المحور الأول/ طبيعة وأغراض المحاسبة

أولاً– تعريف المحاسبة :

يجمع الباحثون على كون المحاسبة علماً إجتماعياً نما وتطور عبر التأريخ معتمداً على فروع المعرفة الأخرى فأخذ منها أكثر مما أعطاها ، لكن أكثر العلوم الإجتماعية قرباً للمحاسبة هو علم الإقتصاد إذ أخذت المحاسبة كثيراً من مفاهيمه الأساسية وطوعتها لإستخدامها ، وفي الوقت الحاضر بدأت المحاسبة تتواصل مع باقي العلوم مثل علم الإجتماع وعلم الإدارة وعلم القانون ، وقد تجاوزت ذلك حتى تواصلت مع العلوم البحتة مثل الرياضيات والإحصاء وغيرها في وضع الإطار المفاهيمي والفكري للمحاسبة وخصوصاً فيما يتعلق بالقياس والإتصال.

أما من ناحية تعريف المحاسبة فقد تطور من مجرد نظام لمسك الدفاتر إلى نظام للمعلومات ولعل أبرز ما يفسر ذلك هو تفرعها إلى عدة فروع مثل : المحاسبة المالية والإدارية ومحاسبة التكاليف ومحاسبة الموارد البشرية ...الخ.

وفي عام 1941 عرفت جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) على إن المحاسبة هي " فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث التي لها طبيعة مالية ، وتفسير النتائج التي تسفر عنها هذه العمليات والأحداث " ويلاحظ إن التعريف يشير إلى إن المحاسبة فناً أو حرفة وليس حقلاً من حقول المعرفة حيث إن هذا التعريف لا يضيف كثيراً للمحاسبة فطبقاً لهذا التعريف يقتصر مفهوم المحاسبة على ما يقوم به المحاسبون فقط .

بعد ذلك عرفت المحاسبة على إنها " نظام يختص بقياس وتوصيل المعلومات الإقتصادية بقصد تمكين مستخدمي هذه المعلومات في إتخاذ القرارات " ويلاحظ من التعريف إن الإهتمام تحول من مجرد النص على النواحي الإجرائية الخاصة بأساليب تشغيل البيانات وتوصيل المعلومات إضافة إلى النص أيضاً على الأهداف التي يلزم توجيه القوائم المالية صوب تحقيقها .

وفي عام 1975 وسع علم المحاسبة إهتماماته فلم يعد هذا الإهتمام محصوراً في نطاق مصالح المساهمين والمحافظة عليها فقط بل تجاوز ذلك ليمتد إلى دراسة وتحليل الأثر الإجتماعي لنشاط المنشأة على البيئة التي تعمل فيها ، وبذلك أضافت المحاسبة بعداً جديداً هو البعد الإجتماعي الذي يفرض على المنشأة بأن تراعي لدى ممارسة نشاطها المصلحة والرفاهية الإجتماعية وذلك بالإضافة إلى مصالح الملاك ، فنشأ بذلك فرع جديد من فروع المحاسبة هو محاسبة المسؤولية الإجتماعية .

وبذلك تكون المحاسبة مرت بمراحل رئيسية هي :-

١ -المرحلة الأولى :- تكوين وتطوير الجانب الفني للمحاسبة .

٢ -المرحلة الثانية :- الإهتمام بالمحاسبة مهنياً وأكاديمياً.

٣ -المرحلة الثالثة :- مرحلة تم النظر فيها إلى المحاسبة على إنها نظام للمعلومات .

٤ -المرحلة الرابعة :- مرحلة المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية .

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) تسجل في الدفاتر المحاسبية .

تشغيل أو معالجة البيانات الأساسية وفق مجموعة من الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها لتتحول هذه البيانات بعد تشغيلها في النظام المحاسبي إلى معلومات مالية تخدم أغراض مستخدمي هذه المعلومات .

إيصال المعلومات التي تتم معالجتها إلى الأطراف ذات المصلحة بواسطة مجموعة من التقارير .

وحتى يمكن إستيعاب طبيعة الدور الذي تقوم المحاسبة به كنظام للمعلومات لابد التعرف على مجموعة من المفاهيم وكما يلي :-

١ - النظام المحاسبي:-

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 ، أما عناصر النظام فقد تكون عناصر مادية أو بشرية أو كلاهما معاً .

فالنظام المحاسبي هو خطة تمثل مجموعة من الإجراءات والخطوات الخاصة بالجانب التطبيقي للمحاسبة، والتي تساعد على إتمام الوظائف الرئيسية للمحاسبة في حصر وتسجيل وتصنيف وتلخيص نتائج العمليات المالية في شكل قوائم مالية، بشكل يكفل تحقيق الأهداف التي تسعى إليها المحاسبة، ومن هنا كان لابد من وضع تعريف للنظام المحاسبي حتى يسترشد به المحاسب.

فهو يعد بذلك الإطار العام الذي يحتوي على المبادئ والفروض، التي تحدد المستندات والدفاتر والسجلات وجميع الإجراءات والأدوات والتعليمات، التي يجب إتباعها لإحكام عمليات القياس وطرق عرض النتائج ومراقبتها بشكل دقيق ومحايد.

٢ - البيانات:-

المحاسبة كنظام للمعلومات هي حصر وتشغيل بيانات عن عمليات مالية والبيانات المالية عبارة عن حقائق وأرقام خام عن أحداث مالية معينة غير مرتبة وغير معدة للإستخدام بشكلها الحالي ويتم جمع هذه البيانات لإحتمال إستخدامها فيما بعد لإنتاج معلومات .

فمثلاً لو قامت شركة معينة بشراء موجود ثابت بكلفة (10) مليون دينار فإن فاتورة الشراء يذكر فيها هذا الرقم حيث إنه لا يعني شيئاً إلا بعد إجراء عمليات تسجيله وتبويبه حتى ينعكس أثره على الميزانية العامة .

٣ -المعلومات :-

هي بيانات تمت معالجتها أي مجموعة بيانات تم ترتيبها بشكل معين وأصبحت معدة للإستخدام بواسطة شخص معين لغرض معين وفي وقت محدد .

فمثلاً عندما يتم إدخال بيانات الأنشطة الثلاث (التشغيلية والإستثمارية و التمويلية) في كشف التدفق النقدي فإن المحصلة سوف نستخرج صافي النقد الذي سوف يعرض في الميزانية العامة .

٤ -نموذج المحاسبة كنظام للمعلومات:-

يمكن النظر إلى المحاسبة كنظام للمعلومات على إنها مجموعة من النظم والطرق والإجراءات المحكومة بمبادئ وقواعد سليمة تتبع من أجل تشغيل البيانات عن العمليات المالية التي تحدث في المنشأة .

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

4-1 مدخلات النظام

فمدخلات النظام هي البيانات (الأرقام الخام) التي تعبر عن عمليات المبادلة المالية التي تحدث في المنشأة ويتم إدخالها للنظام عن طريق مستندات .

4-2 وسائل المعالجة :- تتم معالجة هذه البيانات بواسطة إجراءات محكومة بقواعد ومبادئ علمية معينة .

- التسجيل .
- التبويب.
- التلخيص .
- تحليل النتائج .
- التقرير عنها .

حيث إن السجلات المالية هي الوعاء الذي يحتوي تلك المعالجات .

4-3 مخرجات النظام

وتتمثل مخرجات النظام المحاسبي بالمعلومات من خلال القوائم المالية التي توجه إلى مستخدميها .

المحور الثاني/ نشأة المحاسبة وتطورها الوظيفي

يقسم الباحثون تطور المحاسبة إلى ثلاث حقبات رئيسية هي :

أولاً– الحقبة الأولى وتمتد منذ القدم حتى نهاية القرن الخامس عشر بعد الميلاد وهي مرحلة ظهور لوقا باشيلو وما جاء به من نظرية القيد المزدوج.

ثانياً– الحقبة الثانية وتمتد من بداية القرن السادس عشر إلى منتصف القرن الثامن عشر وهو تاريخ ظهور الثورة الصناعية في أوربا .

ثالثاً– الحقبة الثالثة وتمتد من القرن الثامن عشر حتى عصرنا الحاضر .

أولاً– الحقبة التاريخية الأولى

إستعرض كثير من متتبعي تطور الفكر المحاسبي دور الحضارات كالبابليين والآشوريين والسومريين والفراعنة والصينيين في تكوين النواة الأساسية لبناء الفكر والتطبيق المحاسبي، وعلى الأخص من ناحية التنظيم أو التطبيق ، وعلى الرغم من توافر بعض الأدلة والقرائن على إستخدامات متفرقة عبر التاريخ تلك الحضارات لنظام محاسبي يلائم البيئة وقتئذ ، إلا إن جل المتتبعين يخلطون بين تطور بيئة الأعمال وبين التطور المحاسبي ، واستخدام بعض أدواته لخدمة بيئة الأعمال تلك . وكما أسلفنا إن المحاسبة نشأت وتطورت مع تطور بيئة الأعمال ؛ فيفترض منطقيا انه كما نمى النشاط التجاري والزراعي والصناعي والخدمي في مجتمع ما زادت الحاجة إلى نظام معلومات يلبي حاجات تلك المجتمعات .

انطلاقا من هذا الفرض فإن تطور الحضارات القديمة وخاصة في المجال الزراعي كان له انعكاس في تطوير الأنظمة المالية والسجلات التي تخدم تلك المجالات .

فمن حيث أساليب العد فقد عرف الإنسان خلال هذه المرحلة أساليب بدائية مرت هي الأخرى عبر مرحلة طويلة من التطور ، حتى وصلت إلى ما هي عليه الآن إذ من الثابت تأريخياً ، إن بعض الأساليب التي استخدمها الإنسان للتعبير عن الأرقام بواسطة الإشارات قد سبقت في وجودها ظهور الرموز الممثلة لهذه الأرقام ، فبعض الشعوب مثلا استخدمت كلمات مثل (آذان ، أجنحة ، أيدي) للدلالة على الرقم (2) ، وأصابع اليد الواحدة للدلالة على الرقم (5) وأصابع اليدين للدلالة على الرقم (10) ، ثم أصابع اليدين والقدمين معا للدلالة على الرقم (20) ، في حين إستخدمت شعوب أخرى عقد الخيوط وسائل للتعبير عن الأرقام ، واستخدمت العقد الواحدة للدلالة على الرقم (10) والعقدتين للدلالة على الرقم (20) ثم العقدة المزدوجة للدلالة على الرقم (100) ... وهكذا .

وخلال هذه الحقبة التاريخية وتحديدا في عهد الإمبراطوريتين 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 ركنا هاما من أركان نظام القيد المحاسبي .

العامل الثاني :

وقد تمثل بظهور بعض الأنظمة العددية المتطورة نسبيا ، والتي بدأت بالنظام العددي اليوناني ، ثم بالنظام الروماني بعد ذلك وأخيراً بالنظام العددي الهندي–العربي الذي يقوم على تسعة أعداد أساسية هي نفس الأعداد المعروفة حالياً والتي تبدأ من (1 إلى 9) ثم أضاف العرب (الصفر) ليصبح عشرة أعداد .

ثانياً– الحقبة التاريخية الثانية

يمثل إبتكار القيد المزدوج إنقلاباً حاسماً في عالم المحاسبة له أهميته ، حيث يقترن ذكر القيد المزدوج في الف كر المحاسبي بإسم الإيطالي لوقا باشيلو (Luca Paciolo) الذي عاش في النصف الثاني من القرن الخامس عشر ، فقد كان باشيلو راهباً وأستاذاً للرياضيات عمل في جامعة ميلانو وألف أطروحته في الرياضيات وخصص فصلاً كاملاً عن فن تنظيم الدفاتر والسجلات المحاسبية شرح فيه مفهوم القيد المزدوج.

ويمكن إعتبار مفهوم القيد المزدوج ثاني فائدة رئيسية تقدمها الرياضيات للمحاسبة بعد أن قدمت هذه الأنظمة العددية في مرحلة تأريخية سابقة ، إذ إن مفهوم القيد المزدوج ليست في واقع الأمر سوى تعبير محاسبي عن مفهوم التوازن أو التكافؤ الرياضي ويتضح ذلك جلياً في تساوي طرفي المعادلة الأساسية :

الأصول= المطلوبات (الالتزامات) + حقوق الملكية

ثالثا – الحقبة التاريخية الثالثة

في الفترة اللاحقة لباشيلو والتي تشمل القرنين السادس عشر والسابع عشر ، عمت الطريقة الايطالية معظم إنحاء أوربا 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 باشيلو من حيث قيمة الخدمات التي قدما في تطوير المحاسبة ونشر الفكر المحاسبي ، فقد كان عالما في الطبيعة والرياضيات وله اكتشافات معروفة في مجال الديناميكا ، والإستاتيكيا جعلت بعض الباحثين يضعه بين واضعي أصول الهندسة الحديثة .

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 المسؤولية وفض النزاعات .

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

أولهما : شروع بعض المشروعات الاقتصادية ، كشركات البترول بإستخدام بحوث العمليات في أنظمتها المحاسبية ، خصوصا بعد تزايد استخدام الحسابات الالكترونية فيها .

ثانيهما : انفتاح المحاسبة على كل من النظرية الحديثة القياسية والنظرية الحديثة للمعلومات .

وقد تركت هاتان النظريتان أثاراً جوهرية على وظيفة المحاسبة وذلك بتحويلها من مجرد نظام لمسك الدفاتر إلى نظام للمعلومات الاقتصادية .

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

المحور الثالث/ النظرية في مجال المحاسبة

قبل أن ندخل في مفهوم النظرية المحاسبية يجب أن نضع مجموعة من الأسئلة :

هل هنالك حاجة إلى النظرية المحاسبية ؟ ما هو مفهوم النظرية بصورة عامة وفي المحاسبة بصفة خاصة ؟ ما هي وظائف النظرية عموماً وما هو الدور الذي نتوقع أن تقوم به في مجالات المحاسبة ؟ وأخيراً ما هي عناصر ومكونات النظرية ؟

قصور الإطار الفكري الحالي : يقوم الإطار الفكري المحاسبي في الوقت الحالي على مجموعة من الفروض والمفاهيم والمبادئ التي تحكم عمليات القياس والتسجيل والتلخيص والتوصيل لنتائج الأحداث الاقتصادية المختلفة واثر هذه الأحداث على إقتصاديات الوحدة المحاسبية. حيث إن هنالك مجموعة من العناصر المكونة لهذا الإطار نجد مثلاً: مفهوم الوحدة المحاسبية ، فرض وحدة القياس النقدي، مبدأ الإستمرار، مبدأ التكلفة ، مفهوم التحقق، مبدأ الثبات ، سياسة الحيطة والحذر، قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل ، أساس الإستحقاق، الأساس النقدي، القيد الخاص بالأهمية النسبية ، معيار الإفصاح ، مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات ، فرض الدورية ، نظام القيد المزدوج ، خاصية القابلية للمقارنة ، مبدأ الموضوعية، فرض ثبات القوة الشرائية للنقود ...الخ.

ويلاحظ على ما سبق إختلاف المسميات المعطاة لهذه المكونات : فرض ، مبدأ ، مفهوم ، قاعدة ، سياسة ، معيار...هكذا .والحقيقة إنه ليس هناك مسمى واحد متفق عليه بين المحاسبين لأي من الأفكار السابقة ، فمثلاً القيد المزدوج قد يطلق عليه مبدأ أو نظرية أو طريقة أو إصطلاح أو عرف أو منهج ...وهكذا حيث نجد أنه نظراً لعدم توافر إطار علمي متماسك لهذه المصطلحات المحاسبية ، كثيراً ما يواجه الدارس بأكثر من معنى واحد لأي منها .

فمثلاً مفهوم الإستمرارية يعرفه البعض على أن الوحدة المحاسبية سوف تبقى في مزاولة نشاطها إلى ما لانهاية ، في حين يرى آخرون إن المقصود هو أن حياة المنشأة أطول من حياة أي أصل تمتلكه في الوقت الحالي ، وهناك تفسير ثالث لذلك المفهوم هو إستمرار نمط الملكية القائم لرأس المال أو التنظيم الإداري والشكل القانوني الذي عليه المنشأة الآن وهكذا في تفسير الكثير من المفاهيم المحاسبية وإختلاف تفسيرها بين باحث في المجال المحاسبي وآخر .

ومن الطبيعي إن عدم الإتفاق على معنى واحد أو عدم وضوح وعدم تحديد المعنى المراد لكثير من عناصر الإطار الفكري إنما يعتبر من أوجه القصور التي توضح لنا مدى الحاجة إلى نظرية محاسبية ، والحقيقة أن معظم الفكر المحاسبي الحالي لا يمثل إطاراً فكرياً بالمعنى السليم إذ أنه يفتقر إلى الترابط فيما بين مكوناته المختلفة ، بل كثيراً ما نجد تعارضاً صارخاً فيما بينها فمثلاً: هناك تعارض بين سياسة الحيطة والحذر وبين إستخدام التكلفة كأساس لتقويم الأصول الثابتة من ناحية وبينها وبين مبدأ أو فرض الإستمرار من ناحية أخرى ، فطبقاً لمفهوم الإستمرار تظهر الأصول الثابتة على أساس التكلفة والتي قد تزيد عن قيمتها البيعية خاصة بالنسبة للأصول المتخصصة وهو أمر يتعارض مع الحيطة والحذر ، مثال آخر نجده في التعارض بين الموضوعية وبين فائدة المعلومات المحاسبية وبصفة خاصة في مجال إستخدام القيم الجارية ، يلاحظ أيضاً عدم وجود إتساق منطقي بين

فرض ثبات القوة الشرائية للنقود وبين فائدة المعلومات المحاسبية الأمر الذي يؤدي إلى فقدان الثقة في جدوى وفاعلية القوائم المالية .

الإطار المفاهيمي للنظرية :

تعرض الأدبيات عدداً من التعاريف لمفهوم " النظرية " فيعرف " كوكس" النظرية بأنها " إفتراض تم إختياره في حدود مقبولة" وعرفها " أندرسون " بأنها مجموعة من الإفتراضات المتناسقة مع بعضها البعض والتي لها علاقة مع عنصر معين من العالم الخارجي " وعرفها " زطرون " بأنها " أفكار مقننة تحاول أن توضح الحقائق ".

ويمكن تعريف النظرية " بأنها بيان منظم للأفكار الأساسية والمبادئ والقوانين العامة التي تترابط مع بعضها البعض في إطار منطقي متماسك فهي إطار عام منسق للعناصر الفكرية الخاصة بالظواهر موضوع الدراسة ،

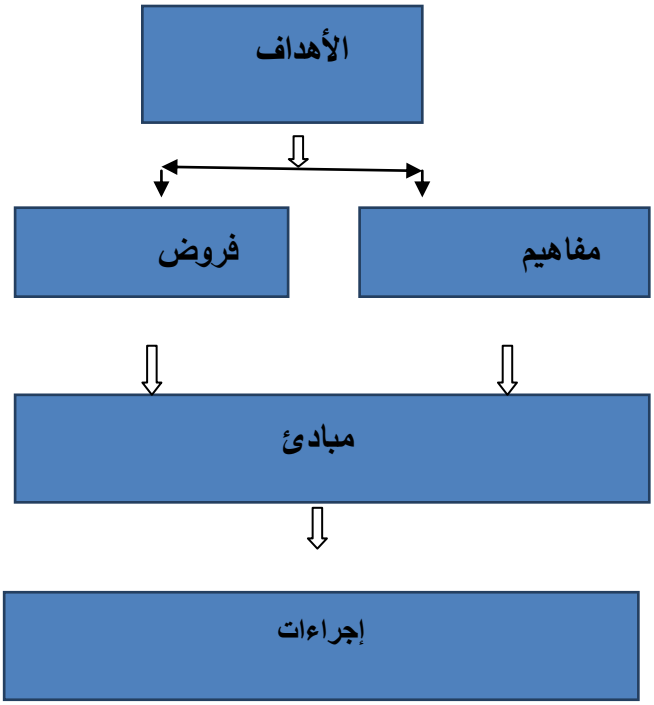
وتهدف النظرية كصيغة عامة إلى تحقيق :

1- التفسير المنطقي للظواهر موضوع البحث والدراسة .

2-التنبؤ بسلوك هذه الظواهر في ظل ظروف محددة .

3- توجيه السلوك بما يكفل تحقيق قيم وأهداف محددة.

وقد عرف قاموس ويبستر النظرية عام 1961 على أنها " مجموعة شاملة من الإفتراضات والمفاهيم والمبادئ والإجراءات والتي تشكل في مجموعها إطاراً عاماً لحقل من حقول المعرفة " وكما موضح في الشكل أدناه :-



وكما موضح في الشكل أعلاه تعتبر الأهداف بمثابة نقطة الإبتداء المنطقية في بناء أي نظرية وكصيغة خاصة في مجال العلوم التطبيقية ، أما فيما يتعلق بالمفاهيم فهي عبارة عن تركيبات نظرية تمثل بناء أو إدراكاً ذهنياً يحدد

ماهية أو جوهر الأشياء والظواهر ، وتكون المفاهيم في مجموعها نطاقاً توصيفياً متماسكا للمادة العلمية ، فهي تعريفات بمضمون المصطلحات التي تكُون لغة العلم وبالتالي تعتبر المفاهيم أمرا ضرورياً لتحديد كل من الفروض والمبادئ فالهدف من تحديد المفهوم هو إرساء معنى محدداً لعنصر معين عن طريق إستخلاص صفاته أو خصائصه الجوهرية وعلاقته بالعناصر الأخرى وبحيث يمكن استخدامه أساساً لتحديد البنود التي تقع في نطاقه أو التي تقع خارج نطاقه .

وتختلف المفاهيم عن التعاريف من حيث أن الأخيرة تمثل ما جرى عليه الإستخدام بالنسبة لمصطلح معين فيما بين المهتمين في هذا المجال فمثلا هنالك 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 وذلك فأن ما يلاحظ من صعوبة في نظرية المحاسبة يمكن إرجاعه إلى حد ما إلى عدم وضوح تعاريفها وتجدر الإشارة هنا إلى ضرورة مراعاة التالي :

1 – يجب أن لا يكون التعريف دائرياً .

2 – يجب أن لا يعبر عن التعريف سلبياً عندما يمكن صياغته ايجابياً .

أما بالنسبة إلى المفاهيم فهي أكثر اتساعاً وشمولاً حيث أنها تتضمن فكراً أو رأياً معيناً . أي إن 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 :

1- **أن تكون عملية** بمعنى أن تكون خصائص المفهوم قابلة للقياس، فمثلاً يمكن تحديد مفهوم علمي وشامل لدخل الفرد على أنه مقدار الإشباع النفسي أو المعنوي الذي يحصل عليه الفرد خلال فترة معينة .

2- **أن تكون إجرائية** بمعنى أن يشتمل المفهوم على مضمون يوضح إجراءات محددة فمثلاً أن تحديد مفهوم الدخل على انه الرصيد المتبقي من مقابلة الإيرادات بالمصروفات لا يتفق مع هذه الخاصية حيث أنه يتطلب منا تحديد مفهوم كل من الإيرادات والمصروفات وطبيعة العلاقة السببية التي تربط بينهما إن وجدت .

ويتطلب تكوين المفاهيم في كثير من الأحيان الإستعانة بالفكر السائد في العلوم الإنسانية مثل الإقتصاد والإدارة والقانون والضرائب ..الخ، ويلاحظ في المفاهيم بأنها ليست جامدة بصورة مطلقة وإنما تتغير مع تجمع الخبرة بمرور الوقت كما تستحدث مفاهيم جديدة وتندثر مفاهيم أخرى قائمة وذلك تمشياً مع التطور المستمر في البيئة المحيطة ، إلا إنه في جميع الأحوال يجب مراعاة ترابط مفاهيم المحاسبة مع بعضها البعض وقليلاً ما يقف منها مستقلاً بذاته ، حيث إن المفاهيم يجب أن تؤخذ بشكل مجموعة متجانسة في الأفكار الأساسية التي تسمح بتمييز وتبويب الظواهر موضوع الدراسة .

ويلاحظ إن من الأهداف والمفاهيم يتكون الإطار المفاهيمي ذلك الإطار الذي بناءً عليه يتم إرساء العناصر الأخرى التي تكون النظرية : الفروض والمبادئ ، فالإطار المفاهيمي يمثل ما وراء النظرية من فكر أو البنية الأساسية التي عليها يتم تأسيس الفروض والمبادئ ، أما بالنسبة للفروض 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 إبتداء في سبيل الوصول إلى المبادئ الأساسية العلمية التي تتكون منها النظرية ، والفروض تعتبر صحيحة في حد ذاتها دون ما حاجة لإثبات صحتها وذلك إما لأنه تصدق على عدد كبير من مجالات المعرفة أو لأنه ليس هناك دليل قائم على عدم صحتها ، ويشترط في الفروض ما يلي :-

1- أن تكون قليلة العدد بقدر الإمكان وإلا تعرض الباحث لاحتمالات الخطأ في عملية الإستدلال المنطقي .

2- أن تكون مستقلة عن بعضها البعض وإلا وقعنا في أخطاء التبرير الدائري الناتج عن استنتاج فرض من فرض آخر .

3- أن تكون الفروض غير متعارضة وإلا نتج عن ذلك بالضرورة مبادئ غير متسقة منطقياً.

وقد يفرق البعض بين الفرض والبديهية على أساس درجة العمومية ، فالفرض ينتمي لعلم معين في حين تشيع البديهية في علوم متعددة ، إلا أنه يغلب إستخدام كل من المصطلحين كمترادفين على أساس وظيفتيهما في بناء النظريات ، فكلاهما يمثلان الأساس المفترض لنظام فكري أو لمجال بحث منظم ، ويعد صدق هذا الأساس من المسلمات كما يتم اختباره لتيسير تنظيم البحث العلمي .

وقد تكون الفروض أما :-

1- فروضاً وصفية وتسمى أيضاً وضعية .

2-فروضاً قياسية أو توصيفية.

فالفروض الوصفية تتعلق بطبيعة الأشياء كما تتواجد فعلاً وليس كما يجب أن تكون من الأمثلة على الفروض الوصفية : " معظم السلع والخدمات المنتجة يتم توزيعها عن طريق التبادل ولا تستهلك ذاتياً (مباشرة) بمعرفة المنتجين " واضح أن هذا الفرض مثل باقي الفروض الوصفية (الوضعية) لا يمثل قضايا جدلية وليس في حاجة إلى برهان إذ إنه يتعلق بخبرات لا ينتظر الإعتراض عليها من قبل الباحثين أو أنه يمكن التحقق من صحتها إذا لزم الأمر ، نقطة أخرى وهي إن الفروض الوصفية عادة ما يكون موضوعها وصف البيئة المحيطة بالمحاسبة مع التركيز على تلك الخصائص ذات الصلة المباشرة بالبناء الفكري.

أما عن الفروض القياسية فهي تتعلق بما يجب أن يكون عليه البناء الفكري المحاسبي ويلاحظ على هذه المجموعة من الفروض أنها عرضة للتأثر بالآراء الشخصية للباحث ولذلك يجب أن يتم وضعها بأقصى قدر ممكن من العناية والحرص كما يجب أن ينص عليها صراحة في البناء الفكري لكن هذه الفروض لا تكون مطلقة الصدق أو الواقعية ، فمثلاً فرض المنافسة الكاملة ، لم يكن أبداً حقيقة مطلقة إلا أنه كبناء علمي أثبت فائدته على مر السنين في تفسير كثير من المبادئ الإقتصادية ، كذلك الحال بالنسبة لفرض الإستمرار في المحاسبة فهو ليس دائما صحيحاً إلا أنه يمثل وضعاً مرغوباً فيه وقد يثبت فائدته في إثراء الفكر المحاسبي بشكل ملحوظ .

أما فيما يتعلق بالمبدأ فهو قانون عام يتم التوصل إليه عن طريق الربط المنطقي بين الأهداف والمفاهيم والفروض ، وعلى ذلك (فالمبادئ هي جوهر النظرية وتمثل قمة البناء الفكري) ويتم فحص وتحقيق المبادئ عن طريق

الإختبارات المنطقية والتجريبية فإذا كانت المبادئ مبنية على أساس نظري تحليلي فإن تحقيقها يجب أن يكون على مدى إتساقها المنطقي أما إذا تم بناء المبادئ إعتماداً على فحص الظواهر البيئية والإجتماعية فإن تحقيق هذه المبادئ يجب أن يكون عن طريق إرجاع تنبؤات النظرية إلى واقع العالم الحقيقي .

ويجب أن يتسم بخاصيتين أساسيتين :

أولاً- الإتساق المنطقي مع الأهداف والمفاهيم والفروض .

ثانياً- أن يثبت صدقه وصحته على ضوء التطبيق العملي .

لكن صدق المبدأ ليس معناه غير قابل للتطوير والإحلال بمبدأ آخر حيث لا توجد هناك حقائق مطلقة وثابتة في أي حقل من حقول المعرفة ،إلا أنه يمكن القول بصفة عامة أن التغيرات في المبادئ العلمية عادة ما تكون غير متكررة كما إنها تستغرق فترات طويلة نسبياً.

ملاحظة أخيرة بالنسبة للمبادئ ، وهي أنه ليس هناك إتفاق بين المحاسبين على تعريف موحد لماهية المبدأ كما إن الإستخدام الشائع بين المحاسبين لهذا المصطلح لا يتفق ومعناه العلمي ، فكثيراً ما يستخدم مصطلح المبدأ للتعبير عن أفكار محاسبية هي في حقيقة الأمر تنتمي للمفاهيم أو الفروض أو الأهداف ، ولعل عدم دقة إستخدام هذا المصطلح بين المحاسبين إنما ترجع إلى إن البناء الفكري المحاسبي لم يصل حتى الآن إلى مرحلة تحديد المبادئ العلمية .

وأخيرا إن آخر عنصر من عناصر المعرفة المحاسبية ، هو الخاص بأدوات التطبيق العلمي ، ويشمل هذا الجانب الأنظمة والقواعد والطرق والأساليب الفنية التي بها يمكن وضع المبادئ العلمية موضع التنفيذ ، وهنا يجب توفر أكبر قدر ممكن من المرونة في الممارسة والتنوع في الأدوات وحتى يكون هناك مجال كاف للاختيار بما يتفق مع الظروف المحيطة وبما يحقق التطبيق الواعي والمناسب للمبادئ العلمية .

المحور الرابع/ مناهج دراسة النظرية المحاسبية

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

1- المنهج الرياضي وفقاً لهذا المنهج تصاغ الأفكار والمفاهيم المحاسبية في صورة نماذج رياضية ، لتعطي كل فكرة أو مفهوم بعد ذلك رمزاً رياضياً . ويستخدم مصفوفة جبرية وتوصف بشكل رياضي بواسطة هذا النموذج يمكن تطبيق الاستدلال المنطقي أو الاستنباطي (أي من العام إلى الخاص) .

2- المنهج الإستنتاجي (الإستنباطي) الذي يبدأ بالتحليل من العام إلى الخاص ويتم تطبيقه في المحاسبة وفق الخطوات التالية :

أ – تحديد أهداف التقارير الحالية .

ب- تحديد الفروض المحاسبية الأساسية .

ج- تحديد القيود الخاصة لقياس وإستخدام المعلومات المحاسبية .

د- تحديد الإطار الذي يجب أن يتم فيه عرض المعلومات مثل إستخدام نظام القيد المزدوج.

هـ- تحديد المفاهيم والمصطلحات المحاسبية .

و- إستنتاج المبادئ العامة .

ز- إستخلاص القواعد والطرق اللازمة للتطبيق .

ومن الخطوات أعلاه يمكن إستخلاص مبادئ محاسبية مختلفة مع إختلاف الأهداف المحاسبية والظروف المستخدمة .

3-**المنهج الإستقرائي** وهو الذي يتجه من الخاص إلى العام أما تطبيقه على مجال المحاسبة فيتطلب القيام بتجميع الملاحظات والمشاهدات وقياس الظواهر مثل قيام إستخدام قوائم الإستبيان وإجراء دراسة الأرقام المحاسبية في القوائم المالية المنشورة لدراسة السلوك مثلاً : الحسابات الواردة في الميزانية أو دراسة سلوك وأسعار أسهم وسندات السوق والهدف منه هو تحديد نواحي التشابه والتكرار والإنتظام في البيانات والمعلومات المحاسبية للتوصل إلى مبادئ لها صفة العمومية والشمولية .

4-المنهج العلمي والذي طور من أجل البحث العلمي ويتمثل في الخطوات التالية :

أ- تعيين المشكلة التي يمكن دراستها . -أ

ب- تعيين الفرضيات حتى يمكن إختبارها .

ج- جمع الحقائق والبيانات التي تبدو ضرورية .

د- إستخدام النتائج المؤقتة .

5-المنهج الواقعي وربما يكون الأكثر قبولاً بين المحاسبين فإستخدم لتطوير نظرية المحاسبية بالاستناد إلى مفهوم المنفعة أو الفائدة إذ بعد تحديد المشكلة فإن الباحث يحاول إيجاد حل منفعي أو الفائدة بإيجاد حل علمي لهدف معين أو إيجاد تفسير لمشكلة والوصول إلى مبادئ مقبولة قبولاً عاماً .

الإطار العام للنظرية النسبية الحديثة

يشكل إنفتاح المحاسبة كعلم على فروع المعرفة الأخرى العامل الأهم في تطور نظريتها للوصول إلى ما يعرف بالنظرية المحاسبية وفي دراستهم لمسار التطور الحادث في النظرية المحاسبية يجمع الباحثون على إن المحاسبة تأثرت بمجموعة من النظريات منها أربع نظريات رئيسية هي نظرية القرار ، نظرية القياس ، نظرية المعلومات ونظرية الاتصال .

1- نظرية القرار

وتعني توفير المعلومات لصنع القرار وإن صنع القرار هو تسلسل منطقي للأحداث ، وتظهر علاقة نظرية القرار بالمحاسبة في المجالات التالية :

أ- يوفر المحاسب مواد المعلومات لصانعي القرارات .

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

2- نظرية القياس

تعتبر هذه النظرية ذات أهمية كبيرة للمحاسب لأنها تعالج مشكلة تقييم وتمثيل البيانات حتى تتبين أهميتها بصورة صحيحة ، لقد تم تعريف القياس على إنه " قرن الأعداد بالأشياء والأحداث حسب القواعد المحددة الواجب قياسها والمقياس الواجب إستخدامه ووحدة القياس ".

ويتطلب متخذ القرار توفر سمتين في القياسات هي :

أ- أن تكون القياسات ملائمة ومفيدة .

ب- أن تصلح أساساً لعملية التنبؤ.

3- نظرية المعلومات

تعالج نظرية المعلومات مسألة الكفاءة في إستخدام المعلومة وذلك عن طريق المقابلة بين تكلفة إنتاج المعلومة والعائد أو المنفعة المحققة من إستخدامها في صنع القرار ، وبمعنى آخر السعي نحو تعظيم المحتوى الإعلامي للتقرير المالي.

4- نظرية الإتصال

تدرس هذه النظرية العلاقة بين طرفي عملية الاتصال أي المرسل والمستقبل ، وتهدف نظرية الاتصال إلى توظيف البيانات والمعلومات بأفضل صورة ممكنة لصالح مستخدمو المعلومات المحاسبية .

المحور الخامس/ الإطار النظري للمحاسبة

يتكون الإطار النظري للمحاسبة من ثلاث مستويات :

المستوى الأول: أهداف الإبلاغ المالي .

المستوى الثاني: (أ) الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، و(ب) عناصر القوائم المالية.

المستوى الثالث: مفاهيم القياس والاعتراف (الفروض والمباديء والمحددات).

المستوى الأول: أهداف الإبلاغ المالي هو تزويد معلومات:

(1) مفيدة لمتخذي القرارات الإستثمارية والائتمانية .

(2) مساعدة للمستثمرين والدائنين تمكنهم من تقدير المبالغ، والتوقيت، وعدم التأكد من التدفقات النقدية المستقبلية .

(3) الخاصة بالموارد الاقتصادية، والمطالبات الخاصة بتلك الموارد وأي تغييرات تطرأ عليها.

المستوى الثاني: (أ) الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

الخصائص الرئيسية: (1) الملائمة (2) الموثوقية

مكونات الخصائص الرئيسية:

(1) الملائمة

أ- القيمة التنبؤية، ب- القيمة الإسترجاعية ج- التوقيت المناسب.

(2) الموثوقية

أ- القدرة على التحقق، ب- الصدق في العرض، ج- الحيادية .

الخصائص الثانوية :

(1) القدرة على المقارنة .

(2) الثبات.

المستوى الثاني (ب) عناصر القوائم المالية

١ -الأصول: منافع اقتصادية مستقبلية محتملة تم التحصل عليها أو السيطرة عليها من قبل المنشأة ناتجة عن أحداث أو عمليات سابقة .

٢ -الالتزامات: تضحيات مستقبلية محتملة لمنافع اقتصادية تنشأ عن تعهدات حالية من قبل منشأه لمنشأة أخرى مقابل تحويل أصول أو تقديم خدمات ناتجة عن أحداث أو عمليات سابقة .

٣ -حصة السهم: وهي الحصة في أصول المنشأة بعد اقتطاع الالتزامات منها وهذه الحصة يطلق عليها في الشركات التجارية بحصة حقوق الملكية .

٤ -الإيرادات: وهي تدفقات واردة أو مساهمات أصول المنشأة أو تسوية التزاماتها (أو كلاهما) خلال فترة تسليم أو تصنيع البضائع، تأدية الخدمات، أو العمليات التي تساهم في استمرارية أو السيطرة على نشاط المنشأة الرئيسي.

٥ -المصروفات: وهي تدفقات صادرة أو استخدامات أخرى للأصول أو التعهد بالتزامات (أو كلاهما) خلال فترة تسليم أو تصنيع البضائع، تأدية الخدمات، أو العمليات التي تساهم في استمرارية أو السيطرة على نشاط المنشأة الرئيسي .

٦ -المكاسب: زيادة في حقوق الملكية (صافي الأصول) ناتجة عن عمليات المنشأة العرضية خلال فترة محدده مستثنى منها تلك الناتجة عن الإيرادات و استثمارات الملاك.

٧ -الخسائر: نقص في حقوق الملكية (صافي الأصول) ناتجة عن عمليات المنشأة العرضية وناتجة كذلك من جميع العمليات والأحداث والظروف المؤثرة على المنشأة خلال فترة محدده مستثنى منها تلك الناتجة عن المصاريف وتوزيعات الملاك .

المستوى الثالث مفاهيم القياس والاعتراف

1- الفروض الأساسية

أ -فرض الوحدة الاقتصادية تعني بأنه يمكن تعريف نشاطات الوحدة الاقتصادية من خلال وحده قياس محاسبية محدده.

ب-فرض الاستمرارية يعني بان عمر المنشأة طويل وغير محدد.

جـ- فرض الوحدة النقدية يعني بأن المال هو وحدة القياس الرئيسية للنشاطات الاقتصادية وهو الأساس في القياس والتحليل المحاسبي

د -فرض الدورية يعني يمكن تقسيم نشاطات المنشأة الاقتصادية إلى فترات زمنية إعتبارية .

2- مبادئ المحاسبة الأساسية

أ -مبدأ التكلفة التاريخية يعني بأنه يجب احتساب قيمة الأصول والالتزامات والإبلاغ عنها وفقا لسعر التملك (بتاريخ العملية) .

ب - مبدأ الاعتراف بالإيراد يعني بأنه يجب الاعتراف بالإيراد عندما (1) يتحقق أو يكون قابل للتحقق و(2) عند اكتسابه .

يتحقق الايراد عندما يتم تبادل المنتجات (البضائع أو الخدمات) و البضائع أو الأصول الأخرى بالنقد أو المطالبات النقدية يكون الإيراد قابلا للتحقق إذا كانت الأصول المستلمة او التي بالحوزة قابله للتحويل إلى نقد او مطالبات نقدية يتم اعتبار الايراد مكتسبا اذا اعتبرته المنشأة ايرادا منجز بشكل كامل وتم التحصل عليه واستخدامه لمنفعتها

طرق الاعتراف بالإيراد (التوقيت

توقيت الاعتراف عند نقطة البيع هو انسب توقيت بشكل عام

خلال عملية الإنتاج: يتم السماح بالاعتراف بالإيراد خلال عملية الإنتاج في تعهدات البناء طويلة الأجل بعد الانتهاء من الإنتاج: يمكن الاعتراف بالإيراد بعد عملية الإنتاج ولكن قبل إن تتم عملية البيع عند ستلام النقد: يتم الاعتراف بالإيراد عند استلام النقد عندما لا يمكن تحديد عنصر الإيراد عند عملية البيع لعدم التأكد تحصيل النقد كالبيع بالتقسيط ان مبدأ المقابلة ينص على مقابلة المجهودات (المصاريف) بالانجازات (الإيرادات) كلما دعت الحاجة لذلك.

جـ- مبدأ الإفصاح الشامل يعرف حجم وطبيعة المعلومات المشمولة في الإبلاغ المالي والتي تعكس الحكم الجاد في مقارنة الأمور حيث ينص على تزويد المستخدمين بالإفصاح الكافي عن الأمور التي تحدث فرقا للمستخدمين المختلفين للقوائم مع جعل المعلومات قابلة للفهم وتكلفة إعدادها واستخدامها. يمكن إيجاد المعلومات الخاصة بالمركز المالي والدخل والتدفقات النقدية والاستثمارات في احد الأماكن التالية: (1) القوائم المالية، و(2) ملاحظات القوائم المالية و(3) وقوائم المعلومات التكميلية أو الإضافية .

د- مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات : ويعني إن المجهودات التي تحملتها الشركة خلال فترة مالية ترتبط إرتباط وثيق بالإيرادات المتحققة .

3- المحددات-قيود

أ -الكلفة والمنفعة :- علاقة التكلفة والمنفعة تعني بأنه يجب موازنة تكلفة تزويد المعلومات بالمنفعة المترتبة على استخدامها

ب- الأهمية النسبية :- إن الأهمية النسبية تعود إلى مدى تأثير بند معين على العمليات المالية ككل. يعد البند مهم إذا كان تضمينه أو حذفه سيؤثر أو يغير حكم شخص عقلاني. ويعد غير مهم إذا كان تضمينه أو حذفه ليس له اثر على متخذ القرار.

جـ- الممارسة الصناعية :-محددات الصناعة تعني بان طبيعة بعض الصناعات والتجارة تجعلها تحيد عن النظرية العامة.

د- التحفظ (الحيطة والحذر) يعني بأنه عند تولد أي شك فانه يجب اختيار ذلك الحل الذي لا يغالي في تقدير الأصول والدخل .

نظرية القياس المحاسبي

المحور الأول / المقومات العلمية للقياس المحاسبي ، مفهوم عملية القياس ، خطوات القياس ، أساليب القياس

يعتبر القياس عنصراً أساسياً من عناصر البحث العلمي ، فبدونه لا يمكن إختبار صحة الفروض والنتائج ، ومن ناحية أخرى يعتبر القياس أحد وظائف المحاسبة الأساسية ونتيجة له تكتسب المعلومات المحاسبية أهمية خاصة في المجتمع المالي .

والتعريف العام للقياس هو إنه مقابلة أو مطابقة أحد جوانب أو خصائص مجال معين بأحد جوانب أو خصائص مجال آخر وتتم هذه المقابلة أو المطابقة باستخدام الأرقام والرموز وذلك طبقاً لقواعد معينة ، وفي العلوم الإجتماعية تعبر الأرقام (أو الرموز) عن تقارير أو درجات أو كميات ، كما إنها تعكس مفاهيم وصفية بجانب المفاهيم الكمية ذلك لأن التعبير عن خاصية معينة من خصائص الشيء المراد قياسه تعبيراً كمياً يزيد من دقة التعاريف التي نحصل عليها الأمر الذي يترتب عليه زيادة تفهمنا لهذا الشيء وهكذا نجد إن المكونات الرئيسية لعملية القياس هي:

١ -يختص بتحديد الخواص التي يراد قياسها ، فعملية القياس بالنسبة للأصول مثلاً ليست موجهه لتحديد وزنها أو طولها أو مساحتها وإنما تهتم بما تحويه هذه الأصول من خدمات متوقعة (قيمتها) .

2- يمثل الجانب الفني للقياس ويتطلب تحديد الأتي :

أ -تحديد وحدة القياس ، وينبغي أن تكون هذه الوحدة ثابتة ومتجانسة حتى تكون المقاييس الناتجة قابلة للمقارنة وللتجميع ، ومن المعروف إن وحدة القياس في المحاسبة هي وحدة النقد .

ب - تحديد قواعد التعبير الكمي عن الخصائص والظواهر والعلاقات أي تعيين أرقام للتعبير عن الخصائص المراد قياسها ولتطبيق هذه الخاصية يستخدم النظام العددي .

ويمكن الخروج بمفهوم مبسط لعملية القياس المحاسبية يمكن بموجبه تعريف القياس على النحو التالي:

هي عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية التعدد النقدي ، لشئ معين هو حدث إقتصادي يتمثل فيها عنصر معين في مجال معين هو المشروع الإقتصادي ، بعنصر آخر محدد هو عدد حقيقي في مجال آخر هو نظام الأعداد الحقيقية وذلك بإستخدام مقياس معين هو وحدة النقد وبموجب قواعد إقتران معينة هي قواعد الإحتساب .

وبوجه عام تقوم عملية القياس المحاسبية على أربعة أركان رئيسية هي :

1- الخاصية محل القياس .

2-المقياس المناسب للخاصية محل القياس .

3-وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس .

4-الشخص القائم بعملية القياس .

1- الخاصية محل القياس :

تنصب عملية القياس بشكل عام وأياً كان مجالها على خاصية معينة لشئ معين وفي مجالات القياس المحاسبي إذا ما إعتبرنا أن المشروع الإقتصادي هو مجال القياس ، فإن الخاصية التي تنصب عليها عملية القياس ، قد تكون التعدد النقدي لشئ معين

هو حدث من الأحداث الإقتصادية للمشروع كمبيعاته أو ربحه مثلاً ، كما قد تنصب على خاصية أخرى غير خاصية التعدد النقدي ، كأن يكون محل للقياس ، الطاقة الإنتاجية للمشروع مثلاً ، أو معدل دوران مخزونه السلعي .

2-المقياس المناسب 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 طاقته الإنتاجية هي الخاصية محل القياس فالمقياس المستخدم في هذه الحالة هو مقياس للطاقة كعدد الوحدات المنتجة في الساعة الواحدة مثلاً .

3-وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس :

عندما يكون الهدف من عملية القياس هو قياس المحتوى الكمي لخاصية معينة لشئ 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 الدولار أو الدينار أو اليورو ...الخ .

4-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 .

موضوعية القياس

الموضوعية صفة أساسية في القياس المحاسبي وذلك نظراً لأن ذلك من شأنه تأكيد الثقة في المعلومات المحاسبية . كلما زادت الموضوعية كلما زادت إمكانية الاعتماد على المقاييس والمعلومات التي نحصل عليها . وعلى الرغم من هذه الأهمية إلا انه هنالك عدم اتفاق بين المحاسبين على مفهوم موحد للموضوعية . ويمكن حصر المعاني الأساسية المتداولة بين المحاسبين في ما يلي :

1- القياس الموضوعي هو القياس الذي لا يعتمد على شخصية القائم بعملية القياس ، أي أنه يجب أن يكون القياس مستقلاً ومتواجد خارج التصور الذهني للمحاسب .

2-القياس الموضوعي هو ذلك القياس الذي يتوفر له دليل إثبات يمكن التحقق منه .

3-القياس الموضوعي هو القياس الذي يمكن التوصل إليه من قبل أي محاسب آخر يستخدم بصورة مستقلة نفس قواعد وأسلوب القياس ، أي انه للتثبيت من صحة النتائج يجب أن يكون القياس المحاسبي قابلا للتكرار .

4-القياس الموضوعي هو ذلك القياس الذي لا يختلف المحاسبين كثيراً عليه ، أي انه ذلك القياس الذي يتصف بقدر ضئيل من التشتت من حيث القيمة .

بالنسبة للتعريف الأول يلاحظ أنه يتطلب الإنفصال التام بين المقاييس الناتجة وبين شخصية القائم بعملية القياس ، ويعتبر هذا الإنفصال من الأمور شبه المستحيلة في مجال المحاسبة حيث هناك مواقف عديدة تستدعي من المحاسب الركون إلى تقديره وإجتهاده الشخصي .

أما عن التعريف الثاني فيركز على دليل الإثبات وليس على ذات القياس ، وتكمن الخطورة هنا في أن دليل الإثبات الذي يقع عليه الإختيار قد يكون فعلاً قابلاً للتحقق منه إلا أن إختيار هذا الدليل وتفضيله عن غيره من الأدلة البديلة في حد ذاته يعتبر عملاً غير موضوعي ، فمثلاً على أي أساس يتم تفضيل تمام مرحلة البيع على تمام مرحلة الإنتاج كأساس لتحديد وقياس إيرادات الفترة المحاسبية ، فالقدرة على التحقق من دليل الإثبات لا يقطع بصحة طريقة القياس ولا صحة النتائج التي نصل إليها ، أقصى ما يمكن التوصل إليه هو الإعتماد عليها لأغراض المراجعة والتدقيق للإطمئنان على أن قاعدة القياس التي تم إختيارها قد طبقت بعناية ودون أن يتأثر هذا التطبيق بميول وإتجاهات الشخص القائم بعملية القياس .

وبالنسبة للتعريف الثالث فمن شأنه أن الموضوعية تتحقق إذا ما قام شخصين (أو أكثر) مؤهلين تأهيلاً علمياً ومهنياً بعملية القياس بصورة مستقلة عن بعضها البعض وبحيث يصلا إلى نفس النتائج ، فالموضوعية طبقاً لهذا التعريف ترتبط بإمكانية التثبت ، وإمكانية التثبت هي مفهوم يتعلق بمدى تباين القياسات المحاسبية لظاهرة معينة فهي تتضمن فكرة الإجماع أو إتفاق النتائج التي يتوصل إليها المحاسبون فكلما قل التباين في القياسات كلما كان ذلك دليلاً على إمكانية التثبت من هذه القياسات ومن هنا تأتي أهمية التعريف الرابع للموضوعية طبقاً لهذا التعريف ينظر للقياسات على أنها تمثل توزيعاً معتدلاً طالما أنها خالية من التحيز الشخصي وعليه يمكن قياس الموضوعية كمياً عن طريق تحديد مدى تشتت القيم حول الوسط الحسابي لهذه القيم فمن الطبيعي إن طريقة القياس التي ينتج عنها درجة تشتت أقل في النتائج تعتبر طريقة أكثر موضوعية .

خطوات القياس

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 .

وقبل تحديد الخطوات الأساسية لعملية القياس المحاسبية سنثير التساؤلات التالية والتي من خلال الإجابة عنها سنحاول تحديد هذه الخطوات .

السؤال الأول : ما علاقة عملية التبويب في المحاسبة بعملية القياس المحاسبية ؟

السؤال الثاني : هل تعتبر عملية تشغيل القياسات المحاسببية جزءاً من عملية القياس المحاسبية ؟

السؤال الثالث : هل تدخل التقديرات أو التنبؤات في إطار عملية القياس المحاسبية ؟

بخصوص علاقة عملية التبويب بعملية القياس المحاسبية يتفق المحاسبون على إعتبارهما مترابطتين مثال على ذلك (ديفاين) والذي لا يكتفي بإعتبار 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 "

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

" يعتبر التبويب المحاسبي في الغالب نوعاً من القياس بالرغم من عدم إستخدام الأرقام فيه " ، وبتحليل الآراء المذكورة حول علاقة عملية التبويب بعملية القياس المحاسبية نستنتج بأن عملية التبويب هي جزء من عملية القياس المحاسبية ، أو خطوة من خطواتها ولكن الفرق الأساسي بينهما هو إن المحاسب يستخدم في عملية قياس خاصية التعدد النقدي للحدث الإقتصادي مقياساً نسبياً هو وحدة النقد ، فإنه في عملية تبويب هذا الحدث يستخدم مقياساً إسمياً هو الخاصية المتخذة أساساً للتبويب .

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

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

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

وهناك وجهة نظر ثالثة تقع بين هاتين الفكرتين وهي إن 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 أن 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 إتخاذ القرارات .

وكما إختلفت آراء المحاسبين حول دور عملية تشغيل البيانات في عملية القياس المحاسبي ، تختلف كذلك حول دور عملية التقدير 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 ومادامت عملية التقدير تقوم على توقعات بخصوص أحداث مستقبلية مؤكدة ، إذ لا يجوز إعتبار عملية التقدير جزءاً من عملية القياس المحاسبية ولعل في القول التالي لـ (جامبرز) تلخيص لوجهة النظر هذه: " عندما يكون هدفنا كمحاسبين تقدير قيمة معينة في المستقبل ، فلا يجوز القول بأننا نقيس هذه القيمة وإن جاز القول بأننا نتنبأ بهذه القيمة بالإعتماد على قياسات جارية هي حصيلة لعملية قياس في الحاضر".

أما وجهة النظر الثانية بخصوص عملية التقدير المحاسبية فهي 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 .

أما وجهة النظر الثالثة فهي التي تبنتها 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 ، ويمكن تبرير وجهة النظر هذه بحجة مفادها أن الفرق الأساسي بين عملية القياس وعملية التقدير من الناحية العملية ينحصر فقط في درجة خطأ القياس المتوقع في مخرجات كل من العمليتين ، فالتقدير هو قياس ولكن مدى الخطأ فيه

متسع نسبياً ذلك لأنه عملية التقدير وعلى عكس الحال بالنسبة لعملية القياس التأريخية تنعدم الوسيلة الكفيلة بإجراء عملية مقارنة مباشرة وموضوعية بين المقياس والخاصية محل القياس ، لذلك فحين يقدر المحاسب القيمة المستقبلية لحدث معين فهو في حقيقة الأمر يجري قياساً ولكن بدرجة ثقة أقل من القياس التأريخي وذلك لان نظام القياس المحاسبي التقليدي لايوفر له مقاييس الخطأ الواجب توفرها في أي نظام للقياس وعلى هذا الأساس وحتى يمكن إعتبار عملية التقدير جزءاً من عملية القياس المحاسبية لابد من تطوير هذه العملية من ناحيتين :

أولهما: تطوير الأساليب التقليدية في التقدير المحاسبي والتي تقوم في معظمها على إجتهادات تحكمية إلى أساليب عملية في التنبؤ التي تقوم على أسس علمية .

وثانيهما : إستخدام بعض المؤشرات الرياضية والإحصائية والتي بإستخدامها كمقاييس للخطأ تساعد في تحسين دقة التنبؤات بالإضافة في مساهمتها في تقييم عنصر المخاطرة المصاحب لعملية التقدير في ظل حالة عدم التأكد.

وفي إطار ما سبق يمكن تحديد خطوات سير هذه العملية ومن ثم مراحلها الرئيسية لكن قبل ذلك نذكر بعض الإجراءات الهامة التي لابد من إتخاذها قبل البدء بتنفيذ عملية القياس وهذه الإجراءات هي :

1– تحديد الخاصية محل القياس : والخاصية محل القياس بالنسبة للوحدة المحاسبية هي حدث إقتصادي تأريخي أثر على المركز المالي للمشروع ، كما وقد يكون حدثاً مستقبلياً ذو آثار إقتصادية متوقعة على المشروع والمشكلة الحقيقية التي يواجهها المحاسب تتلخص في عدم قدرة المحاسب على تعريف أو تحديد الخاصية محل القياس تعريفاً أو تحديداً دقيقاً ، لنأخذ مثلاً ربح المشروع لهذه الخاصية فلو كلفت مجموعة من المحاسبين لقياسه لكان الخلاف الأول الذي سيبرز بينهم يدور حول مفهوم الربح مما سيترتب عنه بعد ذلك خلاف بينهم غي طرق وأساليب قياسه إذ يمكن لأي منهم أن يتساءل مثلاً : هل الربح محل القياس هو الربح بمفهومه الإقتصادي ؟ أو بمفهومه المحاسبي ؟ أم بمفهومه القانوني ؟ أم بمفهومه الإداري ؟ ..الخ .

١ – **2– تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس مع وحدة القياس المميزة للقياسات** : يتوقف إختيار نوع المقياس المناسب وكذلك وحدة القياس المناسبة على أغراض 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 .

3– تحديد أسلوب القياس المناسب لعملية القياس : يتوقف أسلوب القياس المتبع في تنفيذ عملية القياس المحاسبية على عاملين : أولهما: الهدف من عملية القياس .ثانيهما:الأفق الزمني لعملية القياس .

فإذا كان هدف عملية القياس مجرد تبويب الحدث محل القياس أو إثباته محاسبياً أو إثباته محاسبياً فقط ، حينئذ لا يتعدى أسلوب القياس ما يعرف بأسلوب أو طريقة القياس المباشرة أو الأساسية .

من جانب آخر إذا كانت عملية القياس منصبه على حدث تأريخي 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 منصبه على فرصة مستقبلية حينئذ لابد من إستخدام أساليب غير مباشرة في القياس تتخذ شكل التحليل ضمن ما يسمى بعملية التنبؤ.

فإذا كان الهدف من عملية القياس يتوقف مثلاً عند مجرد الإثبات المحاسبي لقيمة أصل ثابت جديد تمت حيازته من قبل المنشأة حينئذ لابد لعملية القياس من إجتياز مرحلتين هما مرحلة التبويب ثم مرحلة التسجيل في الدفاتر ولكن إذا ما تطورت أهداف عملية القياس بعد ذلك إلى تحديد قيمة مصروف الإستهلاك السنوي لهذا الأصل ، لابد حينئذ لعملية القياس المحاسبية من إجتياز مرحلة جديدة هي مرحلة التحميل والتي تقاس خلالها تكلفة قسط إستهلاك هذا الأصل ، بعد ذلك وفي نهاية الفترة المالية يمكن لقيمة هذا الأصل أن تخضع لمرحلة جديدة من مراحل عملية القياس وهي ما يعرف بمرحلة التجميع وذلك حين تندمج 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 أو 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 المتوقعة من الأصل على مدار عمره الإنتاجي .

أساليب القياس المحاسبية

1-أساليب القياس الأساسية أو المباشرة

بإستخدام هذا الإسلوب من أساليب القياس تحدد نتيجة عملية القياس المحاسبية ممثلة بقيمة الخاصية محل القياس مباشرة وذلك دون الحاجة إلى مايعرف بعملية الإحتساب ، مثلاً في قياس تكلفة آلة وذلك خلال ثمنها المثبت على فاتورة الشراء أما إذا تم تثمين أجزاء 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 الآلة كوحدة من خلال عملية إحتساب تضم فيها أثمان الأجزاء معاً للوصول بعد ذلك إلى تكلفة الآلة كوحدة .

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

2-أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة :

عندما يتعثر على المحاسب قياس قيمة الحدث الاقتصادي محل القياس بطريقة مباشرة ، حينئذ لابد من قياس قيمة هذا الحدث بطريقة غير مباشرة وذلك كما بينا سابقاً بالنسبة للآلة .

وقد إزداد إعتماد 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 أن تنفذ دون أن تكون مسبوقة بعملية قياس مباشرة . مثال على ذلك ، إذا أراد المحاسب قياس القيمة الإجمالية لأصلين ، أو قياس النسبية بين قيمتيها فحينئذ لا يمكن تحديد هذه القيمة

الإجمالية أو تحديد النسبة بين قيمتيها ، إلا بإتباع أسلوب القياس غير المباشر . إذ بعد تحديد قيمة كل منها على انفراد بأسلوب القياس الأولي أو المباشر ، تحدد بعد ذلك وبأسلوب غير مباشر قيمتها الإجمالية أو النسبة بين قيمتيها .

3-أساليب القياس التحكمية :

تشبه هذه الأساليب في إجراءاتها 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 .

تكون أساليب القياس تحكمية في الظروف التالية :

أ- إذا لم توجد قواعد منطقية تتحكم في خطوات تنفيذ عملية القياس وبذلك لاتتوفر المبررات المنطقية التي يمكن الإعتماد عليها في إثبات أن الرقم حصيلة القياس يمثل فعلاً القيمة الفعلية للخاصية محل القياس .

ب- وبناءً على ماسبق 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 وإختيار أي بديل منها يخضع في الغالب لإجتهادات شخصية أو تحكمية من قبل المحاسب ، إذ إن محاسباً معيناً قد يختار تقييم هذا الأصل بناءً لتكلفته التاريخية بينما محاسب آخر يختار تقييم هذا الأصل بناءً لتكلفته الإستبدالية في حين يقيُم محاسب ثالث نفس الأصل بناءً لصافي قيمته الحالية ، وتحت كل بديل من البدائل الثلاث تختلف نتيجة القياس عنها تحت البديلين الآخرين.

المحور الثاني / المقومات الإعلامية للقياس المحاسبي

إن المحاسبة في الوقت الحالي أصبحت نظام للمعلومات يشهد على ذلك معظم التعريفات الحديثة للمحاسبة والتي يشير معظمها لهذا الدور وكمثال على هذا الإتجاه يعرف أحد الباحثين المحاسبة بما يلي :-

" المحاسبة في مجتمعاتنا الإقتصادية تعتبر وظيفة للخدمات وينظر إلى تقاريرها كمصدر للمعلومات تساعد الأطراف ذات المصلحة في إتخاذ قراراتها الإقتصادية المتعلقة بالمشروعات الإقتصادية " .

وإن من أكثر التعريفات تعبيراً عن قوة العلاقة بين وظيفتي القياس والإتصال في المحاسبة هو التعريف المبين في تقرير صادر عن جمعية المحاسبين الأمريكية (A.A.A) والذي ورد فيه :

" عملية القياس المحاسبية هي تعريف ، قياس ، توصيل المعلومات الإقتصادية "

المحتوى الإعلامي للتقارير المحاسبية

يمكن حصر الفئات المستفيدة من المعلومات المحاسبية في عملية إتخاذ القرارات في فئتين **الأولى** : 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 أحيان أخرى .

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

مفهوم المحتوى الإعلامي للتقرير المالي

يقصد بالمحتوى الإعلامي للتقرير المالي قيمة ما يحويه من معلومات إقتصادية وذلك من وجهة نظر مستخدمي هذا التقرير في إتخاذ قرارات إقتصادية ذات علاقة بالمشروع ، ومن القرارات الإقتصادية التي تقع في هذا الإطار تلك التي يتخذها المستثمرون 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 وعليه فإن أي تحسن في أداء أي من الوظيفتين سيؤثر على أداء الوظيفة الأخرى ، مثال على ذلك عملية الدمج أو 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 :

1-أن الفائدة المحققة لمستخدم التقرير بما يحويه من معلومات ، تزيد كلما زادت قيمة المعلومات المحتواة فيه أو بمعنى آخر كلما زادت قيمة محتواه الإعلامي .

2-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 .

وبفرض وجود ثلاثة مستثمرين (أ ، ب ، ج) كان كل منهم بصدد اتخاذ قرار إستثماري 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 10% من رأس المال .

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

1-توقع المستثمر (أ) باحتمال (0.05) أن يكون الحد الأدنى لصافي الربح الذي سيحققه المشروع في نهاية العام الجاري هو 10% من رأس المال المستثمر بما يعني توقفه باحتمال 0.95 أن لا يحقق الحد الأدنى المطلوب ، وعلى هذا الأساس قرر عدم استثمار أمواله في مشروع (س) .

2-أما المستثمر (ب) فقد توقع باحتمال (0.50) أن يكون الحد الأدنى لصافي الربح المتوقع للمشروع في نهاية العام الجاري 10% من رأس المال المستثمر .

ومعنى ذلك أنه توقع أيضا باحتمال (0.50) أن لا يحقق المشروع هذا الهدف لذا تردد في اتخاذ قراره وبذلك قرر انتظار صدور القوائم المالية الختامية للمشروع ليتخذ قراره .

3-لكن المستثمر (ج) والذي كان متفائلاً جدا فقد توقع باحتمال (0.90) أن يحقق المشروع في نهاية العام الجاري صافي الربح حده الأدنى 10% من رأس مال المستثمر وباحتمال (0.10) أن لا يحقق المشروع الهدف . لذلك بادر فوراً باتخاذ قراره بتوظيف أموال في المشروع .

والسؤال المطروح هنا هو : بفرض أن القوائم المالية المنشورة للمشروع (س) صدرت بعد إسبوعين فقط من تأريخ توقعات المستثمرين الثلاثة ، حيث أظهرت فشل المشروع في تحقيق الحد الأدنى لصافي الربح المطلوب وهو 10% من رأس المال المستثمر ، حيث إن المستثمر (أ) فإن قراره كان لم يتأثر كونه توقع منذ البداية وبدرجة إحتمال كبيرة (95%) أن يحدث ما حدث فعلاً من هنا فالقوائم المالية المنشورة للمشروع (س) لم تحمل فيها أية مفاجأة له وبالتالي يمكن القول إن هذا المستثمر كان سيكون أقل الثلاثة إستفادة من المعلومات المحاسبية المحتواة في هذه القوائم طالما إن هذه المعلومات لم تكن سوى تأكيد لمعلومات كان قد توقعها بنفسه قبل نشر هذه القوائم .

أما المستثمر (ج) كان سيجد مفاجأة كبيرة في المعلومات التي إحتوتها التقارير المالية للمشروع لأن ماتحويه هذه المعلومات كان مخالفاً لتوقعاته تماماً حول صافي الربح المتوقع للمشروع ، وبالتالي كان هذا المستثمر بإمكانه الحصول على قدر كبير من الفائدة من المعلومات المحاسبية المحتواة في القوائم المالية المنشورة ولو إنتظر لحين صدور تلك التقارير لأتخذ قراره على نقيض تام من القرار الذي إتخذه فعلاً .

أما المستثمر (ب) فإن المعلومات التي حملتها القوائم المالية المنشورة للمشروع كانت في قيمتها الإعلامية وسطاً بين قيمتها من وجهة نظر المستثمرين الإثنين .

المحور الثالث/ آثار الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على نظام القياس المحاسبي

لقد أثرت الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على نظام القياس المحاسبي من عدة وجوه أهمها :

1-آثارها على إطار عملية القياس المحاسبية .

2-آثارها على أساليب وقواعد القياس المحاسبية .

3-آثارها على المقاييس ووحدات القياس المحاسبية .

4-آثارها على القياسات المحاسبية .

1-آثارها على إطار عملية القياس المحاسبية

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

1-من زاوية الأفق الزمني لعملية القياس : إذ لم يعد زمن القياس محصوراً بالماضي بل تعداه على المستقبل بمعنى أن عملية القياس في المحاسبة لم تعد محصورة بالأحداث الإقتصادية التأريخية فقط بل تعداه إلى الفرص المستقبلية أيضاً .

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

3-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 المحتواة في السجلات المحاسبية للمشروع فقط بل تشمل بيانات أخرى من خارج هذه السجلات كالبيانات الإقتصادية التي توفرها مجالس التخطيط أو غرف التجارة أو دواوين الرقابة ..الخ فهذه البيانات أصبحت مفيدة للمحاسب حيث يشتق منها الكثير من المعلومات في صور نسب أو مؤشرات أو أرقام قياسية .

2-آثارها على أساليب وقواعد القياس المحاسبية

بعد تطور دور المحاسبة كنظام للمعلومات الاقتصادية وما صاحب ذلك من تزايد في اهتمامات المحاسب نحو التقارير المالية الداخلية حدث تطور موازي في مكانة وأهمية هذه المفاهيم والمبادئ والأعراف ، فتعتبر الحيطة والحذر مثلاً إلى أمد قريب قاعدة هامة من قواع د قياس الربح والمركز المالي ، لكنه فقد في الآونة الأخيرة كثيراً من أهميته ، وفرض ثبات وحدة النقد أصبح منذ ثلاثينيا ت القرن الماضي مثاراً للجدل والنقاش بين المحاسبين لأن المتمسك 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 فقد كثيراً من مكانته لصالح مفاهيم محاسبية جديدة كمفهوم المواءمة ومفهوم المعولية على القياس وقد برز إتجاه قوي لدى المحاسبين يدعو إلى إعادة النظر في القواعد والمبادئ والأعراف المحاسبية المتعارف عليها .

3-آثارها على المقاييس ووحدات القياس المحاسبية

لقد تطورت المقاييس المحاسبية في إتجاه يخدم الدور الإعلامي للمحاسبة وكيفية تهيئة الحصول على بيانات إقتصادية تحمل أكبر قدر من المعلومات المفيدة للجهات المستخدمة للتقارير والقوائم المحاسبية ، ومن جهة عامة تزداد المعلومات التي توفرها المقاييس المحاسبية كلما ارتقى مستوى هذه المقاييس من الناحية الرياضية ولكن بالمقابل تزداد مشاكلها تعقيداً ، ويمكن إيضاح آثار الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على المقاييس المحاسبية بالمثال التالي :

يمتلك مشروع ثلاثة أصول (أ ، ب ، جـ) تمثل النقدية والمدينون والآلات والمعدات على التوالي فإذا كان هدف المحاسب في هذه المشروع توفير قياسات توفر أكبر قدر من المعلومات عن هذه الأصول فما نوع المقاييس المستخدمة في عملية القياس ؟

أ- باستخدام مقياس أسمي هو خاصية السيولة يمكن للمحاسب تبويب الأصول الثلاثة على النحو التالي :

أولاً-النقدية أصل سائل .

ثانياً-المدينون هو أصل شبه سائل (متداول).

ثالثاً- الآلات أصل قليل السيولة (ثابت).

ب- بإستخدام مقياس للترتيب يمكن للمحاسب ترتيبها تصاعدياً أو تنازلياً حسب درجة سيولتها.

جـ- إن المعلومات التي تم توفيرها في المقياسين السابقين تعتبر معلومات ناقصة لأنها لم توفر من هو الأصل الأكثر سيولة من غيره ؟كما لا توفر الدرجة التي تزيد سيولة أصل عن الأصل الآخر ؟ من هنا وبقصد إستيفاء المعلومات الناقصة

لابد للمحاسب من البحث عن إجابات للتساؤلات السابقة في مقياس آخر للسيولة هو المقياس البيني (مقياس الفترة) فبهذا المقياس يمكننا تحديد الفرق بين درجة سيولة الأصلين (أ و ب) .

د- ولأغراض التحليل الاقتصادي يمكن للمحاسب توفير المزيد من المعلومات المفيدة إذا أستخدم 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 60% من درجة سيولة الأصل (أ) .

4-آثارها على القياسات المحاسبية

إن المحاسب بحاجة إلى الأساليب الرياضية والإحصائية كي يستعين بها في إشتقاق المقاييس المطلوبة لخطأ القياس ، وتتخذ هذه المقاييس صوراً متعددة كالانحراف المعياري والخطأ المعياري للتقدير ومعامل الثقة وغيرها من المقاييس الإحصائية والتي تعمق البعد الإعلام ي للقياس المحاسبي ، فمن الواضح مثلاً إن تقدير قيمة المبيعات السنوية المتوقعة خلال الفترة المالية التالية لمشروع معين بمبلغ (1) مليار دينار وإظهار هذه القيمة المفردة 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 إقتران القيمة المقدرة للمبيعات بمدى معين لخطأ القياس المحتمل في عملية تقديرها . وإن إقتران عملية التقدير بمقياس لخطأ القياس المحتمل فيها يوفر للبيانات المحاسبية ميزتين هامتين من الزاوية الإعلامية هما :

أولهما: سيعطي فكرة عن مدى إهتمام المحاسب تجاه إعتبار الدقة في تقديراته مما يعطي فكرة أيضاً عن حساسيته تجاه عامل المخاطرة المرافق لعملية التنبؤ في حالة عدم التأكد .

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

المحور الرابع / تحيز القياس المحاسبي

تعتبر ظاهرة تحيز القياس من الظواهر المرافقة لأية عملية قياس وأياً كان مجالها في العلوم البحتة أم في العلوم الإجتماعية على حد سواء لكن ظاهرة القياس في حقل المحاسبة يكون من الصعب قياسه بسبب طبيعة المحاسبة من ناحية ومن ثم طبيعة القياس المحاسبية من ناحية أخرى .

مصادر تحيز القياس المحاسبي

للإحاطة بمصادر تحيز القياس المحاسبي ، من المفيد تحليل عملية القياس المحاسبية بشكل عام والتأريخية منها بشكل خاص إلى عناصرها الرئيسية وكما مبين في أدناه :-

1-الشخص الذي ينفذ عملية القياس المحاسبية وهو المحاسب .

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

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

4- القياسات أو البيانات المحاسبية وتمثل نتائج عملية القياس المحاسبية أو مخرجاتها .

ويمكن تقسيم تحيز القياس المحاسبي حسب مصادره إلى ثلاثة أقسام على النحو التالي:

1-تحيز مصدره قواعد القياس .

2-تحيز مصدره الشخص القائم بعملية القياس .

3-تحيز مصدره الشخص القائم بعملية القياس وقواعد القياس التي يستخدمها أي تحيز مشترك .

1-تحيز مصدره قواعد القياس

يطلق هذا المصطلح على تحيز القياس المرتبطة أسبابه بوجه عام بمجموعة المفاهيم والمبادئ والفروض والأعراف التي تحكم عملية القياس المحاسبية مثل مبدأ التكلفة التأريخية ، فرض ثبات وحدة النقد ...الخ ، ولعل من أوضح مظاهر هذا التحيز هو التحيز الذي تحتويه القوائم والتقارير المحاسبية المعدة في فترات التضخم والإنكماش طبقاً لمبدأ التكلفة التأريخية دون أي مراعاة لتعديل آثار هذا التضخم أو الإنكماش ، ولشرح أبعاد هذا التحيز وآثاره على القوائم المالية والتقارير المحاسبية التأريخية نطرح الإيضاح أدناه :-

لنفرض إن مشروع للخدمات إستخدم الأساس النقدي في تسجيل عملياته المالية على مدار (8) سنوات تبدأ من سنة 2010 وقد إستخدم في نشاطه أصلاً معمراً واحداً فقط إشتراه بمبلغ (20000) ألف دينار في 2010/1/1 وقدر العمر الإنتاجي لهذا الأصل بمدة (8) سنوات كما قدرت قيمة أنقاضه (Salvage Value) في نهاية عمره الإنتاجي صفراً ، وبقصد التبسيط نفرض أن النتائج المحققة على مدار السنوات الثمان كانت متساوية كما يلي:- (المبالغ بالألف دينار)

البيان	2010	2011 2016	2017	الإجمالي
إيرادات	50000	نفس النتائج	50000	400000
إجمالي المصروفات	47000		47000	376000
صافي الربح قبل الضرائب	3000		3000	24000
ضريبة الدخل	1000		1000	8000
صافي الربح بعد الضريبة	2000		2000	16000
الأرباح الموزعة	2000		2000	16000
الأرباح المحتجزة	صفر		صفر	صفر

وإن رصيد النقدية للسنة المنتهية في 2017/12/31 هو (20000) ألف دينار علماً إنه كان في 2010/1/1 (صفراً) ويمكن تحليل النتائج أعلاه وكما يأتي :-

بمراجعة قوائم دخل المشروع عن الثمانية أعوام السابقة يتبين لنا أن جملة الأرباح المحققة والموزعة على مدار هذه الفترات كانت (16000) ألف دينار ، كما إن رصيد النقدية يزيد بمقدار (20000) ألف دينار عن رصيده في 2010/1/1 وهو مبلغ يكفي لاستبدال الأصل المستهلك بأصل جديد من نفس النوع (هذا بافتراض ثبات سعر شراء الأصل مع إهمال آثار التضخم وإفتراض عدم حدوث تحسينات تكنولوجي ة عليه) ، لكن لو أخذنا عامل التضخم بنظر الإعتبار فماذا ستؤول إليه النتائج السابقة ؟

فلو إفترضنا أن معدل التضخم الإقتصادي على مدار الفترة الممتدة من 2010/1/1 – 2017/12/31 بلغ 80% ومدلوله أن المستوى العام للأسعار خلال هذه الفترة الزمنية قد إرتفع عما كان عليه في بدايتها بمعدل (44,5%) تقريباً عما كانت عليه في 2010/1/1 (القوة الشرائية للنقود= 1/الرقم القياسي للأسعار لذا فالقوة الشرائية لوحدة النقد في 2017/12/31هي 1,8/1= 55,5%) في هذه الحالة سنجد :

إن إدارة المشروع في سعيها لإستبدال الأصل المستهلك بأصل جديد من نفس النوع ستحتاج إلى (0,555/20000) أي 36000 ألف دينار بدلاً من (20000) ألف دينار وعلى هذا الأساس ستجد الإدارة نفسها في حاجة إلى أموال إضافية مقدارها (16000) ألف دينار وهذه النتائج يجب أن تثير التساؤلات الآتية:-

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

2-وهل أن الأرباح المحاسبية المحققة على مدار تلك الفترة كانت فعلاً (16000) ألف دينار أم أن هذه الأرباح ليست في حقيقة الأمر سوى أرباحاً إسمية أما الأرباح الحقيقية فكانت صفراً طالما أن الأرباح التي وزعت هي 16000 ألف دينار كان يجب تخصيصها لشراء الأصل الجديد .

3-ومن ثم هل أن الضرائب التي دفعها المشروع لمصلحة الضرائب كانت 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 :

1-مدى موضوعية البيانات المحاسبية المحتواة في القوائم المالية المنشورة للمشروع على مدار الثمانية أعوام السابقة . لأن إذا جاز القول بأن المشروع قد حقق إيرادا مقداره (50000) ألف دينار في نهاية العام 2010 فإن لا يجوز القول قد حقق مثل هذا الإيراد في نهاية العام 2017 ، لأن قيمة الدينار مقاسه بقيمته الشرائية في نهاية عام 2017 ليست مثل قيمته الشرائية في نهاية عام 2010 .

2-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 مقاسه بوحدة نقدية ذات قوة شرائية جارية فإن هذه القائمة تحتوي أيضا بنوداً أخرى كالإستهلاك مقاسه بوحدة نقدية ذات قيمة شرائية تاريخية . وعليه ، هل يجوز من الناحية المنطقية تطبق مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات على خليط غير متجانس من عناصر الإيراد وعناصر التكلفة ... ؟

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

2-تحيز مصدره الشخص القائم بعملية القياس .

يحدث ذلك مثلاً إذا كلفت مجموعة من المحاسبين بتحديد قيمة قسط الاستهلاك لأصل ثابت بموجب قاعدة قياس معينه 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 الاستهلاك ولو حللنا أسباب تحيز القياس المحاسبي هنا والممثل في فروقات قيمة قسط الاستهلاك المحددة من قبل أفراد المجموعة لوجدناها مرتبطة بطريقة استخدام المحاسب لقاعدة القياس وليس بقاعدة القياس نفسها ، إذ أن تحيز القياس الناشئ في تحديد قسط الاستهلاك من قبل أفراد المجموعة يمكن رده إلى اختلاف في تقدير العمر الإنتاجي للأصل مثلاً أو في تقدير قيمة الأنقاض مثلاً لا إلى قاعدة القياس .

3-تحيز مصدره الشخص القائم بعملية القياس وقواعد القياس التي يستخدمها أي تحيز مشترك .

مثال على ذلك تحيز القياس المحاسبي المرافق لإستخدام مبدأ أو سياسة الحيطة والحذر ، فهذا المبدأ وهو بمثابة قاعدة من قواعد القياس 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 .

أشكال تحيز القياس المحاسبي

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

1- تحيز الموضوعية :

يأخذ تحيز القياس المحاسبي شكل تحيز الموضوعية (ت ع) متى كان عامل الدقة هو العامل المتحكم في عملية القياس ، وعليه يكون القياس المحاسبي متحيزاً بوجود فرق أو إختلاف بين نتيجة القياس والقيمة الفعلية للحدث محل القياس ، وإن أكثر مراحل عملية القياس المحاسبية عرضة لنشوء تحيز الموضوعي ة هي مرحلة التحميل لأن المحاسب في هذه المرحلة يستخدم أساليب تحكمية في التحميل لا توفر له مستوى الدقة التي يطمح إلى توفيرها في مخرجات عملية القياس .

2- تحيز المواءمة :

يأخذ تحيز القياس المحاسبي شكل تحيز المواءمة (ت و) عندما لا تفي القياسات المحاسبية بإحتياجات مستخدم هذه القياسات عند إستخدامها في غرض معين ، ويمكن القول بشكل 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 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 آخر .

3- تحيز المعولية :

ينشأ هذا التحيز (ت ل) في الأحوال التي يعجز فيها النظام المحاسبي عن توفير القياسات المحاسبية المعول عليها في عملية التنبؤ ، فلو حاولنا تتبع تحيز المعولية على القياس المحاسبي لوجدنا إن أسبابه قد تنشأ إما عن خطأ في القياسات الأساسية وفي هذه الحالة ترتبط أسبابه بتحيز الموضوعية ، وإما عن خطأ في مرحلة المعالجة أو التشغيل وفي هذه الحالة ترتبط أسبابه بتحيز المواءمة ، كما يمكن أن ترتبط أسبابه أيضاً بالمرحلتين معاً وسينتج عن ذلك تحيز في المعولية على القياس .

الإطار النظري لمحاسبة التضخم الإقتصادي

تعتبر ظاهرة التغير في الأسعار من أهم المشاكل التي كانت ولازالت تشغل إهتمام البحث المحاسبي ومن المعروف أنه ليس هناك حتى الآن مبدأ علمي متفق عليه ولا حتى موقف مهني موحد لمواجهة هذه الظاهرة ويرجع ذلك إلى إن ظاهرة تغير الأسعار ظاهرة مركبة وذات جوانب وتأثيرات متعددة فمن حيث المصدر أو السبب فإنه يمكن إرجاع التغير في سعر أي أصل من الأصول إلى سبب أو أكثر من الأسباب الآتية :

1- التغير في السعر نتيجة في سوق التعامل ويقصد به الأثر الناتج عن الإنتقال من سوق الشراء إلى سوق العمل .

2-التغير في السعر نتيجة ما يتم إضافته من قيمة بمعرفة المنتج ويقصد به مقابل النشاط الذي يقوم به المنتج والذي يتمثل في منافع مضافة نتيجة تغيير الوقت أو الشكل أو المكان .

3-التغير في السعر نتيجة تغير الظروف البيئية المحيطة (إقتصادية وغير إقتصادية) ويقصد به تغير سعر الأصل في نفس السوق أي سوق عوامل الإنتاج أو سوق المنتجات والذي قد يأتي نتيجة إتجاهات تضخمية أو إنكماشية عامة أو نتيجة تغيرات العرض والطلب في سوق السلعة أو الخدمة .

ضمن هذا السياق إقترحت لجنة المعايير المحاسبية ASC ببريطانيا عام 1974 إستخدام أساس وحدة النقد ثابتة القيمة لإعداد التقارير المالية ، كما أصدرت اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة IASC المعيار المحاسبي الدولي (29) التقرير المالي في الإقتصاديات ذات معدل التضخم المرتفع لسنة 1988 والمعاد صياغته سنة 1994 ، هذا وتقوم محاسبة التضخم على مجموعة من المفاهيم لعل من أهمها مفهومين هما : مفهوم المحافظة على رأس المال ومفهوم القوة الشرائية لوحدة النقد .

مفهوم المحافظة على رأس المال

بموجب 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 تلغي آثار تحيز القياس الذي ينتج عن تقلب القوة الشرائية لهذه الوحدة بناءً 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 تغيّرات.

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

مفهوم القوة الشرائية لوحدة النقد

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

تعديل الكشوفات المالية التأريخية على أساس المستوى العام للأسعار

تفترض محاسبة الكلفة التاريخية إما أن وحدة النقد ثابتة أو أن التغيرات في قيمة وحدة النقد ليست بذات الأهمية ولكن المعروف تماماً بأن القوة الشرائية العامة للدولار هي في إنخفاض متواصل كذلك لباقي العملات ، فالقدرة الشرائية العامة التي يشار إليها بقدرة وحدة النقد على شراء السلع والخدمات ذات علاقة عكسية مع سعر السلع والخدمات التي يمكن مبادلتها بها فعندما يزداد سعر السلع والخدمات فأن هذا التحرك في السعر يطلق عليه بالتضخم الذي هو في نفس الوقت يمثل إنخفاض في القدرة الشرائية العامة للنقود ، وعندما ينخفض سعر السلع والخدمات فإن هذا التحرك في السعر يطلق عليه بالإنكماش الذي هو في نفس الوقت يمثل أيضاً زيادة في القدرة الشرائية العامة للنقود ولأن محاسبة الكلفة التأريخية لا تعترف بهذه التغيرات في القدرة الشرائية العامة للنقود فإن كشف الميزانية يحتوي على أنواع مختلفة ومعبر عنها بقدرة شرائية مختلفة للعملة المستخدمة في عرض الكشوفات المالية وإن محاسبة المستوى العام للأسعار تصحح هذا الموقف من خلال تعديل كامل للكشوفات المالية المبنية على الكلفة التأريخية بطريقة هدفها عكس التغيرات في المستوى العام للأسعار .

ولأجل عرض الخطوات المطلوبة عند إعداد الكشوفات المالية على أساس المستوى العام للأسعار نفترض بأن الموقف المالي لمنشأة ما يمكن تجزئته بين بنود نقدية وبنود غير نقدية وعند هذا المستوى يمكن تعريف البنود النقدية بأنها بنود مبالغها مثبتة بعدد من الدولارات / أي عملة أخرى من خلال عقد أو بأي أسلوب آخر وبغض النظر عن التغيرات في مستوى الأسعار والآتي خطوات تعديل المبالغ بالكلفة التأريخية في الكشوفات المالية التقليدية :

1- وجود مجموعة كاملة من الكشوفات المالية المبنية على الكلفة التأريخية .

2-الحصول على مؤشر مقبول عن المستوى العام للأسعار حيث تتوفر عنه بيانات في شكل مؤشرات رقمية تغطي حياة أقدم بند في الميزانية .

3-تصنيف البنود في الميزانية العامة إلى بنود نقدية وغير نقدية .

4-تعديل البنود غير النقدية بواسطة معامل التعديل الذي يعكس القدرة الشرائية العامة الحالية .

5-إحتساب مكاسب وخسائر القدرة الشرائية العامة (المستوى العام للأسعار) الناتجة من الإحتفاظ بالبنود النقدية .

تعديل بنود معينة عن التغيّرات في المستوى العام للأسعار

معالجة البنود النقدية

إحتساب مكسب وخسارة المستوى العام للأسعار

فكما ذكرنا سابقاً إن مبالغ البنود النقدية مثبتة بعدد من الدولارات / أو أي عملة أخرى من خلال عقد أو بأي وسيلة أخرى وبغض النظر عن التغيرات في المستويات للأسعار وبالرغم من أن هذه المبالغ مثبتة إلا إن قيمة النقود على أساس القدرة الشرائية العامة تتغير ، وبالتالي فأن حاملي البنود النقدية يكسبون أو يخسرون قدرة شرائية لأن المستوى العام للأسعار يتغير .

ويطلق على هذه المكاسب والخسائر بمكاسب وخسائر القدرة الشرائية العامة أو مكاسب وخسائر التغير في المستوى العام للأسعار في البنود النقدية .

وعلى وجه التحديد في فترات إرتفاع الأسعار :

- تخسر الموجودات النقدية القدرة الشرائية التي يعترف بها من خلال خسارة في المستوى العام للأسعار .
- تكسب المطلوبات النقدية قدرة شرائية التي يعترف بها من خلال مكسب في المستوى العام للأسعار

وخلال فترات انخفاض الأسعار :

- تكسب الموجودات النقدية قدرة شرائية التي يعترف بها من خلال مكسب في المستوى العام للأسعار .
- تخسر المطلوبات النقدية قدرة شرائية التي يعترف بها من الخسارة في المستوى العام للأسعار .

ويتم احتساب المكسب والخسارة في المستوى العام للأسعار بالشكل التالي :

1- يحتسب / يحدد موقف صافي البنود النقدية في بداية الفترة فعلى سبيل المثال إذا كان النقد والدائنين في بداية الفترة 30000 دولار / أو أي عملة أخرى و 20000 دولار / أو أي عملة أخرى على التوالي فإن رصيد الموجودات النقدية هو 10000 دولار أو أي عملة أخرى .

2- يعدل موقف صافي البنود النقدية في بداية الفترة في ضوء القدرة الشرائية للدولار / أو أي عملة أخرى في نهاية الفترة فعلى سبيل المثال إذا كان مؤشر المستوى العام للأسعار في بداية الفترة 120 وفي نهاية الفترة كان 180فإن موقف صافي البنود النقدية في بداية الفترة 10000 دولار / أو أي عملة أخرى يعدل إلى 15000 دولار / أو أي عملة أخرى [120/180×10000].

3- تعدل كافة المقبوضات النقدية للنسبة على أساس نهاية السنة وتضاف النتيجة إلى موقف صافي البنود النقدية في بداية الفترة المعدل (وكما في الخطوة 2) .

وبافتراض أن المبيعات البالغة 20000 دولار / أو أي عملة أخرى تظهر بالتساوي على مدار السنة وأن متوسط مؤشر الأسعار العام هو 150 فأن المقبوضات النقدية المعدلة ستكون 24000 دولار أو / أي عملة أخرى [20000×150/180] وتضاف هذه النتيجة إلى 15000 دولار / أو أي عملة أخرى المحتسبة ضمن الخطوة 2 مما يؤدي بنا إلى الحصول على مجموع الزيادة المعدلة في البنود النقدية ، أي 39000 دولار / أو أي عملة أخرى .

4- تعديل كافة المدفوعات النقدية للسنة على أساس نهاية السنة وتطرح النتيجة من 39000 دولار / أو أي عملة أخرى المحتسبة ضمن الخطوة 3 على إفتراض إن المدفوعات تظهر بالتساوي على مدار السنة بمبلغ 15000 دولار / أي عملة أخرى مما يؤدي بنا إلى الحصول على موقف لصافي البنود النقدية المعدل بمبلغ 21000 دولار / أو أي عملة أخرى في نهاية السنة .

١ - يطرح صافي الموجودات النقدية الفعلي في نهاية الفترة من صافي الموجودات النقدية المحتسب في نهاية الفترة كما في الخطوة 4 مما يؤدي إلى التوصل إلى الخسارة في القدرة الشرائية وبمبلغ 6000 دولار / أو أي عملة أخرى .

وبإستخدام الأرقام الواردة في أعلاه فمن الممكن تلخيص الخمس خطوات بالشكل التالي :

البنود النقدية

	غير معدلة	معدلة
الخطوتين 1 و2	10000	15000
الخطوة 3	20000	24000
المجموع	30000	39000
الخطوة 4	15000	18000
المجموع	15000	21000
الخطوة 5		15000
(الخسارة) في القدرة الشرائية		6000

بإختصار يتم إحتساب مكاسب وخسائر المستوى العام للأسعار من خلال تعديل الموقف النقدي في بداية الفترة وصافي الصفقات النقدية خلال الفترة كوحدات قدرة شرائية عامة في نهاية الفترة وبعد ذلك تقارن هذه النتيجة مع الموقف النقدي الفعلي ويمثل الفرق أما مكسب أو خسارة في القدرة الشرائية .

مداخل تعديل القياس المحاسبي في فترات التضخم الإقتصادي

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

أولاً – مدخل التكلفة التأريخية المعدلة .

ثانياً–مدخل التكلفة الجارية .

أولاً – مدخل التكلفة التأريخية المعدلة

والذي يطلق عليه البعض مدخل وحدة النقد ثابتة القيمة Constant Monetary Unit حيث يتم تعديل وحدة القياس المستخدمة وهي وحدة النقد بمعامل تعديل معين يتغير بتغير معدل التضخم وذلك بتثبيت قيمتها الشرائية كخطوة لابد منها لإلغاء تحيز القياس الذي تتضمنه البيانات المحاسبية المعدة حسب مدخل التكلفة التأريخية أما الأداة المستخدمة في تعديل هذه البيانات فهي الأرقام القياسية General Price Index للتغيرات في المستوى العام للأسعار .

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

الرقم القياسي لأسعار المستهلك ويرتبط هذا الرقم عادة بمعدلات التغير في نفقة المعيشة وذلك بالإسترشاد بالتغيرات الحادثة في سلة سوقية من السلع والخدمات يتم إختيارها بأسلوب المعاينة الإحصائي .

الرقم القياسي لأسعار الجملة ويرتبط هذا الرقم بمعدل التغير الذي يطرأ على أسعار مجموعة من السلع المتعامل بها في سوق الجملة .

الرقم القياسي للأسعار المرتبطة بمعدل التغير الذي يحدث في إجمالي الناتج القومي ويمثل هذا الرقم المتوسط المرجح لأسعار السلع والخدمات التي يتم تبادلها بين جميع القطاعات الاقتصادية .

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

وحسب مدخل التكلفة االتأريخية المعدل يتم تعديل قيم الأصول غير النقدية المسجلة وفقاً لمبدأ التكلفة التأريخية باستخدام الأرقام القياسية فمثلاً لو فرضنا أن القيمة الدفترية للعقارات التي تمتلكها منشأة معينة في ميزانية العام الجاري كانت 10000 ألف دينار (بالتكلفة التأريخية) في حين كان معدل التضخم بمعدل 30% يتوجب حينئذ تعديل التكلفة التأريخية للعقارات وفقاً لهذا المدخل في الميزانية المعدلة للعام الجاري لتصبح 130000 ألف دينار وبالمقابل تزداد حقوق المساهمين في نفس الميزانية بنفس مقدار الزيادة التي حدثت في قيمة العقارات وهي 30000 ألف دينار وتظهر هذه الزيادة تحت بند احتياطي تغير المستوى العام للأسعار .

وعلى نفس النهج يتم تعديل قيم بقية أصول المنشأة باستثناء الأصول النقدية تظهر بنفس قيمتها مع مراعاة إظهار مكاسب أو خسائر حيازة العناصر النقدية في قائمة الدخل .

مثال شامل على مدخل التكلفة التأريخية

تكونت شركة (الريان) في 2015/12/31 وذلك نتيجة عملية إندماج بين مجموعة من الشركات وقد سجلت جميع أصولها بالقيم العادلة والآتي ميزانية مقارنة للشركة أعدت في نهاية عام 2015 ، وعام 2016 على التوالي وفقاً لمدخل التكلفة التاريخية :-

شركة الريان

الميزانية التأريخية المقارنة في 2016/12/31

البيان	2016 بالآلاف	2015 بالآلاف
أصول نقدية (نقدية ومدينون)	260	200
المخزون السلعي(Fifo)	130	150
أراضي	40	40
آلات ومعدات	270	210
مخصص الإندثار المتراكم	(24)	صفر
مجموع الأصول	676	600
مطلوبات متداولة	90	80
مطلوبات طويلة الأجل	116	100
رأس المال من الأسهم العادية	140	140
علاوة الإصدار	280	280
أرباح محتجزة	50	صفر
مجموع المطلوبات وحقوق المساهمين	676	600

وفيما يلي قائمة الدخل المعدة للسنة المنتهية في 2016/12/31 وفقاً لمدخل التكلفة التأريخية :

شركة الريان

قائمة الدخل والأرباح المحتجزة التأريخية للسنة المنتهية في 2016/12/31

البيان	2016 بالآلاف
مبيعات (14 ألف وحدة)	800
يطرح : تكلفة البضاعة المباعة	(520)
مجمل الربح	280
يطرح: مصروفات تشغيلية	(120)
صافي الربح قبل الضريبة	160
يطرح: مصروف الضريبة	(70)
صافي الربح بعد الضريبة	90

يطرح :توزيعات مقترحة على المساهمين	**(40)**
رصيد الأرباح المحتجزة في نهاية 2016	**50**

المعلومات الإضافية :

1-الأرقام القياسية 2015/12/31 150 .

متوسط عام 2016 157,5

2016/12/31 163,8

2-آلة تكلفتها 60 ألف دينار تم شراؤها في 2016/7/1 حيث كان الرقم القياسي للأسعار 157,5 وقسط إندثارها السنوي بمعدل 10% سنوياً بطريقة القسط الثابت.

3-المبيعات والمشتريات والمصروفات تتم على مدار السنة ويتم تقييم المخزون السلعي بطريقة (Fifo)

4-دفعت الشركة توزيعات الأرباح نهاية عام 2016 .

المطلوب:

1- تعديل الميزانية المقارنة للشركة وفقاً لمدخل التكلفة التأريخية المعدلة .

2- تعديل قائمة الدخل للسنة المنتهية في 2016/12/31 وفقاً لمدخل التكلفة التأريخية المعدلة .

الحل/1-تعديل الميزانية العامة المقارنة بسعر الدينار في2016/12/31.

أ- تعديل الميزانية العامة المعدة في 2015/12/31.

ميزانية الشركة في 2015/12/31

معدلة بسعر الدينار في 2016/12/31

البيان	تأريخية بالآلاف	معامل التحويل بالآلاف	معدلة بالآلاف
أصول نقدية (نقدية ومدينون)	**200**	**150/163,8**	**218,4**
المخزون السلعي(Fifo)	**150**	**150/163,8**	**163,8**
أراضي	**40**	**150/163,8**	**43,68**
آلات ومعدات	**210**	**150/163,8**	**229,32**
مخصص الإندثار المتراكم	**صفر**		**صفر**
مجموع الأصول	**600**		**655,2**
مطلوبات متداولة	**80**	**150/163,8**	**87,36**
مطلوبات طويلة الأجل	**100**	**150/163,8**	**109,2**
رأس المال من الأسهم العادية	**140**	**150/163,8**	**152,88**
علاوة الإصدار	**280**	**150/163,8**	**305,76**
أرباح محتجزة	**صفر**		**صفر**

مجموع المطلوبات وحقوق المساهمين	**600**		**655,2**

ب- تعديل الميزانية العامة المعدة في 2016/12/31.

ميزانية الشركة في 2016/12/31

معدلة بسعر الدينار في 2016/12/31

البيان	تأريخية بالآلاف	معامل التحويل بالآلاف	معدلة بالآلاف
أصول نقدية (نقدية ومدينون)	**260**	**163,8/163,8**	**260**
المخزون السلعي(Fifo)	**130**	**157,5/163,8**	**135,2**
أراضي	**40**	**150/163,8**	**43,68**
آلات ومعدات	**270**	*	**291,72**
مخصص الإندثار المتراكم	**(24)**	**	**(26,052)**
مجموع الأصول	**676**		**704,548**
مطلوبات متداولة	**90**	**163,8/163,8**	**90**
مطلوبات طويلة الأجل	**116**	**163,8/163,8**	**116**
رأس المال من الأسهم العادية	**140**	**150/163,8**	**152,88**
علاوة الإصدار	**280**	**150/163,8**	**305,76**
أرباح محتجزة	**50**	***	**39,908**
مجموع المطلوبات وحقوق المساهمين	**676**		**704,54**

ملاحظات حول الحل :

1-الأصول النقدية ، المطلوبات المتداولة ، المطلوبات طويلة الأجل تظهر في الميزانية المعدلة بقيمتها التأريخية وذلك لأن القيم التأريخية في 2016/12/31 تعكس التغير في القيمة الشرائية لوحدة النقد في ذلك التأريخ .

2-رصيد الآلات في الميزانية التأريخية هو 270 ألف دينار قسم إلى جزئين :

آلات قديمة 210 ألف دينار ، 60 ألف دينار آلة جديدة وقد تم تعديل هذين الجزئين كما يلي :

$$228,9 = 150/163,8 * 210$$

$$62,82 = 157,5/163,8 * 60$$

$$\text{المجموع} = 291,72$$

3-كما تم تعديل الرصيد التأريخي لمخصص الإستهلاك بنفس الطريقة على النحو التالي:

$$22,92 = 150/163,8 * 21$$

$$3,21 = 157,5/163,8 * 3$$

$$\text{المجموع} = 26,05$$

4-يحدد الرصيد المعدل للأرباح المحتجزة وهو 39,91 كمتمم حسابي وذلك على النحو التالي:

(305,76+152,88+116+90)-704,55

ويجب أن يتساوى بالطبع مع الرصيد المعدل للأرباح المحتجزة في قائمة الدخل المعدلة لعام 2016 والتي تظهر في أدناه .

ثانياً-تعديل قائمة الدخل التأريخية المعدة للسنة المنتهية في 2016/12/31 معدلة بسعر الدينار في 2016/12/31

شركة الريان

قائمة الدخل والأرباح المحتجزة التأريخية معدّلة بسعر الدينار للسنة المنتهية في 2016/12/31

البيان	2016 بالآلاف	معامل التحويل بالآلاف	معدله بالآلاف
مبيعات (14 ألف وحدة)	800	157,5/163,8	832
مخزون أول الفترة (Fifo)	150	150/163,8	163,8
مشتريات	500	157,5/163,8	520
مخزون آخر الفترة (Fifo)	(130)	157,5/163,8	(135,2)
يطرح : تكلفة البضاعة المباعة	(520)		(548,6)
مجمل الربح	280		283,4
مصروف الإندثار	(24)	*	(26,05)
مصروفات أخرى	(96)	157,5/163,8	(99,84)
صافي الربح قبل الضريبة	160		157,51
يطرح: مصروف الضريبة	(70)	157,5/163,8	(72,8)
صافي الربح بعد الضريبة	90		84,71
يطرح:خسائر القوة الشرائية	-	**	(4,8)
صافي الربح	90		79,91
رصيد الأرباح المحتجزة أول الفترة	صفر		
توزيعات مقترحة على المساهمين	(40)		(40)
رصيد الأرباح المحتجزة في نهاية 2016	50		39,91

ملاحظات حول الحل :

1-تم تعديل بند المبيعات بإستخدام الرقم القياسي في نهاية سنة 2016 وهو 163,8 منسوباً إلى متوسط الرقم القياسي للعام وهو 157,5 وذلك على أساس أن المبيعات تتحقق على مدار العام .

2- تم تعديل رقم المخزون السلعي أول الفترة بإستخدام الرقم القياسي في نهاية عام 2016 منسوباً إلى الرقم القياسي في بداية العام 2016 تأريخ الحصول على هذا المخزون لان الشركة بدأت أعمالها في بداية عام 2015 .

3-تم تعديل بند المشتريات على نفس أسس تعديل بند المبيعات بإستخدام الرقم القياسي لأسعار نهاية عام 2016 منسوباً إلى متوسط أرقام القياسي للعام .

4-تم تعديل بند المخزون السلعي آخر الفترة على نفس الأساس الذي تم فيه بالنسبة لبندي المبيعات والمشتريات العام بإعتبار أن الطريقة المتبعة في تقييم المخزون هي طريقة (Fifo) .

5-تم تعديل بند الإندثار على نفس الأساس المتبع في تعديل بند الآلات إذ تم كما يلي :

$21 * 150/163,8 = 22,93$

$3 * 157,5/163,8 = 3,12$

المجموع $= 26,05$

6-تم تعديل بند مصروف ضريبة الدخل مثله مثل المصروفات الأخرى بإستخدام الرقم القياسي في نهاية عام 2016 منسوباً إلى متوسط الرقم القياسي لعام 2016 .

7-بند التوزيعات المقترحة لا يحتاج إلى تعديل لأنه تدفق نقدي حدث في نهاية العام .

8-أما بند خسائر القوة الشرائية فتم تحديده كما يلي :-

البيان	تأريخية بالآلاف	معامل التحويل بالآلاف	معدلة بالآلاف
صافي البنود النقدية في بداية العام 200- (100+80)	**20**	**150/163,8**	**21,84**
يضاف:مصادر صافي البنود النقدية خلال العام :			
مبيعات	**800**	**157,5/163,8**	**832**
مجموع المصادر	**820**		**853,84**
يطرح:إستخدامات صافي البنود النقدية خلال العام			
مشتريات	**500**	**157,5/163,8**	**520**
مصروفات أخرى	**96**	**157,5/163,8**	**99,84**
مصروف الضريبة	**70**	**157,5/163,8**	**72,8**
شراء الآلة الجديدة	**60**	**157,5/163,8**	**62,4**
توزيعات أرباح	**40**	**1**	**40**
مجموع الإستخدامات	**766**		**795,04**
صافي البنود النقدية في 2016/12/31	**54**		**58,8**
خسائر القوة الشرائية(متمم حسابي)	**4,8**		

مدخل التكلفة الجارية

يتمثل الفرق الأساسي بين هذا المدخل والمدخل السابق في إن التعديل ينصب هنا على أساس القياس بينما في المدخل السابق على وحدة القياس بمعنى أنه في حين يبقى أساس القياس المستخدم في المدخل السابق هو التكلفة التأريخية فإن أساس القياس المستخدم هنا هو التكلفة الجارية .

وإن من المشاكل التي يثيره إستخدام هذا المدخل هي 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 إيرادات الفترة ونفقاتها محسوبة بالقيمة الجارية بينما تتمثل مكاسب أو خسائر حيازة 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 إستخدام الرقم القياسي الخاص بالأسعار وليس الرقم القياسي العام للأسعار كما هو في المدخل السابق ، بمعنى أن مدخل التكلفة الجارية يأخذ في الإعتبار التغير الحادث في أسعار كل نوع من أنواع عناصر المركز المالي وذلك سواء بالزيادة أو النقص وذلك يعكس المدخل السابق الذي يأخذ في الإعتبار التغير الحادث في المستوى العام للأسعار فقط وليس التغير الخاص في أسعار كل نوع على حدة .

يتفوق أساس التكلفة الجارية على أساس التكلفة التأريخية المعدلة من حيث ملائمته لقياس الكفاءة كما يفوق عليه أيضاً من حيث إعتباره وسيلة للمحافظة على رأس المال الحقيقي وكذلك أداة لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية ، إلا أن من أهم الإنتقادات 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 جزئين هما :

1-صافي دخل العمليات على أساس التكلفة الجارية .

2-إجمالي مكاسب أو خسائر للبنود غير النقدية .

1-صافي دخل العمليات على أساس التكلفة الجارية .

لا يتحقق هذا الدخل إلا عند بيع الأصل ويحدد عن طريق إيجاد الفرق بين ثمن بيع الأصل والتكلفة الجارية للأصل بتأريخ البيع.

2-إجمالي 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 بتأريخ البيع وتكلفته التأريخية .

ب-التغير الحدث 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 2010/1/1 إشترت شركة كمية من البضاعة بمبلغ (300) ألف دينار ، وقد احتفظت الشركة بالمخزون حتى تأريخ بيعه في 2012/12/31 بمبلغ (370) ألف دينار .

وفيما يلي بيان بالتكلفة الجارية للمخزون على مدار الفترة الممتدة من تأريخ شرائه إلى تأريخ بيعه :

2010/12/31 310 ألف

2011/12/31 325 ألف

2012/12/31 340 ألف

والمطلوب : تحديد صافي دخل الشركة على مدار السنوات الثلاث وذلك وفقاً لكل من :

1-مدخل التكلفة التأريخية .

2-مدخل التكلفة الجارية .

تحديد صافي الدخل على أساس مدخل التكلفة الجارية

البيان	2010 بالآلاف	2011 بالآلاف	2012 بالآلاف
الإيرادات	**صفر**	**صفر**	**370**
تكلفة البضاعة المباعة (جارية)	**صفر**	**صفر**	**340**
صافي دخل العمليات على أساس التكلفة الجارية	**صفر**	**صفر**	**30**
مكاسب حيازة محققة	**صفر**	**صفر**	**40**
مكاسب حيازة غير محققة	**10**	**15**	**(25)**
إجمالي مكاسب الحيازة	**10**	**15**	**15**
صافي الدخل على أساس التكلفة الجارية	**10**	**15**	**45**

ملاحظات على الحل :

1-وفق مدخل التكلفة التأريخية حدد صافي الدخل في نهاية العام 2012 بالفرق بين ثمن البيع 370 ألف دينار وتكلفة البضاعة المباعة على أساس التكلفة التأريخية 300 ألف دينار .

2-لكن وفق مدخل التكلفة الجارية يقسم صافي الدخل إلى جزئين :

الجزء الأول وهو صافي دخل العمليات وقد حدد بالفرق في نهاية عام 2012 بالفرق بين ثمن البيع وهو 370 ألف دينار وتكلفة البضاعة المباعة في ذلك التأريخ ولكن محددة بقيمتها الجارية وهي 340 ألف دينار .

أما الجزء الثاني فيتمثل في إجمالي مكاسب الحيازة والذي تكون كما ذكرنا من جزئين : مكاسب حيازة محققة قدرها 40 ألف دينار لم يتم إحتسابها إلا عند بيع المخزون وحددت بالفرق بين القيمة الجارية للمخزون بتأريخ البيع في 2012/12/31 وهي (340) ألف دينار وتكلفته التأريخية وهي 300 ألف دينار.

المحور الأول /مبدأ قياس وتحقق الإيرادات

الإيراد هو احد عناصر القوائم المالية الأساسية وأن الشروط العامة التي يجب توافرها للاعتراف المحاسبي (الإثبات المحاسبي) لأي عنصر من عناصر القوائم المالية هي :

أ-التعريف : أي أن المفردة ينطبق عليها تعريف أحد عناصر القوائم المالية .

ب-القياس : أي إمكانية إخضاع أحد خصائص المفردة لعملية القياس في حدود نفقة مناسبة .

ج-الملائمة أي أن تكون المفردة موضوع القياس ذات ارتباط بمجال الاستخدام وبالتالي لها تأثير على عملية إتخاذ القرارات.

د-الثقة : أي أنه يمكن الاعتماد على المقاييس التي نحصل عليها .

وبالإضافة إلى هذه الشروط العامة يجب أن تتوافر بعض الشروط الخاصة في مجال المحاسبة عن الإيرادات ففيما يتعلق بالإثبات المحاسبي للإيرادات – الاعتراف المحاسبي بالإيرادات يجب أن يتوافر أيضا الشرطين الآتيين :

1-الاكتساب .

2-التحقق أو القابلية للتحقق .

ويقصد بالاكتساب اكتمال عملية خلق (توليد) الإيراد أو اقترابها من الاكتمال أما التحقق فيقصد به إمكانية تحويل الأصول غير النقدية إلى نقدية أو إلى ما هو في حكم النقدية ، ويجب التنبيه هنا إلى أن الهدف من هذه الشروط العامة والخاصة المتعلقة بالإثبات المحاسبي للإيرادات هو توفير مستوى مقبول من التأكد من تواجد عنصر الإيراد ومقداره وذلك قبل الاعتراف به رسمياً في القوائم المالية . كذلك نجد أن هذه المجموعة من الشروط التي تحكم المحاسبة عن الإيرادات تتطلب دراسة الجوانب التالية :

1-تحديد مفهوم الإيراد .

2-قياس الإيراد .

3-اكتساب الإيراد .

4-تحقق الإيراد .

وفيما يتعلق بمفهوم الإيراد فإن يمكن النظر إليه من ثلاث وجهات مختلفة :

(أ) المفهوم الأول : وهنا ينظر إلى الإيراد على انه تدفق من القيم داخل إلى الوحدة المحاسبية نتيجة قيامها بأداء نشاطها خلال فترة معينة .

(ب) المفهوم الثاني : وهنا ينظر إلى الإيراد على أنه تدفق من القيم خارج من الوحدة المحاسبية متمثل في قيمة السلع والخدمات التي تبادلها مع الغير ويلاحظ هنا ناتج المنشأة لا يعتبر إيراد إلا في حالة تبادله مع الغير .

(ج) المفهوم الثالث : وهنا ينظر إلى الإيراد على أنه كل ما يسفر عنه النشاط الإنتاجي خلال فترة معينة وعلى ذلك فإن الإيراد يتمثل في كل ما يتولد من قيم سواء كان ذلك في شكل سلع أو خدمات وسواء تم تبادل هذه السلع أو لم يتم تداولها خلال الفترة .

وأن المفهوم الأخير يعتبراً نظرياً أفضل المفاهيم الثلاث وذلك لأنه يعالج طبيعة الإيراد دون التقيد بطريقة معينة من طرق القياس أو توقيت معين للاعتراف والإثبات المحاسبي ، ومن ناحية أخرى يلاحظ أن المفهوم الثاني مفضل عن المفهوم الأول وذلك لأنه لا يشترط عند تحديد طبيعة الإيراد سوى ضرورة انتقال السلع والخدمات إلى طرف خارجي . في حين أن نجد المفهوم الأول يشترط بالإضافة إلى ضرورة إتمام عملية التبادل أن يترتب عن ذلك زيادة في صافي أصول الوحدة المحاسبية . وبالمقارنة نجد أن المفهوم الثالث ينظر إلى الإيراد على أن مؤشر لقيمة منجزات الوحدة المحاسبية خلال فترة معينة وأن المفهوم الأخير يحدد طبيعة الإيراد من منظور فكري بحت بعيداً عن مشاكل التطبيق العلمي وبصفة خاصة تلك المتعلقة بالقياس والتحقق ولذلك يعتبر المفهوم الثالث أفضل المفاهيم الثلاثة وذلك من حيث درجة التأصيل العلمي وأيضاً من حيث درجة الشمول يليه في ذلك المفهوم الثاني ثم يأتي أخيراً المفهوم الأول .

ومن ناحية أخرى نجد أن مفهوم الإيراد يختلف من حيث مكوناته وعناصره وهنا نجد وجهتي النظر الآتيتين :

١ –وجهة نظر شاملة وطبقاً لها يدخل ضمن إيرادات المنشأة ليس فقط العائد من إنتاج السلع والخدمات وأنما أيضا العائد من أي أنشطة أخرى فرعية وغير متكررة .

٢ –وجهة نظر محددة وطبقاً لها يتم التمييز بين الإيرادات والمكاسب على أساس أن المكاسب تمثل عائد النشاط غير متكرر أو أي أنشطة أخرى لا تتعلق بالهدف الرئيسي من المنشأة .

وينبغي التمييز بين الإيرادات وبين المكاسب وذلك نظراً لاختلاف الأهمية النسبية للشروط اللازم توافرها للاعتراف محاسبياً بالعنصر وتضمينه في القوائم المالية الأساسية ، فالمكاسب نظراً لكونها ناتجة عن أنشطة فرعية غير متكررة ولا تمثل مصدراً مستمراً لدخل الوحدة المحاسبية فإننا نجد شرط التحقق (أو القابلية للتحقق) يعتبر أكثر أهمية من شرط الاكتساب .

وفيما يتعلق بالقياس فإن القاعدة العامة هي على أساس القيمة التبادلية لناتج النشاط من السلع والخدمات ، أي أن قياس الإيرادات يكون على أساس قيمة الزيادة في الأصول أو النقص في الخصوم نتيجة بيع السلع أو تأدية الخدمات أو السماح للغير باستخدام أصول الوحدة . وفيما يتعلق بالعمليات الآجلة يلاحظ أنه إذا كانت فترة الائتمان طويلة نسبياً فإنه يتعين إيجاد القيمة الحالية للنقدية المتوقع تحصيلها في تاريخ الاستحقاق وعلى ذلك فإن أي خصومات نقدية أو أي ديون معدومة يجب معالجتها على أساس أنها تخفيض للإيراد وليست من قبيل المصروفات ، إن الخصومات النقدية المتوقعة والديون المشكوك فيها ليست خدمات مستنفذة في سبيل تحقيق الإيرادات وبالتالي فليس من المنطق اعتبارها من عناصر المصروفات .

وكذلك بالنسبة لعمليات التبادل غير النقدية – التبادل العيني – فيتم قياس الإيراد على أساس القيمة العادلة للأصل الذي حصلت عليه المنشأة أو الأصل الذي قدمته المنشأة في عملية خلق الإيراد أيهما أيسر أو أدق في التقدير .

كذلك يلاحظ أن ما يمثل مكاسب وما يمثل إيراد يختلف من وحدة لأخرى مع اختلاف طبيعة النشاط واختلاف الظروف المحيطة ، فمثلاً تعتبر الاستثمارات في أوراق مالية أحد أوجه النشاط الرئيسي بالنسبة للمنشأة المالية وبالتالي يعتبر ناتج هذه الاستثمارات إيراداً في حين أن الأمر غير ذلك بالنسبة للمشروعات التجارية والصناعية إذ يمكن اعتبارها من عناصر المكاسب أو الخسائر .

ومن حيث المصدر نجد أن المكاسب قد تنتج عن عمليات تبادلية مع وحدات أخرى كما في حالة بيع بعض الأصول الإنتاجية التي لا تحتفظ بها الوحدة عادة بفرض إعادة البيع .

كما قد تنتج المكاسب من عمليات تحويلية من جانب واحد كما في حالة الإعانات والغرامات ، أيضاً قد تنشأ المكاسب من مجرد حيازة أو تغير أسعار صرف العملات ومن الظروف التي ينتج عنها أيضا مكاسب أو خسائر ما يتحقق من اكتشافات غير متوقعة أو الانقضاء الجبري لبعض أصول الوحدة المحاسبية .

مبدأ تحقق الإيراد

إن مبدأ التحقق يختص ببحث سؤالين هما:

١ - متى يتم الاعتراف بالإيراد .

٢ - كيف يتم توزيع الإيراد فيما بين الأنشطة والفترات .

والموقف التقليدي للمهنة أداء هذين السؤالين هو الاعتراف بالإيراد كاملاً عند نقطة إتمام البيع والتسليم أي حدوث عملية تبادل المنشأة والغير ذلك لأنه عند هذه النقطة الزمنية يكون قد تحقق الحدث الرئيسي في دورة النشاط المؤدي إلى اكتساب الإيراد بالنسبة لغالبية المنشآت وفي نفس الوقت يتوفر في هذه النقطة للمحاسب الدليل الموضوعي الذي يمكن الاستناد عليه في قياس قيمة الإيراد وتحديداً درجة التأكد أو عدم التأكد من إمكانية التحصيل .

أي أنه عند نقطة البيع عادة ما يكون قد تم اكتساب الإيراد وفي نفس الوقت يمكن القول أنه قد تحقق أو أنه قابل للتحقق .

ومما لا شك فيه أن نقطة البيع والتسليم تمثل إحدى النقاط الممكنة خلال دورة الأعمال وفي ذلك ما يفسر لنا كثر الاستثناءات لهذا الأساس – أساس البيع – في التطبيق العملي فمن الطبيعي أن تتعدد الممارسات المحاسبية في مجال تحقق الإيراد وذلك نظراً لتعدد مجالات التطبيق وتنوع الأنشطة كما أنه من المتوقع أن نجد ممارسات أخرى في المستقبل وذلك نظراً للتطور المستمر في طبيعة النشاط الاقتصادي وما يستحدثه من أساليب ومعاملات جديدة .

والقاعدة العامة التي يجب أن يسترشد بها المحاسب في الاختيار فيما بين أسس تحقق الإيراد البديلة هي أنه يجب الاعتراف بالإيراد في أقرب وقت ممكن وطالما أنه قد تم اكتساب هذا الإيراد ومن البديهي أن تطبيق هذه القاعدة العامة يستلزم المواءمة بين خاصيتي الملائمة ودرجة الاعتماد على المعلومات المحاسبية التي تتوفر لنا ، وأن تأجيل الاعتراف بالإيرادات أكثر مما ينبغي سوف يفقد المعلومات المحاسبية كثيراً من ملائمتها للاستخدامات المتوقعة ، ومن ناحية أخرى نجد أن الاعتراف بالإيراد قبل اكتسابه أو قبل توفر الدليل الموضوعي على وجوده واحتمالات تحصيله سوف يؤثر سلبياً على إمكانية الاعتماد على المعلومات المحاسبية .

الأسس البديلة لتحقق الإيرادات

إن الممارسات المحاسبية المختلفة في مجال تحقق الإيراد كثيرة إلا أنه يمكن حصرها في مجموعتين رئيسيتين هما :

(أ) المجموعة الأولى وهي مجموعة من الأسس تنظر جميعها إلى الإيراد على أنه تيار متدفق من الإنتاج المشترك فيما بين الأنشطة المختلفة والفترات المحاسبية وبالتالي يلزم توزيع القيمة المضافة على أكثر من نقطة زمنية واحدة أو على أكثر من وظيفة إنتاجية واحدة.

(ب) المجموعة الثانية وهي مجموعة الأسس التي تقضي بالاعتراف بالإيراد كاملاً في تلك النقطة الزمنية التي عندها يتم أداء النشاط الرئيسي وإتمام حدث هام في دورة الأعمال .

ويندرج تحت المجموعة الأولى كافة أسس التحقق التي تعترف بالإيرادات تدريجياً أثناء الإنتاج وأهم هذه الأسس :

1- أساس الاستحقاق الدوري للإيراد في ظل عقود مبرمة مع المنشأة والتي يتم فيها تحديد كيفية احتساب الإيراد وكيفية استحقاقه ، كما في حالة الإيجارات الدائنة والعوائ د الدائنة والعمولات والأتعاب التي تستحق مقابل تقديم الخدمات أو التنازل عن حق إستخدام بعض الأصول .

2- أساس الزيادة الطبيعية (النمو) في القيمة ويتم تطبيقه عن طريق إعادة التقييم الدوري لأصول المنشأة ويستخدم هذا الأساس بصفة عامة في مجال الصناعات الإستخراجية والأنشطة التي يكون فيها عنصر الزمن (مرور الوقت) العامل الرئيسي كما في حالة الزراعة والصيد وتربية الماشية ، في مثل هذه الأنشطة تطرأ زيادات بمرور الوقت وبصورة تدريجية على قيمة الأصل وبالتالي يلزم إعادة تقدير قيمة الأصول بصورة دورية ما يجب توافره من شروط التطبيق هذا الأساس هو أن يتوفر سعر سوق للمنتج في مراحل نموه المختلفة وأنه من الممكن تقدير التكاليف الإضافية اللازمة للوصول إلى مرحلة النمو المثالي وأداء أنشطة التسويق الضرورية .

٣ -أساس نسبة الإتمام والذي يقضى بتوزيع الإيراد (الأرباح) بنسبة درجة التقدم في التنفيذ ويستخدم هذا الأساس في المجالات الآتية :

أ-العقود طويلة الأجل .

ب-العقود ذات الربحية الثابتة .

ويتم تطبيق هذا الأساس أما عن طريق قياس المخرجات مثل عدد الوحدات التي يتم تسليمها للعميل أو عن طريق قياس المدخلات والتي تعرف بطريقة نسبة التكلفة إلى التكلفة ، ويلاحظ أن الطريقة الثانية — المدخلات — تستلزم مواجهة لمشكلة تقدير تكاليف المنتظر إنفاقها لإتمام العقد في كل فترة من الفترات المحاسبية ، إلا أنه هناك حالات يتحتم فيها إستخدام هذه الطريقة وهي الحالات التي تكون فيها وحدات المخرجات غير متجانسة سواء من حيث الوقت المستغرق في إنتاج كل منها أو من حيث الجهود المبذولة في إنتاجها أو في تكاليف إتمامها .

يلاحظ على الأسس الثلاثة السابقة أنها جميعاً تتفق مع القاعدة العام لتحقق الإيراد وهي ضرورة الإعتراف بالإيراد في أقرب نقطة زمنية ممكنة طالما إنه عند هذه النقطة تتوافر الشروط الثلاثة التالية :-

أ-إكتساب الإيراد أي إتمام النشاط الإنتاجي .

ب-قابلية الإيراد للقياس أي توافر دليل موضوعي على زيادة القيمة .

جـ-قابلية الإيراد للتحصيل أو أنه في الإمكان تقدير إحتمالات عدم التحصيل .

أما بالنسبة للأسس التي تندرج تحت المجموعة الثانية — نقطة أداء النشاط الرئيسي أو تحقق الحدث الهام- فيمكن حصرها في ثلاث أسس رئيسية :-

1-أساس البيع والتسليم .

والقاعدة العامة التي يمكن الإعتماد عليها في هذا الشأن هي أن يكون البائع قد نقل إلى المشتري الجزء الأكبر من المخاطر والمزايا (الحقوق) المتعلقة بملكية الأصل المباع ، ويلاحظ هنا أنه لا يشترط أن يتم نقل كل المخاطر وكافة الحقوق المتعلقة بالملكية إلى المشتري قبل الإعتراف بإتمام عملية البيع ، فمثلاً في حالة البيع بالتقسيط نجد إن الإحتفاظ بالملكية القانونية للأصل المباع لا يتعارض مع وجوب الإعتراف بقيمة العملية كإيراد محقق في سجلات البائع حيث إن الإحتفاظ بالملكية القانونية في هذه الحالة لا يعتبر أمراً جوهرياً وإنما هو مجرد إجراء يتخذ كضمان لسداد المستحق من قيمة الأصل المباع .

ويثير لنا أساس البيع عدة مشاكل أخرى تتعلق بعنصر عدم التأكد الذي يصاحب الحالات الآتية :-

أ- حالة وجود الحق في رد البضاعة المباعة ، حيث من البديهي إنه إذا أمكن عمل تقديرات يمكن الإعتماد عليها لتكوين المخصصات اللازمة لمقابلة الخسائر المتوقعة من إحتمالات رد البضاعة فإنه يمكن الإعتراف بالقيمة كإيراد خلال الفترة التي تمت فيها عملية البيع .

ب-حالة وجود إلتزام بتقديم خدمات بعد إتمام البيع والتسليم .

2-أساس الإنتاج

وهنا يتم الإعتراف بالإيراد بالكامل عند إكتمال الإنتاج دون الإنتظار إلى أن يتم التبادل مع طرف خارجي (البيع) ففي كثير من الحالات يعتبر إتمام الإنتاج هو المرحلة الحاسمة في دورة النشاط ولذلك فإن الإيراد يعتبر قابلاً للتحقق بمجرد إتمام هذه المرحلة ، ويمكن القول إن إستخدام أساس الإنتاج لا يطبق إلا في الحالات التي يمكن فيها تسويق المنتج دون مجهود يذكر من جانب المنشأة مثل صناعة الذهب والفضة والمنتجات الزراعية وبعض الإستثمارات في الأوراق المالية التي لها أسعار بيع مؤكدة أو شبه مؤكدة .

3-أساس التحصيل النقدي

في بعض الحالات يعتبر تحصيل النقدية الحدث الهام في دورة النشاط وليس البيع أو الإنتاج والتحصيل النقدي قد يسبق النشاط الإنتاجي وقد يكون لاحقاً لذلك ، وفي حالة إستلام مبالغ نقدية كبيرة قبل البدء في النشاط كما في حالة المقدمات أو تحصيل إشتراكات فلا يمكن إعتبار تلك المبالغ إيرادات في فترة تحصيلها وإنما يلزم إثباتها على أنها إلتزاماً (إيراد غير مكتسب) بتقديم سلع وخدمات في المستقبل .

وفيما يتعلق بالتحصيل النقدي الذي يلي نقطة التسليم فإن الأمر يستلزم التفرقة بين حالتين :-

1-حالة كون عملية التحصيل عملية روتينية بحتة وبالتالي ليست لها وزن يذكر في تحقيق ربحية المنشأة مع تكوين مخصصات لازمة للديون المشكوك في تحصيلها .

2-حالة كون عملية التحصيل عملية غير روتينية ويحيطها مخاطر كبيرة مثل مبيعات التقسيط لفترات طويلة وهنا نجد أن جزء كبير من ربحية المنشأة يعتمد على مدى كفاءة نشاط التحصيل وبالتالي يلزم هنا أيضا البحث عن أساس عادل لتوزيع هذه

الربحية فيما بين فترة الإتفاق على البيع وبين فترات التحصيل النقدي ، حيث يتم الإعتراف بالإيراد بطريقة البيع بالتقسيط على أساس متزامن مع التحصيل النقدي أو هناك طريقة أكثر تحفظاً وتعرف بطريقة تغطية التكلفة وفي ظل هذه الطريقة يؤجل الإعتراف بتحقق أي أرباح من الإيرادات المحصلة إلى أن يتم إسترداد التكلفة بالكامل ويكون ذلك عن طريق الإعتراف بمقدار متساوي من الإيرادات والتكاليف إلى أن يتم تغطية كامل التكاليف ثم تعالج المتحصلات التالية لذلك بكاملها على أنها أرباح .

المحور الثاني/مبدأ القياس وتحقق المصروفات

تمثل المصروفات تدفقاً من القيم خارج الوحدة المحاسبية نتيجة لاستنفاذ الموارد الاقتصادية بصورة مباشرة أو غير مباشرة في سبيل اكتساب الإيرادات خلال فترة معينة فليس كل نقص في الأصول أو زيادة في الخصوم يعتبر من قبل المصروفات فمن ناحية تختلف المصروفات عن المدفوعات إذ أن هذه الأخيرة تمثل الأساس النقدي في القياس بالمقارنة بأساس الاستحقاق كذلك نجد أن المدفوعات قد تتمثل في سداد بعض أو كل التزامات الوحدة كما قد تتمثل في رد جزء من أو كل رأس المال أو في التوزيعات لأصحاب المشروع ولذلك فإنه من الخطأ التعبير عن المصروفات بأنها أي تدفق له أثر سالب على حقوق الملكية أو صافي الوحدة المحاسبية .

التكلفة والمصروف والخسارة والأصل

ومن ناحية أخرى تختلف المصروفات عن النفقات إذ أن النفقات قد تكون متعلقة بالنشاط الجاري وتعرف حينئذ بالنفقات الإيرادية كما قد تكون متعلقة بالتكوين الرأسمالي لأغراض توفير الطاقة الإنتاجية وتهيئة هذه الطاقة للاستخدام خلال الفترات المقبلة وهي تعرف حينئذ بالنفقات الرأسمالية وعلى ذلك فالإنفاق الرأسمالي يتعلق بإيجاد الأصول في حين أن الجزء الإيرادي هو فقط الذي يمثل مصروفاً خاصاً بالفترة المحاسبية أي أن الإنفاق يمثل كافة التضحيات الاقتصادية التي تتحملها المنشأة في سبيل تدبير الموارد وتوفير الطاقة الإنتاجية اللازمة واستخدامها لتحقيق نشاط المنشاة خلال الفترات المحاسبية المختلفة ويلاحظ هنا أن الإنفاق قد يكون صريحاً أو ضمنياً ويتمثل الإنفاق الضمني أو غير التعاقدي في عناصر مثل راتب المدير صاحب المشروع أو تكلفة رأس المال المملوك المستخدم في النشاط أو في الإيجارات المحتسبة على العقارات المملوكة للمنشأة والمستخدمة في تحقيق النشاط الجاري أو النشاط الرأسمالي وكذلك استهلاك الأصول المهداة من الدولة أو الغير .

كذلك نجد أن المصروفات تختلف عن الأصول في أن الأخيرة تمثل موارد لم تستنفذ بعد وإنما يكون استخدامها والاستفادة منها مستقبلاً في تحقيق نشاط المنشأة فقط ذلك الجزء المستنفذ من الأصول وهو الذي يمثل مصروفاً خاصاً بالفترة المحاسبية .

أما التكلفة فهي تضحية بالموارد من أجل الحصول على منافع مستقبلية ، أما الخسائر هي ذلك الجزء من الإنفاق المستنفذ دون أن يكون له القدرة على تحقيق الإيرادات في الوقت الحالي وفي المستقبل ، فالخسائر تمثل إنفاقاً غير ضروري لنشاط المنشأة إلا أنه أيضاً غير متوقع ولا يمكن التحكم فيه من قبل الإدارة .

تحديد وقياس المصروفات

إن تحديد وقياس عناصر المصروفات يتطلب التعرض للجوانب الآتية :

1-ما هي العناصر المكونة للمصروفات ؟

2-كيف يمكن قياس هذه العناصر ؟

3-متى يتم الإعتراف محاسبياً بالمصروفات؟

فيما يتعلق بتحديد عناصر المصروفات وهي نقطة تتعلق بالسؤال الثاني : هل يتم تحديد الإيرادات إجمالاً أم على أساس صافي ؟ أي أنه يلزم التفرقة بين التدفقات السالبة التي يجب معالجتها صراحة كمصروفات وبين تلك التي يجب معالجتها كتخفيض لرقم الإيرادات مثل مسموحات المبيعات وهناك عناصر أخرى يثار حولها جدل مماثل كما في الديون المشكوك في تحصيلها وخصم تعجيل الدفع والرأي المنطقي هنا هو أن هذه العناصر ليست موارد مستنفذة في سبيل تحقيق نشاط الوحدة المحاسبية وبالتالي لا

يمكن معالجتها كمصروفات حقيقية الأمر أنها تخفيض في القيمة التي حصلت أو التي سوف تحصل عليها المنشأة وبالمثل لا يعتبر خصم السندات أو الأسهم مصروفات .

وإن جميع المصروفات تستوي من حيث وجوب المقابلة مع إيرادات الفترة المحاسبية ومن ناحية أخرى يجب ملاحظة أن التبويب الذي يتم في عرض عناصر المصروفات في قائمة الدخل إلى مصروفات تسويقية ومصروفات إدارية إنما هو إجتهاد من قبل المحاسب وإن فائدته تنحصر في إمكانية الإستفادة منه في إجراء التحليلات اللازمة للأرقام المحاسبية وهنا لابد الإشارة إلى أن أكثر أنواع الترتيب فائدة من وجهة نظر التحليل هو التبويب حسب العلاقة بالتدفقات النقدية أي حسب سيولة العنصر وحالة عدم التأكد المحيطة به حيث أن ذلك يزيد القدرة التنبؤية للأرقام المحاسبية .

وفيما يتعلق بقياس المصروفات فهناك جانبين يجب توضيحها وهما :-

1-طريقة القياس . 2-أساس القياس .

ويثير قياس المصروفات جدلاً كثيراً فيما بين المحاسبين في الوقت الحاضر والسبب في ذلك هو عدم الإتفاق على أهداف محاسبية محددة وبصفة خاصة الإختلاف حول مفهوم الدخل الواجب الإفصاح عنه في القوائم المالية وفي العادة يتم قياس المصروفات بإحدى الطريقتين : 1- الطريقة المستمرة . 2- طريقة الجرد .

والطريقة الأولى تقوم على أساس إفتراض وجود علاقة بين المصروفات وبين الفترة أو المصروفات وبين أنشطة معينة وإيرادات معينة ، وفي هذه الطريقة يتم التحديد المباشر لنصيب كل فترة أو كل نشاط من المصروفات أي التحديد المباشر لذلك الجزء المستنفذ من موارد المنشأة في سبيل تحقيق نشاط معين أو خلال فترة معينة .

أما الطريقة الثانية فهي طريقة غير مباشرة تعتمد على تحديد قيمة الأصول في نهاية الفترة على أساس ذلك القدر من الموارد الذي يمكن تحميله لإيرادات أو أنشطة الفترات المقبلة ويعتبر الرصيد المتبقي هو مصروفات الفترة الحالية .

وفيما يتعلق بأساس القياس فإنه يمكن التمييز بين أساسين :

١ - أساس القيم التاريخية .

٢ - أساس القيم الجارية .

وطبقاً للأساس الأول يتم قياس المصروفات المحققة على أساس التكلفة التاريخية أو تكلفة اقتناء الأصول التي استنفذت أو مقدار الالتزام الذي نشأ خلال الفترة المحاسبية والمأخذ الأساس على التكلفة التاريخية هو أنها كثيراً ما لا تمثل مقياسا مناسبا للقيم الحقيقية للسلع والخدمات المستنفذة الأمر الذي يترتب عليه مقابلة خاطئة للإيرادات بالمصروفات ، وترتيباً على ما سبق فإنه لا يمكن الإفصاح عن نتائج العمليات الجارية بصورة منفصلة عن نتائج نشاط المضاربة على أسعار الأصول التي تقتنيها الوحدة المحاسبية .

ومن ناحية أخرى يثير أساس التكلفة التاريخية قضايا كثيرة في التطبيق العلمي وبصفة خاصة فيما يتعلق بالتساؤلات الآتية :

١ - أن سعر التبادل المتفق على السلع والخدمات قد يتم سداده في تاريخ لاحق عن تاريخ الاقتناء أو الاستخدام الأمر الذي يثير مشاكل احتساب القيمة الحالية .

٢ - أن اقتناء الأصول في مجموعات يثير لنا مشاكل توزيع التكاليف المشتركة وهي مشكلة يصعب حلها على أساس منطقي .

٣ - أن السعر المتفق عليه قد لا يكون على أساس عملية تبادل حقيقية الأمر الذي يثير مشكلة تحديد القيمة التبادلية للسلع والخدمات التي تم توريدها واستخدامها .

٤ - في المشروعات الصناعية وبصفة عامة فيما يتعلق بالأصول التي يتم إنتاجها ذاتياً فإنه تثار مشكلة حول مدى تحديد نصيب هذه الأصول من عناصر التكاليف المختلفة هل تحمل بالتكاليف الثابتة أو المتغيرة وهل يتم تحميلها بتكلفة رأس المال المقترض أو المملوك ؟

وفيما يتعلق بالنقطة الأخيرة من المعروف أنه هنالك نظريتان أساسيتان هما نظرية التكاليف المتغيرة ونظرية التكاليف المستغلة ، وتطبيق نظرية التكاليف المتغيرة يعطينا أرباحاً تتفق مع مبدأ التحقق بالبيع إذ إن تغيرات المخزون السلعي طبقا لهذه الطريقة لا تؤثر على الأرباح الدورية إلا أنه في المقابل تعطينا هذه النظرية تقويما للمخزون غير المكتمل حيث تعالج التكاليف الثابتة على أنها تكاليف خاصة بالفترة المحاسبية وعلى ذلك فإن نظرية التكاليف المستغلة قد تعطينا تقويم أفضل للمخزون السلعي ولكن على حساب قياس للربحية يتأثر بتغيرات مستوى الإنتاج .

وقياس المصروفات على أساس القيم الجارية يجنبنا الكثير من الإنتقادات الموجهة إلى أساس التكلفة التأريخية وهنا نشير إلى إن القيم الجارية تتمثل في تكلفة الإستبدال أو القيمة البيعية لعوامل الإنتاج المستنفذة خلال الفترة الحالية والفرق بين التكلفة الجارية لعوامل الإنتاج المستنفذة يمثل مكاسب حيازة محققة .

أما ذلك الفرق الحاصل بالأصول غير المستنفذة والتي ينتظر الإستفادة منها مستقبلاً (الأصول) فهي تمثل مكاسب حيازة غير محققة أو قابلة للتحقق .

توقيت الإعتراف بالمصروفات

أما عن توقيت الإعتراف بالمصروف فهو سؤال يعني بتحديد اللحظة الزمنية التي يتحقق فيها المصروف وبالتالي إثباته محاسبياً ، والقاعدة العامة في تحقق المصروفات هي أن يتم الإعتراف بالمصروف بمجرد ما يتضح للمحاسب أنه هناك منافع إقتصادية قد تم إستنفاذها في أداء النشاط أو خلال الفترة بصورة عادية متوقعة ، أما بالنسبة للخسائر فإنه يجب الإعتراف بها محاسبياً بمجرد ما يتضح أن المنافع التي سبق الإعتراف بها كأصل قد تلاشت أو إنخفضت عما كانت عليه بصورة غير عادية أو غير متوقعة .

وهنا يلزم التفرقة بين الأنواع الثلاثة التالية :-

1-مصروفات ترتبط مباشرة بالإيرادات التي تم تحققها أو إثباتها محاسبياً خلال الفترة وهنا تتم المقابلة على أساس إفتراض علاقة سببية بين الإيرادات والمصروفات وعلى ذلك فإن توقيت المصروفات يكون على أساس مبدأ المقابلة .

2-مصروفات لا ترتبط بصورة مباشرة بالإيرادات ولكن يمكن ربطها بطريقة أو بأخرى بالفترات المحاسبية أي أن المقابلة هنا تكون على أساس إفتراض علاقة بين المصروف وبين نشاط فترة أو فترات معينة وهنا نجد نوعين من المصروفات :-

أ- مصروفات يمتد أثرها لأكثر من فترة محاسبية واحدة وهنا يتم الإعتراف بالمصروف على أساس توزيع (تخصيص) التكلفة على الفترات المختلفة طبقاً لطريقة أو أخرى من طرق الإستهلاك .

ب-مصروفات يقتصر أثرها على الفترة المحاسبية التي يتم فيها الإنفاق وبالتالي يتم الإعتراف بها على أساس التحميل الفوري .

ويعاب على أسلوب المقابلة هذا إنه يجعل من المحاسبة عن المصروفات مجرد نتيجة تلقائية للمحاسبة عن الإيرادات والحقيقة أنه يجب التأكيد على وجوب المحاسبة عن المصروفات بصورة مستقلة ، أن المحاسبة عن المصروفات بصورة آنية مع الإيرادات يجعل من قائمة الدخل مجرد متطابقة لا تعتمد على أي إعتبارات سلوكية مما يفقدها كثيراً من أهميتها كأداة تحليلية بالدرجة الأولى ولذلك فإن الإتجاه الآن هو نحو المحاسبة عن المصروفات بصورة مستقلة تماماً عن إعتبارات الإعتراف محاسبياً بالإيرادات .

أما فيما يتعلق بالمقابلة على أساس الربط بين المصروفات وبين الفترات المحاسبية فإنه يثير لنا كثيراً من القضايا المتعلقة بالتوزيع والتحميل بطريقة منتظمة ومنطقية ، فإذا كانت الاستفادة المتوقعة من أصل معين تمتد لفترات محاسبية متتالية فهنا يتم التوزيع لتكلفة الأصل على الفترات المستفيدة منه أما إذا اقتصرت الفائدة على فترة واحدة فيتم تخصيص تكلفة بالكامل على تلك الفترة وهنا تجدر الإشارة إلى أن كافة طرق التحميل والتخصيص المعروفة حتى الآن يعاب عليها ما يلي :-

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

٢ - إن كافة طرق التخصيص أو التوزيع أو التحميل المعروفة لا تعتمد على تبرير منطقي وهذا ما يفسر كثرة الطرق البديلة لمعالجة هذه الظاهرة .

إلا أنه على الرغم من هذه الانتقادات فإنه ليس هنالك دليل على أن الأرقام المحاسبية خالية من أي فائدة علمية وليس أدل على ذلك من الاستمرار في تطبيق القوائم المالية وانتشار الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات .

قياس الدخل /المفهوم الإقتصادي والمحاسبي للدخل ، طرق قياس الدخل

يختلف مدلول الدخل بالمفهوم الإقتصادي عن مدلوله بالمفهوم المحاسبي فحسب المفهوم الإقتصادي يتمثل الدخل بالحد الأقصى من الموارد الإقتصادية الذي يمكن للفرد أن يستهلكه خلال فترة زمنية معينة مع بقاء ثروته في نهاية تلك الفترة بنفس المقدار الذي كانت عليه في بدايتها ، ويتماشى هذا المفهوم مع ما يعرف لدى الإقتصاديين بمدخل أو منهج المحافظة على رأس المال والذي يكتسب أهمية خاصة في فترات التضخم الإقتصادي وما يترتب على إرتفاع 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 ، فمن هنا تصبح مشكلة قياس دخل المنشأة الإقتصادية في هذه الأحوال أكثر تعقيداً بسبب الصعوبات التي تنشأ في قياس القيمة الحقيقية لكل من موجوداتها وإلتزاماتها .

وكان عالم الإقتصاد المعروف (آدم سمث) أول من عالج المفهوم الإقتصادي للدخل حين عرفه بأنه " ذلك المبلغ الذي يمكن للفرد أن يصرفه خلال فترة زمنية معينة دون المساس برأس المال" .

ويختلف المحاسبون عن الإقتصاديين 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 بإفتراض 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 التأريخية في إثبات موجودات المنشأة وإلتزاماتها ومن حيث أسلوب القياس يركز المحاسبون في قياس صافي دخل الفترة المحاسبية على حركة الأنشطة التي تحدث خلال الفترة المحاسبية بدلاً من التركيز فقط على التغير الحادث في صافي أصولها خلال تلك الفترة بمعنى أنه في حين يسلك الإقتصادي في قياس دخل الفترة المحاسبية مدخل أو منهج المحافظة على رأس المال ، يسلك المحاسب في ذلك المنهج أو مدخل العمليات وذلك بتركيزه على حركة العمليات المالية التي تؤديها المنشأة ونقصد بالعمليات المالية التي تؤديها المنشأة خلال الفترة المحاسبية ما يحدث خلال تلك الفترة من إيرادات ومصروفات ومكاسب أو خسائر وعلى هذا الأساس يقاس صافي دخل الفترة المحاسبية وفقاً لمدخل العمليات بالمعادلة التالية :

دخل الفترة = الإيرادات – المصروفات + المكاسب – الخسائر

ويمتاز مدخل العمليات في قياس الدخل الدوري للفترة المحاسبية عن مدخل المحافظة على رأس المال في أنه يوفر معلومات أكثر تفصيلاً عن مصادر هذا الدخل مما يتماشى مع مبدأ الإفصاح كما يوضح أيضا 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 إيرادات المنشأة لفترة محاسبية معينة بجملة التدفقات النقدية الداخلة وأية زيادة أخرى تحدث في موجودات المنشأة أو نقص في إلتزاماتها تحدث خلال تلك الفترة كنتيجة لإنتاج وبيع السلع أو تأدية خدمات للغير وذلك خلال تلك الفترة .

وتتمثل مصروفات المنشأة لفترة محاسبية معينة في التدفقات النقدية الخارجة وأي نقص في موجوداتها أو زيادة في إلتزامات تحدث خلال تلك الفترة نتيجة لإنتاج وبيع السلع أو تأدية خدمات للغير وذلك خلال تلك الفترة .

أما المكاسب فتمثل أية زيادة تحدث في صافي أصول المنشأة عن أعمال تقع خارج نشاطها الرئيسي وكذلك جميع العمليات الأخرى التي تؤثر على صافي الأصول وذلك بخلاف الزيادة التي تنتج عن إيرادات المنشأة أو عن إستثمارات إضافية للملاك.

في حين تمثل الخسائر 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 .

طرق قياس الدخل وفقاً لمفهوم الدخل الشامل

في قياس الدخل وفقاً لمدخل العمليات يمكن للمحاسب أن يستخدم أحد المفهومين:

المفهوم الأول هو ما يعرف بدخل العمليات الجارية .

المفهوم الثاني فهو ما يعرف بالدخل الشامل .

وينعكس الخلاف بين المفهومين السابقين على مكونات الدخل ، إذ وفق مفهوم دخل العمليات الجارية لا يدخل في نطاق تحديد صافي الدخل الدوري إلا البنود العادية التي تنشأ عن عمليات أو أنشطة متكررة أما البنود غير العادية أو غير المتكررة أو تلك المرتبطة بنشاط فترة أو فترات محاسبية سابقة وكذلك الأثر المتراكم لتغيير سياسة محاسبية 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 .

البنود غير العادية

تعرف الفقرة (6) من المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) 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 بإنتظام 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 .

جـ-أن يتسم من زاوية حجمه بسمة الأهمية النسبية .

ولعل من أهم الأمثلة على هذه 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 إستحقاقها أو الوفورات الضريبية التي تنشأ بسبب أخذ خسائر مرحلة للشركة بعين الإعتبار لدى إحتساب ضريبة الدخل للفترة الجارية .

تجدر الإشارة هنا إلى أهمية التفرقة بين البنود غير العادية عن البنود الإستثنائية من جهة أخرى ، فلكي يعامل البند على إنه إستثنائي يكفي أن يتوفر فيه شرط الأهمية النسبية مع واحد فقط من الشرطين الآخرين ، ومن الأمثلة على البنود الإستثنائية والتي تعرض عادةً تحت البنود الأخرى 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 الإستثنائية والبنود غير العادية في أن الأولى تدخل في تحديد دخل العمليات المستمرة مع الحرص على أن تدرج في قائمة الدخل وبقيمتها الإجمالية في بند منفصل في حين لا تدخل الثانية في تحديد دخل العمليات المستمرة وإنما تدخل في تحديد صافي الربح العام مع مراعاة إظهارها في قائمة الدخل في بند منفصل وبقيمها الصافية بعد خصم الضريبة .

الأثر المتراكم للتغيير في السياسات المحاسبية

تقضي المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بإتباع مبدأ الثبات أو الإتساق أو التماثل في تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية المعتمدة في إعداد القوائم المالية ، وبناءً على مبدأ الثبات فإنه يجوز لإدارة المنشأة التغيير من مبدأ أو سياسة محاسبية معينة إلى مبدأ أو سياسة محاسبية أخرى مثل طريقة الإستهلاك أو طريقة تقييم المخزون إلا في حالتين إستثنائيتين هما :

1-أن يكون هذا التغيير تنفيذاً لقرار أو تشريع حكومي أو لمعيار محاسبي صادر عن المجالس المهنية المعتمدة .

2-أن يكون الهدف من هذا التغيير تحسين المحتوى الإعلامي للبيانات المالية بالنسبة لمستخدمي هذه البيانات .

وفي جميع الأحوال يتوجب الإفصاح عن هذا التغيير وأثره المتراكم على البيانات المالية ، وتتفق المبادئ 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 .

تعديل أو تسوية بنود سنوات سابقة

تحدث تسوية أو تعديل بنود سنوات سابقة بقصد تصحيح أخطاء مادية حدثت في قياس نتائج أعمال سنوات سابقة وذلك بسبب أخطاء كانت قد حدثت إما في قياس إيرادات المنشأة أو في قياس مصروفاتها أو في تقييم أصولها وخصومها.

ومن الأمثلة على الظروف التي تتطلب مثل هذا التعديل أو التسوية أخطاء كانت قد حدثت في تقييم المخزون أو أخطاء كانت قد حدثت في تقدير العمر الإنتاجي لأصل والذي ترتب عليه خطأ في قياس مصروف الإستهلاك .

وتتفق أراء المحاسبين على معالجة أي تعديل أو تسوية لبنود سنوات سابقة في قائمة الأرباح المحتجزة وليس في قائمة الدخل وذلك بإعتباره تعديلاً لرصيد الأرباح المحتجزة في بداية الفترة التي تشهد حدوث هذا التعديل .

قائمة الدخل ذات متعددة الخطوات

تبنى المهنيون نموذج قائمة الدخل متعددة الخطوات كبديل عن نموذج قائمة الدخل ذات الخطوة الواحدة حيث إنها توفر إفصاح كافي لمستخدمي القوائم المالية ، ويمكن لمستخدمي قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة أن يميزوا المعالم الرئيسية التالية :

1-صافي المبيعات من العمليات المستمرة .

2-تكلفة البضاعة المباعة من العمليات المستمرة .

3-مجمل دخل العمليات المستمرة .

4-مصروفات التشغيل للعمليات المستمرة .

5-صافي البنود الإستثنائية .

6-دخل العمليات المستمرة قبل الضريبة .

7-مصروف ضريبة الدخل على الدخل المحقق من العمليات المستمرة .

8-دخل العمليات المستمرة بعد الضريبة .

9-صافي نتيجة أعمال القسم الذي تقرر إيقافه .

10-صافي المكاسب أو الخسائر المحققة من التخلص من أصول وخصوم القسم الذي تقرر إيقافه .

11-صافي الدخل قبل البنود غير العادية .

12-صافي البنود غير العادية .

13-صافي الدخل قبل الأثر المتراكم لتغيير سياسات محاسبية .

14-صافي الأثر المتراكم لتغيير سياسات محاسبية .

15-صافي الدخل .

16-عائد السهم العادي.