



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة زيان عاشور – الجلفة –
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

محاضرات في: النظرية المحاسبية

موجهة لطلبة السنة أولى ماستر
شعبة محاسبة و تدقيق
التخصص: محاسبة و تدقيق



الاعداد:

الدكتور: بن جريبيع فريد

أستاذ محاضر – أ –

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

جامعة الجلفة – الجزائر -

2022/2021

تقديم المطبوعة :

لقد نبعت فكرة اعداد هذه المطبوعة نتيجة لقيامي لعدة سنوات بتدريس هذا المقياس و التي فاقت ثلاثة سنوات و في عدة جامعات عبر الوطن ، حيث كان اختياري لتدريس هذا المقياس بالتحديد مرتبطا ارتباطا وثيقا بتخصصي في الثانوي و اللسانس و الماجستير و الدكتوراه ، و قد حاولت ان اجمع في هذه المطبوعة اهم المفاهيم و النظريات المرتبطة بالمجال المحاسبي ، انطلاقا من عرض اهم المفاهيم و النظريات المحاسبية و المميزات و الخصائص المتعلقة بالتطور المحاسبي ، و كذا طرق و الافصاح و القياس المحاسبي و سيرورة الحسابات و مراحل التسجيل المحاسبي اليومي في الدفاتر المحاسبية للعمليات المرتبطة بالمعايير المحاسبية ، كل هذا مع مراعات مكانة المقياس في عرض التكوين و الحجم الساعي المحدد.

و كما هو معلوم يعتبر مقياس النظرية المحاسبية خاصة احد المقاييس المقررة في قسم المالية و المحاسبة على طلبة السنة أولى ماستر محاسبة و تدقيق ، كمقياس مرافق لمقاييس المحاسبة المالية المعمقة لطلبة سنة ثالثة محاسبة و مالية .

محتوى محاضرات مطبوعة بيداغوجية : محاضرات في النظرية المحاسبية د. بن جريبع فريد		
المحاضرة الاولى	• المرحلة التمهيدية	المحور الاول : مفهوم المحاسبة و مراحل تطورها
المحاضرة الثانية	• المرحلة الفضية لتطور المحاسبة • مرحلة تطور المحاسبة كعلم	
المحاضرة الثالثة	• المرحلة الذهبية من 1775 م حتى الآن • مغاهيم حول المحاسبة	
المحاضرة الرابعة	• النظرية ودورها في مجال المحاسبة • تعريف النظرية • علاقة النظرية بالمحاسبة	المحور الثاني : تعريف النظرية
المحاضرة الخامسة	• انواع النظريات المحاسبية	
المحاضرة السادسة	• المداخل الغير نظرية • المنهج النظرية الشاملة	المحور الثالث : المناهج العلمية لتكوين النظرية المحاسبية
المحاضرة السابعة :	• مدخل نظرية متوسطة المدى	
المحاضرة الثامنة	• المفاهيم الخاصة بالنظرية المحاسبية • الفروض المحاسبية	المحور الرابع : المقومات الاساسية لنظرية المحاسبية
المحاضرة التاسعة	• المبادئ المحاسبية • الإجراءات والسياسات المحاسبية	
المحاضرة العاشرة	• مفهوم الإفصاح المحاسبي والعوامل المؤثرة فيه	

• أنواع الإفصاح • مقومات الإفصاح المحاسبي		محور الخامس :
• العوامل المؤثرة في الإفصاح:	المحاضرة الحادي عشر	الإفصاح المحاسبي
• المبادئ والأحكام الأساسية في الإفصاح • المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في البيانات المالية • المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في تقرير الإدارة	المحاضرة الثاني عشر	
• تعريف أساس القياس المحاسبي : • أنواع نظم القياس :	المحاضرة الثالث عشر	المحور الخامس :
• قياس الإيراد • قياس المصروفات • قياس الأصول	المحاضرة الرابع عشر	القياس المحاسبي
	قسم التمارين	
	المراجع	

تمهيد :

ان مادة نظرية المحاسبة ، تتناول الاسس النظرية والفكرية للتطبيقات المحاسبية ، وشتمل على تقديم تاريخي لبدايات المحاسبة وتطورها عبر المراحل التاريخية المتعاقبة وتتناول ايضاً منهجية البحث العلمي المحاسبية والمنطلقات الفكرية للمحاسبة مبينه الاهداف والفروض والمبادئ والاعراف ، كما تتناول اسس الاعتراف بالايرادات والمصروفات المقابلة وتحديد الدخل وتفسيره من وجهة نظر اقتصادية ومحاسبية واسس قياس الاصول وبدائل التقييم وكيفية عرضها في التقارير المالية واثر التغيرات في المستوى العام للأسعار على نتائج الاعمال والمركز المالي.

المحور الاول : مفهوم المحاسبة و مراحل تطورها

المحاضرة الاولى

اولا : مراحل تطور المحاسبة :

منذ بداية الحضارة الإنسانية كانت ممارسة المحاسبة مستمرة وتستمر مسيرتها إلى الأمام. ولضرورة تطبيقه تم تعديل المحاسبة تدريجيا وتطويرها.

استنادا إلى البيانات الواردة من تاريخ التطور و- سمات التطور التدريجي، يمكن تصنيف تاريخ

المحاسبة ترتيبا زمنيا إلى اربعة مراحل اساسية :

1- **المرحلة الاولى وهي المرحلة التمهيدية :** تغطي هذه المرحلة الفترة من بداية الحضارة الإنسانية

إلى عام 1494. وظهرت المرحلة الناشئة للمحاسبة مواكبة للمراحل التاريخية التالية :

• مرحلة ما قبل التاريخ :

حيث اختلفت آراء الباحثين حول التاريخ الدقيق لأصل المحاسبة ، لكنهم يصرون على الحقيقة الأساسية المتمثلة في أن هذا التاريخ لا يمكن ربطه بالعصر التاريخي الذي شهد اكتشاف القيد المزدوج بواسطة Pcioli، لكن هذا التاريخ يمتد قديما في الحضارات المندثرة في الألفية الخامسة قبل الميلاد أو حتى القرن السادس قبل الميلاد ، اعتاد البشر ممارسة نظام المساواة ، رغم أن هذا يختلف بالتأكيد عما لدينا في المحاسبة اليوم ، وحتى عملها في زمن (Pacibli) ، لكنه التقى معها في المحاور الأساسية للمحاسبة و الذي يستخدم المقدمات ، وهو تسهيل المعاملات بين الناس ومن ثم حماية ممتلكاتهم. لذا في حين أن الغالبية العظمى من الباحثين في تاريخ المحاسبة يربطون أصولها إلى عهد الآشوريين القرن الرابع قبل الميلاد (حوالي 3500 ق.م) ، من خلال من المعروف أن ظهور المحاسبة في الحضارة الآشورية كانت بمحاولة قام بها الإنسان البدائي بتسجيل المعلومات المالية ، باستخدام رموز معينة و نقوش و

رسوم على بعض مواد البناء و الأوراق الزراعية كما حرص الملوك في تلك الحقبة على تسجيل ما كانوا يدفعونه لجنودهم من رواتب في صورة ماشية أو حبوب ، أو أحجار كريمة¹ ،

يعتقد البعض الآخر أن الفراعنة في الحضارات التي يعود تاريخها إلى (5000) قبل الميلاد قد تبنا الشكل المزعوم للمحاسبة الرجل الذي كان أول من مارس شكلاً من أشكال الحساب أيضاً في العصر الرعوي ، لم يكن يعرف شيئاً عن عملية نظام الأرقام ، وهو ما لم يكن يعرفه ، لكنه كان قادراً على الاعتماد على الحدس والفطرة المرتبطة باحتياجاته، و حرصه على تحقيق نوع من الرقابة على ما يملكه من ماشية ان يجد نظاماً بدائياً للمحاسبة و ذلك باستخدام الحصى² .

كما أظهرت بعض الحفريات في خرائط بابل آثاراً لما يشبه السجلات المحاسبية كانت في شكل ألواح من الطوب هذا بالإضافة إلى أن شرائع حمورابي التي ظهرت على برج بابل ، قد اشتملت ، هي الأخرى ضمن موادها على مادتين (104، 105) تتعلقان بالأحكام التجارية وحسب المعلومات التي توصل إليها الباحثون في تاريخ المحاسبة فإن أكثر الأنظمة المحاسبية القديمة تطوراً بعد النظام الذي خلفه المصريون القدماء ، كان النظام المحاسبي الذي استخدمه اليونانيون في أثينا ، وإلى هذا النظام ، ينسب أول حساب للمدفوعات .

- مرحلة الحضارة الإسلامية :

جاءت الحضارة الإسلامية لتزيد من الاهتمام بالقوانين التي تضبط المعاملات التجارية ومعاملات الدولة الإسلامية مع دول الجوار وكذا مع الفرد وغيره ، و يدل على هذا الاهتمام قوله تعالى :
"يا أيها الذين آمنوا إذا تداينتم بدين إلى أجل فاكذبوه وليكتب بينكم كاتب بالعدل " ... (البقرة) من الآية 282 ، هذه الآية إن دلت على شيء فإنما تدل على ضرورة تسجيل أي عملية إقراض في دفاتر أو

¹ وليد الحياي ، نظرية المحاسبة ، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك ، 2007 ، ص 25

² محمد مطر ، مبادئ المحاسبة المالية و الدورة المحاسبية ، الطبعة الرابعة ، دار وائل لنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن 2007 ، ص 18

سجلات و التي تكون بمثابة المرجع التاريخي لضمان الحقوق في حالة وجود عدم توافق بين الدائن و المدين ،ولقد أبدى أيضا الرسول صلى الله عليه وسلم اهتماما الصلاة بالغا بالمحاسبة بصفة عملية من خلال ابتداعه لنظام الحسبة والذي يتمثل في نظام رقابي يتكامل مع النظام الاجتماعي والسياسي في المجتمع الإسلامي حيث كان عليه و السلام يمر على الأسواق ويقول للناس " من غشنا فليس منا ". هذا وقد كان التسجيل الإحصائي من أهم الأساليب المحاسبية التي استخدمت في صدر الدولة الإسلامية على أساس قاعدة الإضافة والخصم ، وكانت الدفاتر والسجلات إما أن تأخذ شكل صحائف سائبة أو مجلدة ، وكانت الحسابات تأخذ شكل القوائم ذات الأعمدة المتجاورة ، وكان يتولى هذه المهام كتاب الأموال الذين اهتم بهم الإسلام اهتماماً ملحوظاً من حيث القيم والأخلاق والسلوك لدورهم في المحافظة على أموال المسلمين ، كما روي أن الرسول صلى الله عليه وسلم³ بعد فتح مكة ولى سعد بن العاص على السوق لمراقبته وتبعه من بعده جموع الخلفاء الراشدون ، وظهرت وظيفة الحسبة كنظام دولة في عهد الدولة العباسية فيروي أن المنصور ولى يحيى بن عبدالله حسبة بغداد والأسواق. كما ولى الرشيد محاسبيا يطوف في الأسواق ليفحص الأوزان والكيل والتأكد من سلامته والنظر في معاملات التجار وهو ما يدل على التطور الكبير الذي أخذته المحاسبة في العصر الإسلامي من تطوير طرق وأساليب كتابة الأموال التي كانت موجودة عند العرب آنذاك .. من خلال تكليف أشخاص مختصين بها وتم بذلك تصميم النظم المحاسبية وتسجيلها في مخطوطات على شكل سجلات محاسبية.

ومع تطور الدولة الإسلامية (ما بعد عام 600 ميلادي) تطورت عمليات التسجيل وتنظيم الحسابات، وازدهرت عملية تنظيم الحسابات، وتنوعت السجلات المستخدمة في تسجيل الأموال بسبب تعاظم الدولة الإسلامية. وفي هذه المرحلة دعت الحاجة إلى علم المحاسبة في الإسلام، وهذا يستلزم أن تكون كل

³ سليمة طبايبي، النظرية المحاسبية ، الطبعة الأولى ، المركز البحث و تطوير الموارد البشرية ، الاردن ، 2016 ، ص 25

عملية محاسبية مؤيدة بالمستند الصحيح، وإيجاد نظام رقابة فعال للرقابة على الأموال..... الخ ، و
وجوب مراجعة الحسابات بصورة دقيقة ومتزنة.

كما ازدادت تطبيقات المحاسبة حيث أنشأت الدواوين والأجهزة التي تهتم بالمال العام ولعل أشهرها بيت
المال الذي أنشأه الخليفة عمر بن الخطاب رضي الله عنه ، وكان الهدف من وراء كل هذا يتمثل أساساً
في تحديد وقياس أرباح الأنشطة المختلفة سواء أكانت تجارية أو زراعية أو خدامية أو غير ذلك وقد
حافظ نظام الحسبة على مكانته في العصر الأموي، و كانوا وراء وصوله إلى بلاد الأندلس، حيث كان
من أهم الوظائف الشرعية عندهم ، كما شهد العصر العباسي تطوراً كبيراً لنظام المحاسبة بابتكار جهة
مستقلة للرقابة متمثلة في ديوان الزمام والذي يقوم بدور المحاسبة والرقابة المالية على باقي الدواوين في
عهد الدولة العباسية ونتيجة للحروب التي كانت سائدة في تلك الفترة والخلافات البينية في الدولة
الإسلامية⁴ وجاراتها من الفرس و الرومان أدت بالضرورة إلى طمس معالم المحاسبة في تلك الأثناء لم
يكن يعرف الايطاليون الأرقام كما لم يتوافر لديهم الورق اللازم للكتابة مما أدى لتخلفهم في مختلف العلوم
، لكن مع بداية الحروب على الدولة الإسلامية وحيث كانت إيطاليا همزة الوصل بين الشرق والغرب و
نظراً لموقعها الجغرافي على البحر الأبيض المتوسط في مواجهة الشواطئ العربية استطاع الايطاليون
تعلم الأرقام

العرب والتي كانت البداية للثورة الايطالية في العديد من العلوم واهمها المحاسبة حيث بدأوا في تطوير
هذا العلم و ظهرت بذلك أول وثيقة محاسبية عام 1211 م والتي تمثل أول حساب أستاذ حيث تم في
تلك الوثيقة إجراء تحويل لبعض الحسابات بشكل مبسط ، كما يبدو أن فكرة القيد المزدوج والتي تعتبر

⁴ مرجع سبق ذكره ، ص 29 .

أساس علم المحاسبة حتى في العصر الحديث عرفت لأول مرة في مدينة جنوا الايطالية و التي يرجع تاريخها إلى عام 1340 ميلادي كانت تمسك بطريقة القيد المزدوج

المحاضرة الثانية

2- المرحلة الثانية: المرحلة الفضية من 1494 إلى 1775:

يتفق معظم المهتمين بهذا الشأن أن عام 1494 م هو تاريخ ميلاد المحاسبة الحديثة رغم أن البعض الآخر يرى في نظام الحسبة الإسلامي هو التاريخ الفعلي لقيام المحاسبة المعاصرة ، والأكد أنه من الصعب تحديد تاريخ محدد لقيام علم المحاسبة كونه يعتمد على التراكمية في التطور والتحديث أي بمعنى أن النظرية المحاسبية هي خلاصة تجاربها ، ولا يوجد وثيقة محاسبية تقطع الشك باليقين بخصوص الميلاد الحقيقي للمحاسبة الحديثة ، و في هذا السياق قدم الكاهن عالم الرياضيات الايطالي "لوكا باسيولي" أول قاعدة في بناء القيد المزدوج سنة 1494 م كأساس لمسك السجلات المحاسبية وهو ما يسم اليوم "بالنموذج المحاسب" والذي بمقتضاه يتم تسجيل العمليات المالية من جميع الأطراف اللذين يتأثرون بها، جاء هذا في كتابه المعروف باسم " كل ما يتعلق بالحساب والهندسة والتاسب" والذي بحث فيه أهم الأسس العلمية التي بني عليها هذا العلم أين درس بصفة تفصيلية قاعدة القيد المزدوج كعنصر مهم في عملية مسك الدفاتر ، كما له الفضل في الدعوة إلى تجميع إيرادات ومصاريف المشروع من خلال حساب يسمى حساب الأرباح والخسائر بغية التعرف على الربح المادي للمشروع و قد كان لتطور والازدهار الاقتصادي والتجاري الذي شهدته ايطاليا آنذاك الأثر الكبير في ظهور المحاسبة كعلم قائم بذاته وعليه تم تأسيس أول معهد متخصص للمحاسبة في مدينة البندقية في عام 1582 وقد أصبحت عضوية هذا المعهد في عام 1969م شرطا من شروط ممارسة مهنة المحاسبة في ايطاليا ثم اتجهت دول أخرى إلى انتهاج نفس السياسة الايطالية فيما يخص تنظيم مهنة المحاسبة ، فلكي يحصل أي شخص على لقب محاسب قانوني أو محاسب مرخص ، من الواجب له أن يمر عبر اجتياز عدد من الدروس الخاصة والاختبارات . وقد ظل الفكر المحاسبي في هذه المرحلة يستأثر بالاهتمام من زاوية المنفعة لرجال الأعمال مما ولد الضرورة لاستحداث تشريعات محاسبية غايتها وحدة المفاهيم والإجراءات وتنظيمها بالشكل الذي

يسهم في تنظيم العمل المحاسبي و بالتكتيكات المحاسبية بالنسبة لأصحاب المشروعات وسيلة تساعدهم على تسجيل العمليات المالية العديدة في الدفاتر و التي لا يستطيع أن يعيها بذاكرته وكذا أيضا قياس مسؤوليات الأشخاص القائمين بإدارة أموالهم وفي تحديد علاقة المشروع بالغير ممن يتعاملون معهم⁵، والملاحظ على هذه الحقبة أنها تميزت بصور عدة قواعد تضبط الشؤون التجارية على غرار تلك القوانين التي صدرت في فرنسا سنة 1673 والتي تنظم التجارة البرية والتي فيها طالب مؤسس هذه القواعد وهو القانوني الفرنسي "سافاري" بمسك دفاتر محاسبية وتنظيم إجراءات إعداد الميزانية بحيث تكون منطقية ، دقيقة وشاملة ، وفي هذا الشأن أصدر " سافاري " كتابه الشهير "التاجر الكامل " في عام 1675 م ، ليعقبها صدور القوانين التجارية البحرية في عام 1681م و التي من أهم ما ميزها :

- انتشار استخدام طريقة القيد المزدوج في دول أوروبا
- الاهتمام بالمحاسبة كأداة لخدمة المنشأة فقط.
- ظهور سجلات لحسابات التكاليف في إنجلترا
- ظهور أول تطبيق للطريقة الانجليزية في المحاسبة
- ترسيخ بعض المفاهيم المحاسبية كمفهوم رأس المال والربح وغيره.

و ربما يكون كتاب لوكا باسيولي من أوائل الكتب المطبوعة التي ظهرت في أوربا تضمنت في حيثياتها فصلا في مجال المحاسبة، ولكن لا يعني هذا أنه أول كتاب تمت كتابته في أوربا أو العالم. إذ أن بعض الأبحاث الغربية تشير إلى وجود كتاب مخطوط أوربي يسبق باسيولي وتضاربت المقولات في هذا الشأن، فقال بعضهم: إن أول من كتب في المحاسبة أو طريقة إثبات المعاملة هو الكاتب الإيطالي Cotnugli.

⁵ وليد الحياي ، مرجع سبق ذكره ، ص 30

ذلك أن كتابه أقدم من كتاب باسيولي و ذهب بعض الباحثين إلى أنه أول من كتب في المحاسبة أو طريقة إثبات المعاملة هو : Senesio Angelo في عام 1348 م .

بالإضافة إلى كل هذا تم العثور على كتاب مخطوط محاسبي يعود لعام 765هـ / 1363م تقريبا وقد كتبه المؤلف المسلم: عبد الله بن محمد بن كاية المازندراني بعنوان: "رسالة فلكية كتاب السياقات"، استخدم المؤلف رحمه الله في كتابته لهذا الكتاب الأحرف العربية، ولكن أحيانا باللغة العربية، وأحيانا أخرى بالفارسية، كما استخدم في بعض الأحيان بعض الكلمات التركية التي كانت سائدة في ظل الدولة العثمانية. لقد تمت كتابة هذا الكتاب قبل حوالي 131 عاماً من ظهور كتاب باسيولي مما يشكك في الفكرة القائلة أن باسيولي هو أول من وضع أسس علم ، ويدعم الفكرة القائلة أن التدوين المحاسبي الذي جاء به باسيولي قد سبقه تطورات محاسبية أساسية من قبل علماء المسلمين لا يمكن تجاهلها. المحاسبة وخلاصة القول أنه كان لانتشار التجارة والبنوك في إيطاليا دور كبير في تطور المحاسبة في هذه المرحلة الزمنية نظرا لزيادة الطلب على خدمات المحاسبة في مجالات عديدة، لذا كان لا بد للمحاسبة من الخروج عن إطارها التقليدي في رصد الأحداث، والتقرير عنها إلى الأخذ بعين الاعتبار عدت معايير ومقاييس والتي من شأنها أن تواكب تلك الحركة التجارية التي كانت سائدة آنذاك . وفي هذا المقام لابد من الإشارة إلى أنه مع بداية القرن الثالث عشر ظهرت المشروعات الفردية، واستخدمت الكتابة لضبط الأعمال، ثم لإثبات علاقة الدائنية والمديونية للمشروعات، وهذا ما يسمى بالحسابات الشخصية، إذ أن التاجر آنذاك اهتم فقط بتسجيل عملياته مع الغير، واكتفى بالإشراف الشخصي على عناصر موجوداته كالنقدية والمصاريف وانتشرت سريعا، فبدون تلك الحسابات لم يكن التوصل إلى نتائج أعمال المنشأة ممكناً في فترة محددة. وفي نفس الوقت بدأ التسجيل المحاسبي في الحسابات يأخذ شكل حرف T وبهذا أخذ العمل المحاسبي أبعاده بشكل متكامل، خاصة بعد نظام القيد المزدوج أصبح لدى المحاسبين ما يمكن تسميته

بنظرية أو منهج (تشخيص الحسابات) أي ما يسمح بتبويب الحسابات إلى حسابات شخصية وحسابات حقيقية .

ثم تطور مفهوم استخدام هذا القيد تمثيلاً مع احتياجات صاحب المال (المشروع) بحيث أصبح عرض الحسابات وتبويبها ينسجم مع وجهة نظر صاحب المشروع أو ما عرف بنظرية (أصحاب المشروع) وهو يركز على المركز المالي لأصحاب المشروع دون الاهتمام بقائمة الدخل ، ويقوم على معادلتين رئيسيتين:

1. الأرصدة أول المدة التدفقات النقدية خلال المدة = الأرصدة في نهاية المدة

2. حقوق الملكية (رأس المال) = الأصول - الخصوم

3. المرحلة الثالث: مرحلة تطور المحاسبة كعلم :

منذ ستينيات القرن الماضي لم يكن التطور العلمي قد انصب على العلوم كنظريات منعزلة عن بعضها البعض وإنما كمجموعة نظريات تترايط فيما بينها وفق استراتيجية وهيكلية معينة ويظهر ذلك واضحاً في كتابات كل من Kuhn و Lakatos والتي حظيت وما زالت تحظى بتقدير واسع في المحافل العلمية المختلفة⁽³⁾. إضافة إلى ذلك فإنه وفي بعض كان الأحيان يتم الحكم على النظريات الحديثة وفق المنهجيات والمفاهيم السائدة. الأمر الذي لا يتناسب مع النظريات الحديثة مما يدعو إلى ضرورة بناء مجموعة متكاملة من المفاهيم والمعاني التي تناسب النظريات الجديدة. من ناحية أخرى فإنه يفضل النظر إلى النظريات على أنها هيكلية وذلك باعتبارها أفضل طريقة لتقدم العلوم حيث تتيح للعالم إنجاز أعمالهم في أطر شبه ثابتة ومقبولة.

وانطلاقاً من هذا المفهوم فإن الكثير من المؤلفين⁶ قد تناولوا المحاسبة من هذا المنظور ومنهم Canibano الذي فرق بين ثلاثة محاور في البحث المحاسبي هي المحور القانوني والمحور الاقتصادي والمحور

(3) لمزيد من التفاصيل انظر Chalmers (1990)

⁶ لمزيد من التفاصيل (1993) Peino, (1995) Canibano y Gonzalo, (1974, 1979) Canibano

الرسمي وكذلك Mantesiones الذي يفرق بين المحاور الاقتصادي والفردى - القانونى والمحور الرياضى

ومحور الاتصال

المحاضرة الثالثة

4- المرحلة الرابعة : المرحلة الذهبية من 1775 م حتى الآن :

تعتبر هذه المرحلة بمثابة الانتقالية النوعية لعلم المحاسبة لما شهدته من توسع في استعمالها نتيجة لعدة عوامل أبرزها:

- **الثورة الصناعية :** بدأت بواورها في النصف الثاني من القرن الثامن عشر وترتب عنها تطوير وتغيير لعدة مناهج و أنظمة على غرار تحويل نظام الإنتاج العائلي والذي كان سائدا في السابق إلى نظام الإنتاج الكبير ، كما ساهمت الثورة الصناعية في ظهور العديد من الشركات التي حققت الكثير من الأرباح لحملة الأسهم ، بالإضافة إلى عملية فصل الإدارة عن الملكية في شركات المساهمة ، وما تترتب عنه من ضرورة إعداد حسابات دقيقة واضحة لتقديمها للمساهمين في تشكيل رأس مال الشركة ، ولتأكيد الثقة بين مالكي الأسهم والإدارة المسيرة للشركة ، كان لابد من اعتماد محاسب معتمد للنظر في المسائل المالية والتدقيق فيها ومراجعتها ، كما تم في هذه الفترة إعادة النظر في الميزانية العامة لشركات التي تحمل الشكل المعنوي المستقل عن الملاك ، حيث تم تعديل معادلة الميزانية من قياس المركز المالي للمؤسسة إلى قياس الدخل و هو ما نتج عنه تعقيدات إدارية أدت إلى إبراز و تنشيط علم المحاسبة ليكون لها الدور الفعال في تقديم البيانات التفصيلية التي تساعد الإدارة في رسم السياسات المختلفة المتعلقة بأوجه نشاط المشروع والإشراف على تنفيذها والرقابة عليها. صدور قوانين ضرائب الدخل: مع نهاية القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين تم إصدار العديد من القواعد و القوانين التي تضبط سير عملية تحصيل الضرائب سواء أكانت ضريبة على الدخل أو ضريبة ناتجة عن مختلف الأعمال التجارية ، مما أدى إلى تثبيت أقدام المحاسبة في المجالات الجبائية و الضريبية

- **بروز الهيئات المحاسبية والمهنية:** مع انتشار استخدام المحاسبة، بدأت بواور ترسيخ هذا العلم لدى العديد من الهيئات، إذ أصبح خلق مؤسسات تعنى بالشأن المحاسبي أمرا ملحا دعت إليها لضرورة، و

بذلك تأسس عدة هيئات ساهمت في تطوير علم المحاسبة على غرار معهد المحاسبين المعتمدين الذي شيد سنة 1854 في اسكتلندا⁷، ليعقبه فيما بعد معهد آخر للمحاسبة في انجلترا CAEW|سنة 1880 ، ثم أسست الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1887 معهد يحمل اسم "جمعية المحاسبين العموميين المعتمدين " أو ما يعرف بـ AAPA ليتلوها إنشاء عدة معاهد ومدارس مختصة في تلقين مفاهيم ومبادئ وإجراءات العمل المهني والأكاديمي للمحاسبة من خلال القيام بالبحوث والدراسات وتقديم التوصيات ووضع الأسس المحاسبية التي تمكن هذا العلم من مواكبة كافة التطورات الاقتصادية ، ليخطو بذلك علم المحاسبة شوطا كبيرا في نمو وتطوير المعرفة المحاسبية من خلال هذه الهيئات الخاصة والتي أخذت على عاتقها مهمة وضع القواعد الملزمة في المحاسبة و كذا إصدار نشرات دورية تعنى بالشأن المحاسبي .

• **إسهامات الإدارة العلمية:** لقد كان للأبحاث و المبادرات العلمية التي قام بها رواد الإدارة الأوائل ك Taylor Gilbreths ما بين 1885 - 1920 الأثر الكبير في ازدياد تطور علم المحاسبة ، باعتباره أحد الأسس التي تضبط عملية السير الحسن للإدارة، ومن هذا المنطلق بدأ علم المحاسبة يأخذ الصبغة النوعية ، وبدأت بوادر ظهور المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف كفروع متخصصة ، بالإضافة إلى استعمال الطرق الرياضية والإحصائية في التطبيق المحاسبي.

و مع أواخر القرن التاسع عشر وفي خلال القرن العشرين تطور حجم مع المشروعات وتوسع ظاهرة اندماج الشركات وكذا زيادة تدخل الدولة شؤون الإنتاج والاستهلاك، ومع التقدم الكبير في الوسائل التكنولوجية وانتشار المخترعات الجديدة وزيادة المنافسة بين المشروعات المختلفة لتقديم أو الخدمات لإشباع رغبات الأفراد اللانهاية والمحافظة على رأس المال ونموه والبحث الدائم عن الأسواق الجديدة ومع زيادة حاجة المستثمر الخارجي للبيانات المحاسبية من أجل توجيه أمواله نحو الاستثمارات المربحة

⁷ وليد الحيايالي ، مرجع سبق ذكره ، ص 18

زادت بذلك استعمال المحاسبة مما زاد في تقدمها النظري والعملي وتدخلها جل المعاملات الاجتماعية والاقتصادية.

- فرض ضرائب الدخل على الأفراد والشركات : وما تطلبه ذلك من اتساع الطلب على خدمات المحاسبين باعتباره المحتكر لوظيفة إنتاج المعلومات المالية سواء داخل المنشأة أم خارجها
- ظهور شركات المنافع العامة : كشركات الكهرباء ، والهاتف ، والنقل مما أدى إلى ظهور مفاهيم الاستهلاك للأصول الثابتة التي تملكها تلك الشركات وظهور مشاكل الشهرة وتصنيف حقوق الأقلية في تلك الشركات بعد عمليات الدمج التي تعرضت لها ، وبناءً على هذه المرحلة يلاحظ أن التطور قد أصبح واضحاً في المجال المهني ، وأهمية تأسيسها على مجموعة من القيم المقبولة اجتماعياً مثل الحياد وعدم التحيز ، الصدق في التعبير ، الموضوعية في القياس ، عدالة القوائم المالية ، الإفصاح الكافي وهو ما يعرف بالمدخل الأخلاقي للمهنة والخطوة الهامة في بناء نظرية المحاسبة وبصفة خاصة في تحديد المبادئ والقواعد المحاسبية اللازمة لتحقيقها.

ثانياً : مفاهيم حول المحاسبة

تعتبر المحاسبة من اهم الوظائف و احد الجوانب الأساسية التي يشرف عليها محاسب في حالة المؤسسات الناشئة او قسم خاص يضم العشرات من الموظفين في حالة الشركات الكبرى ، حيث تمثل الأساس لفهم وتحليل النشاط المالي والاقتصادي للمؤسسات والشركات.

1- تعريف المحاسبة :

أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) : عام 1941 تعريفاً للمحاسبة على " أنها فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث المالية وتفسير نتائجها " ويلاحظ على هذا التعريف أنه يشير إلى المحاسبة كفن أو حرفة وليس حقلاً من حقول المعرفة .

كما أصدرت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) : تعريفاً حديثاً نسبياً للمحاسبة " على أنها عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بغرض تمكين مستخدمي هذه المعلومات من تكوين رأي مستنير واتخاذ القرارات اللازمة .⁸

العملية المحاسبية		
(1) تحديد	(2) قياس وتسجيل	(3) توصيل المعلومة
تحديد وفرز الاحداث الاقتصادية التي تؤثر على المنشاه , والتي يتم الاعتراف بها محاسبيا. تلك العمليات هي العمليات المالية	قياس الاحداث الاقتصادية بوحدة النقد. تسجيل تلك الاحداث . تصنيف وتلخيص	اعداد القوائم والتقارير المالية. تحليل وتفسير القوائم والتقارير للمستخدمين للمساعدة في اتخاذ قراراتهم

و قد أُضيف إلى التعريف السابق الأهداف التي ترمي القوائم المالية إلى تحقيقها ، أي أنه يركز على طبيعة المعلومات المحاسبية ، مما يعني الاهتمام بالمحاسبة كنشاط خدمي وكنشاط للمعلومات وكأداة للاتصال.

وفي عام 1975م قدمت الجمعية المذكورة تعريفاً للمحاسبة تم فيه إعادة تحديد الهدف على أنه توفير المعلومات التي يمكن أن تكون ذات فائدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية مما ترتب عليه من تعدد الأهداف التي يجب أن تقدمها القوائم المالية.

⁸ American Accounting association “ Satatement of accounting theory and the theory of acceptance” Florida, USA,(1977), p26

مما سبق يتبين أن هناك إعادة تقييم للأهداف والمفاهيم والمبادئ التي تكون الإطار الفكري المحاسبي ، حيث تحولت المحاسبة من مجرد الاهتمام بالنواحي الحرفية المتمثلة في فن مسك الدفاتر وتنظيم الحسابات إلى كونها نظام للمعلومات وأداة اتصال مما يشير إلى الوظيفة الاجتماعية للمحاسبة

2- دور وأهداف المحاسبة

دور المحاسبة المالية في إدارة المؤسسات له أهمية كبيرة ومتعددة، حيث تسهم بشكل كبير في تحقيق أهداف المؤسسة وضمان استدامتها .

أ- دور المحاسبة :

تلعب المحاسبة لا سيما المالية (العامة) منها دورا مهما في حياة المؤسسة ومحيطها بحكم المزايا المختلفة التي تقدمها لهما (المؤسسة والمحيط) متمثلة فيما يلي :

أ - تشكل المحاسبة وسيلة إثبات إداري وقانوني لكل مجريات الأحداث على امتداد السنة المالية الواحدة والتي تترجم - بصورة أو بأخرى - مجمل العمليات المجسدة لنشاطات المؤسسة سواء في علاقتها مع نفسها أو مع محيطها (بقية المتعاملين الإقتصاديين) .

ب- تلبي المحاسبة ضرورات النظام الاقتصادي والمالي وكذلك القانوني و الجبائي فباعتبارها أداة لقياس الذمة المالية للمؤسسة ، تمكن هذه الأخيرة من :

* رصد حركية نشاطها

* تقويم هذا النشاط

* إبراز أثر هذا النشاط على مكونات الذمة المالية

* معرفة صافي المركز المالي

إن المزايا المميزة والمتوجة للأهداف سالفة الذكر لمن تنشأ في المؤسسة إلا من خلال :

أ* المسك المحاسبي الدقيق للدفاتر و المستندات : لتلبية ضرورات النظام القانوني

ب* رصد ومتابعة حركية الحسابات والأموال : لتلبية حاجيات النظام الإقتصادي والمالي معا

ج* التقيد بإجراءات المسك لهذه الدفاتر والمستندات : لتلبية حاجيات النظام القانوني أيضا

د* حساب نتائج الأداء لتقويم وفرض الضرائب لتلبية حاجيات النظام الإقتصادي والمالي والجبائي⁹

ب- أهداف المحاسبة :

وبناء على ما تقدم ، يمكن إضفاء تعريف آخر على المحاسبة ، ينسجم ودورها وأهدافها المتوخاة على

النحو التالي :

المحاسبة عبارة عن نظام متكامل من الإجراءات والوثائق و المستندات الموجهة لحساب وقياس الذمة

المالية للمؤسسة على امتداد محطتين أساسيتين :

- أثناء السنة المالية : من خلال التسجيل المنتظم للتغيرات التي تطرأ على مكونات الذمة المالية

لمؤسسة ، وكذلك رصد أسباب هذه التغيرات

- في نهاية السنة المالية : من خلال تمثيل (تصوير) حسابات النتائج المتوجة لعملية أداء النشاط ،

وابراز الوضعيات المحاسبية لعناصر هذه الذمة (من أصول وخصوم) هكذا تكتسي المحاسبة أهمية

بالغة الأثر في حياة المؤسسة سواء في علاقتها مع نفسها ، أو في علاقتها مع محيطها ، عل النحو

التالي :

- في علاقتها مع نفسها : من خلال ممارسة عمليات الإثبات المحاسبي والقانوني لمجريات أحداث

نشاطها ، وتقويمه بصفة مستمرة وكذلك رصد حركية الأموال والإلتزامات ... إلخ

⁹ أحمد طرطار " تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة " ديوان المطبوعات الجامعية 1999 ص24-25

- في علاقتها مع محيطها : من خلال كشف نتائج النشاط وإبراز تشكيلة ذمتها المالية ووضعيتها

المحاسبية ، من حين لآخر تشكل عناصر تنوير وإثبات لجهات مختلفة من أهمها :

• الوصاية : يحسب ارتباطها الإداري أو التنظيمي

• جهاز الرقابة : لا سيما مصالح المنافسة والأسعار ، وكذلك العدالة عند الإقتضاء

• مصالح الجباية : لفرض الضرائب المناسبة بما يوافق نتائج الأداء

• الجهاز الحكومي : لتزويده بمعلومات تخص تجميع الحسابات القومية (الوطنية).

• بقية المتعاملين الإقتصاديين : كوسيلة جذب أو تنفير (أداة تنوير) لكل هؤلاء اللمتعاملين في علاقتها

معهم من الزبائن ، الموردين ، البنوك وغيرها¹⁰

ج : أنواع المحاسبات

يمكن تصنيف المحاسبة الى مجموعة من المحاسبات بحسب الغرض المتوخى من وراء مسكها على

النحو التالي :

- محاسبة المؤسسة :

هي تلك المحاسبة الموجهة خصيص لخدمة غرض أو أغراض المؤسسات لاسيما الاقتصادية منها ،

خدمية كانت أو انتاجية ، خاصة كانت أو عمومية ... الخ ويمكن التمييز بين ثلاثة أنواع منها ما يلي:

- المحاسبة المالية (العامة، المعمقة) ويطلق عليها البعض لفظ العامة و البعض الآخر (المعمقة)

وتعني مجموعة من الإجراءات والوثائق والمستندات الموجهة لمسايرة نشاط المؤسسة على امتداد السنة

المالية الواحدة قصد تقويمه وإثبات أثره على مكونات الذمة المالية للمؤسسة ، استنادا إلى نظام محاسبي

¹⁰ وليد الحيايلى ، مرجع سبق ذكره ، ص 62

موحد (دليل محاسب وطني) ، يكفل تجانس المعالجة المحاسبية بين جميع المتعاملين الاقتصاديين ومن هذا كانت تسميتها المختلفة، فهي محاسبة لأنها تنصب على مسايرة الذمة المالية للمؤسسة ووضعيتها من حين لآخر وهي محاسبة عامة لأنها تسري على تقويم النشاط العام للمؤسسة على امتداد السنة المالية ...وهي محاسبة معمقة لأنها تقوم بكل هذه الأمور ، وتصلح بمجمل هذه المهام ، استنادا إلى دليل (مخطط) محاسبي وطني (موحد) ... بمعنى تعميق آليات المعالجة المحاسبية لمجريات أحداث النشاط العام للمؤسسة وفق نصوص ومحتويات هذا الدليل (1)

- **المحاسبة التحليلية** (التكاليف ، الإستغلال المحاسبية ، التسيير) : ويطلق عليها البعض عبارة محاسبة التكاليف والبعض الآخر محاسبة الاستغلال وتعني مجموعة من الإجراءات والتقنيات الموجهة لمسايرة التكاليف الأداء على امتداد فترة زمنية محددة (أسبوع ، شهر ، ثلاثي) قصد تقويم المنتوجات أو الخدمات المنبثقة عن النشاط من جهة ومراقبة شروط التشغيل الداخلي من جهة أخرى (الاستغلال) .. ومن هذا كانت تسميتها مختلفة ، فهي محاسبة تحليلية لأنها تنصب على تحليل نشاط المؤسسة عبر الوظائف أو المراكز والأنشطة الجزئية ، وبالتالي تحميلها إلى المنتوجات أو الخدمات المتوجة للنشاط العام ... وهي محاسبة التكاليف لأنها تركز كل مساعها لمسايرة التكاليف الموافقة للمنتوجات أو الخدمات المؤداة ، وبالتالي حسابها بصورة دقيقة ، لا سيما الفعلية منها أي التي حدثت في الزمن الماضي ... وهي محاسبة الاستغلال ، لأنها تستهدف مراقبة شروط التشغيل الداخلي (الاستغلال) لإعادة النظر في آلية سير النشاط على مستوى مراكز التحليل المتاحة في المؤسسة ، وبالتالي ترشيده

- **المحاسبة التقديرية** (المعيارية) : ويطلق عليها البعض لفظ المعيارية والبعض الآخر لفظ النمطية وتعني اعتماد محاسبة تحليلية بقيم تقديرية متوقعة للزمن القادم (المستقبلي) لذلك فالمحاسبة التقديرية إمتداد للمحاسبة التحليلية بل هي فرع منها ... غير أن الأولى تبنى على تقديرات أو أرقام محددة مسبقا

والثانية تبنى على أرقام وقيم فعلية متوجة للنشاط على أن الفرق بينهما (أي بين ماهو مقدر وماهو متحقق

فعلا) يشكل وسيلة لترشيد نشاطها ، وهو ما يسمى بتحليل الفروق المتوجة لمراقبة التسيير

هكذا إذن تسمح المحاسبة العامة ، بصورة تدريجية ، بتحديد ا نتيجة نشاط المؤسسة وكذلك آلية تشكيلي

ذمتها المالية ، بعد هذا النشاط المتوج لفترة زمنية محددة هي السنة المالية ، غير أن المعلومات توفرها

هذه المحاسبة ، على الرغم من أهميتها وضرورتها ، تبقى غير كافية للتعرف على خبايا النشاط والإلمام

بها جيدا ، ولذلك عدة أسباب انها :

- مجبرة على مراعاة واحترام قواعد التقويم والتسجيل.
- تستخدم المعطيات الفعلية التاريخية (المتحققة في الماضي)
- تبتعد في بعض الأحيان عن الأسباب الإقتصادية لأجل الضرورات القانونية والجبائية
- لا تلتقط (نجم) الحقائق إلا في شكلها القيمي (النقدي) على الرغم من أن أبعاد فيزيائية كبيرة تشكل

مقاييس محددة للنتيجة

هذه الأسباب تحاكم المحاسبة العامة ، بقدر ما تبرر سعي المسؤولين على المؤسسة للحصول على أداة

أخرى ، تمكنهم من الاطلاع على شروط التشغيل الداخلي بصفة أفضل وأنجع ، وهذه الأداة هي المحاسبة

التحليلية والتي تستفيد معلوماتها من المحاسبة العامة أصلا¹¹

- **المحاسبة الوطنية** هي تلك الحسابات القومية (الوطنية) المجمعة من لكل الأعوان الاقتصاديين

المكرسين لتدفقات القيم ، كتوجيه لنشاط المجتمع الممثلين له (الدولة) في غضون السنة المالية الواحدة

أو مجموعة سنوات معينة ... على أن تشكل المعلومات المستقاة من المحاسبة العامة خاصة على مستوى

كل المؤسسات الاقتصادية ، أهم مورد معلوماتي لهذه الحسابات بالاضافة إلى صافي المعاملات مع

¹¹ أحمد طرطار -تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة ديوان المطبوعات الجامعية 1999ص28

الخارج ، وغيرها من الأمور المتعلقة بحسابات النتائج الوطني الخام ، والصافي أو الرسم على القيمة المضافة أو غير ذلك ¹²

1- **المحاسبة الإدارية** : ظهرت المحاسبة الإدارية وتم استخدامها كنظام للمعلومات ، وقد كان هذا التطور إستجابة طبيعية لانتشار الفكر الخاص بمدرسة الإدارة العلمية التي تنادي بشعار "ما لا يمكن قياسه لا يمكن إدارته " "What cannot b measured, Cannot be managed" ، لقد اخذ التطور نحو المحاسبة الإدارية في بادئ الأمر في شكل تحليلات لنتائج المحاسبة المالية ، إلا أن التطور التقني واستخدام الحاسوب أتاح للمحاسب المجال لتطوير مخرجات المحاسبة المالية والتركيز نحو نظام المعلومات واستخدامها في مجالات التخطيط والرقابة وبصفة خاصة في مجال ترشيد القرارات ، ومع استمرار تطور المحاسبة الإدارية والاستعانة بها في مجال الإحصاء وبحوث العمليات ، أدى إلى تطوير البيانات المالية المحاسبية وإعداد الموازنات التخطيطية وقياس التكاليف .

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

- **المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية** :

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

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

المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية :

وتعتبر المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية أحدث مراحل التطور المحاسبي ، فمن المعروف أن نتائج عمال الوحدة المحاسبية يؤثر في مصالح فئات عديدة أهمها المستثمرين الحاليين والمرتقبين ، الجهات الحكومية ، العاملين في الوحدة المحاسبية ، العملاء ، الموردين ، الخ

عرفت المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بأنها " نظام محاسبي يختص في عملية قياس الصفقات أو العمليات التي تحدث فيما بين المؤسسة والبيئة الاجتماعية من حولها ومن ثم الإفصاح عن الآثار التي يترتب عليها لجميع الأطراف ذات العلاقة، وعليه فإن الهدف الرئيسي لهذا النظام يتمثل في قياس

والإفصاح عن التكاليف والفوائد الاجتماعية للمؤسسات "55

وهذا المدخل يهدف الى التوسع في الإفصاح المحاسبي بهدف تغطية احتياجات كافة فئات المجتمع دون تغليب وجهة نظر فئة على أخرى وحتى لا تتأثر عدالة توزيع المنافع من تلك التقارير ويكون الأثر النهائي في صالح المجتمع بكامل فئاته وهو ما يعرف بمدخل الرفاهية الاجتماعية في بناء نظرية المحاسبة ، كما يتطلب أيضاً هذا النموذج التوسع في القياس المحاسبي ليشمل الآثار الخارجية لتصرفات الوحدة الاقتصادية والمتمثلة في التكلفة الاجتماعية والعائد الاجتماعي .

مما سبق يتبين أن هناك إعادة تقييم للأهداف والمفاهيم والمبادئ التي تكون الإطار الفكري المحاسبي ، حيث تحولت المحاسبة من مجرد الاهتمام بالنواحي الحرفية المتمثلة في فن مسك الدفاتر وتنظيم الحسابات إلى كونها نظام للمعلومات وأداة اتصال إلى الوظيفة الاجتماعية للمحاسبة .

المحور الثاني : تعريف النظرية

المحاضرة الرابعة

أولاً : النظرية ودورها في مجال المحاسبة

تعد النظرية المحاسبية مجالاً قابلاً للتغير والتطور على الدوام، ويجب أن تتوافق مع الأساليب الجديدة لمزاولة الأعمال، والمعايير التكنولوجية الخلاقة، والثغرات المكتشفة في آلية إعداد التقارير المالية و الادارية

المفهوم النظري لكلمة نظرية

استُخدِمت النظرية للمرة الأولى في الفلسفة اليونانية للإشارة إلى المصطلحات، والمفاهيم التي تخالف التطبيقات العملية الواقعية، واعتُبر الفيلسوف اليوناني أرسطو أول من اعتمد على تطبيق فكرة النظرية للتفريق بين الحقائق المطبقة فعلياً والنظريات الفكرية، ثم أصبح مصطلح النظرية من المصطلحات المعرفية التي تُستخدم في العديد من المجالات سواء الفلسفية، أم العلمية أم غيرها.

أولاً : تعريف النظرية:

تعددت تعريفات النظرية بمفهومها العام في مصادر العلوم الطبيعية وحتى يتضح لنا مفهوم النظرية يجب أن نعرض مجموعة من هذه التعريفات لتسهم في تقديم مفهوم واضح لها.

يُعرف (كابلان (Kablan) النظرية بأنها :

منطق أعيد بناؤه ليبدو كأداة لتفسير ونقد وتوجيه القوانين الراسخة وتطويعها لتناسب مع البيانات غير المتوقعة في تكوينها ، ثم توجيه السعي نحو اكتشاف تعميمات جديدة.¹³

ويذهب (كيرلنجر (Kerlinger) إلى أن النظرية: على أنها مجموعة من المفاهيم و التعريفات والافتراضات المترابطة التي تقدم نظرة نظامية إلى الظواهر يتم فيها تحديد المتغيرات التي تؤثر في كل منها والعلاقات بين هذه المتغيرات بهدف وصف الظواهر وشرحها والتنبؤ بها.

¹³ وليد الحياي ، مرجع سبق ذكره ، ص 82

ويلخص سنو (Snow) مفهومه للنظرية بقوله :

تعتبر النظرية في أبسط صورها بناء رمزيا ، صمم ليحوّل الحقائق المعممة أو القوانين إلى ارتباط منظم وهي تتكون من:

أ مجموعة من الوحدات حقائق ، مفاهيم ، متغيرات.

ب نظام من العلاقات بين الوحدات.

ويعرّف (فالوقي) النظرية بأنها

مجموعة مترابطة من الفروض التي يقصد منها شرح وتفسير ظاهرة معينة وكيفية وقوعها وشروط حدوثها والظروف الملائمة لذلك مع بيان النتائج المترتبة عليها.

ويشير (شحاتة والنجار) إلى أن :¹⁴

النظرية في صورتها الأنموذجية عبارة عن صياغة كمية أو كيفية موجزة ومحكمة وعالية التجريد ، تعبر عن نسق استنباطي تصوري وافتراضي وتعمل بمثابة دليل أو موجه للبحث العلمي في مجالها .
كما تفسر الظواهر موضوع تنظيرها ، هذا بالإضافة إلى إمكانية التنبؤ من خلالها بمعطيات معرفية جديدة مثل الحقائق النسبية والفروض والقوانين ، ويمكن إخضاع النظرية للاختبار إضافة إلى قبولها للدحض أو النقد (التقنيد) .

ويوجز (عوض) تعريف النظرية قائلا بأنها:

مجموعة من القوانين ، مهمتها فهم مجموعة معينة من الظواهر ، ثم بيان العلاقة بينها و تقديم تفسير مناسب لها .

ونخلص من خلال التعريفات السابقة إلى أن النظرية صياغة محكمة لمجموعة علاقات تقوم بين أجزاء ظاهرة ما أو ظواهر عدة بهدف وصف هذه العلاقات أو شرحها أو التنبؤ بها ، كما أن النظرية تقوم مقام الموجه والدليل الهادي للبحوث العلمية.

وتكاد التعريفات تجمع على أن وظائف النظرية هي:

الوصف : ويهدف إلى تقديم تعريف دقيق للمصطلحات المستخدمة في النظرية.

الشرح : ويقصد به شرح الشيء من خلال التوصل إلى علاقات بينه وبين المعارف المتوفرة لدينا من أجل إزالة الغموض الذي يكتنفه.

التنبؤ : وهو يشير إلى ميل بعض النظريات إلى التنبؤ بأمور مستقبلية ، ويرى بعض الباحثين أن المعيار الحقيقي للحكم على صدق النظرية يتمثل في قدرتها التنبؤية .

والنظريات العلمية رغم صدقها النسبي إلا أنها لا تتصف بالثبات لأن العلم دائم التطور ، وكم من نظريات علمية سادت أزمانا باتت الآن في عالم النسيان.

ثانيا : علاقة النظرية بالمحاسبة

عرفت النظرية المحاسبية على انها بيان منظم للأفكار الأساسية والمبادئ والقوانين العامة التي ترتبط مع بعضها البعض في إطار منطقي متماسك، فهي إطار عام متسق للعناصر الفكرية الخاصة بالظواهر المالية و الاقتصادية موضوع الدراسة، وبالتالي يمكن تلخيص خصائصها في الآتي:

- الاتساق والترابط المنطقي للعناصر المكونة لها (أهداف، مفاهيم، فروض، مبادئ).
- القدرة على تفسير وتقييم السلوك والظواهر محل الدراسة.
- القدرة على التنبؤ بالسلوك سواء من حيث دوافعه أو نتائجه.
- توجيه السلوك بما يتفق مع القيم و الاهداف

عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية النظرية على أنها مجموعة متناسقة و متماسكة من المفاهيم و الفروض و الأحكام العلمية و المنطقية التي تقوم على تسهيل عمل المحاسب بحيث ترشده الى تعريف و قياس و إيصال المعلومات المالية و الاقتصادية لذوي العلاقة¹⁵

و قد عرفها ليتلتون على انها تفكير مركز للقواعد المحاسبية ، فالتطبيق حقيقة واقع و النظرية تحتوي على تفسيرات و الاسباب و المبررات ، لهذا فالنظرية تحتوي على تفسيرات للقواعد المحاسبية الناتجة عن أسباب و دوافع السلوك المحاسبي .¹⁶

و عليه فالتطبيق الجيد يقع خلف تفسير الجيد أي نظرية جيدة و التطبيق الرديء يقع خلف تفسير ضعيف.

• بناء النظرية بشكل سليم سينتج عنها نظام محاسبي سليم.

• بناء نظام محاسبي سليم، ليس بالضرورة أن ينتج عنه إطار فكري سليم.

و قد عرفت النظرية على انها تفسير وشرح للقواعد المحاسبية ، الغرض منها هو التعبير عن المفاهيم او الافكار الاساسية التي تستند اليها قواعد المحاسبة ، و ترتبط هذه المفاهيم عادةً بالفروض و تعريفات و الاهداف

ففي مجال المحاسبة لابد من الربط بين النظرية والتطبيق ، فالنظرية في المحاسبة تقدم شرحاً وتقييماً للواقع العملي وهي بذلك تقدم الاساس العلمي لدراسة الطرق الحالية والمقترحة بما يحقق التوجيه والترشيد وليس مجرد التبرير والشرح للممارسات العملية وبالتالي فان النظرية في المحاسبة لا بد ان يكون لها بعدان ،

¹⁵ محمود السيد الناضي، الاتجاهات المعاصرة في نظرية المحاسبة، ط، 1 المكتبة العصرية لنشر والتوزيع، المنصورة، 2006 ص18.

¹⁶ نفس المرجع 19

الأول : البعد النظري : هي البناء الفكري ذو النسق المنطقي، وهو الأساس العلمي لدراسة الطرق المحاسبية.

الثاني :البعد العلمي: أي أنها تكون قابلة للتطبيق ومفيدة لممارسة العملية .

المحاضرة الخامسة

انواع النظريات المحاسبية:

تعددت النظريات المحاسبية على أثر تعدد المشاكل المحاسبية التي تواجه الممارسون لتلك المهن هناك عدة أنواع من النظرية التي توفر إطاراً نظرياً للتعامل مع الظواهر المحاسبية ، ومن بينها¹⁷

اولاً : نظرية الملكية :

سادت هذه النظرية في بداية القرن التاسع عشر وحتى منتصفه ، واتخذت المشروعات صورة منشآت فردية أو شركات أشخاص تقوم على الاعتبار الشخصي والثقة المتبادلة بين الشركاء .

حيث تبنى المحاسبون نظرية الملكية كمرتكز تدور حوله المبادئ العلمية المحاسبية ، تركز إجراءات تسجيل العمليات وإعداد القوائم المالية على متابعة التغيرات التي تطرأ على قيمة حقوق وممتلكات أصحاب المشروع ، و طبقاً لهذه النظرية يعتبر المشروع مجموعة من الأشخاص (الملاك) وتكون شخصية المشروع مندمجة في أشخاص ملاكه ومن ثمة يكون عنصر الملكية هو جوهر المشروع كوحدة محاسبية ، وتقوم هذه النظرية على أساس عدم الفصل بين الشخصية المعنوية للشركة والملاك.

و يتم تطبيق هذه النظرية من خلال تركيز اهتمام النظام المحاسبي على تحديد القيمة الصافية لرأس المال أي الفرق بين الأصول والخصوم، وعلى هذا الأساس يتم قياس نتيجة المشروع في نهاية المدة وتقرن بما كان عليه في أول المدة، فإن كان الفرق موجب فإنه يعتبر بمثابة ربح يرفع حقوق أصحاب المشروع وإن كانت القيمة سالبة فإنها خسارة تشكل نقص في ممتلكات أصحاب المشروع¹⁸

المعادلة الميزانية وفق المعادلة التالية :

$$\text{حقوق الملكية} = \text{الأصول} - \text{الخصوم}$$

17 سليمة طبائية ، النظرية المحاسبية النظرية المحاسبية ، الطبعة الأولى ، عمان، 2016 ، ص 69

18 عبد الرحمان بن ابراهيم الحميد ، مظرة المحاسبة ، الطبعة الاولى، الرياض ، 2009 ، ص 374

ثانياً : نظرية الوحدة المحاسبية (الشخصية المعنوية):

ظهرت هذه النظرية عند ظهور شركات الأموال و ظهور الشخصية المعنوية المستقلة للوحدة المحاسبية ، مما دفع الى تبني تشريعات تحدد مسئولية المساهمين والملاك و تراجع دور الملاك ، وعليه فإن يتم إعداد ومسك السجلات المحاسبية و القوائم المالية التي يتم اعدادها من وجهة نظر المشروع نفسه،و تهدف إلى تقديم البيانات اللازمة إلى المساهمين والمستثمرين والدائنين وإظهارها لمدى كفاءة الإدارة في تسيير الموارد، و عليه فإن الوحدة المحاسبية هي التي تمثل مركز الاهتمام من الجانب المحاسبي وليس المالك كما هو الحال في نظرية الملكية .

"أصبحت الأصول تعبر عن مجموعة الموارد الاقتصادية المنشأة أما الخصوم فهي الالتزامات التي على المنشأة ، وتعبر الإيرادات عن المقابل الذي تحصل عليه المنشأة من تقديم السلع والخدمات أما المصروفات، فهي ما تتحمله المنشأة في سبيل الحصول على الإيرادات".

وفقا لهذه النظرية تطور هدف المحاسبة إلى تقييم مستوى كفاءة وأداء الإدارة في استخدام الأصول التي تعد ملكا للمشروع كشخصية معنوية مستقلة

وأصبحت معادلة الميزانية كما يلي

- الأصول = الحقوق على تلك الأصول (بما فيها المطلوبات)
 - مجموع الاصول = مجموع الخصوم

ثالثاً : نظرية محصلة حقوق الملكية :

هي الوجه الاخر لنظرية حقوق الملكية و لكن بشكل متطور ، بحيث تم الفصل بين حقوق الملكية المميزة وحقوق الملكية العادية ،والمقصود هنا بحقوق الملكية الممتازة هي حقوق حملة الأسهم الممتازة والتي تقوم النظرية على أساس الوفاء أولاً بحقوقهم ، ومن ثم الوفاء بحقوق

حملة الأسهم العادية بحيث لا يتحصل حملة الأسهم العادية حقوقهم إلا بعد سداد حقوق حملة الأسهم الممتازة أولاً وأصبحت معادلة الميزانية كما يلي

$$\text{حقوق الملكية المحصلة} = \text{الأصول} - \text{حقوق الملكية الممتازة}$$

رابعاً : نظرية الأموال :

ترتكز هذه النظرية على مقومات أساسها أموال المنشأة التي تمتلكها ، وكأن المنشأة هي صندوق من المال له هدف، وهو تحقيق عائد من استثمار تلك الأموال ، عكس النظريات السابقة التي تركز على الجانب الشخصي (المورد البشري)

ومن هنا كانت نظرية الميزانية كما يلي:

$$\text{الأصول} = \text{القيود القائمة على تلك الأصول}$$

بحيث ان الأموال المطلوبات وحقوق الملاك ما هي إلا قيود على الأصول القائمة بالمنشأة

خامساً : نظرية القائد :

تجعل هذه النظرية من العامل الشخصي محورا رئيساً و عاملاً ذو أهمية بالغة من خلال المهارات التي يمتلكونها و الكفاءات الإدارية و الرقابية للموارد الاقتصادية للمنشأة من اجل تحقيق الأهداف المرجوة و المسطرة ، مع الأخذ بعين الاعتبار أن يكون هؤلاء الأشخاص المعنيين بالدور الرقابي الفعال ليسوا الملاك وإنما ينتمون للإدارة العليا (المدير) التي تحدد السياسات والإجراءات التي يتم العمل بها بالمنشأة

سادساً : نظرية القرار :

تتمحور هذه النظرية حول تفسير كيفية و طريقة صنع القرارات ، مما يعني توفير معلومات مالية دقيقة و واضحة لمستعملي هذه المعلومات ، و يمكن تحليل هذه النظرية بناءا على مجموعة خطوات كالتالي :

- ادراك المشكلة او الحاجة الى القرار
- تحديد الحلول البديلة للمشكلة
- جمع كل المعلومات المتعلقة بتلك الحلول البديلة
- تقييم او تصنيف المعلومات
- تقرير الحل البديل الافضل
- المصادقة على القرار بواسطة التغذية العكسية للمعلومات النظرية المحاسبية

و تبرز علاقة نظرية القرار بللمحاسبة في المجالات التالية :

- يوفر المحاسب مواد المعلومات لصانعي القرار (من قوائم مالية و سجلات و دفاتر ماسبية) النظام المحاسبي نظام معلومات ويمكن ان يبرمج عملية قرار و عملية الجرد و غيرها ، فهي انظمة معلومات يمكن للمحاسب ان يستخدم نموذج صنع القرار عندما يكون له صلاحيات اتخاذ القرار .
- ان للمعلومات قيمة و بالتالي يمكن للمحاسب ان يقيم تاثير التغير الحادث في هذه المعلومات التي يزود بها اصحاب المصالح .

سابعاً نظرية المباريات : وتعالج هذه النظرية مشكلة تضارب المصالح ووجود أكثر من طرف يتضارب ويتنافس لتحقيق أكبر قدر ممكن من الفائدة ، وهنا نجد أن هناك عدد كبير من اللاعبين في السوق يتنازعون في نفس المجال وتقوم هذه النظرية على تحليل سلوك هؤلاء اللاعبين وردود أفعالهم خلال عملية المنافسة

ثامناً نظرية المعلومات : تتمحور مبادئ هذه النظرية حول الكفاءة في استخدام المعلومات المحاسبية انطلاقاً من المقابلة بين تكلفة إنتاج المعلومات المحاسبية و العائد المحقق من هذه المعلومات من أجل استخدامها في اتخاذ القرار ، و يلعب المحاسب دورات محورياً من خلال الرفع من كفاءة المعلوماتية و تقديم معلومات تتمتع بالدقة و في الوقت المناسب و بالتكلفة الملائمة من أجل تعظيم الفائدة المرجوة منها ، أي تعظيم المحتوى المالي للتقارير المالية.

تاسعاً نظرية القياس :

يعرف القياس بأنه إقران الأعداد بالأشياء و الأحداث الواجب قياسها وفقاً للقواعد المحددة لذلك ، وكذا المقياس الواجب استعماله ، و وحدة القياس عادة ما تتمثل في النقد ، لذلك فنظرية القياس توفر للمحاسب أساليب معالجة مشاكل التقييم للإحداث الاقتصادية و تمثيل البيانات بصورة صحيحة و صادقة من أجل توفير المعلومات المالية لصنع القرار الذي يتناسب مع هذه القياسات ، كما يفترض أن بوحدة القياس أن تكون ثابتة على مدار فترة زمنية متتالية من أجل جعل البيانات المحاسبية قابلة للمقارنة و عموماً يتطلب لمتخذ القرار توفر سمتين أساسيتين في القياسات و هما : أن تكون القياسات ملائمة و مفيدة ، أن تصلح أساساً لعملية التتؤ

المحور الثالث : المناهج العلمية لتكوين النظرية المحاسبية

المحاضرة السادسة

المناهج العلمية لتكوين النظرية المحاسبية

تعتبر النظرية المحاسبية كبقية العلوم ، بحيث تتطلب تحديد المناهج العلمية كأداة للوصول الى المعرفة العلمية و تحقيق النتائج المرجوة من المحاسبة ، ويمكن تصنيف عدة مداخل لتكوين النظرية المحاسبية بحيث يوجد هناك مداخل غير نظرية، واخرى نظرية متوسطة المدى و اخرى شاملة :¹⁹

اولا : المداخل الغير نظرية :

يعاني هذا المدخل من غياب الاطار النظري الي يسمح بمعالجة منظمة و شاملة للمشكلات المالية و تقييم الحل المطروحة من خلق اتجاه نحو التطور ، و يدخل تحت هذا المدخل كلا من

1/ المدخل البراغماتي : يهتم هذا المدخل بان الحلول و الاجراء المحاسبية يجب ان تكون مفيدة و ان تتطابق مع الواقع و يتم اختيار المبادئ و الاجراءات و فقا لمدى المنفعة أي اقتراح معيار المنفعة و قابلية الإجراءات لتحقيق بدلا من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

2/ المدخل السلطوي : نشأ هذا المدخل نتيجة للتحادات المهنية و المنظمات شبه حكومية مثل "معهد الامريكي للمحاسبين القانونيين ، هيئة المعايير المحاسبية و المالية " .

بحيث لا يوجد تمييز بين المدخل السلطوي و المدخل البراغماتي انطلاقا من ان النظرية المحاسبية و الاجراءات الناجمة عنها يجب ان تكون نافعة أي ان معيار المنفعة هو الذي يشكل هيكل و مضمون القوائم المالية و بتالي اداة لربط بين النظرية و الواقع .

كما ان هذي المنهجين البراغماتي و السلطوي لم ينجحا في تكوين النظرية المحاسبية و لكن على الاقل خففا من حدة الفجوة بين المبادئ المتعارف عنها و الاجراءات المحاسبية .

¹⁹ عبد الرحمان بن ابراهيم الحميد ، النظرية المحاسبية ، الطبعة الاولى ، بدون دار نشر الرياض ، 2009 ، ص59

3/ مدخل نظرية الحسابات : و قد اشتق من المدخل البراغماتي فقد ارتكز على ترشيد و عقلنة اسلوب مسك الدفاتر المحاسبية وفق القيد المزدوج ، وترشيد الاجراءات و الممارسات المحاسبية انطلاقا من

مفهوم المحافظة على المعادلتين التاليتين :

معادلة الميزانية :

$$\text{الاصول} = \text{الخصوم} + \text{حقوق صاحب المشروع}$$

معادلة الدخل :

$$\text{الربح المحاسبي} = \text{الايرادات} - \text{المصروفات}$$

و على اثر هتين المعادلتين تم انقسام المجمعات العلمية إلى اتجاهين مختلفين :

إحدهم يركز على الميزانية باعتبارها الأساس لخدمة المستخدمين و الثاني يركز على قائمة الدخل

ثانيا: منهج النظرية الشاملة : من المناهج المعتمدة في هذا المدخل نجد :

1/ المنهج الاستقرائي : يتم الاستدلال المنطقي وفقاً للاستقراء بناءً على ملاحظة الظواهر و وصفها و

فحص الحالات الجزئية فكلما ازداد عدد الظواهر المدروسة ازدادت درجة الثقة في الاستدلال الاستقرائي

، ثم وضع الفروض التي تحل المشكلة و تفسر الظاهرة المدروسة ، ثم اختبار هذه الفروض تجريبيا -

كإجراء التجارب العملية ودراسة الأرقام المحاسبية، ودراسة سلوك أسعار الأسهم ... إلخ

- فان ثبت صحة فرضا ما اصبح هذا الفرض مبدءا او قانونا علميا و إلا فقد الفرض قيمته العلمية (

إما رفضه نهئيا او تعديله) ، ثم تأتي مرحلة وضع النظرية أي الانتقال من الخاص الى العام ، و من

اهم المنظرين الاستقرائيين ليتلتون littlen ، باتون paton ، هاتفيلد hatfield

2/المنهج الاستنباطي : هذا المدخل ينتقل الباحث من القضايا عامة مسلم بها الى قضايا اخرى تنتج عنها بالضرورة أي الانطلاق من مقدمات ثم استخراج نتائج عن طريق الاستنباط المنطقي او ما يعرف بالقياس و لتكسب النتائج صفة الصدق يجب توفر شرطين اساسيين :

- صحة المقدمات و مدى قبولها بصفة عامة

- سلامة اسلوب القياس او الاستنباط

لذلك فالنظرية المحاسبية في هذا المدخل ترى ان الاجراءات المحاسبية مرتبطة بالمبادئ ، و هذه الاخير مرتبطة بالفروض التي تترتب بالاهداه أي ان النظرية عبارة عن تتابع او تسلسل لمجموعة من العناصر و التي تكون بالشكل التالي

أ- تحديد أهداف التقارير المالية .

ب- تحديد الفروض المحاسبية الأساسية .

ت- تحديد القيود الخاصة بقياس واستخدام المعلومات المحاسبية .

ث- تحديد الإطار الذي يتم فيه عرض المعلومات (مثلاً القيد المزدوج) .

ج- تحديد المفاهيم و المصطلحات المحاسبية .

ح- استنتاج المبادئ العامة والطرق والقواعد اللازمة للتطبيق .

و يمكن اختبار النظريات الاستنباطية من خلال اربعة مراحل

- اجراءات المقارنة المنطقية للايتنتاجات مع بعضها البعض بهدف التاكيد من عدم وجود تناقضات

- البحث على الشكل او الصورة المنطقية لنظرية

- اجراء المقارنات مع نظريات اخرى لتحديد مدى مساهمتها العلمية

- اختبار النظرية تجريبيا بواسطة تطبيق نتائجها المشتقة منها

و من اهم رواد هذا المنهج الكساندر ، الجمعية الامريكية للمحاسبين AAA المتمثل في بياني الصادرين عنها في 1966 و 1977

3/ **المنهج العلمي** في ظل المنهج يتم البحث عن المعرفة باستخدام كل من المنطق الاستنباطي و المنطق الاستقرائي مع التركيز على الجانب التجريبي و عليه يتم تجميع ادلة من الواقع الخبرة او الملاحظة او اجراء التجارب الميدانية لاثبات او نفي المقدمات او الفروض او النتائج ويتبع هذا المنهج مجموعة من الخطوات التي هي كالتالي :

- ملاحظة الواقع و الحقائق
- تحديد مشكلة معينة
- تجميع و تنظيم بيانات حول المشكلة
- صياغة اقتراحات و تعاريف
- تطوير فرضيات و تفسيرات
- اختبار صحة الفرضيات
- تاكيد النظرية او تعديلها او رفضها
- قبول النظرية النهائية

المحاضرة السابعة

ثالثا : مدخل نظرية متوسطة المدى :

1/مدخل الاقتصادي : يركز هذا المدخل على ضرورة دراسة و مراقبة الاثار الاقتصادية للاجراءات

المحاسبية المتاحة و مقارنتها مع البدائل المتاحة و تتم هذه المراقبة عن طريق قياس المؤشرات الاقتصادية

الكلية كمؤشر الانتاج القومي انطلاقا من مبداء الرفاه الاقتصادي الهام

يستخدم هذا المدخل معيارين هامين :

ان السياسة المحاسبية يجب ان تتلائم مع الواقع الاقتصادي

ان اختيار الاجراءات المحاسبية يتعلق باثارها الاقتصادية

2/ المدخل الاجتماعي : وفقا لهذا المدخل في تكوين النظرية المحاسبية هي وقوف السياسة المحاسبية

في خدمة السياسة الاجتماعية عن طريق ما يسمى بتحقيق الرفاه الاجتماعي العام ، وهذا عن طريق

تحليل التكلفة الاجتماعية و المنفعة الاجتماعية

فمثلا نجد ان جزء من التكلفة القومية يتحملها اشخاص اخرين كتكلفة تلوث مياه الشرب و الهواء الناتج

عن تشغيل المصانع و ما يلزمه مت تحمل الدولة اعباء الاخطار الناتجة ، و تعويضات حوادث العمل

التي لا يدفعها صاحب راس المال .

و بالتالي يسعى هذا المدخل الى تشجيع منشآت القطاع العام و الخاص من اجل اتباع سياسات محاسبية

توضح فيها نشاطها الانتاجي و قياس تأثيره على المجتمع و تحويل التكلفة الاجتماعية الى تكلفة خاصة

ثم الافصاح عن هذا الاثر في التقارير المنشورة

3/المدخل الاخلاقي : و يستند هذا المدخل على المفاهيم اخلاقية مثل الاستقامة والعدل ، الإنصاف

، الحقيقة ،

وقد حددت لجنة اجراءات المراجعة التابعة للمعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين مقياس لهذه المفاهيم عند تطبيقها على البيانات المحاسبية و ذلك من اجل استبعاد النقص في تكوين النظرية وهي كالتالي:

- الانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما

- الافصاح

- الثبات في اتباع النسق

- قابلية المقارنة

المنهج العملي :

طبقاً للمنهج العملي Practical approach يتم التوصل إلى مجموعة المبادئ التي تتكون منها النظرية عن طريق الملاحظة واختبار التطبيق العملي، حيث تعتبر أن مجموعة الممارسات العملية هو الأساس في تحديد النظرية، وبالتالي فإن أي نظرية ليست لها استخدامات عملية تعتبر نظرية غير سليمة وفي مجال المحاسبة نجد أن أغلب المبادئ المحاسبية الموجودة حالياً هي مجرد ممارسات مهنية نالت قبولاً عاماً بين المحاسبين حيث استقرت وثبت فائدتها مع مرور الزمن ، وهو المنهج الذي اتبعته الجمعيات المهنية في معظم دول العالم ، وأن الهدف من البحوث الذي تجريه تلك الجمعيات هو اكتشاف الممارسات التي تلقى قبولاً عاماً والتي تؤكد فائدتها بالنسبة لاحتياجات المحاسبة أو الإدارة أو مستخدمي التقارير المالية.²⁰

ومن الأمثلة على استخدام المنهج العملي في هذا المجال هو الأسلوب المحاسبي المتبع في تطبيق قاعدة الوارد أخيراً يصرف أولاً قبولاً لدى المحاسبين في ظل الارتفاع العام للأسعار ، أو لأغراض تكوين احتياطات سرية بالنظر لما يحققه من وفورات ضريبية للمؤسسة ،

²⁰ وليد الحياي ، مرجع سبق ذكره ، ص 90

الانتقادات الموجهة للمنهج العلمي :

وجهت العديد من الانتقادات للمنهج العلمي كأسلوب لبناء وتطوير النظرية المحاسبية ومن ذلك

- أن خاصية الفائدة أو المنفعة التي يقوم عليها المنهج العملي قد تصلح لطائفة دون أخرى فضلاً على أنه لا يمكن تحديدها بشكل غير قابل للجدل، فقد تكون التقارير الصادرة عن المنشأة تخفي عدم كفاءة التشغيل لمصلحة الإدارة ولكن ذلك يضر بمصالح المساهمين، كما أن ما يعتبر مفيداً في مجال تحديد الربح الخاضع للضريبة سوف يختلف من وجهات نظر أخرى. وهكذا فإن خاصية الفائدة تثير مشكلات عديدة تتعلق بالحياد والإنصاف والعدالة وهي أمور يصعب إخضاعها للقياس ولا تصلح كأساس مناسب للبحث العلمي.

- لا يوفر المنهج العلمي وسيلة منظمة لاستبعاد الممارسات غير المرغوبة لعدم اعتماده على الاستدال المنطقي، كما لا يوفر أساس علمي للاختيار بين البدائل المحاسبية المتاحة مما سيترتب عليه استمرار المشاكل دون وجود حلول علمية لها .

- إن الاعتماد على المنهج العلمي كأسلوب وحيد للمبادئ المحاسبية سوف يؤدي إلى تجميد الفكر المحاسبي، لأنه بذلك لا يشجع على البحث العلمي ويتعارض مع متطلبات التقدم والتطور، ويجعل من النظرية غير قابلة لمواكبة التغير المستمر في الظروف الاقتصادية والاجتماعية.

وهذا وعلى الرغم من تلك الانتقادات إلا أنه يجب الاعتراف بأن اتباع هذا الأسلوب في بداية مراحل تطور المحاسبة قد أفرز بعض القواعد العرفية التي لا زالت تستخدم حتى اليوم في حل بعض المشكلات المحاسبية، وفي ترشيد السلوك المهني، وكانت هذه القواعد تستمد قوتها الملزمة من تكرار تطبيقها والتعارف على صحة النتائج التي تؤدي إليها، وبهذا نشأ نوع من العرف المحاسبي الذي يشبه إلى حد

كبير العرف القانوني ولا زال يعرف حالياً باسم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAP)

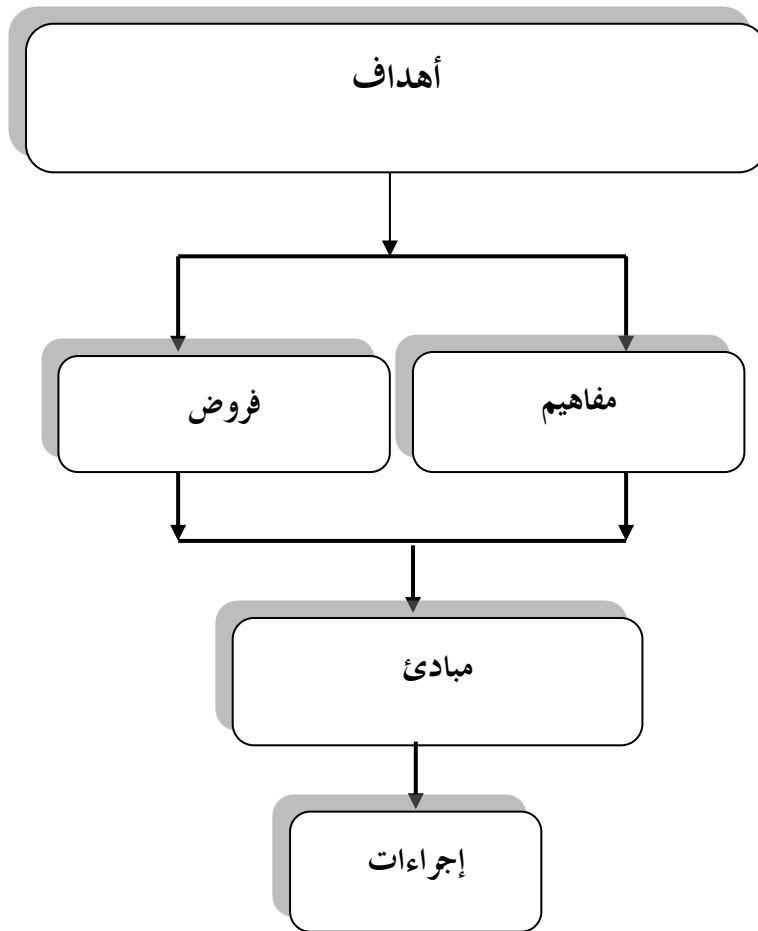
المحور الرابع : المقومات الأساسية لنظرية المحاسبية

المحاضرة الثامنة

تعتبر المحاسبة نظاما متماسكا يشمل مجموعة مترابطة من العناصر الاساسية ، اما البناء الرسمي

لنظرية المحاسبة فيتكون اساسا من الشكل الآتي :²¹

الشكل رقم 01 :_المقومات الاساسية لنظرية المحاسبية



اولا : الأهداف :

اتفق اغلب المفكرين و المحاسبين و الأكاديميين على أن الخطوة الأولى في تقييم اي نظام محاسبي كان

ام اداري هي صياغة اهداف ذلك النظام من اجل توفير معيار الحكم على كفاءة التطبيق من عدمه و

عليه تم تعريف الاهداف على انها :

²¹ علي عبد الله شاهين ، النظرية المحاسبية اطار فكري تحليلي و تطبيقي ، الطبعة الاولى ، مكتبة افاق لطباعة و النشر و التوزيع ، غزة ، 2011 ، ص 91

تُعتبر الأهداف على أنها النهايات التي تطمح مختلف النشاطات لتحقيقها أو انها تلك الاغراض المحددة التي يجب ان تتحقق في تاريخ معين .

كما عرفها مجلس المعايير المحاسبية المالية FASB على أن الهدف "هو ذلك الشئ الذي توجه نحوه الجهود وهو نهاية النشاط أو العمل"

و من اجل تحديد المفهوم الاكثر ملائمة لتحديد الاهداف المحاسبية لابد من ابراز الجهات المؤثرة و المتأثرة بالنشاط المحاسبي و مهام إعداد التقارير المالية :

1- ادارة الشركة : باعتبارها الجهة الرسمية و المنتجة للمعلومات المالية و الظاهرة في التقارير المالية عن طريق نشاطاتها المالية التشغيلية و الغير تشغيلية .

2- مستخدموا التقارير المالية : و هي الجهة الثانية التي تؤثر و تتأثر بالتقارير المحاسبية المنتجة من خلال تحديد حاجيات مختلف الأطراف من هذه المعومات المالية ، و هي غالبا تشمل المستثمرون و الدائنون ، و الملاك ، المحللون الماليون ، الحكومة ،.....

3- مهنية المحاسبة : و تظم هذه الجهة مجموعة المحاسبين المسؤولين عن تنظيم مهنة المحاسبين القانونيين و المسؤولين عن فحص و تدقيق التقارير المالية المعدة طبقا للمبادئ المحاسبية .

و قد حدد بيان مجلس معايير المحاسبة الدولية FASB سنة 1972 الأهداف التي يجب ان تحدد في التقارير المالية :

اهداف عامة : متمثلة في تقديم معلومات مالية مفيدة و مشتركة يمكن صياغتها في ضوء أهداف الجهات الثلاثة المؤثرة و المتأثرة بالعمل المحاسبي (ادارة الشركة ، مستخدموا التقارير المالية ، و مهنيوا

(المحاسبة)

و اهداف ثانوية : و التي تم تحديدها كما يلي :

بيان اثر التقارير المالية في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية من حيث الحجم و التوقيت و درجة المخاطرة ، خاصة بالنسبة لدائنين (لان هذه الفئة لا يهتمها قائمة المركز المالي و تتوفر عليه المؤسسة من ارصدة و انما ما يهتمها هو ما يرد من ايرادات نقدية لها)

تسجيل و تصنيف و تلخيص الاحداث و العمليات المالية في المؤسسة و اعداد التقارير، تحديد المركز المالي في لحظة زمنية معينة .

توفير البيانات والمعلومات اللازمة للتخطيط المالي ، لأحكام الرقابة ، و توفير تقارير مفيدة لمستخدمي قرارات الاستثمار

ثانيا : المفاهيم: إن المفاهيم هي عبارة عن مجموعة متجانسة من الأفكار الأساسية تحدد لنا ماهية العناصر أو الظواهر موضوع الدراسة ، و بالتالي تعتبر المفاهيم امرا ضروريا لتحديد كل الفروض و المبادئ ، و بالتالي هدفها ارساء معنى محددا لعنصر معين عن طريق استخلاص صفاته او خصائصه الجوهرية ذات العلاقة بالعناصر الاخرى، و تتميز المفاهيم بخاصيتين اساسيتين :

- ان تكون عملية اي ان خصائص المفهوم قابلة لتحديد و القياس
 - ان تكون اجرائية اي انه يشتمل على مضمون يوضح اجراءات محددة فمثلا ان تحدد مفهوم الدخل على انه الرصيد المتبقي من مقابلة الايرادات و المصروفات و العلاقة السببية بينهما
- و المفاهيم المحاسبية تتضمن اربعة مفاهيم اساسية و هي:

1- مفاهيم خاصة بطبيعة الوحدة المحاسبية : انطلاقا من المصلحة المشتركة بين الاطراف ذات

العلاقة بالوحدة المحاسبية و هذا المفهوم بدوره يقدم ثلاثة نظريات لتفسير طبيعة الوحدة المحاسبية

و هي :

1-1 نظرية الملكية : تتوجه لخدمة اصحاب الحقوق " الملاك " في الوحدة الفردية و شركات الاشخاص

هدفها تعظيم ثروة الملاك

1-2 نظرية الشخصية المعنوية : تتوجه لخدمة المساهمين و المقرضين في شركات المساهمة ، و

يمثل عنصر التمويل اهتمام المساهمين ، هدفه تعظيم ارباح المساهمين

1-3 نظرية الاموال المخصصة : تتوجه لخدمة الاطراف الجالبة للاموال في المؤسسات الغير هادفة

لربح و المنظمات الخيرية و الوقفية و تطبق عموما على المحاسبة الحكومية

و الجدول التالي يبين اهم تقيسمات الميزانية حسب مفهوم طبيعة الوحدة المحاسبية قد يوجد تشابه

فيما بينها، إلا أنه يمكننا :

الجدول رقم 01 : اهم تقيسمات الميزانية حسب مفهوم طبيعة الوحدة المحاسبية

العناصر	نظرية الملكية	نظرية الشخصية المعنوية	نظرية الاعتمادات
الاصول	تعتبر ملكا لصاحب المشروع و ليست ملكا للمشروع	1/هي كل شئ له القدرة على الانتاج ويقدم منفعة اقتصادية و يساهم في تحقيق الربح 2/ ان الاموال المستخدمة في المشروع ضمن نشاطه هي ملك للمشروع باعتباره شخصية معنوية	1/ الأصول مجموعة من الموارد المعتمدة للوحدة في استخدامها في مجال محدد 2/ هي ليست موجودات فعلية يمتلكها المشروع باعتباره شخصية مستقلة

الخصوم	تعتبر التزاما على صاحب المشروع و ليست التزاما على المشروع ، فالمسؤولية الملك غير محدودة	1/ تعتبر التزامات على المشروع و لا يمكن الرجوع بها على الاموال الخاصة باصحاب المشروع فقط 2/ و هذه الالتزامات متمثلة في راس مال المملوك و راس المال المقترض	1/ تتمثل في الاعتمادات المحددة لكافة مجالات الانفاق المختلفة 2/ التي لا يجوز باية حال من الاحوال تجاوزها و لا يجوز الانفاق من اعتماد معين على مجالات تقع خارج نطاق الاعتماد
الايرادات	تساوي عناصر موجبة في حساب راس المال	تعبّر عن قيمة الانجازات المحققة نتيجة للمجهودات المبذولة نحو تحقيق اهداف المشروع	تتمثل في الاعتمادات المالية المقررة في الميزانية
المصروفات	تمثل عناصر سالبة في حساب راس المال	تعبّر عن تكلفة الحصول على الايرادات ،اي المجهودات التي بذلت من اجل الحصول على الايرادات	1/ تمثل ما تم انفاقه فعلا من الاعتمادات المخصصة 2/ التدفقات النقدية من الوحدة المحاسبية و اليها

دون وجود علاقة سببية ببينهما			
1/ الايرادات المقرر تحصيلها = الاعتمادات المخصصة لوجه الانفاق 2 / (ايرادات مستحقة) = (مصرفات مستحقة)	1/ مجموع الاصول = مجموع الخصوم 2/ مجموع الاصول = مجموع الحقوق بما فيها الالتزامات	(حقوق الملكية=الاصول - الخصوم)	معادلة الميزانية
تحدد على مدى التزام الوحدة المحاسبية و تقيدها بالحدود المقررة في استخدام الموارد المخصصة طبقا للاعتادات الخاصة بها.	تعتبر محصلة المقابلة بين الايرادات و النفقات	يتم عن طريق مقارنة المركز المالي بداية و نهاية الفترة المحاسبية	نتائج الاعمال

المصدر : اسماعيل خليل اسماعيل ، نائل حسن عدس ، المحاسبة الحكومية ، دار اليازوري لنشر و

التوزيع ، الاردن ، 2011 ، ص44

2- مفاهيم القوائم المالية الاساسية : و ترتبط اساسا ب قائمة الدخل ، قائمة المركز المالي ، قائمة التدفق النقدي

1-2 قائمة الدخل : تعرض نتيجة اعمال الشركة من ربح او خسارة من خلال مقابلة الإيرادات بالمصروفات خلال مدة زمنية معينة عادة ما تكون سنة²²

1-1-2 اهداف قائمة الدخل:²³

- تقييم جدوى الاستثمارات و عوائدها
 - تقييم كفاءة إدارة المشروع
 - تقييم جدارة المشروع بالاقتراض من المصارف و جمهور المستثمرين
 - اعتماد التدفقات الداخلية الجارية (التاريخية) لتنبؤ بالتدفقات الداخلية المستقبلية
- بحيث تعبر هذه القائمة على نتيجة النشاط لدورة المالية الحالية و من ثم المساهمة في التنبؤ بالدورة المستقبلية.

2-2 قائمة المركز المالي :

و هي قائمة تعبر عن موقف المالي في وقت محدد ، أي تعكس ممتلكات الشركة المتمثلة في الاصول و كذا مديونية الها و المتمثلة في الخصوم ، و كذا بيان حقوق الملكية ،و بذلك تبين هذه القائمة الاستخدامات و المصادر في لحظة معينة ، ذا فان المقارنة قائمة المركز المالي في تاريخين متلاحقين يمكننا من معرفة التغيرات التي طرات على هذه الاستخدامات و المصادر و مقدار النمو الذي لحق بها، و تالي الحكم على مدى نجاح الذي حققه المشروع²⁴

²² وليد محمد الشباني ، مبادئ المحاسبة و التقرير المالي ، العبيكان لنشر و التوزيع، المملكة العربية السعودية ، 2014، ص25

²³ طلال الجعاوي ، سالم الزويحي ، القياس المحاسبي و محدداته ، دار البازوري ، 2016 ، ص96

²⁴ حسين عطاء غنيم ، دراسات في التمويل ، شركة المكتبة الاكاديمية لنشر والتوزيع ، مصر، 2005 ص101

2-2-1 هدف قائمة المركز المالي : يتمجور الهدف الرئيسي للمركز المالي في توفير المعلومات عن طبيعة و الاستثمارات و مصادر تمويلها لهذه الاستثمارات ، كما تساعد القائمة على تقييم الوضع المالي لمؤسسة كما تهدف الى :²⁵

- درجة السيولة
- درجة المرونة المالية
- تقييم هيكل راس المال
- حساب معدلات العائد على الاستثمار
- الحكم على درجة المخاطر

2-3 قائمة التدفقات النقدية : تعبر هذه القائمة عن الأثر النقدي لكافة الأنشطة التي قامت بها الشركة خلال الفترة الحالية (من خلال مقارنة رصيد النقدية في أول فترة و رصيده في آخر الفترة) مع إظهار طبيعة هذا الأثر من كونه يشكل اثر نقدي داخلي او خارجي، كما أنها تمكن الشركة تحديد نقاط القوة و الضعف من حيث قدرة الشركة على توليد النقد مما يتيح لها استخدامه في تسديد الالتزام أو تمويل التوسعات ، و توزيع الأرباح²⁶

2-3-1 اهمية قائمة التدفقات النقدية :²⁷

التحليل التاريخي للاوضاع المالية للشركة و تطور هذه الاوضاع ، مما يساعد على تحديد نقاط القوة و الضعف لدى الشركة و تقييم ادائها

توفير المعلومات لا تظهر في أي من قنمة الدخل و الميزانية لذا تعتبر هكزة وصل بين القائمتين السابقتين

²⁵ طلال الججاوي ، سالم الزبيعي ، مرجع سبق ذكره ، ص98

²⁶ دراسة الجدوى في المنشآت الصغيرة و المتوسطة ، 2013 ، ص43

²⁷ محمد الصبري ، التحليل المالي : وجهة نظر ادارية محاسبية ، دار الفجر لنشر و اتوزيع ، القاهرة ، 2014 ص195

تقدير الوضع المالي المستقبلي للشركة استنادا الى الادائها السابق و على ضوء المتغيرات الاخرى من حيث ظروف السوق و المنافسة و غيرها

3- مفاهيم خاصة بجودة المعلومات المحاسبية

و يقصد بها تلك الخصائص التي يجب ان تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة

3-1 الملائمة: يقصد بالملائمة هو قدرة المعلومات على إحداث تغيير في اتجاه قرار مستخدم ما ليس

لديه علم مسبق بهذه المعلومات و تركز الملائمة على ثلاثة ركائز اساسية :

- القدرة على التنبؤ بالمستقبل

- القدرة على التقييم الارتدادي لتنبؤات السابقة (تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه

التوقعات ، أي ان نتائج الماضي و تقييمها تساعدنا على التنبؤ بالمستقبل)

- التوقيت المناسب

3-2 الثقة : يقصد بها أمانة المعلومات و إمكانية الاعتماد عليها و تركز على ثلاثة مقومات و هي:

الصدق في التعبير حيادية المعلومات ثبات المعلومات

3-3 الحياد في المعلومات المحاسبية : و نعني به تجنب التحيز المقصود و الذي قد يمارسه القائم

على إعداد و عرض القوائم المحاسبية، بهدف التأثير على سلوك مستخدم هذه القوائم

3-4 الثبات : ويعد مبدأ الثبات مبدأ هاماً لأنه يساعد مستخدمي القوائم المالية على تفسير التغيرات في

المركز المالي والتغيرات في قائمة الدخل. و يعني عند قيام المنشأة بإتباع إجراء أو أسلوب محاسبي

معين فإنه يجب أن لا يغير من فترة لأخرى.

4- مفاهيم خاصة بعناصر القوائم المالية (الأصول، الخصوم، الإيرادات، المصروفات، الدخل،).

- الأصول :تتمثل الأصول في المنافع المستقبلية المحتملة التي يحصل عليها أو يتم السيطرة عليها بواسطة شركة ما كنتيجة للأحداث أو عمليات ماضية ، مع ضرورة الانتباه إلى الجوهر الأساسي ليس لشكله القانوني مثل الإيجار التمويلي ، و للإشارة كذلك إلى أن الوجود المادي لأصل ليس دليل كافي وليس بالشيء الضروري، وهذا ما يتجلى واضحا من خلال الأصول المعنوية مثلا براءات الاختراع. ولا يشترط أن تكون هذه الأصول متولدة عن عمليات شراء أو إنتاج ، بل هناك عمليات أخرى كالممتلكات التي ترد إلى المنشأة من الحكومة كبرنامج تشجيعية وتنقسم الأصول في الميزانية إلى قسمين قسم الأصول القصيرة الأجل الأصول (المتداولة) و قسم الأصول الطويلة الأجل (الأصول الثابتة)²⁸

- الخصوم : هي التزامات مالية تتعلق بالمؤسسات أو الشركات، وهي عبارة عن ديون قانونية يجب على المؤسسة الوفاء بها، يمكن تقسيم الخصوم إلى خصوم متداولة (هي التزامات يجب على المنشأة سدادها خلال عام .يجب أن يكون هناك سيولة مالية كافية لتسديد هذه الالتزامات .2. تشمل الخصوم المتداولة حسابات قابلة للدفع، الديون قصيرة الأجل، أرباح مستحقة الدفع، الضرائب المستحقة خلال عام، والمصاريف المستحقة (و خصوم غير متداولة) هي التزامات طويلة الأجل يتم تسجيل الخصوم في الدفاتر المالية للمنشأة وتعتبر جزءا مهما من الإدارة المالية).

- الإيرادات: وتعتبر عن التدفقات الداخلة أو أي زيادات أخرى في أصول الشركة أو تسوية إلتزاماتها (أو الإثنين معا") خلال فترة زمنية معينة نتيجة انتاج وتسليم سلعة أو تقديم خدمات أو القيام بأية أنشطة أخرى تشكل العمليات الأساسية المستمرة للشركة

28 حسيني منال ، اعداد و تحليل القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) ومدى مطابقته للمعايير الدولية المحاسبية دراسة حالة مؤسسة الزجاج الجديدة بالشلف ،

مذكرة ماجستير ، تخصص : محاسبة وتدقيق ، جامعة يسعد دحلب ، 2010 ، ص 43

- المصروفات : وتعبر عن التدفقات النقدية الخارجة او اي استخدام لأصول الشركة او تحمل إلزاماتها (او الإلتئين معا") خلال فترة زمنية معينة نتيجة انتاج وتسليم سلعة او تقديم خدمات او القيام بأية انشطة اخرى تشكل العمليات الأساسية المستمرة للشركة.
- الدخل : ويعبر عن التغير في حقوق ملكية (صافي اصول) الشركة خلال فترة معينة من الزمن نتيجة لصفقات واحداث وظروف اخرى من مصادر غير مرتبطة بالملكية ، فهي تتضمن كل التغيرات في حق الملكية خلال الفترة بإستثناء تلك الناتجة عن استثمارات المالكين والتوزيعات عليهم .

ثالثا : الفروض المحاسبية

1. تعرف الفروض المحاسبية

تعرف على انها "مقدمات علمية تتميز بالعمومية ، تنطلق من ملاحظات عامة لمجموعة الظروف المحيطة ، و يتم تبسيطها بغية تسهيل مهمة توضيح الإرتباط المنطقي بين عناصر النظرية، فالباحث ينطلق من إفتراضات عادة ما يتم قبولها على أساس إتفاقها مع أهداف"

يرى بعض الباحثين ، أن الفروض المحاسبية يجب أن تتمشى مع أربعة معايير رئيسية وهي²⁹:

- يجب أن تتفق وتتمشى مع مجال استخدام علم المحاسبة
- يجب أن تكون أساسا لاستنتاج المبادئ العلمية التي تتضمنها نظرية المحاسبة
- يجب أن تساعد على تفسير المبادئ العلمية المطبقة في الحياة العملية أو تساعد على تطويرها وتحسينها.

²⁹ سليمة طايبة ، النظرية المحاسبية ، مركز البحوث و تطوير الموارد البشرية ، الطبعة الأولى ، عمان ، 2016 ، ص 229

- يجب أن تكون قليلة العدد قد لإمكان و إلا تعرض الباحث لإحتمالات الخطأ في عملية الإستدلال المنطقي

2. انواع الفروض المحاسبية :

و من خلال ما سبق يمكن تقسيم الفروض المحاسبية إلى أربعة فروض أساسية و هي :

أ. فرض الوحدة المحاسبية:

بموجبه يتعين الفصل بين الأنشطة الخاصة بالمالكين أو بوحدات اقتصاديه أخرى وبين أنشطة الوحدة ذاتها، وتعتبر المنشأة منذ تأسيسها شخصيه معنوية منفصلة عن شخصية المالكين وعن حقوق المالكين.

ب . فرض الاستمرارية :

تعتبر المنشأة وحده محاسبية مستمرة أي أن الوحدة الاقتصادية في مجموعها مستمرة في مزاولة نشاطها المعتاد بصوره تسمح لها بالوفاء بالتزاماتها و الاستفادة من أصولها وليس هناك نية في الوقت الحاضر أو المستقبل لتصفيتها أو لتقليص النشاط .

ت . فرض وحدة القياس النقدي

وهذا الفرض يقضي بوجود وحدة نقد ثابتة القيمة على مدار فترات حياة المنشأة تترجم تقييم الموارد التي تمتلكها المنشأة من عناصر غير متجانسة (أراضي, مباني, بضاعة وغيره...) و مختلف العمليات المحاسبية. إلا إن ذلك يتنافى اليوم مع حالة التضخم باعتبار أن وحدة النقد تعتر كسلعة تتأثر بالعرض و الطلب .

أ. فرض التوازن المحاسبي

هذا الفرض يعني أن الأصول = الالتزامات + راس المال

والتفسير لذلك هو أن كافة الموارد الاقتصادية التي تملكها الوحدة الاقتصادية تكون متساوية لقيم مصادر التمويل الذاتي والتمويل الخارجي .

المحاضرة التاسعة

رابعاً : المبادئ المحاسبية

1 . تعريف المبادئ المحاسبية

عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المبدأ على أنه " قانون عام أو قاعدة عامة تستخدم كمرشد للعمل، و هو أساس للسلوك و التطبيق العملي " و توجد تسعة مبادئ متعارف عليها و هي كما يلي:³⁰

المبادئ المحاسبية هي ما تشكل مجموعها مرشدا علميا وعمليا للممارسات المحاسبية وتعتبر إرثا علميا للمحاسبة حتى يتم تغيير احدها وفق متطلبات المهنة او الظروف الاقتصادية.

تستند المبادئ المحاسبية وتشتق من الفروض المحاسبية.

2 . انواع المبادئ المحاسبية

- مبدأ الدورية

أولا يجب الإشارة إلى ان هذا المبدأ اشتق من فرض الاستمرارية ، و يقوم هذا المبدأ على اعداد قوائم المالية لفترات زمنية افتراضية متساوية ، و هذا تلبية لرغبة المالكين لقياس نتائج الأعمال خلال هذه الفترة الزمنية المحددة (أي تحديد الإيرادات و المصروفات المرتبطة بتلك الفترة المالية و فصلها عن الفترة القادمة بسبب الحاجة إلى قياس نتائج أعمال الفترة، و أداء الأقسام المختلفة بها و كذا الجهات الخارجية)³¹، وعادة ما تكون هذه الفترة المحاسبية سنة ،

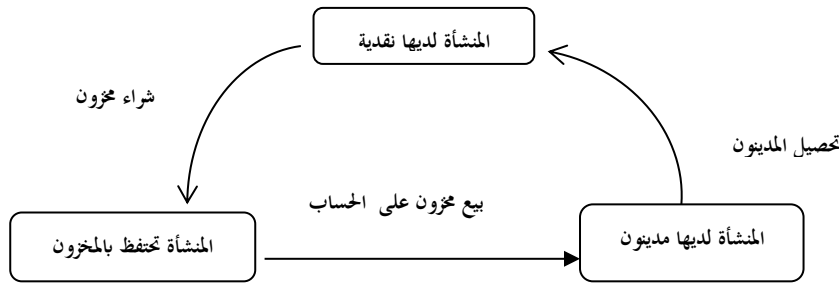
و مبدأ الدورية الذي يعني نظريا ودفتريا تصفيه للمشروع نهاية كل فترة وفترة و إنشاء مجددا بداية كل فترة أي سنة مالية جديدة ، «و السنة المالية ينبغي أن تتضمن أكثر من دورة تشغيلية من اجل معرفة مدى نجاح الإدارة في استخدام الموارد المتاحة و تحقيقها للأرباح (التي تختلف من نشاط إلى نشاط تجارية أو خدمية أو صناعية) ، كما هو مبين في (الشكل 1-1) و الدورة التشغيلية هي الفترة التي

³⁰ رائد محمد عبد ربه، مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة الاولى ، الجنادر للنشر و التوزيع ، عمان ، 2016 ، ص 43

³¹ وليد محمد الشباني، مبادئ المحاسبة والتقارير المالية ، ص 112

تبدأ من وجود نقدية جاهزة للاستثمار و التشغيل مروراً بتحويلها إلى مخزون ثم بيعه بالأجل ثم تحويله إلى دين مستحق على الغير مروراً بتحصيله مرة أخرى إلى نقدية ، فالدورة التشغيلية تبدأ بنقدية و تنتهي بنقدية. »

الشكل رقم : مراحل الدورة التشغيلية



- مبدأ التكلفة التاريخي :

يعد هذا المبدأ من أهم المبادئ المحاسبية خصوصاً في قياس وتقييم الأصول الثابتة ،الخصوم ومصادر التمويل والمصروفات والإيرادات حسب القيمة و التكلفة التاريخية للشراء أو الإنتاج. بغض النظر عن التغيرات في القيمة الشرائية للعملة المتداول بها خصوصاً في فترات التضخم المالي أو الركود الاقتصادي.³²

الأصول الثابتة هي الأكثر تأثراً بهذا المبدأ ويعود تفضيل استعمال هذا المبدأ لتقييم هذه الأصول:

أ. التكلفة التاريخية هي التكلفة الحقيقية عند الشراء أو الإنتاج.

ب. التكلفة هذه ناتجة عن تبادل اقتصادي حقيقي لا افتراضي.

³²صفاء احمد محمد العاني ، حكيمو حمود فليح الساعدي ، مبادئ المحاسبة المالية ، الطبعة الثانية ، مكتبة الضاد لطباعة و النشر و التوزيع ، بغداد ، 2018 ،

ت. طرق أخرى للتقييم ينتج عنها مكاسب وخسائر يجب أن تأخذ بعين الاعتبار ما دام الأصل بحوزة المنشأة.

ث. التكلفة التاريخية للتقييم تساوي بجمالها تكاليف الشراء أو الإنتاج زائد كل المصاريف الملحقة حتى يصبح

ج. الأصل قادر على الإنتاج.

يجدر الذكر انه في حالات التضخم فان القوائم المالية المعدة وفق هذا المبدأ غير كاملة ولا تفي بغرض المقارنة مع سنوات سابقة أو لاحقه ولا مع بيانات شركات مماثله.

لذا نادى البعض بترك هذا المبدأ وتقييم الأصول حسب الكلفة الحالية أو ما يسمى التكلفة البديلة

- مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات

اشتق هذا المبدأ من مبدأ الاستمرارية ، بحيث يتم تحديد إيرادات كل فترة على أساس الاستحقاق لا بد من تحميل الفترة كل الإيرادات التي حدثت واستحققت خلالها سواء أكنت مستلمه أو غير مستلمه وبالمقابل تحمل بكل النفقات التي تكبدتها المنشأة للحصول على تلك الإيرادات سواء كانت مقبوضة أو غير مقبوضة.

ان هذا المبدأ اشتق من فرض الاستمرارية وتطبيقا لأساس الاستحقاق.

يجب عدم الخلط بين مفهوم النفقات والمصاريف فالمصاريف عنصر من عناصر النفقات ومفهوم النفقة أوسع من المصروفات ويشمل بالاضافه للمصروفات تكلفة إنتاج السلع المباعة، الخسائر نتيجة نقص في بيع احد الأصول والمصروفات هي نفقات يصرفها المشروع للحصول على الإيراد ولا تشكل جزء من تكلفة الإنتاج مصاريف إداريه، مصاريف تمويل وغيره.

يتم تطبيق هذا المبدأ عمليا من خلال قائمة الدخل سواء كانت ذات مرحله واحده او اثنتين.

- مبدأ تحقق الإيراد

الإيراد كمفهوم محاسبي هو إجمالي التدفقات الداخلة نتيجة بيع سلعه او خدمه تؤدي إلى زيادة في الأصول أو نقصان في الخصوم أو من كليهما.³³

للاعترااف بالإيراد دفتريا لا بد من وجود حدث يمكن الاعتماد عليه والاعتراف بالإيراد.

الرأي السائد إن عملية البيع والتسليم للعميل هي هذه أواقعه أو الحدث الذي به يتحقق الإيراد سواء أكان البيع نقدا أو على الذمم.

توجد حالات أخرى لتحقيق الإيراد منها:³⁴

أ. تحقق الإيراد بعد البيع

ويحدث ذلك في حالات البيع الإيجاري وهي عملية بيع بالتقسيط بشرط إن لا تنتقل الملكية للمشتري إلا بعد تسديد كل الإقساط و للبائع الحق في استرداد بضاعته إذا تخلف المشتري عن تسديد أية دفعه دون أن يكون للمشتري الحق في استرداد نقوده.

ب. تحقق الإيراد عند الانتهاء من الإنتاج

في حالات معينه يمكن تطبيق و تسجيل الإيراد قبل البيع وعند الانتهاء من الإنتاج إذا توفرت الشروط إمكانية احتساب تكلفة الإنتاج بدرجة عاليه من الدقة إمكانية احتساب سعر البيع بشكل موضوعي أن تتوفر سوق منتظمة ومؤكده للبيع ان يكون الناتج نمطيا (أي منتج متداول) في حين عندما يكون المخزون من المعادن الثمينه ففي هذه الحال يجوز تسجيل وتقييم المخزون بقيمته النقدية المرتفعه.

³³ رائد محمد عبد ربه ، مرجع سبق ذكره ، ص 46

³⁴ علي عبد الله شاهين ، مرجع سبق ذكره ، ص 170

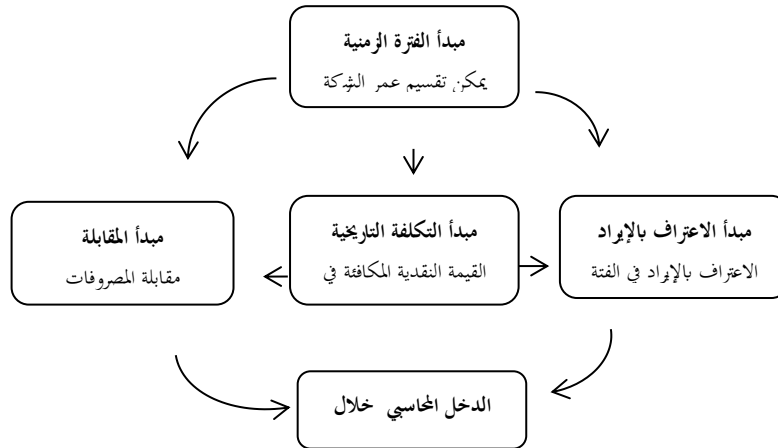
ت. تحقق الإيراد أثناء عملية الإنتاج

هناك نشاطات اقتصادية تمتد لأكثر من فترة محاسبية واحدة, ووجود عدم تزامن ومقابلة بين النفقات والإيرادات مما يشكل حيره وبلبله بخصوص اللحظة المناسبة لتسجيل العملية في دفاتر الحسابات. اكبر مثال على ذلك هي عقود الإنشاء طويلة الأجل وما تشكله من أهميه نسبيه في السوق الاقتصادي مما أدى إلى لجوء دول عديدة لوضع معايير محاسبية لمثل هذه العقود والصفقات. مع ذلك هناك طريقتان لتحقيق الإيراد في مثل هذه الحالة (1) طريقة العقد المنجز اي يعترف بالإيراد عند إتمام العقد والمشروع بما في ذلك من تناقض مع مبدأ ألمقابلة (2) طريقة نسبة الإتمام أو الانجاز. وهذه الطريقة التي أوصت بها لجنة مبادئ المحاسبة الامريكيه بموجب هذه الطريقة يتحقق إيراد العقد بنسب تتلاءم مع العمل المنجز كل فترة وعلى نفس الأساس يتم الاعتراف بالنفقات مما يتماشى مع مبدأ الاستحقاق ومبدأ ألمقابلة

ث. تحقق الإيراد عند الانتهاء من النشاط الاقتصادي لعملية الإنتاج

بموجب هذا المبدأ إن الوقت المناسب لثبات الإيراد والاعتراف به نتيجة أية عملية بيع أو إنتاج هو اللحظة التي يتخذ بها القرار الرئيسي للعملية أو انجاز الجزء الأهم و الأكبر من العملية وقد يكون لحظة التوقيع على العقد او لحظة تقديم الخدمة أو لحظة التحصيل النقدي. في الغالب يطبق هذا المبدأ في حالة يكون الإنتاج حسب طلب العميل وموصفاته والسعر متفق عليه سلف و تكلفة الإنتاج يمكن تحديدها وكذلك في حالة إمكانية تصريف كامل الإنتاج في وقت قصير ودون تخفيض سعر البيع .

«و بتالي فان المبادئ الثلاثة مبدأ التكلفة و مبدأ المقابلة و مبدأ الاعتراف تحتكم الى توقيت و قيمة الإيراد و المصروف التي تتضمنها قائمة الدخل خلال الفترة المالية محل التقرير»



- مبدأ الموضوعية

بموجب هذا المبدأ يجب التأكد بأية وسيلة مادية من حدوث العملية المالية واعتبرت المستندات المحاسبية دليلاً مادياً كافياً لذلك. فلا تسجيل حسابي دون وجود توثيق مستندي لذلك.

يضاف إلى التوثيق المستندي أيضاً موضوع الجرد الفعلي للمخزون السلعي وللأصول وذلك مما يؤكد الموضوعية ويعززها.

مبدأ الموضوعية مرادف لمبدأ التحقق يجب التحقق من وجود المخزون والأصول والتأكد من حدوث وحصول العمليات الاقتصادية المالية قبل التسجيل.

يجب الابتعاد عن التقييم الحكمي عن التقدير والتنبؤ لأن ذلك يضر بالموضوعية ولا يصح ذلك إلا استناداً إلى أسس علمية .

- مبدأ الأهمية النسبية

اشتق هذا المبدأ أيضاً من فرض الاستمرار والذي يعني استمرار المشروع في نشاطه دون علاقة مع عمر المالكين حتى تحقيق كل أهدافه. من ذاك الفرض جاءت الحاجة لمبدأ الأهمية النسبية والذي يعني الاهتمام أكثر بالعناصر ذات التأثير الأكبر على القوائم المالية و من أهميتها من ناحية الفائدة الاقتصادية للمنشأة.

يرتبط هذا المبدأ بمبدأ الإفصاح التام الذي يطلب الإفصاح التام عن العمليات المالية التي تؤثر على نتيجة أعمال الوحدة لأقتصاديته ومركزها المالي. ويعني ذلك الاهتمام أكثر بالعناصر التي تؤثر أكثر على نتيجة الأعمال لأقتصاديته.

ليس هناك مفهوم واضح للأهمية النسبية وترك الخيار للمحاسب لتحديد استعمال هذا المبدأ مستندين إلى أخلاقيات ألمهنة , الرأي الشخصي للمحاسب ولخبرته العملية.

- مبدأ الإفصاح

لا تعتبر القوائم المالية هدفا للمحاسبة وإنما وسيلة للوصول للهدف الرئيسي وهو إيصال المعلومة للآخرين من أجل مساعدتهم في اتخاذ القرارات الرشيدة.

الآخرون هم المالكون,المستثمرون,عملاء ، ادارة ، موظفون، سلطات حكومية ،جهات مدنيه ، مقرضون وغيرهم.

كل منهم معني بالمعلومات التي تشملها القوائم المالية وعليه فالقوائم المالية عليها توفير جميع المعلومات وبشكل واضح وتام³⁵ وهذا ما يعني الإفصاح التام وحتى يتم ذلك يجب على القوائم المالية ان توفر الشروط الآتية:

أ. شمول: تشمل كافة النواحي والمعلومات التي تجيب على كل استفهام من اي جهة كانت.

ب.دقه و الصحة : تخلو من الاخطاء قدر المكان مم يكسبها جوده وموضوعيه في تصوير الواقع الحقيقي المراد التعبير عنه.

ت.الوقتية : يعني تقديم المعلومات في المقت المناسب ، كي تحقق الاهداف المرجوة منها

ث.السرية :

³⁵ صفاء احمد محمد العاني ، حكيو حمود فليح الساعدي ، مرجع سبق ذكره ، ص35

ج. ملاءم: مطابقه وتتلاءم مع احتياجات متخذ القرار .

ح. وضوح: خاليه من الغموض واللبس وخاليه من التعقيد وتفهم بسهولة.

خ. موضوعيه: بغيده عن التحيز ومعبره عن الحقائق بدون تحريف

د. قياس كمي: يمكن قياسها كميا بوحدة النقد وفي حالات معينه يجب الإفصاح الوصفي.

- مبدأ الثبات :

بموجب هذا المبدأ على الوحدة المحاسبية الثبات وعدم تغيير سياساتها المحاسبية بما في ذلك الطرق , الاجراءات والمبادئ المحاسبية المتداولة بها من سنة لآخرى ويجب اتباع نفس الاساليب من فترة محاسبية لآخرى ، كما ان الامر يجري على الاحداث المماثلة من فترة لفترة على معالجة كل عنصر من عناصر القوائم المالية .

في حالات الضرورة ووجود ما يبرر الأمر يمكن القفز عن هذا المبدأ شريطة الإشارة الى ذلك بوضوح مع ذكر الأسباب تمثيلاً مع مبدأ الإفصاح التام ، هذا المبدأ التي حتى يصبح من الممكن مقارنة البيانات من فتره لآخرى و استخلاص العبر .

- مبدأ التحفظ :

نظرا لوجود بعض العناصر في القوائم المالية التي تعد وفق تقديرات شخصيه منعا لتحيز وللخطأ و قد أخذ بالحسبان الخسائر المتوقعة ولا تأخذ بالحسبان الأرباح المتوقعة , مثال على ذلك تقدير المخزون السلعي وفق قاعدة التكلفة التاريخية أو سعر السوق أيهما اقل.

إن إتباع هذا المبدأ يؤدي إلى زيادة أرباح الفترة اللاحقة على حساب الفترة الحالية بما في ذلك من تحيز وتناقض لمبدأ التحفظ نفسه في الفترة اللاحقة و عدم الاعتراف بالإرباح المتوقعة يضر بمصالح المالكين

اليوم على حساب المالكين في الفترات اللاحقة ويعتبر تحيزا ويضر بمصالح جيل من المساهمين على حساب حيل آخر.

خامسا : الإجراءات و السياسات المحاسبية:

تعرف الإجراءات و السياسات المحاسبية على انها سلوك او تصرف يسلكه المحاسب في عمله اليومي وكذلك عند قيامه بإعداد الحسابات الختامية لاستخراج نتائج الأعمال وتحديد قائمة المركز المالي ، وهي تحظى بقبول شبه عام لدى المحاسبين ، وتتميز بمرونتها في التطبيق³⁶ ، اذ يختلف تطبيق السياسات المحاسبية باختلاف سلوك المحاسبين في قياس وعرض أنشطة الوحدة

ويرى آخرون ان السياسات المحاسبية تتصرف إلى مجموعة التشريعات والأنظمة والتعليمات المالية التي تصدرها جهات حكومية ومنظمات مهنية معنية بالعمل المحاسبي ، تلك التي تشكل بمجموعها اجراءات تفصيلية واساليب محددة لضمان التوحيد في العمل المحاسبي بهدف تحقيق الغايات المرجوة من اتباع تلك السياسة ، وبذلك فان اتباع سياسة محاسبية معينة لا يعني الخروج عن المبادئ المحاسبية بل يعني اختيار الأسلوب أو الطريقة التي يراها المشرع أنها الأكثر ملاءمة للظروف الاقتصادية والاجتماعية الحالية.

ويوجد تعريف آخر لسياسة المحاسبية بأنها مجموعة المعايير والقواعد المحاسبية التي تحكم عمليات القياس والإفصاح والعرض وتحليل البيانات الواردة بالتقارير المالية لمنشأة ما في مجتمعا ما طبقا لظروف المجتمع سواء (اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية). وطبقا لما سبق فان كل منشأة تطبق السياسة المحاسبية الخاصة بها طبقا لظروف المجتمع المحيط بها.

وقد عرفت السياسة المحاسبية بانها " عبارة عن المبادئ المحددة و القواعد و الاعراف و الاحكام و الممارسات المتبعة من قبل المنشأة في اعداد و عرض البيانات المالية³⁷. "

³⁷Cristina Otilia Țenovici, "Accounting Policies and Options on The Recognition, Measurement and Derecognition of inventories in Public Sector Entities", Anale Seria Științe Economice Timișoara AnaleFSE_2012_2_028, P 186.

المحور الخامس : الافصاح المحاسبي

المحاضرة العاشرة

الإفصاح المحاسبي :

تحتاج الشركات في سياق عملها الاعتيادي إلى معلومات دقيقة وسليمة من أجل ضمان استمراريته،

وتعود الجذور التاريخية لمفهوم الإفصاح عن المعلومات المالية للعام 1837

أولاً : مفهوم الإفصاح المحاسبي والعوامل المؤثرة فيه :

يهدف تعريف الإفصاح الي تمييز الظاهرة موضع الدراسة ، وتوضيح معالمها بشكل يسهل معه فهم

المعني المقصود ، كما يفيد في تحديد الاتجاهات والموضوعات الرئيسية التي لها أهمية نظرا لتزايد الطلب

علي المزيد من الإفصاح من قبل المستخدمين المختلفين للمعلومات⁽³⁸⁾ ،

ويمكن النظر إلى الإفصاح وعلاقته بنظرية الاتصالات في المحاسبة من حيث انه (إجراء يتم من خلاله

اتصال الوحدة الاقتصادية في العالم الخارجي وان المحصلة النهائية لإجراءات الإفصاح في المحاسبة

تظهر في شكل قائمة المركز المالي ، قائمة التغيير في المركز المالي ، قائمة الدخل).

في حين عرفه هندرksen (إن الإفصاح في التقارير المالية هو عرض لمعلومات مالية عن الوحدة

الاقتصادية في سبيل التشغيل الأمثل للأسواق الرأسمالية الفعالة)³⁹.

أما النظرة المعاصرة فترى أن الغاية الرئيسية من الإفصاح هو (توفير معلومات تساعد في اتخاذ قرارات

رشيدة أو عقلانية من قبل من يستخدم هذه المعلومات في التقارير المالية).

إلا انه لا يوجد تعريف واضح ومتفق عليه للإفصاح ، ويرجع السبب في ذلك إلي أن الإفصاح المحاسبي

له مفهوما متغيرا ، يختلف من بيئة لأخرى ، بل يختلف في البيئة الواحدة من وقت لآخر ، نظرا لتأثره

بالعوامل الاقتصادية والسياسية والاجتماعية وغير ذلك من العوامل الأخرى ، التي قد تشكل قوة ضغط

³⁸ wagdy Sharkas , “ The Accounting Framework : the Disclosure Expansion “ , The Chartered Accountants ,(Sep 1982) , p.209

³⁹ - Eldon Hendriksen, Accounting theory, New York : R.D. Irwin, 1992, P-50

علي المنشأة لتقوم بالإفصاح عن نوعية معينة من المعلومات بالشكل الذي يؤثر علي مفهوم الإفصاح المحاسبي ، لذا يمكن القول أن المعلومات التي تناسب بيئة معينة قد لا تتناسب مع بيئة أخرى.

ثانيا : أنواع الإفصاح :

أنواع الإفصاح :يتم التمييز بين مفهومين للإفصاح هما:

أ- الإفصاح المثالي: وهو الذي لا يتحقق بتحقق الشروط التالية. :

- 1- أن تكون القوائم المالية المنشورة على درجة عالية من التفصيل .
- 2- أن تكون أرقام القوائم المالية على درجة عالية من الدقة والمصادقية.
- 3- أن يتم عرض القوائم المالية بالصورة وفي الوقت الذي يتناسب مع احتياجات ورغبات كل طرف من الأطراف ذات المصلحة على حده .

ب- الإفصاح الواقعي: و هو الذي يركز على الموازنة ما بين الفائدة أو العائد الذي سيتحقق من المعلومات وبين كلفة نشر تلك المعلومات، و يمكن تعريفه بأنه الإفصاح الممكن أو المتاح، و معيار هذا الإفصاح هو المرونة في إطار عناصره الرئيسية التي تشمل طبيعة المعلومات، بمعنى أنه يجب على التقارير المحاسبية أن تفصح عن جميع المعلومات الضرورية الكفيلة يجعلها غير مضللة، ونلاحظ أن هناك اتجاها نحو زيادة حجم المعلومات المفصح عنها، والتركيز على المعلومات التي تحتاج لدراية وخبرة في استخدامها وخاصة تلك التي يحتاجها المحللون الماليون ووسطاء الاستثمار⁴⁰ بحيث يقوم هذا المفهوم على الركائز التالية :

1- المبادئ والأصول المحاسبية.

2- السياسات الإدارية .

⁴⁰ حمد مطر، تقييم مستوى الإفصاح المنصوص على ها في أصول المحاسبة الدولية، مجلة دراسات الجامعة الأردنية، المجلد 120، العدد 3، 1993، ص 127-116

3- توجيهات ولوائح الإشراف والرقابة من جهة وأدلة التدقيق ومصالح الأطراف التي ستستخدم تلك البيانات من جهة أخرى

يتبين من تعريف مفهوم الإفصاح الواقعي بأنه سهل المنال في الواقع العملي أكثر من مفهوم الإفصاح المثالي، وأنه يتضمن مفاهيم الإفصاح الثلاثة وهي الإفصاح المناسب والعادل والكافي وهذه المفاهيم يمكن تعريفها كما يلي:⁴¹

أ- الإفصاح المناسب: وهو الحد الأدنى من الإفصاح الذي يجب أن تتضمنه القوائم المالية حتى لا تكون مضللة عند اتخاذ القرارات الاستثمارية المختلفة .ب- الإفصاح العادل: ويتضمن تزويد جميع مستخدمي القوائم المالية بنفس كمية المعلومات في وقت واحد .ج- الإفصاح الكافي: وهو تزويد الفئات المختلفة بالمعلومات التي تعتبر مفيدة لاتخاذ القرارات الرشيدة، حيث أن المعلومات الكثيرة التي ليس لها معنى ودلالة تؤدي إلى ضياع المعلومات المهمة والمفيدة مما يضل مستخدمي البيانات المالية عند اتخاذ القرارات، ويعتمد احتفاظ التقارير المالية بدورها كأداة لنشر البيانات ونجاحها في أداء هذه المهمة على مدى مواكبتها للتطور في البيئة الاقتصادية، وقدرتها على استيعاب

ثالثا : مقومات الإفصاح المحاسبي :

يمكن إجمال مقومات الإفصاح المحاسبي التي تجعل معلوماته ذات ثقة وفائدة سواء في داخل المؤسسة أو خارجها فيما يلي:

1. تحديد المستخدم للمعلومة المحاسبية :

إن تحديد المستخدم للمعلومة المحاسبية من شأنه معرفة أو تحديد الخواص التي يجب توفرها في تلك المعلومة من حيث الشكل والمضمون لان المستخدمين للمعلومات المحاسبية لهم مستويات مختلفة في

⁴¹ بسبع عبد القادر ، بن عيسى بن علي ، دور الإفصاح في ظل المعايير الدولية للتقارير المالية وأثره على زيادة كفاءة الأسواق المالية دور الإفصاح في ظل المعايير الدولية للتقارير المالية وأثره على زيادة كفاءة الأسواق المالية، مجلة البحوث والدراسات التجارية - العدد 01 ، مارس 2017 ص 56

تفسير المعلومات ولهذا كان من الواجب إعداد المعلومات عن طريق إعداد تقرير واحد وفق نماذج متعددة من الاحتياجات أو إصدار تقرير مالي واحد متعدد الأعراض بحيث يلبي احتياجات المستخدمين المحتمل وجودهم وهذين النموذجين من الصعب تحقيقها فلذلك من الأفضل إعداد نموذج يفترض انه يلبي حاجات مستخدم معين من بين تلك الفئات وجعله محورا أساسيا في تحديد أبعاد الإفصاح بتولية العناية للملاك الحاليين والملاك المحتملين والدائنين.

2. تحديد أغراض استخدام المعلومات المحاسبية :

إن تحديد أغراض استخدام المعلومات المحاسبية من شأنه أن يحقق خاصية الملائمة بحيث يستفيد المستخدم من المعلومة وتكسبه قدرة على التنبؤ وتساعد بعضهم في اتخاذ القرارات، وعلى الرغم من أن البيانات المالية لا تقي بكافة احتياجات هؤلاء المستخدمين من المعلومات إلا أن هناك احتياجات مشتركة لهؤلاء المستخدمين فالبيانات المالية التي تقي باحتياجات المستثمرين الذين يتحملون مخاطر رأس المال سوف تقي أيضا بمعظم احتياجات المستخدمين الآخرين.

وتقع مسؤولية إعداد وعرض البيانات المالية للمنشأة بصفة أساسية على عاتق إدارتها كما تهتم الإدارة أيضا بالمعلومات التي تحتويها البيانات المالية بالرغم من أنه يتوافر لها الحصول على معلومات مالية وإدارية إضافية تمكنها من أداء وظائفها الأساسية في مجالات التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة. وتعتبر الإدارة قادرة على تحديد شكل ومضمون تلك المعلومات الإضافية بحيث تقي باحتياجاتها الخاصة من المعلومات ويعتبر التقرير عن مثل تلك المعلومات الإضافية خارجا عن نطاق هذا الإطار ومع ذلك فالبيانات المالية المنشورة تعتمد أساسا على المعلومات التي تستخدمها الإدارة عن المركز المالي وتقييم الأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة.

3. تحديد طبيعة المعلومة الواجب الإفصاح عنها:

يتم الإفصاح حاليا بواسطة القوائم المالية التقليدية وهي:

- قائمة المركز المالي.
 - قائمة الدخل.
 - قائمة الأرباح المحتجزة.
 - قائمة التغيرات في المركز المالي.
 - معلومات أساسية ترفق في الملاحظات.
- من خلال ما تقدم نجد انه يجب التركيز علي نوعية المعلومات المفصح عنها بدلا من التركيز على جانب كم المعلومات المفصح عنها.

المحاضرة الحادية عشر

رابعا : العوامل المؤثرة في الإفصاح:

يوجد عدد من العوامل التي تؤثر في درجة الإفصاح بالتقارير المالية ويمكن تقسيمها إلى عدة عوامل تتعلق ببيئة المجتمع الذي تعد فيه التقارير المالية وأخرى تتعلق بالمعلومات المالية التي يتعين الإفصاح عنها وعوامل تتعلق بالوحدة الاقتصادية وكما يلي:⁴²

1. عوامل بيئية : تختلف التقارير المالية من دولة لأخرى لأسباب اقتصادية واجتماعية وسياسية وعوامل أخرى ناتجة من حاجة المستفيدين إلى مزيد من المعلومات الإضافية عن التغيرات البيئية وأثرها في المشروع لغرض المقارنة بين الوحدات الاقتصادية مع بعضها البعض وتحديد المسؤولية الاجتماعية لكل منها.

2. عوامل تتعلق بالمعلومات: تتأثر درجة الإفصاح في التقارير المالية بالمعلومات التي يتم الإفصاح عنها ومدى توفر عدد من الصفات للحكم على كفاءتها وأهمها أن تكون المعلومات ملائمة للقرارات التي سيقوم باتخاذها اغلب المستفيدين منها وان تكون هناك ثقة في هذه المعلومات بالإضافة إلى قابليتها للتحقيق والمقارنة.

3. عوامل تتعلق بالوحدة الاقتصادية: وهذه العوامل ترتبط بالوحدة الاقتصادية وكما يلي:

أ- حجم المشروع :

يحتاج إعداد المعلومات المحاسبية واستخراجها بشكل دقيق وتوقيت مناسب إلى تكاليف مباشرة ناتجة من إعداد القوائم والتقارير المالية وتكاليف غير مباشرة ناتجة عن كشف جميع المعلومات عن المشروع للشركات المنافسة الأخرى وناتجة عن عدم وضوح المعلومات للمستثمرين وقد تبين وجود علاقة موجبة بين حجم المشروع ودرجة الإفصاح في التقارير المالية.

⁴² أحمد حاوية ، العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة آراء الخبراء المحاسبين في الجزائر العاصمة" ، مجلة المَدِير ، المجلد 02، العدد

ب- عدد المساهمين:

توجد علاقة ما بين عدد المساهمين ودرجة الإفصاح على إن زيادة عدد المساهمين تؤدي غالى المزيد من المعلومات التي يتعين الإفصاح عنها من جانب المساهمين أو من ينوب عنهم من المحللين الماليين أو السماسرة.

ج- تسجيل الشركة في سوق الأوراق المالية:

قد يكون لهذا العامل اثر مباشر في زيادة درجة الإفصاح حيث تقوم الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية والتي يتم التعامل بها في الأسهم أو السندات التي تصدرها بملء عدد من النماذج والإيضاحات عن أهداف الشركة ونشاطها ونتائج أعمالها وبهذا تكون تحت ضغط لزيادة درجة الإفصاح في التقارير المالية وتحسينها.

د- المراجع الخارجي:

يؤثر المراجع الخارجي الذي يقوم بفحص حسابات الشركة على درجة الإفصاح من خلال ما يلتزم به من مبادئ ومفاهيم محاسبية مقبولة أو قواعد مهنية يفرضها دستور المهنة التي ينتمي إليها.

4. القوانين والتشريعات: تلعب القوانين والتشريعات السائدة في بيئة الوحدة الاقتصادية دوراً مهماً جداً في مجال الإفصاح وكذلك المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق المحلية فهي أيضاً تؤثر بدرجة كبيرة على الإفصاح.

5. البيئة السياسية :

تؤثر طبيعة النظام السياسي وخصوصا درجة الوعي بالحاجة إلي الرقابة علي النشاط الاقتصادي وتأثير الرأي العام علي الإفصاح ، ولقد ثبت أثر تعاضم البعد السياسي في عالم المحاسبة وفي مجال اقتراح المعايير المحاسبية الخاصة بوظيفتي القياس والإفصاح ، وبات واضحاً ما تحتاج إليه المهنة من ضرورة

أن تأخذ البعد السياسي متعاضم الأثر علي مختلف القرارات المحاسبية بالجدية اللازمة حتى يكون الأداء المهني متوافقا مع الظروف الحالية⁴³ ، وتؤثر الحرية السياسية في المجتمع علي حرية المحاسب في أداء دوره في مجال الإفصاح ، ففي ظل المجتمع غير الديمقراطي فإنه لا يمكن تصور وجود مهنة محاسبية قوية تأخذ بالإفصاح العادل ، و علي العكس من ذلك ففي ظل المجتمع الديمقراطي يكون تدخل السلطات وجمعيات الضغط علي عملية الإفصاح أقل .

6- البيئة الاقتصادية :

يتأثر الإفصاح المحاسبي بالبيئة الاقتصادية المحيطة وبدرجة النمو الاقتصادي وأدوات السياسة المالية والنقدية والمؤشرات الاقتصادية العامة ، و الإفصاح المحاسبي يختلف في نطاقه وأهدافه في النظم الاشتراكية عنها في النظم الرأسمالية، ويرجع اختلاف الإفصاح إلي اختلاف تطور أسواق رأس المال ونوع الشركات وطبيعة ملكية الأسهم بها والتي تعطي الحافز إلي الإفصاح الاختياري⁴⁴، ويتوقف الإفصاح المحاسبي علي طبيعة النشاط الاقتصادي السائد في المجتمع ويختلف في مفهومه في ظل النظم الاشتراكية عنه في النظم الرأسمالية ، حيث يهدف في النظم الاشتراكية إلي توفير البيانات والمعلومات التي تساعد في إعداد وتقييم ورقابة تنفيذ الخطط المركزية ، أما في ظل النظام الرأسمالي فإن مفهوم الإفصاح أوسع وأشمل حيث يهدف إلي توفير البيانات والمعلومات لاقتصاد السوق .

7- البيئة الثقافية والاجتماعية :

تعبر البيئة الثقافية والاجتماعية عن النظام الأسري والتعليم والديانة السائدة في المجتمع وهذه العوامل لها أثر كبير في تقييم مدي ملائمة المعلومات لمستخدميها ، حيث يعتبر كل فرد في المجتمع له نظامه الخاص بتقييم الاستراتيجيات والبدائل المتاحة لها وهذا التقييم يبين فكرة المجتمع عن الرفاهية والأولويات

⁴³ زين العابدين فارس ، دراسات في المحاسبة ، مجموعة أبحاث غير منشورة ، ص 170

⁴⁴ صالح سليمان عيد ، " الأبعاد البيئية وأثرها علي اختلاف النماذج المحاسبية الدولية " ، مجلة كلية التجارة جامعة القاهرة ، (سنة 1992) ، ص 248

المختلفة في اختيار البدائل التي تتأثر بالقيم الثقافية والاجتماعية السائدة في المجتمع مما يؤثر بالتبعية علي مفهوم الإفصاح ونطاقه ، والقيم الاجتماعية والتي تشتق من ثقافة المجتمع تؤثر علي الثقافة المحاسبية .

8. بيئة الأعمال :

من حيث طبيعة المشروع وأشكال الملكية وكفاءة الإدارة ، ولاشك إنه مع انتشار نظم شركات المساهمة،و إتباع سياسة الإنتاج الكبير ،وما صاحب ذلك من انفصال الملكية عن الإدارة أدى إلي الحاجة الماسة لوجود إفصاح خارجي يوفر التقارير المالية للأطراف الخارجية لمساعدتها في اتخاذ القرارات بالإضافة إلي الإفصاح الداخلي .

9. أسواق راس المال Capital Markets :

تؤثر درجة التقدم في أسواق رأس المال في مفهوم وحدود الإفصاح المحاسبي من حيث تنظيمها والرقابة عليها ودرجة كفاءتها ، ويلعب الإفصاح المحاسبي دورا هاما في تحقيق الآلية الخاصة لسوق رأس المال من حيث الأسعار المناسبة للأسهم ، وتحقيق التوازن بين درجة المخاطرة والعائد الذي تحققه هذه الأسهم والأدوات المالية الأخرى ، وكلما زادت درجة كفاءة سوق راس المال زاد دور الإفصاح المحاسبي فيه . وبالتالي فان مواقف واتجاهات المحاسبين سوف ترتبط تماما بالقيم الاجتماعية كما يتضح من الشكل

التالي

الشكل رقم : العوامل المؤثرة في الافصاح المحاسبي :



المحاضرة الثاني عشر

أساليب الإفصاح المحاسبي :

حتى لا تكون عملية الإفصاح غير منظمة وعشوائية هناك مجموعة من الأساليب العامة للإفصاح،⁴⁵ والتي تتمتع بدرجة عالية من القبول والاتفاق بين أوساط المحاسبين والمستخدمين للقوائم المالية منها :

أ. إعداد القوائم المالية وترتيب بنودها: إن جزءا مهما من الإفصاح المحاسبي يتمثل في

عرض القوائم المالية، وترتيب مكوناتها وفق القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، تسهل

عملية قراءتها وفهمها وإمكانية مقارنتها من طرف المستخدمين واستخلاص المعلومات

ب. الملاحظات الهامشية: يتم استخدام الملاحظات الهامشية لتوضيح أو تفسير، أو إضافة معلومات

أقل أهمية والمتعلقة بعناصر القوائم المالية، والتي يمكن أن تحتوي على معلومات كمية أو وصفية،

كالإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، أو الطرق والمبادئ المحاسبية المتبعة، إضافة إلى

الإفصاح عن الالتزامات المحتملة .ج. الملاحق: وتشمل على قوائم إضافية ترفق مع القوائم الأصلية،

يتم من خلالها إعطاء تفاصيل عن بعض البنود الواردة بالقوائم المالية، والتي لا تستوعبها الملاحظات

الهامشية، ومثال ذلك الأصول الثابتة وطرق الاهتلاك، قائمة المراكز المالي على أساس التغير في

المستوى العام للأسعار، قائمة المدينين ومخصص الديون المشكوك فيها، قائمة المخزون السلعي... الخ .

ت. . المعلومات الموجودة من خلال الأقواس: تستخدم الأقواس في القوائم المالية لتوضيح بعض الأرقام

الظاهرة بالقوائم المالية، والتي يصعب فهم طرق احتسابها أو سبب ظهورها من قبل المستخدمين غير

الملمين بالمحاسبة، مثل بيان المبدأ المستخدم في تقييم مخزون نهاية الفترة .

⁴⁵ محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، ايثراك للطباعة والنشر، مصر، 2005، ص 584.

ث. تقرير المراجع: يعتبر من ضمن وسائل الإفصاح المستخدمة والمتفق عليها تقرير المراجع الخارجي، وتقرير مجلس إدارة المؤسسة حيث يتم من خلال تقرير المراجع إعطاء رأي محايد عن موضوعية

المحور السادس : القياس المحاسبي

المحاضرة الثالثة عشر

يعتبر القياس أحد الوظائف الأساسية في المحاسبة، كما أن كثيراً من الدراسات المحاسبية تعتبر القياس أحد الفروض العلمية الأساسية للمحاسبة،

أولاً : تعريف أساس القياس المحاسبي :

القياس بصورة عامة هو تعبير عن أشياء أو ظواهر والعلاقات بينها عن طريق تعيين أعداد أو رموز للأشياء⁴⁶ والظواهر يمكن معها التعرف على العلاقة بين الأشياء والظواهر عن طريق معرفة العلاقة بين الأعداد والرموز . وتعرف جمعية المحاسبين الأمريكية A.A.A سنة 1966، القياس المحاسبي على أنه " قرن الأعداد بأحداث المؤسسة⁴⁷ الماضية والحالية والمستقبلية وذلك بناءً على ملاحظات ماضية أو جارية بموجب قواعد محددة . " أما التعريف الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقياس المحاسبي: "القياس هو عملية تحديد المبلغ النقدي الذي يتم الاعتراف به والإفصاح عن عناصر الوضعية المالية للمؤسسة ضمن قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وهذا⁴⁸ بالاعتماد على طبعا على الأعداد وذلك بطريقة مباشرة أو غير مباشرة .

أما فيما يخص مفهوم أساس القياس المحاسبي فهو تحديد الآثار النقدية للأحداث الخارجية والداخلية القابلة للإثبات المحاسبي كما يحدد هذا المفهوم أساس القيمة التي يجب تسجيلها وإظهارها في التقارير المحاسبية نتيجة تلك الأحداث. ونظراً لأنه يستحيل الفصل بين مفردات الأصول والخصوم وبين التغيرات التي تطرأ على كل منها فإن قياس تلك الأصول والخصوم وقياس التغيرات التي تطرأ عليها

⁴⁶ التجاني بالرقى، القياس في المحاسبة ماهيته وقبوده ومدى تأثيره بالتضخم، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، العدد 8، 2008، ص.58

⁴⁷ محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات: القياس، العرض والإفصاح، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص.130

⁴⁸ . Discussion Paper, International Accounting Standards, November 2005, P.18

ليس سوى وجهين لنفس المشكلة. ولذلك تمت صياغة مفهوم أساس القياس المحاسبي في صورة قاعدة لقياس الأصول والخصوم. إلا أن هذه القاعدة تصلح أيضاً للتطبيق على قياس تغيرات الأصول والخصوم - سواء كانت هذه التغيرات قابلة للتصنيف كإيرادات ومصروفات، ومكاسب وخسائر أو تمثلت في أية تغيرات أخرى في المركز المالي للوحدة المحاسبية.

وبالتالي فإن المكونات الرئيسية لعملية القياس هي :

- 1- تحديد الخواص المطلوب قياسها، فعملية القياس بالنسبة للأصول مثلاً ليست موجهة نحو تحديد وزنها أو طولها أو مساحتها، إنما ما تحتويه هذه الأصول من خدمات متوقعة (قيمتها) .
 - 2- تحديد وحدة القياس، ويشترط أن تكون وحدة القياس ثابتة ومتجانسة حتى تكون النتائج قابلة للتجميع والمقارنة، ومن المعروف أن وحدة القياس في المحاسبة هي النقد الذي يتم التعامل به .
- وتجدد الإشارة أن المكون الأول لعملية القياس يمثل جانب النظرية وهو الذي يختص بتحديد الخصائص والعلاقات، أما المكون الثاني فهو يمثل الجانب الفني لعملية القياس، ولا بد من توفر الجانبين حيث أن كل منهما يكمل الآخر، ولأن النظرية دون قياس هو مجرد فكر نظري كما أن القياس غير المبني على النظرية يعتبر عملاً غير هادف .

ثانياً: أنواع نظم القياس :

1- نظام القياس الاسمي :-

يستخدم في هذا النظام الأرقام للتدليل على الأسماء وللتمييز بين العناصر، كما في حالة ترقيم الحسابات، حيث نعطي مثلاً مفردات الأصول رقم (1)، ومفردات الخصوم رقم (2)، ومفردات الإيرادات رقم (3)، ومفردات المصروفات رقم (4)، ويظهر ذلك واحتمال في دليل الحسابات Chart of Account للوحدة المحاسبية .

ويلاحظ أن هذا النظام لا يوفر معلومات عن ترتيب العناصر والمسافات وليس له نقطة أصل حسابية، وبالتالي لا يمكن إجراء عمليات حسابية على ناتج هذا النظام سوى عدد الحالات التي تنتمي إليها كل مجموعة، أي تحديد أي الفئات التي يوجد بها أكبر عدد من العناصر، ويمكن أن يستخدم لذلك المنوال كأحد مقاييس النزعة المركزية.

2- نظام القياس الترتيبي :

يستخدم هذا النظام الرموز للتدليل على الأسماء والتمييز بين العناصر، ويشمل هذا النظام خاصية الترتيب الطبيعي للعناصر إذا توافرت بيانات عن القيم الأكبر والقيم الأقل مثل:

$$أ > ب > ج \quad \text{أو} \quad 10 > 12 > 20 \text{ وهكذا}$$

وفي مجال المحاسبة يمكن استخدام النظام لدى تبويب عناصر الميزانية (الأصول) مثلاً حسب درجة سيوله كل أصل بالنسبة للأصول الأخرى .

3- نظام القياس الفتري :

يستخدم هذا النظام للتدليل على الفروق بين العناصر المختلفة بدءاً من نقطة الصفر، وفي مجال المحاسبة يمكن استخدام القياس الفتري للتعبير عن سلوك التكاليف شبه المتغيرة .

4- نظام القياس النسبي :-

يستخدم هذا النظام للتدليل على النسب بين قيم العناصر المختلفة، وفي مجال المحاسبة يمكن استخدام هذا النظام من خلال القياس العيني أو القياس المالي للعناصر، ويتم هذا القياس فعليا أو تنبؤياً مثل تحديد قيمة المخزون السلعي في تاريخ الميزانية يعتبر قياساً فعليا، أما تحديد دخل الفترة المحاسبية فيمكن استخدامه كأساس للتنبؤ بمقدار التوزيعات المتوقعة خلال الفترة المالية .

وحول ما سبق، لا بد من توفر الموضوعية في نظم القياس، وخاصة في مجال القياس المحاسبي مما يتطلب ما يلي :

أ. يجب الابتعاد قدر الإمكان عن عنصر الاجتهاد والتقدير الشخصي، غير أن تطبيق هذا الأمر في مجال المحاسبة قد يكون مستحيلاً بسبب وجود بعض العمليات التي تخضع للاجتهاد كتقديرات المخصصات وغيرها .

ب. يجب توافر دليل إثبات يمكن التحقق منه، مثل قياس إيرادات الفترة المحاسبية عند إثبات عملية البيع أو عند إثبات عملية الإنتاج، ولكن يلاحظ أن القدرة على التحقق من وجود دليل الإثبات لا يقطع بصحة طريقة القياس ولا صحة النتائج .

ت. يجب أن يكون نظام القياس قابل للتكرار، أي يتم استخدام نفس قواعد وأسلوب القياس وفي هذه الحالة إذا ما قام شخص أو أكثر مؤهلين تأهيلاً علمياً ومهنيًا بعملية القياس بصورة مستقلة فإنهما يصلان إلى نفس النتائج .

ث. يجب أن يكون نظام القياس يحقق نتائج متساوية من حيث القيمة، وفي هذه الحالة يكون تشتت القيم التي يتم الحصول عليها من قبل أكثر من شخص أقل درجة ممكنة . وترتيباً على ما سبق فإن درجة الاعتماد على مقياس دون آخر يجب أن يتوفر فيهما خاصية القابلية للتحقق من القياس وخاصية عدم التحيز .

وحيث أن القياس المحاسبي يعتمد على القياس المالي من خلال وحدة النقد التي يجري التعامل بها فلا بد في هذه الحالة من الاعتماد على مجموعتين من الفروض لأغراض التقديرات المحاسبية تتعلق بالكميات وأخرى تتعلق بالأسعار .

ومن الأمثلة على التقديرات المحاسبية : ⁴⁹

- المدينون وأوراق القبض لأغراض تقدير الديون المشكوك فيها .
 - المخزون السلعي لأغراض تطبيق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل ومن ثم تقدير نسبة الربح العادي
 - الأصول الثابتة لأغراض تقدير العمر الإنتاجي وقيمة الخردة وتقدير توزيع القيمة على الفترات المختلفة
 - الموارد الطبيعية حيث يقدر الاحتياطي من المورد الطبيعي لغرض تقدير معدل النفاذ .
 - الأصول غير الملموسة حيث تقدر الفترة التي تستفيد من وجودها .
 - العقود في أعمال المقاولات حيث يتم تقدير درجة الاكتمال بالنسبة للأعمال تحت التشغيل.
 - التكاليف غير مباشرة حيث يقدر نصيب وحدة المنتج النهائي منها .
 - التكاليف النمطية أو المعيارية حيث يقدر مستوى الكفاية ومستوى الأسعار بتحديد هذه التكلفة مقدماً
- وحيث أن هذه التقديرات تعتمد على إجراءات قياس غير مؤكدة فإن تحديد الدقة المطلقة فيها يعتبر أمراً مستحيلاً لذلك تعتبر عملية القياس عملية معقدة ومتشابكة وغالباً ما تكون عرضة لحدوث أخطاء ، ورغبة من جانب المحاسب لتطوير قياساته بدأ يتجه نحو الاهتمام والاعتماد على الأساليب الإحصائية لتحديد درجة الخطأ في التقدير وذلك للتغلب على ظاهرة ومشكلات التقدير في القياس المحاسبي .
- أما بالنسبة لظاهرة عدم التأكد وأثرها على القياس المحاسبي فإن موقف المحاسب منها كان عن طريق استخدام سياسة الحيطة والحذر وهي سياسة لا زال الفكر المحاسبي ينظر إليها على اعتبار أنها من أهم المبادئ المحاسبية، وطبقاً لذلك يقوم المحاسب بإتباع القواعد التالية :
- تأجيل الاعتراف بالإيرادات والمكاسب بقدر الإمكان .

⁴⁹ وليد الحياي ، مرجع سبق ذكره ، ص 102

- تعجيل الاعتراف بالمصروفات والخسائر بقدر الإمكان .
- اختيار أقل القيم الممكنة للأصول والإيرادات والمكاسب .
- اختيار أعلى القيم الممكنة للخصوم والمصروفات والخسائر .

المحاضرة الرابعة عشر

- 1- تعريف الايراد: يعبر الايراد عن اجمالي التدفقات الداخلة للمنشاه التي تؤدي الى زيادة اجمالي الاصول او نقص في اجمالي الخصوم او في كليهما معا نتيجة
 - بيع سلع او تاجيرها
 - بيع خدمات
 - بيع اصول
 - استثمار في اوراق ماليه.
- فالتدفقات المذكورة تشمل تدفقات نقدية او عينيه نتيجة تبادل سلع بسلع او اصول باصول او خصوم بخصوم ، او اي مزيج مما ذكر شريطة ان تؤدي العمليه الى زياده في اجمالي الصول او نقص في اجمالي الخصوم، او مزيج من الاثنين.
- يتم قياس الاراد محاسبيا بالقيمه المتوقع الحصول عليها مقابل البيع او تقديم الخدمات.
- اختلف الباحثون حول تعريف الايرادات وما تشمل منهم من يشمل باليرادان فقط الايرادات التشغيليه الناتجه من النشاط الاقتصادي اليومي العادي للمنشاه ومنهم من شمل بالاييرادات اضافاه للايرادات التشغيليه مكاسب عرضيه ناتجه عن فعاليات غير عاديه للمنشاه ولا تتكرر كثيرا.
- الفرق بين الايرادات والمكاسب ان الاولى ناتجه عن فعاليات ونشاط اقتصادي عادي للمنشاه بينما الاخر هو قدفق عرضي ناتج عم انشطه غير عاديه خارج النشاط الاقتصادي العادي للمنشاه.⁵⁰
- كما ذكر في مبدأ تحقق الايراد يعترف بالايراد وفقا لعدة اسس: بمجرد بيع السلعه او خدمه وتسليمها للعميل .

⁵⁰ وليد الحياي ، مرجع سبق ذكره ، ص 155

- أ. خلال عملية الانتاج -مثال على ذلك عقود الانشاء طويلة الاجل.
- ب. بعد الانتهاء من عمليين الانتاج- في حالات المعادن الثمينه.
- ت. بعد عملية البيع- في حالات البيع الايجاري والبيع بالتقسيط.
- ث. مرور الزمن- في حالات استخدام الغير لاصول المنشاه , ايراد عقارات او فوائد من البنوك.

ثالثا : قياس المصروفات

- أ. المصروفات: هي كل نقص في اصول الوحده 100للمحاسبى هاو زيادة في التزاماتها او كليهما معا
جراء انتاج سلع او تادية خدمات للغير بهدف الربح.
- ب. الخسائر: هي نقص في حقوق الملكيه جراء عمليات عرضيه او احداث لا تمت بصله للنشاط
الاقتصادي العادي للمنشاة يتم الافصاح عن المصاريف على اساس اجمالي التدفقات الخاصه بها بينما
يتم الافصاح عن الخسائر بصافي القيمه الحقيقيه لها وبشكل مستقل عن النشاط الاقتصادي.

ربعا :عناصر المصاريف:

تتكون المصاريف من العناصر الاتيه:.

أ. تكلفة البضاعه المباعه

ب. الاجور

ت. الاستهلاكات

ث. ايجارات ومصروفات اخرى

خامسا :عناصر التكلفة:

أ. المواد الخام التي تدخل في عملية الانتاج

ب. اجور عمال الانتاج

ت. صناعيه اخرى

سادسا : الاعتراف بالمصاريف: يتم الاعتراف بالمصاريف طبقا لمبدأ المراقبة مع الإيرادات حيث تحمل كل فترة محاسبية بنصيبها من المصروفات .

هناك طريقتان لقياس المصروفات:

أ. الطريقة المباشرة لتحديد المصروفات

هناك نوعان من المصاريف النوع الأول يمتد تأثيره على الإيرادات لأكثر من فترة محاسبية واحدهولذا يجب تحميلها على أكثر من فترة , اما النوع الثاني فهي مصاريف ترتبط بشكل مباشر بالإيرادالمتحقق في فترة معينه وعليه تحمل هذه المصاريف على نفس الفترة.

ب. الطريقة غير المباشرة لتحديد المصروفات

تحدد المصروفات على اساس المعادله الاتيه:

$$\text{مصروفات الفترة} = \text{ارصدة الموجودات (المخزون) اول الفترة} + \text{الانفاق خلال الفترة} - \text{ارصدة الموجودات نهاية الفترة.}$$

سابعا :قياس المصروفات:

يعتمد القياس على ثلاث اسس (1)القيم التاريخيه(2) القيم الجاريه(3) قيم خاصه ومحدده القياس حسب القيم الجاريه يجنب الانتقاد الموجه للتكلفه التاريخيه وهي تمثل قيمه ادق لقيمة عوامل النتاج المستنفذه خلال عملية الانتاج.

الاسلوب الثالث فقليل الاستعمال بموجبه يتحدد المصروف عند استهلاك البضاعه او الخدمه ووقت تقديم تقارير للتسجيل في السجلات المحاسبية.

ثامنا :قياس الاصول

مفهوم الاصول: الاصول هي عباره عن موارد اقتصاديه تمتلكها الوحده الاقتصاديه من اجل

الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية من خلال استخدامها في العملية الانتاجية.

يمكن تعريف الاصول بشكل اخر على انها موارد اقتصادية التي تحقق غايتين مترابطتين حسب طبيعة كل مورد الاول منها هو ما يعتبر وسائل عمل يؤثر بواسطتها على مواضيع العمل لتغيير شكلها ومنها الالات والمعدات وكذلك الاراضي والمباني اما المورد الثاني فهو ما يعتبر مواضيع عمل وهو كل ما يتحول ويتغير شكله ويفقد كل قيمته الاقتصادية لتدخل ضما قيمي المنتج الجديد.

وهذا ما يتفق واسلوب تقسيم الاصول الى اصول ثابتة واصول متداولة او راس مال ثابت وراس مال متغير او عامل فالاول ثابت وتستنفذ قيمته على مدار عدة فترات محاسبية عن طريق ما يسمى قسط الاستهلاك الاندثار او الاطفاء.

اما الاصول المتغيرة تفقد كل قيمتها خلال فترة واحدة وتذوب قيمتها بقيمة المنتج النهائي سلعة كان او خدمه, معنلا ذلك ان العمر الانتاجي للاصل الثابت اكثر من فترة محاسبية واحدة اما الاصل المتغير فعمره الانتاجي سنه واحدة فقط.

1- انواع الاصول

تقسم الاصول الى قسمين

أ. الاصول المتداولة: وهي ما ذكر اعلاه تحت مسمى الاصول المتغيرة وتشمل النقديه والدينين ,اوراق القبض,المخزون,المصروفات المدفوعة سلفا وغيره ويطلق على هذه الاصول اسم راس المال العامل.

- الاصول طويلة الاجل: هي ما ذكرت اعلاه تحت مسمى الاصول الثابتة وتقسم الى قسمين

- اصول ملموسة- اصول لهل وجود مادي يمكننا رؤيتها ولمسها ك الممتلكات , المباني الالات , اراضي, وغيرها.

ب. اصول غير ملموسه- هي موجودات ليس لهل كيان مادي ك شهره , اسم تجاري, حق اختراع او تاليف وغيره.

2- عرض الاصول في الميزانية :

تعرض الاصول في الميزانية حسب طبيعة النشاط الاقتصادي للمنشاه ووفقا لمساهمة الاصل في تحقيق الايراد ففي منشاه لمشروع مالي تتصدر الميزانية الاصول السائله نقديه , رصيد في البنوك وغيره وفي منشاه تجاريه تتصدر الميزانية الاصول المتداوله وعلى راسها المخزون السلعي وفي منشاه للعقارات تتصدر الاصول الثابته اراض ومباني.

3- قياس الاصول المتداوله

تقاس الصول المتداوله باحدى الطرق الثلاث⁵¹

- قياس مباشر: يقاس بموجبه الاصل المتداول بعنصر النقود لمعرفة مخزون الاقتصادي العنصر المقاس.
- قياس مشتق : وما يسمى بالقياس المشتق فهو قياس مشتق من القياس المباشر بالنقود بالاضافه لمقياس اخر كالزمن مثال على ذلك قياس قسط الاندثار فهو اشتقاق من القياس المباشر لتكلفة الاصل الثابت بالاضافه الى عنصر الزمن وعمر الاصل المتوقع وهو مبني على اساس القياس الحكمي .
- القياس الحكمي: هو اضعف القياسات فلا قواعد تحكمه ويعتمد في الاساس فلى خبرة المحاسب ومعرفته.

معظم الاصول المتداوله مقاسه من طبيعتها فالاصول النقديه والشبه نقديه اوراق قبض تمثل بحد ذاتها قيمة مخزونها الاقتصادي بالنقود. يبقى ان نقيس باقي الاصول المتداوله وباختصار .

استثمارات ق الاجل اوراق ماليه:

تقاس على اساس سعر الشراء مضافا اليه العمولات ومصاريف الشراء .

⁵¹ طلال الججاوي ، مرجع سبق ذكره ، ص24

يجب الذكر انه في حالة شراء السندات يجب الفصل بين سعر السند والسعر المدفوع في الفائدة التي تراكمت على السند والتي دفعها المشتري للبائع على امل انه سيعوض عنها في المستقبل عندما تدفع الفائدة من الشركة المصدرة لحامل السند لذا فالمبلغ المدفوع مقابل فائده على السند هي بحد ذاتها اصل منفصل عن السند.

في حالة الاسهم فتوزيعات الارباح لا تستحق وغير اجباريه ولذا كل مبلغ يدفع لقلء شراء الاسهم يسجل بقيمة الاصل المشتري.

ووفقا لمبدأ التحفظ فعند تقييم الاستثمارات ق الاجل نختار ايها اقل التكلفة او القيمة السوقية الجارية مع وجوب تسجيل الامر بقيد محاسبي والافصاح عن الامر بالقوائم المالية.

المخزون السلعي

يعتبر المخزون السلعي من اكثر الاصول المتداوله في معظم الوحدات الاقتصادية وذو وزن نسبي عالي جدا يتطلب قياسه دقه كبيره نظرا لتاثيره على ارباح المنشاه وعلى مركزها المالي.

اي خطأ او تحيز في تقييمه يؤثر على صحة اجمالي الاصول وهذا مما يؤثر على حقوق الملكية. وكذلك يؤثر على صحة الارباح باعتباره يؤثر على تكلفة البضاعة المباعة.

تختلف عناصر المخزون السلعي من منشاه لآخرى وفق النشاط الاقتصادي , عناصر المخزون السلعي في منشاه تجاريه تختلف عنها في منشاه صناعيه او زراعيه.

تقييم المخزون السلعي

لاجل تقييم المخزون السلعي يجب (1) تحديد كمية المخزون (2) تسعير المخزون

قبل البدء بذلك لا بد من (1) معرفة عناصر المخزون السلعي (2) معرفة عناصر تكلفة

المخزون السلعي (3) معرفة تدفق المخزون السلعي.

عناصر المخزون السلعي- يشمل كافة البضائع التي تعود ملكيتها للوحده الاقتصاديه وبصرف

النظر عن مكان تخزينها او عرضها. وبهذا التعريف يشمل المخزون البضاعة بالطريق التي تم التعاقد عليها وتم شراءها ولم تصل بعد مخازن المنشاه وتشمل البضاعة المباعة بنظام الوكالة فهي جزء من ممتلكات المنشاه اما بخصوص طلبيات العملاء التي لم تستطع المنشاه من اتمامها قيل نهاية الفترة فهي ايضا جزءا من المخزون.

عناصر تكلفة المخزون السلعي: تشمل تكلفة المخزون السلعي جميع المصروفات والنفقات ذات العلاقه المباشرة في الحصول على السلع ونقلها الى محل المشتري متضمنه التكاليف الاضافيه الاخرى حتى تصبح جاهزه للبيع.

عموما تتضمن عناصر تكاليف المخزون على

• ثمن الشراء

• مصروفات الشحن والتأمين وعمولة المشتريات والرسوم الجمركيه

• تكلفة العماله والمصروفات الصناعيه اللازمه للانتاج السلعي .

تسعير المخزون

نظرا للاهميه النسبيه لعنصر المخزون السلعي ولاثره على المركز المالي للمنشاه وعلى حقوق

الملكيه لذا فانه من المفروض اختيار طريقة تسعير تؤدي الى اكبر دقه في احتساب الدخل والمركز المالي.

يرتبط موضوع تسعير المخزون السلعي بمشكلتين (1) طريقة احتساب تكلفة الوحدات المنصرفه

من المخزون (2) طريقة تكلفة الوحده الواحده من المخزون السلعي.

احتساب تكلفة الوحدات المنصرفه

اكثر الطرق شيوعا في احتساب التكلفة هذه هي:

- طريقة التمييز المحدد : بموجبها يجري تمييز وتحديد الوحدات اخر الفتره واتباعها للعملية

الشرائيه الخاصه التي منها بقيت لآخر الفتره هذه الكميه ووفق ذلك تسعر. هذه الطريقه

صعبة التطبيق .

- طريقة متوسط التكلفة-بموجبها يستخرج متوسط التكلفة كنتيجة قسمة اجمالي التكاليف

على اجمالي الوحدات المشتراة .الطريقه سهله وواقعيه الا انها صعبة التطبيق في المنشآت

كثيرة ومتعددة ومتنوعة البضائع.

- طريقة وارد اولاً صادر اولاً--FIFO- البضاعة التي يتم الحصول عليها اولاً تباع اولاً.

هذه الطريقه تؤدي في حالات التضخم الى انخفاض في تكلفة البضاعة المباعة والى ارتفاع في

صافي الربح وبالعكس في حالة الانكماش الاقتصادي.

تفضل هذه الطريقه في البلدان التي لا تتواجد بها معدلات ضريبية مرتفعة مما يجعل المنشآت اكثر ميلا

لهذا الاسلوب لاطهار ارباح اكثر.

●طريقة وارد اخيراً صادر اولاً-LIFO-تباع اولاً البضاعة التي وصلت اخيراً، وفق هذه

الطريقه تتماشى مع قياس الدخل وفق الاسعار السائده في السوق.

في حالات التضخم هذه الطريقه تضخم المخزون السلعي،تزيد تكلفة البضاعة المباعة

وتخفيض قيمة المخزون وبالنهايه الى تخفيض صافي الارباح،تفضل في البلدان ذات معدلات ضريبية

عاليه.⁵²

احتساب تكلفة الوحدة الواحده من المخزون السلعي :

العرف السائد في الممارسه المهنيه يقضي بتسعير المخزون وفقاً لقاعدة التكلفة او السوق

ايهما اقل تماشياً مع مبدأ التحفظ .

وفي ممارسات المهنة ثلاث اساليب اساسيه لقياس المخزون السلعي وفقا للقاعده اعلاه التكلفة او سعر السوق ايهما اقل وهم:

اولا-قياس المخزون على اساس العناصر: بموجبه يتم مقارنة سعر التكلفة لكل عنصر من المخزون السلعي مع سعر السوق ويتم اختيار الاقل ويعتمد مع وجوب الافصاح و الاشاره الى التكلفة التاريخيه تمشيا مع مبدأ الافصاح وهذا الاسلوب هو الاكثر تشددا وتحفظا.

ثانيا-قياس المخزون على اساس المجموعات الرئيسيه: لا يختلف عن الاسلوب الاول الا ان المقارنة هنا بين سعر التكلفة وسعر السوق هي بشكل مجموعات وليس كل عنصر وعنصر.

ثالثا-قياس المخزون على اساس اجمالي المخزون: هنا تتم المقارنة بين قيمة اجمالي المخزون حسب التكلفة مع قيمة اجمالي المخزون كله حسب سعر السوق وتختار النتيجة الاقل قيمة.

اسهل الاساليب وابسطها واكثرها عملية كل الاساليب التي ذكرت اعلاه جيده في حالة امكانية اجراء جرد للمخزون السلعي اما اذا تعذر ذلك فيجب قياس المخزون فلي اساس التقدير وفق اسلوبين:..

تقدير المخزون وفق هامش الربح: تتبع هذه الطريقة في حاله وجود علاقة ثابتة نوعا ما بين

المبيعات وتكلفة السلع المباعة ووفق هذه الطريقة وبخصم بنسبة هامش الربح من قيمة المبيعات نحصل على تكلفة البضاعة المباعة وتطرح من مجموع مخزون اول المدة والمشتريات معا لنحصل على قيمة المخزون نهاية المده.

تقدير المخزون وفق اسعار التجزئه: تتبع هذه الطريقة في المنشآت التي تتعامل بطريقة البيع بالتجزئة وعادة ما تكون السلع المباعة متجانسة وهذه الطريقة شبيهة بطريقة هامش الربح بموجبها يتم تحديد المخزون بسعر البيع ثم اعادته الى سعر التكلفة باستخدام بيانات ومعلومات من واقع المنشأة. ووفق المعادله الاتيه:⁵³

⁵³ طلال الججاوي ، مرجع سبق ذكره ، ص 87

مخزون اول المده بسعر التجزئه + صافي المشتريات بسعر التجزئه - مبيعات الفتره يساوي المخزون اخر الفتره بسعر التجزئه.

يضرب المخزون اخر الفتره المقدر بسعر التجزئه في معدل البضاعة المتاحة للبيع مقدره بسعر التكلفة مقسومة على السلع المتاحة للبيع بسعر التجزئه نحصل على قيمة المخزون نهاية الفتره بسعر التكلفة.

- قياس الاصول طويلة الاجل:

كثيرا ما يستعمل مصطلح الاصول الثابته كمصطلح مرادف لمصطلح الاصول طويلة الاجل و بشكل مخطئ باستثناء اصل الارض باقي الاصول غغير ثابتة والاصح تسميتها اصول طويلة الاجل.

الاصول طويلة الاجل هي موارد اقتصاديه تمتلكها المنشاه بهدف الحصول على ايرادات مستقبليه امتلاك الاصول طويلة الاجل ليست لقصد البيع.

لاجل تحديد قيمة التكلفة للاصول طويلة الاجل يجب التمييز بين الاصول الملموسه وبين الاصول الغير ملموسه.

تحديد كمية الاصول طويلة الاجل سهل لكن المشكله هي تحديد قيمتها.

الاصول الملموسه :

يجب التمييز بين نوعين الاول صالح الاستخدام بمجرد شرائه ونقله الى المنشاه وتكلفة هذا النوع هي قيمة الشراء مضاف اليها تكاليف النقل مثال على ذلك الالات الحاسبه والكاتبه.

النوع الثاني هو الاصول التي تتطلب تكاليف اخرى غير تكلفة الشراء حتى تصبح جاهزه للاستعمال وعليه فان التكلفة هنا تشمل سعر الشراء , مصاريف النقل وكل النفقات اللازمه ليصبح الاصل جاهز للتشغيل.

قياس بعض الاصول طويلة الاجل

الاراضي: تتكون التكلفة من سعر الشراء مضافا اليه مصاريف اضافيه كالرسوم القانونيه واتعاب المحامه واتعاب السماسره وكذلك تضاف الى تكلفة الاراضي تكلفة ازالة مباني قديمه عليها وتخضم الايراد الناتج عن بيع الانقاض ان وجدت.

المباني: تدخل في تكلفة المباني كل ما يدفع نقدا او عينا للحصول عليها شراء او تشييدا وباختصار تشمل كل المصاريف اللازمه حتى تصبح جاهزه للاستعمال.

في حالة التشييد على يد مقاول فالتكلفة حسب قيمة العقد مع المقاول المنفذ.

المصاريف بعد تشييد واستخدام المبنى فهي مصاريف ايراديه تحمل على الفتره التي تمت بها.

المصاريف بعد انتقال الملكيه للمشتري اي بعد الشراء هي ايضا مصاريف ايراديه .

لاجل ان تحمل النفقه على التكلفة لا بد من علاقه سببيه تربط بينهما وان تكون النفقه من اجل ان يصبح الاصل جاهز للاستعمال للهدف الذي من اجله تم شراءه او تشييده.

تكلفة التحسينات: يقصد بهذا الاضافات التي يتم ادخالها على الاصل من اجل تحسين الاداء العادي او

اضافه اداءات جديده, تكلفة هذه التحسينات يجب معاملتها كاصل منفرد ولا يجوز اضافه تكلفتها للاصل الاساسي وذلك لان مواصفات واستخدامات والعمر الانتاجي لكل منهما مختلفان.

• الات ومكائن: تشمل تكلفة هذه الاصول ثمن الشراء وكل مصاريف النقل والتركيب حتى تصبح جاهزه للاستخدام.

• شراء اصول بخصم نقدي: في هذه الحالات التكلفة المعترف بها هي سعر الشراء بسعر النقد

اي بعد الخصم, وفي حالة الشراء دون استغلال الخصم الزياده عن السعر بعد الخصم تعتبر مصاريف

ايراديه تحمل على مصروفات الفتره التي تمت بها ..

• شراء اصول بدفعات مؤجله: لا شك بان السعر المطلوب في مثل هذه الحالات يتضمن فائده (سعرالتاجيل) والتكلفه الحقيقيه هي القيمه الحاليه PV لتدفق الدفعات الاجله وفي حالة معرفة التكلفه حسب الدفع الفوري فالتكلفه هي سعر الدفع الفوري. الفرق هو مصاريف ايراديه تحمل على الفتره التي تنتسب اليها المقصود لا تحمل كل مصاريف الفوائد على الفتره الاولى بل توزع على فترات التقسيط.

• استبدال اصول باصول عينيّه: يحدث احيانا في عالم الاعمال ان يتم استبدال اصل باصل مماثل او باصل من نوع اخر بنفس القيمه او بقيمه مختلفه في مثل تلك الحالات يجب اتباع الاتي:

- في تبادل اصول متماثله او غير متماثله وكون الاصل الجديد ذو قيمه اقل من قيمة الاصل المستبدل

- يجب الاعتراف بالخسائر واثباتها في الدفاتر

(2) في حالة المكاسب اي ان الاصل الجديد ذو قيمه اكبر من الاصل المستبدل والاصل متماثله الاعتراف بالمكاسب ويسجل الاصل الجديد بقيمه الاصل القديم.

- المكاسب والخسائر من تبادل اصول غير متماثله يعترف بها محاسبيا ويجب تسجيلها.

- تبادل اصل باصل متماثل بشكل جزئي وباضافه مبلغ تقدي يعترف بالمكاسب المتحققه

• على اصل من هبه او تبرع: الحصول على اصل دون مقابل يقيم الاصل حسب القيمه

السوقيه العادله له. وفي حالة التعذر يتم تقييمه على يد خبير ويتم تسجيله على هذا الاساس كمدين مقابل ايرادات هبات كدائن.

• قياس الاصول الغير ملموسه:

الاصول الغير ملموسه هي الاصول التي لا وجود مادي لملموس لها ولها وجود دفترى محاسبى فقط منها الشهره, العلامات التجاريه, حقوق نشر وتاليف وبراءات اختراع.

تتميز ايضا بان عمرها الانتاجي محدود, عدم التاكيد بدرجة عالية من منفعتها الاقتصادية المستقبلية ,
صعوبة معرفة قيمتها الحقيقية وقيمتها قابله للتقلبات الحاده.



السؤال الأول : ضع إشارة (√) أو إشارة (×) أمام العبارة المناسبة

الاشارة	البند	رقم
	1. في مجال إعداد قائمة التدفقات النقدية فإن المتحصلات الناتجة عن بيع الاستثمارات الأوراق المالية أو العكس أي المدفوعات مقابل زيادة الاستثمارات تدخل ضمن التدفق النقدية الناتجة عن النشاط الاستثماري ولا علاقة لها بالنشاط التمويلي	
	2. جاء في تعريف الأصل في النظرية المحاسبية بأنه عبارة عن منافع اقتصادية مستقبلية سر كانت مباشرة أو غير مباشرة وأن الوحدة المحاسبية قد اكتسبت حق الحصول على ه المنافع نتيجة أحداث وقعت في الماضي بهدف تحقيق تدفقات نقدية موجبة في المستقبل	
	3. يقصد بخاصية الملاءمة هي قدرة المعلومات المحاسبية على توفير الإمكانيات اللازم للاعتماد عليها كالصدق في التعبير وإمكانية التثبت منها (الموضوعية) بالإضافة إلى حيادية هذه المعلومات.	
	4. أن مفهوم الشخصية المعنوية للوحدة المحاسبية تعطى الأولوية لقائمة الدخل من حيث قياس نتائج الأعمال خلافاً لمفهوم حقوق الملكية التي تعطي الاهتمام لقائمة المركز المالي.	
	5. وفقاً لمفهوم الخصوم وللاعتراف محاسبياً بأحد عناصر الخصوم فإنها تتمثل في الالتزام الحالية دون الالتزامات المستقبلية.	
	6. يقصد بالسياسة المحاسبية بأنها مجموعة أدوات التطبيق العملي التي تستخدمها المنشأة ه إنتاج وتوصيل المعلومات، وبذلك فهي لا تشمل الإجراءات الخاصة بمعالجة العملي والأحداث.	

7.	من مرتكزات نظرية كفاءة السوق أنه لا يمكن خداع السوق بالاختلافات الناتجة عن استخ طرق محاسبية بديلة أو الناتجة عن التغير فيها خلال الفترات المحاسبية.
8.	في مجال مفهوم الربح من العمليات الجارية فإن فلسفة هذا المفهوم يستند إلى تبرير أساس هو أن العناصر غير العادية لا تخضع عادة لإدارة المنشأة مما يجعل قائمة الدخل أك فائدة في مجال التقييم وعمل التنبؤات.
9.	أن المعالجة المحاسبية التي تقوم على أساس القيمة الجارية تتلاءم مع مفهوم التوحيد المط في حين أن أساس التكلفة التاريخية يتلاءم مع مفهوم التوحيد المقيد.
10.	أن مفهوم التوحيد المطلق يلقي عبئاً على الإطار المفاهيمي للنظرية المحاسبية يتمثل تحديد القواعد التي يمكن الاعتماد عليها والتي تبرر إتباع البدائل المحاسبية ومجالات سياسة والأسس التي تستند إليها في ظل الظروف المحيطة.

السؤال الثاني: فيما يلي بعض العبارات التي تحتاج إلى الإجابة عليها وفقاً لما هو مطلوب لكل منه

1. عادة ما يكون استخدام التوحيد المطلق في التطبيق العملي في مجال المحاسبة مبنياً على عدة أسباب.

أذكر سببين منها؟

2. هناك فرق بين رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب. أذكر مثالين كحالتين عمليتين لكل منهما؟

3. هناك مجموعة من الاعتبارات التي يتعين الاسترشاد بها عند وضع السياسة المحاسبية. ناقش

الاعتبارات الثلاثة التي تحكم عملية وضع السياسة باختصار شديد؟

4. تعتبر المعايير المحاسبية هي ترجمة مدروسة لمستوى الفكر المحاسبي المتاح (النظرية) والمتمثل في مجموعة من المبادئ والأهداف والمفاهيم والفروض. أذكر مثالين حول كيفية الربط والانتقال من النظرية إلى المعايير (التطبيق العملي)؟

5. طبقاً للمعيار رقم (13) الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية الأمريكية يجب توافر شرط واحد على الأقل من الشروط حتى يستطيع المستأجر القيام برسملة الأقساط المتفق عليها خلال العقد باعتباره عقداً رأسمالياً. أذكر ثلاثة من الشروط التي أشار إليها المعيار المذكور؟

6. تلجأ بعض المنشآت إلى تكوين احتياطات سرية من خلال إتباع أنماط معينة في توزيع التكاليف بين الفترات المحاسبية المتعاقبة. (اشرح ووضح على شكل نقاط محددته الوسائل المتبعة في تكوين تلك الاحتياطات) .

7. في مجال تنظيم السياسة المحاسبية يقول البعض إن هناك اعتبارات كثيرة تؤدي إلى فشل كفاءة السوق وعدم قدرته على العمل وفقاً لذلك .(اشرح ووضح أهم الاعتبارات على شكل نقاط محددة) .

8. هناك مبادئ وإجراءات محاسبية تحكم تحديد نتائج الأعمال وإعداد المركز المالي تقوم على مبدأ الدورية . أذكر أهم المبادئ أو الإجراءات المرتبطة بهذه الفرضية على شكل نقاط محددة؟

9. في ضوء دراستك للنظرية المحاسبية فإن الإطار المفاهيمي للنظرية المحاسبية يُعد ضرورياً لتحقيق ثلاثة أهداف أساسية .

10. المطلوب : وضح هذه الأهداف ؟

11. في ضوء دراستك للنظرية المحاسبية علمت أن الاحتياطات التي تكونها المنشأة لمقابلة أحداثاً متوقعة لا تعتبر خصوصاً.

12. المطلوب : اذكر الأسباب المتعلقة بذلك؟

السؤال الثالث

لأغراض حساب الدخل والقيمة المتولدة من الأصل في ظل عدم التأكد هو حساب الدخل الاقتصادي القبلي (قبل الأداء) والدخل الاقتصادي البعدي (بعد الأداء) واللذان يعتمدان على التنبؤ والتقدير للقيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية لهذا الأصل، ووفقاً للبيانات التالية فالمطلوب تحديد الدخل الاقتصادي القبلي فقط علماً بأن معدل الخصم 10%

2005	1/1	
2006	1/1	13000
2006	1/1	13500
2008	1/1	15000
2009	1/1	16000

أ. يقول العالم الاقتصادي هيكس أن التغير في رأس المال يمكن إرجاعه إلى عدة عوامل من بينها التغير في سعر الفائدة (سعر الخصم)، فإذا كان هناك سند يدر عائد سنوي ثابت قدره 120 دينار وكان سعر الفائدة في السوق 10% وطراً تغيير على سعر الفائدة وأصبح 6% المطلوب: وضح من خلال الأرقام التالية أثر التغير في سعر الفائدة على قيمة رأس المال (السند) وبالتالي قيمة الدخل.

السؤال الرابع

تكونت إحدى الشركات برأس مال قدره 10000 دينار دفع منها مبلغ 8000 نقداً والباقي على شكل أصول ثابتة عيناً وفور مباشرة أعمالها قامت بشراء 800 وحدة بسعر الوحدة 10 دينار دفع منها مبلغ

6000 دينار نقداً والباقي على الحساب وتم بيع 500 وحدة منها بسعر 15 دينار للوحدة وكانت

المصروفات المدفوعة خلال العام 1000 دينار وفيما يلي التغيرات في الأسعار العامة والخاصة:

الرقم القياسي للأسعار	صافي القيمة البيعية	التكلفة الاستبدالية	
100	-	10	أول العام
125	15	14	خلال العام
150	18	16	نهاية العام

المطلوب:

1. حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية.
2. إعداد قائمة الدخل وفقاً للتكلفة التاريخية المعدلة بالتغير في المستوى العام للأسعار والتكلفة الاستبدالية المعدلة بالتعبير في المستوى العام لأسعار وصافي القيمة البيعية المعدلة بالتغيير في المستوى العام للأسعار.
3. إعداد قائمة المركز المالي وفق التكلفة التاريخية المعدلة بالتغير في المستوى العام للأسعار والتكلفة الاستبدالية المعدلة بالتغيير في المستوى العام لأسعار وصافي القيمة البيعية المعدلة بالتغيير في المستوى العام للأسعار .

الدكتور : بن جريبوع فريد ،

من مواليد بلدية الاغواط (ولاية الاغواط) ، خلال 1982

دكتوراه علوم ، تخصص علوم التسيير ،

أستاذ محاضر – أ – بجامعة الجلفة – الجزائر -

محتوى المطبوعة:

هذه المطبوعة هي مجموعة محاضرات خاصة بمقياس النظرية المحاسبية ، وهي موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر ، شعبة العلوم المالية و المحاسبية ، تخصص محاسبة و تدقيق ، وهذا من أجل معرفة اهم المفاهيم و النظريات المرتبطة بالمجال المحاسبي ، انطلاقا من عرض اهم المفاهيم و النظريات المحاسبية و المميزات و الخصائص المتعلقة بالتطور المحاسبي ، و كذا طرق و الافصاح و القياس المحاسبي و سيرورة الحسابات و مراحل التسجيل المحاسبي اليومي في الدفاتر المحاسبية للعمليات المرتبطة بالمعايير المحاسبية ، كل هذا مع مراعات مكانة المقياس في عرض التكوين و الحجم الساعي المحدد.

إن إعداد هذه المطبوعة حاء لتحقيق جملة من الأهداف ونوجزها فيما يلي:

1. تدعيم مكتبة كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، وهذا من أجل تغطية العجز في هذا المجال.
2. تعريف الطالب بالمفاهيم و النظريات المحاسبية.
3. معرفة الطالب سيرورة الحسابات و مراحل التسجيل المحاسبي اليومي في الدفاتر المحاسبية للعمليات المرتبطة بالمعايير المحاسبية.
4. معرفة لآليات و طرق و الافصاح و القياس المحاسبي.
5. معرفة الفروض و المبادئ المحاسبية و نظرية المحاسبة .
6. معرفة المقومات الاساسية التي بنية عليها النظرية المحاسبية

