة معلومات دمج قائمة الدخل وهي ١٥٪ وبناءً على ذلك يحدد مستوى الدمج المناسب والذي يجب ان تتوقف عنده عملية الدمج (انظر جدول رقم ٨).

١- تحديد القيم النسبية لبنود قائمة الدخل :

يبين العمودان الأول والثاني من الجدول رقم (٦) القيمة النسبية لهذه البنود ، ويلاحظ بأن المبيعات باعتبارها أساس المقارنة احتلت في ١٩٩٥/١٢/٣١ المرتبة الأولى في هذا المجال، بينما احتلت مردودات المبيعات مثلاً المرتبة الثالثة عشرة، وأرباح (خسائر) أوراق مالية المرتبة الخامسة عشر ... وهكذا.

٢- التغير النسبي الحادث في قيم بنود قائمة الدخل :

ويبين العمود الثالث من الجدول رقم (٦) التغير الحادث في بنود قائمة الدخل بالقيم المطلقة وكذلك في شكل نسبي. ويلاحظ هنا بأن المرتبة التي يحتلها البند حسب التغير النسبي الحادث فيه ليست مرتبطة بقيمته المطلقة كما هو الحال في العمود الثاني.

مثال على ذلك ان المبيعات وهي التي احتلت المرتبة الأولى من حيث قيمتها النسبية جاءت في المركز العشرين من حيث التغير الحادث في قيمتها على مدار السنة المالية، بينما مردودات المبيعات والتي احتلت المرتبة الثالثة عشر حسب قيمتها النسبية جاءت في المرتبة الأولى حسب التغير الحادث في هذه القيمة. والتفاوت الحادث في المرتبتين يمكن اعتباره دليلاً واضحاً على الآثار التي ستترتب على القوائم المالية المنشورة فيما لو تم الإسترشاد في تقييم الأهمية النسبية لبنودها اما بالقيمة النسبية على حدة، أو بالتغير الحادث في قيمة البند على حدة ، وهما المؤشران التقليديان المتبعان في المجالات المحاسبية.

فحسب مؤشر القيمة سيكون قرار المحاسب بدمج مردودات المبيعات، بينما حسب مؤشر التغير الحادث في قيمتها سيكون القرار بالإفصاح. كذلك لو اقتصر المحاسب على استخدام معيار التغير الحادث في قيمة البند مؤشراً لقرار الدمج او الإفصاح بالنسبة لبند مكاسب (خسائر) بيع الأصول الثابتة، لكان القرار بالإفصاح لأنه احتل المركز الرابع من حيث التغير إذ تغير بنسبة ١٥٪، بينما لو استرشد محاسب آخر بالقيمة النسبية لهذا البند لكان القرار بالدمج حتماً حيث لم تزد قيمته عن ٣ر٠٪ من قيمة المبيعات. ولعل ذلك ما يؤيد ضرورة استخدام دليل الأهمية النسبية كمعيار للدمج لأنه يجمع بين آثار العاملين السابقين وهما القيمة والتغير الحادث فيها معاً.

جدول رقم (٦)

قائمة الدخل المقارنة المفصلة في ١٩٩٥/١٢/٣١

م	بيـــــان	١٩٩٤		١٩٩٥		التغير		دليل الأهمية النسبية	
		مبلغ	٪	مبلغ	٪ الرتبة	مبلغ	٪ الرتبة	وحدة معلومات	الرتبة
١	مبيعات	١٧١٠	١٠٠	١٩٧٥	١٠٠ ١	٢٦٥	١٥ر٥ ٢٠	صفر	٢٦
٢	مردودات المبيعات	١٠	٦ر	٧٥	٣ر٨ ١٣	٦٥	٦٥٠ ١	٣ر٢٠	١
٣	صافي المبيعات	١٧٠٠	٩٩ر٤	١٩٠٠	٩٦ر٢ ٢	٢٠٠	١١ر٨ ٢٣	٣ر١	١١
٤	تكلفة المبيعات	٦٠٠	٣٥ر١	٧٥٠	٣٨ ٥	١٥٠	٢٥٠ ١٧	٣ر١	١
٥	مجمل الربح	١١٠٠	٦٤ر٣	١١٥٠	٥٨ر٢ ٣	٥٠	٤ر٥ ٢٤	٥ر٥	٨
	مصروفات بيع وتوزيع							٣٢	
٦	رواتب	٢٠٠	١١ر٧	٣٢٠	١٦ر٢ ٧	١٢٠	٦٠ ١٠	٦ر٢	٧
٧	ايجارات	٨٠	٤ر٧	٧٠	٣ر٦ ١٤	(١٠)	١٢ر٥ ٢٢	٩ر	١٦
٨	دعاية وإعلان	٧٠	٤ر١	٦٠	٣ ١٥	(١٠)	١٤ر٣ ٢١	٠ر٨	١٧
٩	اخرى	٥٠	٢ر٩	٥٠	٢ر٥ ١٨	صفر	صفر ٢٥	٤ر	٢٢
١٠	جملة مصروفات البيع والتوزيع	٤٠٠	٢٣ر٤	٥٠٠	٢٥ر٣ ٦	١٠٠	٢٥ ١٧	٢ر١	١٤
	مصروفات ادارية وعمومية							١٠ر٤	
١١	رواتب	١٠٠	٥ر٨	١٥٠	٧ر٦ ١١	٥٠	٥٠ ١٣	٢ر٤	١٣
١٢	مخصصات مختلفة	٤٠	٢ر٣	٩٥	٤ر٨ ١٢	٥٥	١٣٧ر٥ ٥	٥ر٢	٩
١٣	استهلاكات مختلفة	٥٠	٢ر٩	٢٠	١ ٢١	(٣٠)	٦٠ ١٠	٠ر٧	١٨
١٤	أخرى	٢٠	١ر٢	٤٠	٢ ٢٠	٢٠	١٠٠ ٧	١ر٣	١٥
١٥	جملة المصروفات الإدارية	٢١٠	١٢ر٢	٣٠٥	١٥ر٤ ٨	١١٥	٦٠ ١٠	٣ر٩	١٠
								١٣ر٥	
١٦	مصروف الفوائد	١٠	٦ر٠	٥٠	٢ر٥ ١٨	٤٠	٤٠٠ ٢	٧ر٩	٤
١٧	جملة المصروفات	٦٢٠	٣٦ر٢	٨٥٥	٤٣ر٣ ٤	٢٥٥	٤٢ر٥ ١٥	٨٣ر٣	٢
١٨	صافي الربح من العمليات	٤٨٠	٢٨ر١	٢٩٥	١٤ر٩ ٩	(٢٠٥)	٤١ ١٦	٧	٦
	ايرادات ومصروفات اخرى								
١٩	ارباح (خسائر) أوراق مالية	٣٠	١ر٨	(٦٠)	٣ ١٥	(٩٠)	٣٠٠ ٣	٨	٣
٢٠	مكاسب (خسائر) بيع أصول ثابتة	(١٠)	٦ر	٥	٣ر٠ ٢٤	١٥	١٥٠ ٤	٥ر٠	٢١
٢١	ايراد عقار	٥٠	٢ر٩	٦٠	٣ ١٥	١٠	٢٠ ١٩	١ر٠	٢٤
٢٢	أرباح أسهم	١٥	٩ر٠	٥	٢ر ٢٥	(١٠)	٦٧ ٩	٢ر	٢٣
٢٣	خسائر عملة أجنبية	(١٠)	٦	(٢٠)	١ ٢١	١٠	١٠٠ ٧	٦ر٠	١٩
٢٤	تبرعات وإعانات	(٥)	٣ر	(٥)	٢ر٠ ٢٥	صفر	صفر ٢٥	١ر٠	٢٤
٢٥	صافي البنود الأخرى	٧٠	٤ر١	١٥	٧ر٠ ٢٣	(٨٥)	١٢١ ٦	٦ر٠	١٩
								١٠ر١	
٢٦	صافي الربح العام	٥٥٠	٣٢ر٢	٢٨٠	١٤ر٢ ١٠	٢٧٠	٤٩ ١٤	٧ر٩	٤
								٩٧ر١	

٣- اشتقاق دليل الأهمية النسبية لبنود قائمة الدخل :

في العمود الرابع من الجدول رقم (٦) يحدد دليل الأهمية النسبية لكل بند بالمعادلة التالية :

د أو (خ$_م$) = س$_{م٢}$ (س$_{م٢}$-س$_{م١}$)/س$_{م١}$

وذلك حيث (د) دليل الأهمية النسبية ، س$_{م١}$ القيمة النسبية للبند في ١٢/٣١/ ١٩٩٥. قياساً على ذلك حدد دليل الأهمية النسبية لمردودات المبيعات بالمعادلة التالية:

د = ٣ر٨ (٣ر٨-٦ر٠) / ٦ر٠ = ٣ر٢٠ وحدة معلومات

وبإتخاذ دليل الأهمية النسبية معياراً لتقييم الأهمية النسبية لبنود قائمة الدخل نلاحظ مدى التغير الحادث في ترتيبها من حيث أهميتها النسبية. فبالنسبة للمبيعات مثلاً تغيرت هذه المراكز على النحو التالي (١ ، ٢٠ ، ٢٦). أما المخصصات المختلفة وهي بند من المصروفات الإدارية والعمومية تراوحت مراكزها بين (١٢ ، ٥ ، ٩) . كما أن مصروف الفوائد سابقة تراوحت مراكزه بين (١٨ ، ٢ ، ٤) ، ويعود ذلك التغير لحقيقة ان دليل الأهمية النسبية هو محصلة لآثار عنصري : القيمة المطلقة ، ومعدل التغير الحادث فيهما معاً.

٤- تقييم الأهمية النسبية لبنود قائمة الدخل بموجب دليل الأهمية النسبية :

بمقارنة نقطة القطع المتفق عليها للأهمية النسبية لبنود قائمة الدخل وهي ٥ وحدات معلومات بدليل الأهمية النسبية لكل بند يتم اتخاذ قرار الدمج او الإفصاح. ولكن قبل تحديد البنود التي يجوز دمجها وتلك التي يجب الإفصاح عنها في قائمة الدخل نود التذكير بملاحظة هامة جداً في هذا المجال. وهذه الملاحظة على علاقة بقاعدة علمية من قواعد الدمج التي أشرنا إليها سابقاً وهي قاعدة السماح أو جواز الدمج (Admissable Aggregation). معنى ذلك أن تحكيم دليل الأهمية النسبية في اتخاذ قرار الدمج سيكون مقصوراً على البنود التي يجوز دمجها لأنها من طبيعة واحدة هذا من جهة، ولعدم وجود نص او قانون يمنع دمجها من جهة أخرى. ولتفسير هذه القاعدة هنا، لو رجعنا إلى جدول رقم (٦) للاحظنا ان دليل الأهمية النسبية لتكلفة المبيعات مثلاً هو (١ ، ٣) وحدة معلومات وهو أقل من نقطة القطع المسموح بها وهي ٥ وحدات معلومات، فهل يعتبر ذلك مبرراً لدمجها ؟.

الجواب بالنفي طبعاً لأن قيمة تكلفة المبيعات تعتبر بنداً أساسياً من بنود قائمة الدخل التي يجب الإفصاح عنها في جميع الظروف، وإذا كان لا بد من تطبيق عملية الدمج عليها فيمكن ان يكون ذلك على مكوناتها الفرعية (المشتريات والتغير في المخزون)، اما قيمتها الإجمالية فلا بد من الإفصاح عنها. كذلك الحال بالنسبة لإجمالي مصاريف البيع والتوزيع فهي بند أساسي يجب الإفصاح عنه، وان كان يجوز دمج مكوناتها الفرعية.

بعد ذلك وبالإسترشاد بدليل الأهمية وبعد أخذ القواعد العلمية لعملية الدمج في عين الإعتبار كانت البنود التي لا تتصف بالأهمية النسبية والتي كان يجوز دمجها كما يلي:

في باب مصروفات البيع والتوزيع بنود :

الإيجارات ، دعاية وإعلان ، أخرى.

في باب مصروفات ادارية وتمويلية بنود :

رواتب ، استهلاكات ، أخرى.

في باب الإيرادات والمصروفات الأخرى :

مكاسب بيع الأصول الثابتة ، وإيراد العقار، خصم مكتسب، خصم مسموح وتبرعات واعانات.

اما البنود التي تتمتع بصفة الأهمية النسبية والتي يتوجب الإفصاح عنها فهي :

مردودات المبيعات ، رواتب البيع والتوزيع ، المخصصات المختلفة، أرباح (خسائر) أوراق مالية.

٥- تنفيذ عملية الدمج :

على هدى النتائج التي توصلنا إليها في الخطوة السابقة تم تلخيص قائمة الدخل المقارنة فاتخذت الشكل الموضح في الجدول رقم (٧)، والذي حددت فيه خسارة معلومات الدمج على المستوى الأبواب أولاً، ثم على مستوى القائمة جميعها كوحدة ثانياً فكانت النتائج المحققة كما يلي :

أ- أسفرت عملية الدمج عن خسارة معلومات قيمتها (١ر٠) وحدة معلومات بنسبة ١٪ في باب مصروفات البيع والتوزيع ، ٣ر٧ وحدة معلومات بنسبة ٥ر١٢٪ في باب مصروفات ادارية وعمومية ، ١ وحدة معلومات بنسبة ١٠٪ في باب الإيرادات والمصروفات الأخرى.

ب- كما أسفرت عن خسارة معلومات إجمالية مقدارها ٨ر٤ وحدة معلومات وبنسبة مستوى قائمة الدخل جميعها.

جـ- بمقارنة خسارة المعلومات على مستوى الأبواب نلاحظ ان أقل قدر من خسارة معلومات الدمج اصاب باب مصروفات البيع والتوزيع وذلك لأن القيم النسبية للبنود التي تم دمجها على مدار السنتين الماليتين ١٩٩٤و١٩٩٥ وهي (٦ر٣٪، ٣٪ ، ٥ر٢٪)، كما ان قيمها المطلقة على مدار السنتين الماليتين ١٩٩٤ و١٩٩٥ كانت متقاربة مما جعل معدل التغير النسبي الحادث فيهما منخفضاً : (٥ر١٢٪ ، ٣ر١٤٪ ، صفر٪).

بينما كانت خسارة معلومات دمج باب المصروفات الإدارية والعمومية مرتفعة نسبياً وذلك لأن قيمتها النسبية في نهاية عام ١٩٩٥ كانت متفاوتة (٦ر٧٪، ١٪، ٢٪). كما أن التغير النسبي الحادث في قيمها على مدار الفترة الزمنية كان مرتفعاً نسبياً (٥٠٪، ٦٠٪، ١٠٠٪). وفي ذلك تأييد لما أشرنا إليه في موضع سابق من البحث حول العوامل المؤثرة في قيمة خسارة معلومات الدمج.

د- بمقارنة القيمة الإجمالية لخسارة معلومات الدمج على مستوى قائمة الدخل وهي ٨ر٤٪ بنقطة القطع المسموح بها لخسارة معلومات الدخل في القطاع الذي تعمل فيه الشركة وهو ١٥٪ نستنتج بأنه توجد الفرصة لتلخيص أكبر لقائمة الدخل مما يعني جواز المضي قدماً في عملية الدمج.

هـ- ترتب على عملية الدمج الأولية تلخيص عدد بنود قائمة الدخل المقارنة من ٢٦ بنداً إلى ١٩ بنداً.

١- ترتب البنود التي تم الإفصاح عنها ترتيباً تصاعدياً حسب قيمة دليل الأهمية النسبية على النحو التالي :

المخصصات المختلفة	٢ر٥ وحدة معلومات
رواتب البيع والتوزيع	٢ر٦ وحدة معلومات
مصاريف سنوات سابقة	٩ر٧ وحدة معلومات
أرباح (خسائر أوراق مالية)	٨ وحدة معلومات
مردودات المبيعات	٣ر٢٠ وحدة معلومات

٢- تحتسب قيمة خسارة معلومات الدمج الممكنة أو المسموح بها حسب نقطة القطع المحددة لقائمة الدخل وهي ١٥٪ بالمعادلة التالية :

١ر٩٧ × ١٥٪ = ١٤ر٦ وحدة معلومات تقريباً.

جدول رقم (٧)

قائمة الدخل المقارنة في ١٩٩٥/١٢/٣١ بعد عملية الدمج الأولى

م	بيـــــان	١٩٩١		١٩٩٢		دليل الأهمية النسبية	خسارة معلومات الدمج	
		دينار	٪	دينار	٪	وحدة معلومات	وحدة معلومات	٪
١	المبيعات	١٧١٠	١٠٠	١٩٧٥	١٠٠	صفر	صفر	صفر
٢	مردودات المبيعات	١٠	٦ر	٧٥	٣ر٨	٢٠ر٣	صفر	صفر
٣	صافي المبيعات	١٧٠٠	٩٩ر٤	١٩٠٠	٩٦ر٢	٣ر١	صفر	صفر
٤	تكلفة المبيعات	٦٠٠	٣٥ر١	٧٥٠	٣٨	٣ر١	صفر	صفر
٥	مجمل الربح	١١٠٠	٦٤ر٣	١١٥٠	٥٨ر٢	٥ر٥	صفر	صفر
	مصروفات البيع والتوزيع					**٣٢**	**صفر**	**صفر**
٦	رواتب	٢٠٠	١١ر٧	٣٢٠	١٦ر٢	٦ر٢	صفر	صفر
٧	أخرى	٢٠٠	١١ر٧	١٨٠	٩ر١	٢ر٠	١ر٠	٤ر٨
٨	جملة مصروفات البيع والتوزيع	٤٠٠	٢٣ر٤	٥٠٠	٢٥ر٣	٢ر١	صفر	صفر
	مصروفات ادارية وعمومية					**١٠ر٣**	**١ر**	**١**
٩	مخصصات مختلفة	٤٠	٢ر٣	٩٥	٤ر٨	٥ر٢	صفر	صفر
١٠	اخرى	١٧٠	٩ر٩	٢١٠	١٠ر٦	٠ر٧	٣ر٧	٨٤
١١	جملةالمصروفات الإدارية والعمومية	٢١٠	١٢ر٢	٣٠٥	١٥ر٤	**٣ر٩**	**صفر**	**صفر**
						٩ر٨	**٣ر٧**	**٢٧ر٤**
١٢	مصروف الفوائد	١٠	٦ر	٥٠	٢ر٥	٧ر٩	صفر	صفر
١٣	جملة المصروفات	٦٢٠	٣٦ر٢	٨٥٥	٤٣ر٣	٨٣ر٣	صفر	صفر
١٤	صافي الربح من العمليات	٤٨٠	٢٨ر١	٢٩٥	١٤ر٩	٧	صفر	صفر
	ايرادات ومصروفات اخرى							
١٥	ارباح (خسائر) أوراق مالية	٣٠	١ر٨	(٦٠)	٣	٨	صفر	صفر
١٦	ايرادات أخرى	٦٥	٣ر٨	٧٠	٣ر٥	٠ر٣	٥ر٠	٦٣
١٧	مصروفات أخرى	٢٥	١ر٥	٢٥	١ر	٠ر٢	٥ر٠	٧١
١٨	صافي البنود الأخرى	٧٠	٤ر١	١٥	٧ر٠	٠ر٦	صفر	صفر
						٩ر١	**١**	**١٠**
١٩	صافي الربح العام	٥٥٠	٣٢ر٢	٢٨٠	١٤ر٢	**٧ر٩**	صفر	صفر
						٩٢ر٣	٤ر٨	٤ر٩

٣- يحدد الفرق بين خسارة معلومات الدمج الحالية في الجدول رقم (٧)، وخسارة معلومات الدمج المناسب حسب نقطة القطع كما يلي :

١٤ر٦ - ٨ر٤ = ٩ر٨ وحدة معلومات.

٤- باستعراض دليل الأهمية النسبية للبنود التي تم الإفصاح عنها والتي يمكن دمجها نلاحظ منذ البداية ان أكثر البنود مناسبة للدمج هو بند المخصصات المختلفة، لأن دمجه سيترتب عليه اقل خسارة معلومات بالمقارنة بالبنود الباقية. وبدمجه كما يتضح من الجدول رقم (٨) تصبح خسارة معلومات الدمج في المرحلة الثانية من مراحل الدمج :

٨ر٤ + ٢ر٥ + أو ١ر + ٩ر٦ + ١ = ١٠ر٧ وحدة معلومات.

لكن لو خطا المحاسب خطوة اخرى في عملية الدمج وقام بدمج بند رواتب البيع والتوزيع لتجاوزت خسارة المعلومات في هذه الحالة نقطة القطع المسموح بها لأن خسارة معلومات الدمج الجديدة تصبح حينئذ :

١٠ر٧ + ٢ر٦ = ١٦ر٩ وحدة معلومات

وهذا يتجاوز نقطة القطع المسموح بها لخسارة معلومات قائمة الدخل وهي ١٤ر٦٪.

وعليه فإن مستوى الدمج يتوقف عند دمج المخصصات المختلفة حيث ستكون خسارة الدمج المحققة حينئذ ١٠ر٧ وحدة معلومات وبنسبة ١١ر١٪ تقريباً من المستوى الإعلامي لقائمة الدخل.

٥- انخفض عدد بنود قائمة الدخل المقارنة بعد عملية الدمج الثانية إلى ١٧ بنداً. ويلاحظ بأن الإستمرار في عملية الدمج بعد ذلك سيترتب عليه المزيد من خسارة المعلومات . وقد حاولنا في الجدول رقم (٩) قياس خسارة معلومات تلخيص قائمة الدخل إلى أدنى حد ممكن وهو ما تسلكه بعض من المنشآت في كثير من الأحيان وكانت كبيرة جداً حيث بلغت ٤٧ر٧ وحدة معلومات أي بنسبة ٤٩٪ وهذا يعني ان القيمة الإعلامية لقائمة الدخل في هذه الحالة ستكون فقط ٥١٪ من قيمتها الإعلامية الفعلية وذلك من وجهة نظر من يستخدمها في إتخاذ القرارات الإقتصادية. لكن من جانب آخر يلاحظ ان عملية الدمج الثالثة قد قلصت عدد بنود قائمة الدخل المقارنة إلى ١٠ بنود فقط وهو أقل من نصف حجمها الأصلي.

جدول رقم (٨)

قائمة الدخل المقارنة في ١٩٩٥/١٢/٣١ عند مستوى الدمج المناسب

(بعد عملية الدمج الثانية)

م	بيـــــان	١٩٩١		١٩٩٢		دليل الأهمية النسبية	خسارة معلومات الدمج	
		دينار	٪	دينار	٪	وحدة معلومات	وحدة معلومات	٪
١	المبيعات	١٧١٠	١٠٠	١٩٧٥	١٠٠	صفر		
٢	مردودات المبيعات	١٠	٦ر	٧٥	٣ر٨	٢٠ر٣		
٣	صافي المبيعات	١٧٠٠	٩٩ر٤	١٩٠٠	٩٦ر٢	٣ر١		
٤	تكلفة المبيعات	٦٠٠	٣٥ر١	٧٥٠	٣٨	٣ر١		
٥	مجمل الربح	١١٠٠	٦٤ر٣	١١٥٠	٥٨ر٢	٥ر٥		
	مصروفات البيع والتوزيع					**٣٢**	**صفر**	**صفر**
٦	رواتب	٢٠٠	١١ر٧	٣٢٠	١٦ر٢	٦ر٢		
٧	اخرى	٢٠٠	١١ر٧	١٨٠	٩ر١	٢ر٠		
٨	جملة مصروفات البيع والتوزيع	٤٠٠	٢٣ر٤	٥٠٠	٢٥ر٣	٢ر١		
						١٠ر٣	**١ر٠**	**٤ر٨**
٩	مصروفات ادارية وعمومية	٢١٠	١٢ر٢	٣٠٥	١٥ر٤	**٣ر٩**	**٩ر٦**	**٧١**
١٠	مصروف الفوائد	١٠	٠ر٦	٥٠	٢ر٥	٧ر٩		
١١	جملة المصروفات	٦٢٠	٣٦ر٢	٨٥٥	٤٣ر٣	٨ر٣		
١٢	صافي الربح من العمليات	٤٨٠	٢٨ر١	٢٩٥	١٤ر٩	٧		
	ايرادات ومصروفات اخرى							
١٣	مكاسب (خسائر) أوراق مالية	٣٠	١ر٨	(٦٠)	٣	٨		
١٤	ايرادات أخرى	٦٥	٣ر٨	٧٠	٣ر٥	٠ر٣		
١٥	مصروفات أخرى	٢٥	١ر٥	٢٥	١ر	٠ر٢		
١٦	صافي البنود الأخرى	٧٠	٤ر١	١٥	٧ر٠	٠ر٦		
						١ر٩	**١**	**١٠**
١٧	صافي الربح العام	٥٥٠	٣٢ر٢	٢٨٠	١٤ر٢	**٧ر٩**	**صفر**	**صفر**
						٨٦ر٤	١٠ر٧	١١ر١

جدول رقم (٩)

قائمة الدخل المقارنة في ١٩٩٥/١٢/٣١ بعد عملية الدمج الثالثة

م	بيـــــان	١٩٩١		١٩٩٢		دليل الأهمية التسبية	خسارة معلومات الدمج	
		دينار	٪	دينار	٪	وحدة معلومات	وحدة معلومات	٪
١	صافي المبيعات	١٧٠٠	٩٩ر٤	١٩٠٠	٩٦ر٢	٣ر١	٢٠ر٣	٨٧
٢	تكلفة المبيعات	٦٠٠	٣٥ر١	٧٥٠	٣٨	٣ر١	صفر	صفر
٣	مجمل الربح	١١٠٠	٦٤ر٣	١١٥٠	٥٨ر٢	٥ر٥	صفر	صفر
٤	مصروفات البيع والتوزيع	٤٠٠	٢٣ر٤	٥٠٠	٢٥ر٣	٢ر١	٨ر٣	٨٠
٥	مصروفات ادارية وعمومية	٢١٠	١٢ر٢	٣٠٥	١٥ر٤	٣ر٩	٩ر٦	٧١
٦	مصروف الفوائد	١٠	٠ر٦	٥٠	٢ر٥	٧ر٩	صفر	صفر
٧	جملة المصروفات	٦٢٠	٣٦ر٢	٨٥٥	٤٣ر٣	٨ر٣	صفر	صفر
٨	صافي الربح من العمليات	٤٨٠	٢٨ر١	٢٩٥	١٤ر٩	٧	صفر	صفر
٩	صافي ايرادات ومصروفات اخرى	٧٠	٤ر١	(١٥)	٠ر٧	٠ر٦	٩ر٥	٩٤
١٠	صافي الربح العام	٥٥٠	٣٢ر٢	٢٨٠	١٤ر٢	٧ر٩	صفر	صفر
						٤٩ر٤	٤٧ر٧	٤٩

أسئلة الفصل الثامن عشر

١- يضطر المحاسب عند إعداد التقرير المالي المنشور أن يراعي الموازنة بين اعتبارين. أذكرهما، مع بيان الأسئلة التي يمكن أن يطرحها المحاسب على نفسه إزاء الاعتبارين السابقين.

٢- في غياب المؤشرات الموضوعية المطلوبة لتقييم الأهمية النسبية لبنود التقرير المالي، ولتحديد مستوى الدمج المناسب فيه، كانت عملية دمج التقارير المالية المنشورة تخضع إلى حد كبير للإجتهاد والمحاكمة الشخصية مما تقلص القيمة الإعلامية لهذه التقارير. على ضوء العبارة التالية حدد ما يلي :

- مفهوم عملية دمج بنود التقرير المالي.
- الأساليب التقليدية لدمج بنود التقرير المالي.
- نواحي القصور في عملية دمج بنود التقرير المالي.

٣- إعتاد الباحثون على الاسترشاد بنوعين من المؤشرات في دمج بنود التقرير المالي. حدد هذين المؤشرين، وبين وجهة نظرك بهما مسترشداً بالإطار الفكري لنظرية المحاسبة وفقاً للمعايير المتعلقة بهذا الجانب.

٤- يترتب على أي عملية دمج تحدث في بنود التقرير المالي، وأياً كان المستوى الذي تتوقف عنده، خسارة معلومات من وجهة نظر قارىء هذا التقرير. على ضوء العبارة السابقة تكلم عن ما يلي :

- قيمة خسارة المعلومات الناجمة عن عملية دمج بنود التقرير المالي.
- تحيز عملية الدمج.

٥- يطلق على عملية الموازنة عند تنفيذ عملية دمج بنود التقرير المالي، مصطلح مبدأ الجدوى أو التكلفة المعقولة. فما هو هذا المبدأ، وكيف يجري تطبيقه عند عملية الدمج.

٦- توجد العديد من الأساليب لقياس خسارة المعلومات المترتبة على دمج بنود التقرير المالي. ومن هذه الأساليب أسلوب الدالة اللوغرتمية. تكلم عن هذا الأسلوب موضحاً أهم المعادلات الرياضية التي يقوم عليها أسلوب الدالة اللوغرتمية، مسترشداً بالأمثلة العملية لتعزيز رأيك.

٧- تؤثر قيمة البند وكذلك معدل تغيره الحادث على مدار الفترة الزمنية للتقرير المقارن على أهميته النسبية، وعليه فمن أجل تقييم الأهمية النسبية للبند محل الدمج، لا بد من ترجيح قيمته النسبية بمعدل التغير الحادث فيها وذلك عن طريق ضربهما معاً لكون حاصل الضرب الناتج دليلاً لأهميته النسبية.

المقطع السابق يعتبر فرضية أساسية لقياس قيمة خسارة معلومات التقرير المالي المقارن. المطلوب تحديد المؤشرات التي تستند عليها الفرضية السابقة .

٨- كيف يطبق المحاسب مفهوم اقتصاد المعلومات في كل مما يلي موضحاً عنصر العائد في كل مرة.

١- عملية دمج بنود التقارير المالية المنشورة.

٢- في إعداد التقارير التحليلية للمبيعات.

٩- متى تتخذ عملية الدمج شكل التلخيص، ومتى تتخذ شكل الاتحاد أو التركيب . أعط أمثلة .

١٠- في تحديد الأهمية النسبية للبند تؤخذ مجموعة من العوامل في عين الاعتبار بالإضافة لقيمته المطلقة ما هي تلك العوامل .

١١- مادا يقصد بنقطة القطع وكيف تستخدم في مجال تحديد مستوى الدمج المناسب لبنود التقرير المالي.

١٢- في تطبيق عملية الدمج لترشد المحاسب بمجموعة من القواعد الأساسية. حدد هذه القواعد مع إعطاء أمثلة لتطبيقها في الواقع العملي.

١٣- ماذا يقصد بتحيز الدمج، وكيف يربط هذا التحيز بأنواع الدمج التالية :
الدمج الكامل، الدمج الجيد، الدمج الردئ.

١٤- لماذا لا يمكن توفير الدمج الكامل في الحياة العملية .

١٥- ما هي العناصر التي يتكون منها دليل الأهمية النسبية .

المراجع

أولا - المراجع العربية :

١- اسماعيل وعماد الدين محمد، المنهج العلمي وتفسير السلوك، مكتبة النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٠.

٢- الحاسي، جمعية خليفة وآخرون، المحاسبة المتوسطة، منشورات جامعة قاريونس، بنغازي، ١٩٨٨.

٣- الحسني، صادق، التحليل المالي والمحاسبي، مطابع المؤسسة الصحفية الأردنية، عمان، ١٩٩٤.

٤- الحيالي، وليد ناجي، المدخل في المحاسبة الإدارية، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس، ١٩٩١.

٥- الحيالي، وليد ناجي، المحاسبة المتوسطة، الجزء الثاني، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس، ١٩٩٥.

٦- الشيرازي عباس، نظرية المحاسبة، دار السلاسل، الكويت، ١٩٩٠.

٧- القاضي، حسين، نظرية المحاسبة، مطبعة الداودي، دمشق، ١٩٨٨.

٨- الهواري سيد.

٩- حسين محمد، تطور الفكر المحاسبي، دار الجامعات المصرية، القاهرة، ١٩٧٠.

١٠- حسنين، عمر، محاسبة الشركات بين النظرية والممارسة العملية، مؤسسة الأهرام وكالة الأهرام للتوزيع، الاسكندرية، ١٩٨٩.

١١- حماد، أحمد هاني، البحر، حصة محمد، أصول المحاسبة الحكومية دار السلاسل للنشر، الكويت، ١٩٩٠.

١٢- حنان، محمد رضوان، نظرية المحاسبة، منشورات جامعة حلب، ١٩٨٧.

١٣- دميان، فوزي وضو خليفة الدار الوطنية للنشر، طرابلس، ١٩٩٠.

١٤- زكو، فؤاد سليمان وآخرون، المحاسبة، منشورات وزارة التعليم والبحث العلمي العراقية، الموصل، ١٩٧٩.

١٥- سرحان، أحمد عبادة وآخرون، مقدمة في الاحصاء التطبيقي، دار الكتب الجامعية. ١٩٦٨.

١٦- شرف حسين، نظرية المحاسبة الحكومية. دار النهضة، القاهرة، ١٩٦٩.

١٧- ضيف، خيرت، مذكرات في تطور الفكر المحاسبي، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٨٢.
١٨- عبد الله، خالد أمين وآخرون، أصول المحاسبة، مركز الكتب الأردني، عمان، ١٩٩٠.
١٩- غرايبة، فوزي والنبر، رندا، مدى توفر الايضاحات في التقارير المالية السنوية للشركات المساهمة العامة الصناعية في الأردن، مجلة دراسات، المجلد الرابع عشر، العدد الثامن، ١٩٨٧.
٢٠- كاشين، جيمس وليرنمز، جويل ج، أصول المحاسبة، الطبعة الثانية، دار ماكجروهيل للنشر، الرياض، ١٩٨٤.
٢١- كيسو، دونالد و ويجانت جيري، المحاسبة المتوسطة، الجزء الأول، ترجمة دار المريخ للنشر، الرياض، ١٩٨٨.
٢٢- قداح، سليمان، محاسبة التكاليف، مطبعة جامعة دمشق، دمشق، ١٩٨٨.
٢٣- مرعي، عبد الحي، والصبان، محمد سمير، التطور المحاسبي والمشاكل المحاسبية المعاصرة، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٨٨.
٢٤- مطر، محمد، دور الأساليب الرياضية في تطوير القياس المحاسبي، رسالة دكتوراة مقدمة لجامعة عين شمس، القاهرة، ١٩٨١.
٢٥- الأهمية النسبية للبيانات المالية المدققة كمصدر للمعلومات لمتخذي قرارات الاستثمارات والاقراض، مجلة دراسات، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، شباط، ١٩٨٨.
٢٦- مطر، محمد وآخرون، المحاسبة المتوسطة، دار حنين، عمان، ١٩٩٤.
٢٧- ميجس، فالتر وميجس، روبرت، المحاسبة المالية، ترجمة دار المريخ، الرياض، ١٩٨٨.
٢٨- نور، أحمد وبسيوني، أحمد، المحاسبة المالية، الدار الجامعية، بيروت، ١٩٨٧.
٢٩- هيتجر، وماتولتوش، المحاسبة الإدارية، ترجمة دار المريخ، الرياض، ١٩٩٠.

ثانياً - المراجع الأجنبية :

A

1- American Accounting Association, A.A.A Committee to Prepare A Statement of Basic Accounting Theory. Evanston, A.A.A, 1966.

2- A Statement On Basic Accounting Theory, A.A.A, Evanston ILL. 1966.

3- _____ , Committee on Managerial Decision Models, Supplement to the vol XL IV the Accounting Review 1969.

4- American Institute of certified public Accountantants committee on Terminology, Bulletin No. 2 AICPA 1955.

5- _____ , Committee on Auditing proceduzes of the AICPA, Statement on Auditing standards No.1, AICPA, N.y, 1973.

6- _____ , A study Group on the objectives of Financial statements, AICPA, N.y, 1973.

7- Arthur Douglas Milham, Design Criteria For Determination of Aggregation level of Accounting Data and Information, Unpublished Dissertation Presented to the University of Missouri for the ph.D Degree in Accountancy, 1970.

B

8- Bedford, Norton, M., Extensions of Accounting Disclosure, Prentice - Hall Inc. Englewood cliffs, N.J. 1973.

9- Bernstein Leopold A; The Concept of Materiality, The Accounting Review Vol. 42. January 1967.

10. Bierman, Harold. J.R., Measurement and Accounting, The accounting Review July 1963.

11- Bower James B. and Scholssbr Robert G. Financial Information Systems, Theory and practice, Allyn and Bacon Inc. Boston, 1969.

C

12- Campell N.R., Foundations of Science, Dover publications, 1957.

13- Carrington A.S. and Battersby G.B., Accounting an Information System. White Combe Company NewZealand, 1975.

14. Chambers, R.J. Accounting Evaluation and Economic Behavior, Prentice - Hall Inc. N.J. 1960.

15- Cowan, T.K, A Pragmatic Approach to Accounting Theory, The Accounting Review, January 1968.

D

16- David Healy, Disclosure, What The Analyst would like to See ? The Magazin of wall street No. 3 1989.

17- Devine, C. Thomas, Some Conceptual problems in Accounting Measurement, Research in Accounting Measurement Collected papers, A.A.A 1966.

18- Done, W. Vickery, Is Accounting A Measurement Decipline ? The Accounting Review October 1970.

E

19- Edward Bruke, Objectivity and Accounting , The Accounting Review October 1964.

F

20- FASB, SFAS, Recognition and Measurement in Financial Statements and Business Enter prises, AICAP., 1984.

21- Fred, J. Soper and Robert Dophlin Jr., Readability and corporate Annual Reports, The Accounting Review, April 1964.

22- Fremger, James. M, Utility and Accounting Principles, The Accounting Review July 1967.

G

23- George J. Murphy, A Numerical Representation of Some Accounting Conventions, The Accounting Review April 1976.

24- Goran Schroderline, Using Mathematics probability to Estimate The Allowance For Doubtful Accounts. The Accounting Review, July 1964.

25- Graber J.P. Accounting Theory, Review Manual (5), AICPA, 1965.

26- Green, John A. Aggregation in Economic Analysis An Introductory Survey, Princeton University press, N.J. 1964.

H

27- Hector, R. anton, The Effect of Computers on the Reliability of Accounting Measurements. Robert K. Jaedick and Ijiri yuji (eds). Research in Accounting Measurement. A.A.A 1966.

28- Hendrikson E., accounting Theory. Richazd Irwin, ILL. 1982.

29- Horngren, C. cost Accounting A Manager ial Emphasis, Prentice - Hall Inc. Homwood Cliffs N.J. 1980.

30- Howard Ross. The Elusive of Accounting, The Ronald Press Co. N.y. 1978.

31- Hylton, Delmer P. Some Comments on Materiality, The Journal of Accountancy May, 1961.

I

32- Ijiri Yuji, the Foundations of Accounting Measurement, A mathematical, Economic and Behavioral Enquiry, Prentice - Hall Inc. Englewood Cliffs 1967.

33- Ijiri Yuji and Jaedicke Robert, The Effects of Alternatives.

34- International Accounting Standards Committee, International Accounting Standards, IASC, London, 1995.

J

35- James Winjum, Accounting in Its Age of Stagenation, accounting Review, October 1970.

36- Joel E. Ross, the Impact of Information Systems, Management Accountiong, August 1974.

K

37- Kam V. Accounting Theory, Joh wiley Sons. N.y, 1986.

38- Keiso, Donald E, and Weygendt, Jerry J. Intermediate Accounting, Seventh Edition John Wiley and sons Inc. N.y, 1992.

Keitn Shwayder, Relevance, The Journal of Accounting Research, Spring 1978.

L

39- Leich, Robert A. and Williams Jahr, Materiality in Financial Statements Disclosure, C.A. Magazin December 1975.

40- Lev Baruch, Accounting & Information Theory, Studies in Accounting Research E Vanston III A.A.A 1969.

41- Lev Baruch, Decomposition Measures of Financial Analysis, financial Management, Spring 1973.

42- Littleton C.A., Structure of Accounting Theory. Tenth (ed.) Monograph No. 5, A.A.A 11973.

M

43- Martimer, J. Fox., The Annual Report An objective Appraisal, financial Excutive, January - 1965.

44- Matteschi Richard Accounting and Analytical Methods, Irwin Inc. Homewood. ILLionise, 1964.

45- Maurice A.paloubet, The Historical Development of Accounting. Morton Baker ed. Modern Accounting theory, englewood Cliffs, Prentice Hall Inc. N.J. 1966.

46- Mautz , Robert, K. and Sharaf Hussein, A. The Philosophy of Auditing, A.A.A, Evanston ILL. 1981.

47- Michale, N. chekovich, Standards of Disclosure and Their Development. the Journal of Accountancy, Decmber 1965.

48- Moonitz, M., The Basic postulates of Accounting, AICPA, 1961.

49- Morton Baker, Financial Reporting For security Investments and Credit Decisions, National Association of Accountants, N.y. 1970.

50- Mosr, K. Accounting Theory, Grid Inc. Ohio, 1977.

51- Moustafa F. Abdel Magid, Towards Abetter understanding of The Role of Accounting Measurement. The Accounting Review april 1979.

O

52- Orace Johnson, Towards an (Events) Theory of Accounting, Un published Dissertation Presented to Ohio State University For Ph.D Degree in Accountancy 1975.

R

53- Rapport Donald, Materiality, The Journal of Accontancy, April, 1964.

54- Richard Brown, History of Accounting and Accountants. Frank Cass & Company LTD. London, 1968.

55- Richard L.Smith, Management Through Accounting Englewood Cliffs Prentice - Hall Inc. N.J, 1970.

56- Robinson A. Leonazed and Davis R. James Accounting Information Systems A Cycle Approach. Harper & Row Publishers New york 1985.

57- Roy Sidebothman, Introduction to the theory and Context of Accounting, Pergman Press N.y 1970.

S

58- Savage C. Wade, the Measurement of Sensation, University of California Press 1970.

59- Schutzman, J., The Annual Report and The Financial Excutive, Financial Excutive. december 1963.

60- Shannon, F. Economics and Information Theory Vol III of Studies in Mathematical and Managezial Economics, Rand. Mc Nally and Company, Chicago, 1967.

61- Stabus J.G., Revenue and Revenue Accounts, An Income Approach to accounting Theory.

62- Sterling, Robert, R., The Going concern, An Examination, the Accounting Review July 1968.

63- Sterling, Robert R,., accounting Research, Education and practice, The Journal of Accountancy September 1983.

64- Steven, S.S., Psychophysics, John - Wiley & Sons N.y. 1975.

T

65- Theil Henry, On The Use of Information Theory Concepts in The Analysis of financial Statements, Measurement Science, may 1969.

66- Thomas H. Williams and Griffin H. Chazles (eds). Mathematical Dimensions of Accountancy. South Western Publishing Company, cincinatt, 1964.

V

67- Vancourt Horc. Jr., Systems' Analysis A diagostic Approach : Harcourt Brace and world Inc. N.y. 1967.

W

68- Walker, Michael C. and stowe, John D., Decomposition Analysis of Financial Statements, Journal of Business, Finance and Accounntancy 6.2 1979.

Z

69- Zimmerman, K.V. and Littleton C.A., Accounting theory, Continuity and Change, Prentice - Hall Inc. N.y 1962.