نظرية المحاسبه

تعريف المحاسبه

تطور تعريف المحاسبه مع الزمن بشكل متواز لتطور الوظيفه المطلوبه منها ، فقد تحولت من

مجرد فن مسك دفاتر الى نظام معلومات متكامل.

عرفت الجمعيه الامريكيه للمحاسبه ان المحاسبه هي عمليه تتكون من ثلاث انشطه:

(١) تحديد (٢) قياس وتسجيل (٣) وتوصيل البيانات والمعلومات الاقتصاديه مبرا عنها بوحدة النقد لتقديمها الى متخذي القرارات بغرض مساعدتهم في اتخاذ القرارات الرشيده.

اما المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين فاضاف ان المحاسبه هي نشاط خدمي وظيفته تقديم المعلومات الكميه ذات الطابع المالي بغرض ان تكون مفيده في اتحاذ القرارات.

وعليه فقد تجاوز دور المحاسبه من التركيز على الاجراءات التقنيه للتركيز على الاهداف التي تسعى اليها وهي توصيل المعلومه لمتخذي القرارات.

وبناء على ذلك تطورت وتشعبت المحاسبه الى فروع عده منها ماليه ، اداريه ، تكاليف الخ..

وتجاوزت وظيفة المحاسبه الى دراسة وتحليل الاثر الاجتماعي لنشاط المنشاه على البيئه التي تعمل بها وبرزت الى الوجود محاسبة البيئه ومحاسبة المسؤوليه الاجتماعيه.

يمكن تبسيط وظيفة المحاسبه بالشكل المرفق كالاتي:

العمليه الحسابيه		
(١) تحديد	(٢) قياس وتسجيل	(٣) توصيل المعلومه
تحديد وفرز الاحداث الاقتصاديه التي تؤثر على المنشاه ،والتي يتم الاعتراف بها محاسبيا. تلك العمليات هي العمليات الماليه	قياس الاحداث الاقتصاديه بوحدة النقد. تسجيل تلك الاحداث تصنيف وتلخيص	اعداد القوائم والتقارير الماليه. تحليل وتفسير القوائم والتقارير للمستخدمين للمساعده في اتخاذ قراراتهم

طبيعة المحاسبه

اعتبر الباحثون المحاسبه بالاجماع علما من العلوم الاجتماعيه ، نما وتطور مستندا الى العلوم الاخرى خاصة الاجتماعيه منها الاقتصاد ، علم الاجتماع، علم الاداره، القانون وكذلك على العلوم الطبيعيه رياضيات"احصاء وغيره.

من ناحية ثانيه اختلفوا في اعتبار هذا الاعتماد على العلوم الاخرى قصورا وفشلا ام تميزا ايجابيا ساعد في تطور هذا العلم مع تطور العلوم الاخرى ، شخصيا اساند الراي الاخير.

ومادام اعتبرت المحاسبه علما من العلوم فلا بد ان يكون لها نظلريتها كباقي العلوم الاخرى.

ماهي النظريه

النظريه كما عرفها الباحثون:

هي اطار فكري عام متسق ومنظم للافكار والمفاهيم الاساسيه والمبادئ والقوانين العامه التي ترتبط مع بعضها البعض في اطار منطقي متماسك.

اما اهداف النظريه بشكل عام فهي:

١. تقديم وتفسير الظواهر

٢. التنبؤ بسنوك هذه الظواهر في ظل ظروف محدده

٣. توجيه السلوك لتحقيق قيم واهداف محدده.

نظرية المحاسبه

كما ذكرنا سابقا المحاسبه هي احد العلوم الاجتماعيه وما دامت كذلك فلا بد لها من نظريه.

مع العام ان علم المحاسبه كان الابطأ من كافة العلوم في تطوير وبناء نظريتها لا بل لا زالت النظريه المحاسبيه تعاني من قصور حتى اليوم ولم تقدم حلولا لكثير من المشاكل المحاسبيه كمشكلة التلوث، التلوث الضوضائي، وغيرها.

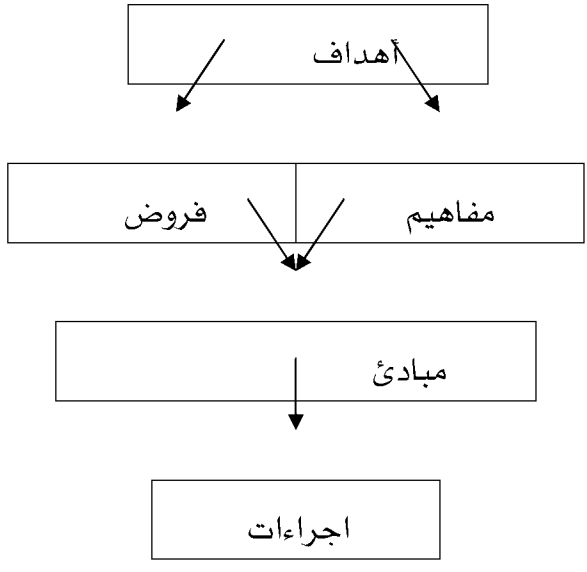
باعتبار المحاسبه علم تطبيقي فان نظريته يجب ان تنطلق من الربط بين الجانبين النظري والجانب التطبيقي العملي.

على نظرية المحاسبه ان تقدم تقييما وشرحا للمارسات العمليه بغرض تقديم ارضيه عمليه لدراسة الاساليب المحاسبيه الحاليه والمقترحه

وتحسينها لتحقق النظريه في النهايه هدفها التوجيه والترشيد وليس مجرد التبرير فقط للعمليات التاريخيه.

هذا يعني انه لا يكفي ان تكون النظريه متسقه منطقيا بل يجب ان تكون ذات مضمون تطبيقي أي قابله للتطبيق في الحياة العمليه وذات فائده في الممارسات اليوميه.

يمكن تصور نظرية المحاسبه حسب الهيكل الاتي:



يمثل هيكل نظرية المحاسبه في ترابط وتكامل مجموعاته الخمس اعلاه قمة النضج المعرفي المحاسبي، حيث الربط بين الناحيه النظريه والناحيه العمليه في دوره متكامله.

يظهر هذا الترابط في التدفق الامامي من الاعلى للاسفل اي من الناحيه النظريه الى التطبيق الفعلي ومن التدفق العكسي من الاسفل للاعلى اي من التطبيق الى النظريه.

هذا الترابط يوجه المعرفه النظريه نحو اختبار ملاءمتها للحياه العمليه وتحسينها واعادة صياغتها بحيث تتحسن في النهايه وتصبح اكثر ملاءمة للواقع وهذا ما يسمى باستراتيجية التحسن المستمر حيث يتم التركيز على العلاقه بين المعرفه النظريه والتطبيق العملي.

الفروض المحاسبيه

يجب ان تتوفر في الفروض شروط ثلاث هي(١)قليلة العدد(٢) مستقله عن بعضها البعض

(٣) غير متعارضه فيما بينها

تعتمد في نظرية المحاسبه اربع فروض هي:

١.فرض الوحده المحاسبيه: يمثل هذا الفرض حجر الزاويه للمحاسبه نظريه وممارسه فبموجبه يتعين الفصل بين الانشطه الخاصه بالمالكين او بوحدات اقتصاديه اخرى وبين انشطة الوحده ذاتها.

وتعتبر المنشاه منذ تاسيسها شخصيه معنويه منفصله عن شخصية المالكين وعن حقوق المالكين.

٢. فرض الاستمراريه: بموجب هذا الفرض تعتبر المنشاه وحده محاسبيه مستمره اي ان الوحده الاقتصاديه في مجموعها مستمره في مزاولة نشاطها المعتاد وليس هناك نيه في الوقت الحاضر او المستقبل المنظور لتصفية المنشاه او لتقليص النشاط بشكل ملحوظ.

هـذا يعـني في اي لحظـه مـن الـزمن مـن المتوقـع ان تسـتمر المنشـاه في اعمالها بصوره تسمح لها بالوفاء بالتزاماتها والاستفاده من اصولها .

٣.فرض وحدة القياس النقدي:

تتكـون المـوارد الـتي تمتلكهـا المنشـاه مـن عناصـر غـير متجانسـه (اراض، مباني،بضاعه وغيره) ومـن الضـروري ايجـاد وحـدة قيـاس موحـد ومترجم نقيم الموارد والعمليات الحسابيه بموجبها وهـذه الوحـده هـي وحـدة النقد وهي بمثابة مقام مشترك لكل العناصر والعمليات المحاسبيه .

وهذا الفرض يقضي بان وحدة النقد ثابتة القيمه على مدار السنين لكن ذلك يتنافى اليوم مع حالة التضخم.

٤.فرض التوازن المحاسبي

هذا الفرض يعني ان الاصول= الالتزامات +راس المل

والتفسـير لـذلك هـو ان كافـة المـوارد الاقتصـاديه الـتي تملكهـا الوحده الاقتصاديه تكون متساويه لقيم مصادر التمويل الذاتي والتمويل الخارجي .

المبادئ المحاسبيه

المبادئ المحاسبيه هـي مـا تشـكل بجموعهـا مرشـدا علميـا وعمليـا للممارسات المحاسبيه وتعتبر ارثا علميا للمحاسبه حتى يتم تغيير احدها وفق متطلبات المهنه او الظروف الاقتصاديه.

تستند المبادئ المحاسبيه وتشتق من الفروض المحاسبيه.

هنـاك تسـع مبـادئ متفـق عليهـا وهـي(١) مبـدأ الدوريـه(٢) مبـدا التكلفـه التاريخيـه(٣) مبـدا الموضـوعيه (٤) مبـدا تحقـق الايـراد(٥) مبـدا

المقابله(٦)مبدا الاهميه النسبيه(٧)مبدا الافصاح التام (٨) مبدا الثبات (٩) مبدا التحفظ.

المبدا الاول-مبدأ الدوريه

اولا يجب الاشاره الى ان هذا المبدا اشتق من فرض الاستمراريه وجاء تلبية لرغبة المالكين معرفة نتيجة الاعمال دون الحاجه للانتظار حتى التصفيه الفعليه للمنشاه.

من المعروف ان النتيجة النهائيه للاعمال التي تقوم بها المنشاه لا يمكن معرفتها الا عند التصفيه الفعليه لكن ذلك يتناقض وفرض الاستمراريه كحل وسط وجد مبدأ الدوريه الذي يعني نظريا ودفتريا تصفيه للمشروع نهاية كل فتره وفتره وانشاءه مجددا بداية كل فتره.

نظريا ودفتريا يعني الامر ان لكل فتره محاسبيه مشروعا قائما بحد ذاته مستقلا عن المشروع الذي كان في الفتره السابقه وعن المشروع الذي سيكون في الفتره اللاحقه.

المبدا الثاني-مبدا التكلفه التاريخي

يعد هذا المبدا من اهم المبادئ المحاسبيه خصوصا في قياس وتقييم الاصول الثابته ،الخصوم ومصادر التمويل والمصروفات والايرادات حسب القيمه والتكلفه التاريخيه للشراء او الا نتاج .

بغض النظر عن التغيرات في القيمه الشرائيه للعمله المتداول بها خصوصا في فترات التضخم المالي او الركود الاقتصادي.

الاصول الثابته هي الكثر تاثرا بهذا المبدا ويعود تفضيل استعمال هذا المبدا لتقييم هذه الاصول ل:

١.التكلفه التاريخيه هي التكلفه الخقيقيه عند الشراء او الانتاج.

٢.التكلفه هذه ناتجه عن تبادل اقتصادي حقيقي لا افتراضي.

٣.طرق اخرى للتقييم ينتج عنها مكاسب وخسائر يجب ان تاخذ بعين الاعتبار ما دام الاصل بحوزة المنشاه.

التكلفه التاريخيه للتقييم تساوي بجملها تكاليف الشراء او الانتاج زائد كل المصاريف الملحقه حتى يصبح الاصل قادر على الانتاج.

يجدر الذكر انه في حالات التضخم فان القوائم الماليه المعده وفق هذا المبدا غير كامله ولا تفي بغرض المقارنه مع سنوات سابقه او لاحقه ولا مع بيانات شركات مماثله.

لذا نادى البعض بترك هذا المبدا وتقييم الاصول حسب الكلفه الحاليه او ما يسمى التكلفه البديله المشكله ان هذه الطريقه تشتند كثيرا على التقديرات الشخصيه وتتناقض مع مبدا الموضوعيه والحل هو اعداد قوائم ماليه معدله على اساس ارقام قياسيه لحجم الغلاء ملحقه للقوائم المعده حشب التكلفه اتناريخيه بالنسبه للاصول ق. الاجل وبالاخص المخزون السلعي والذي له دور كبير في تحديد الربح والخساره لكل دوره ماليه فان تقييمه حسب التكلفه التاريخيه او سعر السوق ايهما اقل وفي حالة التضخم.

فان الامر يعني زيادة ارباح الفتره الحاليه على حساب ارباح الفتره اللاحقه وبالتالي زيادة حقوق المالكين اليوم على حساب حقوق المالكين في الفتره اللاحقه اذا كانت المنشاه تتبع طريقة fifo.

المبدا الثالث -مبدأ الموضوعيه

بموجب هذا المبدا يجب التاكد باية وسيله ماديه من حدوث العمليه الماليه واعتبرت المستندات المحاسبيه دليلا ماديا كافيا لذلك. فلا تسجيل حسابي دون وجود توثيق مستندي لذلك.

يضاف الى التوثيق المستندي ايضا موضوع الجرد الفعلي للمخزون السلعي وللاصول وذلك مما يؤكد الموضوعيه ويعززها.

مبدا الموضوعيه مرادف لمبدا التحقق يجب التحقق من وجود المخزون والاصول والتاكد من حدوث وحصول العمليات الاقتصاديه الماليه قبل التسجيل.

يجب البتعاد عن التقييم الحكمي عن التقدير والتنبؤ لان ذلك يضر بالموضوعيه ولا يصح ذلك الا استنادا الى اسس علميه .

المبدا الرابع -مبدا تحقق اليراد :

الايراد كمفهوم محاسبي هو اجمالي التدفقات الداخله نتيجة بيع سلعه او خدمه تؤدي الى زياده في الاصول او نقصان في الخصوم او من كليهما.

للاعتراف بالايراد دفتريا لا بد من وجود حدث يمكن الاعتماد عليه والاعتراف بالايراد.

الراي السائد ان عملية البيع والتسليم للعميل هي هذه الواقعه او الحدث الذي به يتحقق الايراد سواء اكان البيع نقدا او على الذمم.

توجد حالات اخرى لتحثث الايراد منها :

١.تحقق الايراد بعد البيع

ويحدث ذلك في حالات البيع الايجاري وهي عملية بيع بالتقسيط بشرط ان لا تنتقل الملكيه للمشتري الا بعد تسديد كل الاقساط وللبائع الحق في استرداد بضاعته اذا تخلف المشتري عن تسديد اية دفعه دون ان يكون للمشتري الحق عي استرداد نقوده.

في حالات بيع كهذه الايراد يتحقق بعد البيع

٢. تحقق الايراد عند الانتهاء من الانتاج

في حالات معينه يمكن تطبيق ونسجيل الايراد قبل البيع وعند الانتهاء من الانتاج اذا توفرت الشروط

أ. امكانية احتساب نكلفة الانتاج بدرجه عاليه من الدقه

ب. امكانية احتساب سعر البيع بشكل موضوعي

ت. ان يكون النتج نمطيا

ث. ان تتوفر سوق منتظمه ومؤكده للبيع

والحاله اعلاه تكون بالعاده حين يكون المخزون من النعادن التمينه ففي هذه الحال يجوز تسجيل وتقييم

المخزون بقيمته النقديه المرتفعه.

٣. تحقق الايراد اثناء عملية الانتاج

هناك نشاطات اقتصاديه تمتد لاكثر من فتره محاسبيه واحده، ووجود عدم تزامن ومقابله بين النفقات والايرادات مما يشكل حيره وبلبله بخصوص اللحظه المناسبه لتسجيل العمليه في دفاتر الحسابات.

اكبر مثال على ذلك هي عقود الانشاء طويلة الاجل وما تشكله من اهميه نسبيه في السوق الاقتصادي مما ادى الى لجوء دول عديده لوضع معايير محاسبيه لمثل هذه العقود والصفقات.

مع ذلك هناك طريقتان لتحقق الايراد في مثل هذه الحاله(١) طريقة القد المنجز اي يعترف بالايراد عند اتمام العقد والمشروع بما في ذلك من تناقض مع مبدا المقابله(٢) طريقة نسبة الاتمام او الانجاز.

وهذه الطريقه التي اوصت بها لجنة مبادئ المحاسبه الامريكيه بموجب هذه الطريقه يتحقق ايراد العقد بنسب تتلائم مع العمل المنجز كل فتره وعلى نفس الاساس يتم الاعتراف بالنفقات مما يتماشى مع مبدا الاستحقفق ومبدا المقابله

٤.تحقق الايراد عند الانتهاء من النشاط الاقتصادي لعملية الانتاج

بموجب هذا المبدا ان الوقت المناسب لثبات الايراد والاعتراف به نتيجة اية عملية بيع او انتاج هو اللحظه التي يتخذ بها القرار الرئيسي للعمليه او انجاز الجزء الاهم والاكبر من العمليه وقد يكون لحظة التوقيع على العقد او لحظة تقديم الخدمه او لحظة التحصيل النقدي.

في الغالب يطبق هذا المبدا في حالة يكون الانتاج حسب طلب العميل وموصفاته والسعر متفق عليه سلف وتكلفة الانتاج يمكن تحديدها وكذلك في حالة امكانيى تصريف كامل الانتاج في وقت قصير ودون تخفيص سعر البيع .

المبدأ الخامس –مبدا مقابلة الايرادات بالنفقات :

عتدما يتم تحديد ايرادات كل فتره على اساس الاستحقاق لا بد من تحميل الفتره كل الايرادات التي حدثت واستحقت خلالها سواء اكنت

مستلمه او غير مستامه وبالمقابل تحمل بكل النفقات التي تكبدتها المنشاه للحصول على تلك الايرادات سواء كانت مقبوضه او غير مقبوضه.

المبدا هذا اشتق من فرض الاستمراريه وتطبيقا لاساس الاستحقاق.

يجب عدم الخلط بين مفهوم النفقات والمصاريف فالمصاريف عنصر من عناصر النفقات ومفهوم النفقه اوسع من المصروفات ويشمل بالاضافه للمصروفات تكلفة انتاج السلع المباعه، الحسائر نتيجة نقص في بيع احد الاصول والمصروفات هي نعقات يصرفها المشروع للحصول على الايراد ولا تشكل جزء من تكلفة الانتاج مصاريف اداريه، مصاريف تمويل وغيره.

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

المبدأ السادس –مبدأ الاهميه النسبيه :

اشتق هذا المبدا ايضا من فرض الاستمرار والذي يعني استمرار المشروع في نشاطه دون علاقه مع عمر المالكين حتى تحقيق كل اهدافه.من ذاك الفرض جاءت الحاجه لمبدأ الاهميه النسبيه والذي يعني الاهتمام اكثر بالعناصر ذات التاثير الاكبر على القوائم الماليه ومن اهميتها من ناحية الفائده الاقتصاديه للمنشاه.

يرتبط هذا المبدا بمبدا الافصاح التام الذي يطلب الافصاح التام عن العمليات الماليه التي تؤثر على نتيجة اعمال الوحده الاقتصاديه ومركزها المالي. ويعني ذلك الاهنمام اكثر بالعناصر التي تؤثر اكثر على نتيجة الاعمال الاقتصاديه.

ليس هناك مفهوم واضح للاهميه النسبيه وترك الخيار للمحاسب لتحديد استعمال هذا المبدا مستندين الى اخلاقيات المهنه ، الراي الشخصي للمحاسب ولخبرته العمليه.

من الناحيه العمليه ياخذ بالحسبان عند تطبيق هذا المبدا

(١) حجم العنصر النسبي قياسا بباقي العناصر من حيث القيمه الاقتصاديه

(٢) طبيعة العنصر وامكانيات تحويله من مصروفات الى اصول او بالعكس .

(٣) مدى اهمية العنصر للمستثمرين.

المبدأ السابع -مبدأ الافصاح :

لا تعتبر القوائم الماليه هدفا للمحاسبه وانما وسيله للوصول للهدف الرئيسي وهو ايصال المعلومه للاخرين من اجل مساعدتهم في اتخاذ القرارات الرشيده.

الاخرون هم المالكون، المستثمرون، عملاء، اداره، موظفون، سلطات حكوميه، جهات مدنيه ، مقرضون وغيرهم. كل منهم معني بالمعلومات التي تشملها القوائم الماليه وعليه فالقوائم الماليه عليها توفير جميع المعلومات وبشكل واضح وتام وهذا ما يعني الافصاح التام وحتى يتم ذلك يجب على القوائم الماليه ان توفر الشروط الاتيه:

١. شمول- تشمل كافة النواحي والمعلومات التي تجيب على كل استفهام من اي جهة كانت.

٢. دقـه- تخلـو مـن الاخطـاء قـدر المكـان مـم يكسـبها جـوده وموضوعيه.

٣. ملاءمه- مطابقه وتتلاءم مع احتياجيات متخذ القرار.

٤. وضـوح- خاليـه مـن الغمـوض واللـبس وخاليـه مـن التعقيـد وتفهـم بسهوله.

٥. موضوعيه- بغيده عن التحيز ومعبره عن الحقائق بدون تحريف

٦. قيـاس كمـي- يمكـن قياسـها كميـا بوحـدة النقـد وفي حـالات معينه يجب الافصاح الوصفي.

المبدأ ألثامن -مبدأ الثبات :

بموجـب هـذا المبـدأ علـى الوحـده المحاسـبيه الثبـات وعـدم تغـيير سياسـاتها المحاسـبيه بمـا في ذلـك الطـرق، الاجـراءات والمبـادئ المحاسـبيه المتداوله بها من سنة لاخرى ويجب اتباع نفس الاسـاليب من فتره محاسبيه لاخرى. الامر يجري على الاحدات المماثله من فترة لفتره وعلى معالجة كـل عنصر من عناصر القوائم الماليه .

في حالات الضروره ووجود ما يبرر الامر يمكن القفز عن هذا المبدا شريطة الاشاره الى ذلك بوضوح مع ذكر الاسباب تمشيا مع مبدا الافصاح التام.ها المبدا اتى حتى يصبح من الممكن مقارنة البيانات من فتره لاخرى للدراسه واستخلاص العبر.

المبدا التاسع -مبدا التحفظ:

نظـرا لوجـود بعـض العناصـر في القـوائم الماليـه الـتي تعـد وفـق تقديرات شخصيه منعا للتحيز وللخطا وجد هذا المبدا ، بموجبه يجب

الاخذ بالحسبان الخسائر المتوقعه ولا تاخذ بالحسبان الارباح المتوقعه ، مثال على ذلك تقدير المخزون السلعي وفق قاعدة التكلفه التاريخيه او سعر السوق ايهما اقل.

بدا هذا المبدا عندما كان الاتجاه العام يشير الى انتعاش اقتصادي عكس ما يحدث هذه الايام من ارتفاع مستمر للاسعار ولذا وجهت لهذا المبدا بعض الانتقادات منها:

١ . اتباع هذا المبدا يؤدي الى زيادة ارباح الفتره اللاحقه على حساب الفتره الحاليه بما في ذلك من تحيز وتناقض لمبدا التحفظ نفسه في الفتره اللاحقه .

٢. عدم الاعتراف بالارباح المتوقعه يضر بمصالح المالكين اليوم على حساب المالكين في الفترات اللاحقه ويعتبر تحيزا ويضر بمصالح جيل من المساهمين على حساب حيل اخر.

٣. المبدا يخلط ما بين مبدا التكلفه التاريخيه والتكلفه الاستبداليه القياس المحاسبي

تطور نظرية القياس

تعريف القياس:القياس هو مقارنه عنصر بعنصر اخر للوصول للقيمه العادله الذي يخزنه العنصر المقاس وعادة ما يكون العنصر المقياس هو النقود.

ذكرنا سابقا ان العمليه المحاسبيه هي (١) قياس (٢) اعتراف وتسجيل الاحداث القتصاديه و(٣) افصاح توصيل المعلومات لمتخذي القرارات.

والسؤال الذي يطرح نفسه هنا هو كيفية قياس الاحداث الاقتصاديه لاجل تسجيلها وتوثيقها في دفاتر المنشاه.

حتى العقد الخامس من القرن العشرين كانت نظرية القياس التقليديه تشترط توفر خاصيه طبيعيه في العنصر المراد قياسه، طول، عرض، وزن، حجم باختصار خاصيه ملموسه ولم يكن من الممكن قياس عناصر معنويه كالخبره، الذكاء ، ضوضاء وغيره حتى جاء المفكر ستيفن ووضع ما يعرف بنظرية القياس الحديث الذي اصبح به من الممكن قياس العناصر المعنويه وذلك عن طريق الماتشنغ او ما يسمى بالمحاكاة وذلك عن طريقة استبدال العنصر المعنوي بعنصر اخر يمكن قياسه او قياس اثره مثال على ذلك قياس موضوع الضوضاء في مصنع الراشديه في الاردن عن طريق استعمال طرق طبيه وتحديد مستوى الاعاقه وترجمتها الى ايام عمل ومن ثم الى وحدة النقد.

القياس في فترة التضخم المالي:

بعد الحرب العالميه الثانيه وفي العقدين السلبع والثامن من القرن العشرين نادى الكثيرون بضرورة وضع معايير جديده لتعديل البيانات المحاسبيه المعده وفق مبدا التكلفه التاريخيه لتكون مالاءمه لواقع التضخم ولتمكن متخذي القرارات من مقارنة البيانات على مدى فترات متعدده وتمنع التحيز الناتج عن التضخم.

الربح في القوائم الماليه المعده حسب مبدا التكلفه التاريخيه في اوقات التضم المالي مضخم عن قيمته الحقيقيه وكذلك الاصول نكون بعيده (اقل) من قيمتها الحقيقيه وهذا ما يؤثر سلبا على حقوق المساهمين.

لذا كانت الحاجه لوضع حد لهذا التحيز مما دفع اللجنه الدوليه لمعايير المحاسبه لتوصي باعداد واصدار ملاحق معدله ترفق بالقوائم الماليه المعده حسب التكلفه التاريخيه.

لاعداد هذه الملاحق اسلوبان:

التكلفه التاريخيه المعدله

وفق هذه الطريقه يتم تعديل قيمة عناصر القوائم الماليه بالرقم القياسر (مؤشر) للتضخم وذلك بقصد تثبيت قيمتها الحقيقيه لالغاء التحيز الناتج وفق طريقة التكلفه التاريخيه.

تقسم عناصر القوائم الماليه الى قسمين:

١. عناصر نقديه- تشمل الاصول المتداوله باستثناء المحزون السلعي وباستثناء الاستثمارات في الاوراق الماليه ق الاجل وتشمل الاستثمار في السندات والاسهم الممتازه الخصوم طويلة وقصيرة الاجل

٢. عناصر غير نقديه- تشمل الصول طويلة الامد ،المخزوم السلعي، استثمارات في اوراق ماليه ق الاجل، وحقوق الملكيه ؤاستثناء الاسهم الممتازه.

العناصر النقديه لا تعدل وتبقى حسب قيمتها في القوائم المعده حسب التكلفه التاريخيه العناصر الغير نقديه تعدل حسب ارتفاع مؤشر الغلاء العام للسوق المحلي.

من الجدير بالذكر ان مبدأ التكلفه التاريخيه المعدله جاء ليلبي اكثر مطلب المحافظه على راس المال الحقيقي للمنشاه.

حسب هذه الطريقه فان حيازة اصول نقديه في اوقات التضخم المالي تسبب خسائر للمنشاه بينما حيازة التزامات نقديه تسبب مكاسب والامر معكوس في حالات الانكماش الاقتصادي.

في قائمة الدخل يجب الفصل بين الربح والخساره من التشغيل العادي والمعده وفق التكلفه المعدله وبين المكاسب او الخسائر في القوه الشرائيه الناتجه عن حيازة بنود نقديه.

الطريقه الثانيه لمعالجة التغييرات في القوه الشرائيه لوحدة النقد هي:

التكلفه التاريخيه البديله بموجب هذه الطريقه تستخدم الارقام القياسيه الخاصه (مؤشرات تضخم مالي) لكل بند من البنود الغير نقديه من بمود القوائم الماليه.

لذا فهذه الطريقه افضل من التكلفه التاريخيه المعدله من حيث الغاء ومنع التحيز المخاسبي والحفاظ اكثر على راس مال حقيقي للمنشاه.

من ناحيه ثانيه هناك صعوبات عمليه للحصول على مؤشرات الغلاء لكل عنصر من عناصر القوائم الماليه.

قائمة الدخل وفق هذا الاسلوب تتكون من جزئين اثنين:

١. صافي دخل العمليات على اساس التكلفه الجاريه

٢. اجمالي مكاسب /خسائر حيازة البنود الغير نقديه

قياس الايراد

الايراد: اجمالي التدفقات الداخله للمنشاه التي تؤدي الى زيادة اجمالي الاصول او نقص في اجمالي الخصوم او في كليهما معا نتيجة

(١) بيع سلع او تاجيرها(٢) بيع خدمات(٣) بيع اصول (٤) استثمار في اوراق ماليه.

❖ التدفقات المذكوره تشمل تدفقات نقديه 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 اليراد 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 بالايرادات اضافه 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.

كما ذكر في مبدأ تحقق الايراد يعترف بالايراد وفقا لعدة اسس:

١. بمجرد بيع السلعه او الخدمه وتسليمها للعميل .
٢. خلال عملية الانتاج –مثال على ذلك عقود الانشاء طويلة الاجل.

٣. بعد الانتهاء من عملين الانتاج- في حالات المعادن الثمينه.

٤. بعد عملية البيع- في حالات البيع الايجاري والبيع بالتقسيط.

٥. مرور الزمن- في حالات استخدام الغير لاصول المنشاه ، ايراد عقارات او فوائد من البنوك.

قياس المصروفات

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

عناصر المصاريف:

- تتكون المصاريف من العناصر الاتيه:.

١.تكلفة البضاعه المباعه

٢.الاجور

٣.الاستهلاكات

٤.ايجارات ومصروفات اخرى

- **عناصر التكلفه:**

١.المواد الخام التي تدخل في عملية الانتاج

٢.اجور عمال الانتاج

٣.تكاليف صناعيه اخرى

الاعتراف بالمصاريف: يتم الاعتراف بالمصاريف طبقا لمبدا المقابله مع الايرادات حيث تحمل كل فتره محاسبيه بنصيبها من المصروفات .

هناك طريقتان لقياس المصروفات:

الطريقه المباشره لتحديد المصروفات

هناك نوعان من المصاريف النوع الاول يمتد تاثيره على الايرادات لاكثر من فتره محاسبيه واحده ولذا يجب تحميلها على اكثر من فتره ، اما النوع الثاني فهي مصاريف ترتبط بشكل مباشر بالايراد المتحقق في فتره معينه وعليه تحمل هذه المصاريف على نفس الفتره.

الطريقه غير المباشره لتحديد المصروفات

تحدد المصروفات على اساس المعادله الاتيه:

مصروفات الفتره=ارصدة الموجودات(المخزون) اول الفتره+الانفاق خلال الفتره- ارصدة الموجودات نهاية الفتره.

قياس المصروفات:

يعتمد القياس على ثلاث اسس (١)القيم التاريخيه(٢) القيم الجاريه(٣) 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 المحاسبيه.

قياس ا الاصول

مفهوم الاصول= الاصول هي عباره عن موارد اقتصاديه تمتلكها الوحده الاقتصاديه من اجل الحصول على منافع اقتصاديه مستقبليه من خلال استخدامها في العمليه الانتاجيه.

يمكن تعريف الاصول بشكل اخر على انها موارد اقتصاديه 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 الاقتصاديه لتدخل ضما قيمى المنتوج الجديد.

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

اما الاصول المتغيره تفقد كل قيمتها خلال فتره واحده وتذوب قيمتها بقيمة المنتج النهائي سلعةكان او خدمه، معنلا ذلك ان العمر الانتاجي للاصل الثابت اكثر من فتره محاسبيه واحده اما الاصل المتغير فعمره الانتاجي سنه واحده فقط.

انواع الاصول- تقسم الاصول الى قسمين :

الاصول المتداوله- وهي ما ذكر اعلاه تحت مسمى الاصول المتغيره وتشمل النقديه والدينين ،اوراق القبض،المخزون،المصروفات المدفوعه سلفا وغيره ويطلق على هذاه الاصول اسم راس المال العامل.

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

اصول ملموسه- اصول لهل وجود مادي يمكننا رؤيتها ولمسها ك المتلكات ، المباني ، الالات، اراضي، وغيرها.

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

عرض الاصول في الميزانيه

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

قياس الاصول المتداوله

تقاس الصول المتداوله باحدى الطرق الثلاث (١) قياس مباشر(٢) قياس مشتق(٣) قياس حكمي الاول يقاس بموجبه الاصل المتداول بعنصر النقود لمعرفة مخزون الاقتصادي العنصر المقاس.

القياس الثاني 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 والقياس 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 .

يجب الذكر انه في حالة شراء السندات يجب الفصل بين سعر السند والسعر المدفوع في الفائده التي تراكمت على السند والتي دفعها المشتري للبائع على امل انه سيعوض عنها في المستقبل عندما تدفع الفائده من الشركه المصدره 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 المشترى.

ووفقا لمبدا التحفظ فعند تقييم الاستثمارات ق الاجل نختار ايهما اقل التكلفه او القيمه السوقيه الجاريه مع وجوب تسجيل الامر بقيد محاسبي والافصاح عن الامر بالقوائم الماليه.

المخزون السلعي

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

اي خطا او تحيز في تقييمه يؤثر على صحة اجمالي الاصول وهذا مما يؤثر على حقوق الملكيه. وكذلك يؤثر على صحة الارباح باعتباره يؤثر على تكلفة البضاعه المباعه.

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

تقييم المخزون السلعي

لاجل تقييم المخزون السلعي يجب (١) تحديد كمية المخزون(٢) تسعير المخزون قبل البدء بذلك لا بد من (١) معرفة عناصر المخزونالسلعي(٢)) معرفة عناصر تكلفة المخزون السلعي(٣) معرفة تدفق المخزون السلعي.

عناصر المخزون السلعي- يشمل كافة البضائع التي تعود ملكيتها للوحده الاقتصاديه وبصرف النظر عن مكان خزنها او عرضها. وبهذا التعريف يشمل المخزون البضاعه بالطريق التي تم التعاقد عليها وتم شراءها ولم تصل بعد مخازن المنشاه وتشمل البضاعه المباعه بنظام الوكاله فهي جزء من ممتلكات المنشاه اما بخصوص طلبيات العملاء التي لم تستطع المنشاه من اتمامها قبل نهاية الفتره فهي ايضا جزءا من المخزون.

عناصر تكلفة المخزون السلعي- - تشمل تكلفة المخزون السلعي جميع المصروفات والنفقات ذات العلاقه المباشره 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 والتامين 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 (١) طريقة احتساب تكلفة الوحدات المنصرفه من المخزون(٢) طريقة تكلفة الوحده الواحده من المخزون السلعي.

احتساب تكلفة الوحدات المنصرفه اكثر الطرق شيوعا في احتساب التكلفه هذه هي:

(١) طريقة التمييز المحدد :بموجبها يجري تمييز وتحديد الوحدات اخر الفتره واتباعها للعملية الشرائيه الخاصه التي منها بقيت لاخر الفتره هذه الكميه ووفق ذلك تسعر.هذه الطريقه صعبة التطبيق .

(٢) طريقة متوسط التكلفه- بموجبها يستخرج متوسط التكلفه كنتيجة قسمة اجمالي التكاليف على اجمالي الوحدات المشتراة .الطريقه سهله وواقعيه الا انها صعبة التطبيق في المنشات

كثيرة ومتعددة ومتنوعة البضائع.

(٣) طريقة وارد اولا صادر اولا- -FIFO- البضاعه التي يتم الحصول عليها اولا تباع اولا.

هذه الطريقه تؤدي في حالات التضخم الى انخفاض في تكلفة البضاعه المباعه والى ارتفاع في صافي الربح وبالعكس في حالة الانكماش الاقتصادي.

تفضل هذه الطريقه في البلدان التي لا تتواجد بها معدلات ضريبيه مرتفعه مما يجعل المنشات اكثر ميلا لهذا الاسلوب لاظهار ارباح اكثر.

(٤)طريقة وارد اخيرا صادر اولا- LIFO- تباع اولا البضاعه التي وصلت اخيرا ، وفق هذه الطريقه تتماشى مع قياس الدخل وفق الاسعار السائده في السوق.

في حالات التضحم هذه الطريقه تضخم المخزون السلعي، تزيد تكلفة البضاعه المباعه وتخفيض قيمة المخزون وبالنهايه الى تخفيض صافي الارباح، تفضل في البلدان ذات معدلات ضريبيه عاليه.

احتساب تكلفة الوحده الواحده من المخزون السلعي العرف السائد في الممارسه المهنيه يقضي بتسعير المخزون وفقا لقاعدة التكلفه او السوق ايهما اقل تماشيا مع مبدا التحفظ.

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

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

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

ثالثا- قياس المخزون على اساس اجمالي المخزون- هنا تتم المقارنه بين قيمة اجمالي المخزون حسب التكلفه مع قيمة اجمالي المخزون كله حسب سعر السوق وتختار النتيجه الاقل قيمة.

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

تقدير المخزون وفق هامش الربح- - تتبع هذه الطريقه في حاله وجود علاقه ثابته نوعا ما بين المبيعات وتكلفة السلع المباعه ووفق هذه الطريقه وبخصم بنسبة هامش الربح من قيمة المبيعات نحصل على تكلفة البضاعه المباعه وتطرح من مجموع مخزون اول المده والمشتريات معا لنحصل على قيمة المخزون نهاية المده.

تقدير المخزون وفق اسعار التجزئه- تتبع هذه الطريقه في المنشات التي تتعامل بطريقة البيع بالتجزئه وعادة ما تكون السلع المباعه متجانسه وهذه الطريقه شبيهه بطريقة هامش الربح بموجبها يتم تحديد المخزون بسعر البيع ثم اعادته الى سعر التكلفه باستخدام بيانات ومعلومات من واقع المنشاه.

ووفق المعادله الاتيه:

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 البضاعه المتاحه للبيع مقدره بسعر التكلفه مقسومه على السلع المتاحه للبيع بسعر التجزئه نحضل على قيمة المخزون نهاية الفتره بسعر التكلفه.

قياس الاصول طويلة الاجل

كثيرا ما يستعمل مصطلح الاصول الثابته كمصطلح مرادف لمصطلح الاصول طويلة الاجل وبشكل مخطوء باستثناء اصل الارض باقي الاصول غفير ثابته 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 التكلفه 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 التكلفه هنا تشمل سعر الشراء ، مصاريف النقل وكل النفقات اللازمه ليصبح الاصل جاهز للتشغيل.

قياس بعض الاصول طويلة الاجل

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

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

في حالة التشييد على يد مقاول فالتكلفه 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 التفقه على التكلفه لا بد من علاقه سببيه تربط بينهما وان تكون النفقه من اجل أن 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 اضافة اداءات جديده، تكلفة هذه التحسينات يجب معاملتها كاصل منفرد ولا يجوز اضافة تكلفتها اللاصل 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 الحالت التكلفه 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 عينيه- 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:

(١) في تبادل اصول متماثله او غير متماثله وكون الاصل الجديد ذو قيمه اقل من قيمة الاصل المستبدل يجب الاعتراف بالخسائر واثباتها في الدفاتر

(٢) في حالة المكاسب اي ان الاصل الجديد ذو قيمه اكبر من الاصل المستبدل والاصول متماثله لا اعتراف بالمكاسب ويسجل الاصل الجديد بقيمة الاصل القديم.

(٢) المكاسب والخسائر من تبادل اصول غير متماثله يعترف بها محاسبيا ويجب تسجيلها.

(٣) تبادل اصل باصل متماثل بشكل جزئي وباضافة مبلغ تقدي يعترف بالمكاسب المتحققه .

الحصول على اصل من هبه او تبرع- الحصول على اصل دون مقابل يقيم الاصل حسب القيمه السوقيه العادله له. وفي خالة 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 ملموس لها ولها وجود دفتري محاسبي فقط منها الشهره، العلامات التجاريه، حقوق نشر وتاليف وبراءات اختراع.

تتميز ايضا بان عمرها الانتاجي محدود ، عدم التاكد بدرجه عاليه من منفعتها الاقتصاديه المستقبليه، صعوبة معرفة قيمتها الحقيقيه وقيمتها قابله للتقلبات الحاده.

قياس تكلفة الاصول الغير ملموسه-

لاجل القياس تقسم الاصول هذه الى قسمين (١) اصول غير ملموسه محدده يمكن تمييزها عن بعضها البعض وعن الاصول الاخرى للمنشاه ملموسه وغير ملموسه مثل شهره، حق تاليف (٢) واصول لا يمكن فصلها عن بقية اصول المنشاه وغير قابله للتحديد ولذا سميت اصول غير ماموسه غير محدده.

الاصول المحدده يتم شراءها من الغير او اكتشافها وتطويرها داخل المنشاه وفي هذه الحاله فالتكلفه هي سعر الشراء مضاف اليه كل المصاريف اللازمه لجعل الاصل جاهز للاستخدام.

الاصول الغير محدده والتي تنتج داخل المنشاه كل المصاريف للحصول عليها تعتبر مصاريف ايراديه لا راسماليه لا تعتبر اصل بل مصروفات تحمل على ايرادات الفتره المحاسبيه.

امثله على الاصول الغير ملموسه

الشهره- هي بالمفهوم الاقتصادي منافع تتولد للمنشاه لما لها من سمعه طيبه وبالمفهوم المحاسبي هي القيمه الحاليه للارباح المستقبليه التي تزيد عن المعدل الطبيعي لارباح المنشاه والتي تنتج عن سمعه طيبه ، اداره جيده وهكذا صفات للمنشاه ادارتها وسياساتها.

لا يمكن شراء الشهره او تداولها الا في حالة شراء وحده اقتصاديه بالكامل ناشطه اقتصاديا وبهدف الاستمرار في تفعيلها كوحده منفرده عن الوحده التي اشترت.

تقدير الشهره- يعتمد تقدير الشهره كثيرا على الراي السخصي ويعالج باحدى طريقتين:

التقييم الشامل- او ما يسمى تقدير جزافي مبني على اساس ان الشهره عباره عن مجموعة موارد غير ملموسه لا يمكن فصلها عن بعضها البعض ولا عن الاصول الملموسه ولذا بموجب هذه الطريقه تقدر الشهره على انها الفرق بين قيمة الشراء والقيمه السوقيه العادله لصافي اصول الوحده المشتراة وهنا لا بد من الاعتماد على تقديرات الخبراء لتقييم سعر السوق مع الاخذ بالحسبان التاكد من ارصدة باقي الخصوم والاصول واستبعاد الديون العادمه والمشكوك بتحصيلها.

تقييم الشهره على اساس الدخل العادي- تعتمد هذه الطريقه على وجهة النظر التي تقول ان الشهره هي القيمه الحاليه للارباح المستقبليه التي تزيد عن المعدل الطبيعي لارباح المنشاه والتي تنتج عن سمعه طيبه ،اداره جيده وهكذا صفات للمنشاه ادارتها وسياساتها.

بموجب هذه الطريقه قيمة الشهره هي الفرق بين قيمة الارباح المتوقعه مستقبلا وبين متوسط الربحيه العادي للمنشاه. وهناك راي اخر ياخذ باسلوب رسملة الارباح الغير عاديه وحساب القيمه الحاليه لها على انها قيمة الشهره.

براعة الاختراع- هي عباره عن رخصه او تصريح من جهه رسميه مخوله بغرض تصنيع منتج او بيعه او استخدامه وهذا الحق يصبح ملكا للمنشاه ولا يجوز استخدامه من جهات اخرى.

تسجل براءة الاختراع بالقيمه التي دفعت للمخترع بالاضافه للمصاريف الضروريه الاخرى اللازمه ، مصاريف تسجيل واشهار وغيرها.

العمر الانتاجي يحدد على يد الجهات الرسميه، في الولايات المتحدة هو سبع عشر سنه. كل سنه يجب تسجيل قسط اطفاء دون الحاجه لحساب مجمع اطفاء.

حق النشر والتاليف- هو ضمان من قبل الدوله للادباء للفنانين للمؤلفين لمؤلفاتهم وابداعاتهم و حقهم بالنشر والانتاج دون ان يكون لغيرهم الحق بنشر ابداعاتهم او استعمالها.

يجوز لدور النشر ومؤسسات مختصه شراء هذا الحق وتتكون تكلفة هذا الحق من سعر الشراء والنفقات الاخرى اللازمه.

العلامه التجاريه- هي رمز او حرف او كلمه او اية وسيله اخرى تختارها المنتج لتشكل علامه تجاريه له. تحدد قيمتها على اساس سعر الشراء بالضافه لمصاريف لازمه اخري ويجري اطفائها على العمر الانتاجي والذي لا يزيد عادة عن اربعين عاما.

مصاريف تاسيس- في النفقات والمصاريف التي دفعت تحضيرا لاقامة المنشاه اي قبل ولادة المنشاه ونسجل كايراد راسمالي كاصل وتطفأ خلال فتره لا تتعدى خمس سنوات.

قياس الالتزامات

تحتاج المنشاه لمصادر تمويل سواء كانت داخليه وتسمى حقوق ملكيه او خارجيه وتسمى التزامات الالتزامات نوعان قصيرة الاجل الواجب سدادها خلال سنه واحده وطويلة الاجل الواجب سدادها لاكثر من سنه واحده.

الالتزامات قصيرة الاجل

تستعمل في الغالب الاتزامات ق الاجل لتمويل الانشطه الجاريه والعاديه للمنشاه منها ديون الموردين والقروض ق الاجل .

المقياس لتحديد قيمة الالتزامات ق الاجل هو القيمه الحاليه وليست الاسميه وعادت ما تكون نفس القيمه.

باختصار الالتزامات ق الاجل هي مدفوعات نقديه سوف تتحقق في المستقبل ولكنها ليست مؤكده مئه بالمئه.

ولذا يمكن تقسيمها لثلاث انواع:

١.التزامات ق الاجل محدده تحديدا قطعيا- ديون الموردين، مصروفات للدفع.اقساط قروض ط الاجل، قروض ق الاجل واوراق الدفع.

٢.التزامات ق الاجل متوقفه على نتيجة الاعمال- منها ضرائب على الدخل.

٣.التزامات ق الاجل محتمله او مشروطه منها ضمانات على جودة البضائع.

تسجل الالتزامات قصيرة الاجل المحدده قطعيا بقيمتها النقديه وذلك لان تنفيذها بحكم المؤكد.

ويجري تسويتها بالدفاتر وفق مبدا المقابله فالمصروفات المستحقه وان دفعت بفترات لاحقه تتبع وفق مبدا المقابله للفتره التي قبل على اعتبار ان الدخل المقابل حصل في الفتره الاولى والعكس في حالى الايراد المحصل سلفا يجب ترحيله لفتره لاحقه حيث تم الحدث الاقتصادي وحيث تم الصرف للحصول على الايراد وان قبض سلفا.

كذلك الحال بانسبه للقروض قصيرة الاجل والتي اخذت اصلا لتمويل النشاط الجاري (هذه السنه) وكذلك الاقساط السنويه للقروض طويلة الاجل بالنسبه للالتزامات قصيرة الاجل المتعله بنتائج عمل المنشاه فيجري تسويته بتحميل حساب مصروف الضرائب مدينا وحساب الضريبه المستحقه دائنه كالتزام ق الاجل.

بالنسبه للالتزامات قصيرة الاجل المشروطه- لا تسجل الا اذا توفر شرطان الاول ان تكون نسبة وقوع الخساره اكبر من ٥١٪ وان يكون من الانكان تقدير الخساره والا فيكفي الافصاح الوصفي بملاحظه في التقرير المالي.

في حالة توفر الشرطان تسجل الالتزامات هذه وفق طريقتين (١) تحميل حساب مصروفات الضمان دائن وتزكية حساب التزام ضمان مدين(٢) خصم جزء من ايرادات البيع كايرادات مقبوضه سلفا عن ضمانات كالتزام ق الاجل واثبات الجزء المتحقق من هذا الالتزام كل فتره بتديين حساب الالتزام ايرادات ضمان سلفا دائن وتزكية ايراد ضمان مدين.

قياس الالتزامات طويلة الاجل

الالتزامات طويلة الاجل- هي التزامات لا تستحق السداد خلال السنه الحاليه، لهذه الاتزامات ثلاث خصائص هي (١)لا تحتاج الى اصول

متداوله لتصفيتها(٢) الهدف منها تمويل اصول طويلة الاجل(٣) عادة مرفقه بعقد يضمن حق الدائن والمدين

من الالتزامات طويلة الاجل (١) اوراق دفع ط الاجل(٢) قرض برهن(٣) قرض طويل الاجل(٤) السندات.

بغض النظر عن تعريف كل مما ذكر اعلاه ،المعالجه المحاسبيه لا تختلف الواحده عن الاخرى والاختلاف هو في عرض هذه الالتزامات في القوائم الماليه . مع الاخذ بالحسبان ان الالتزامات طويلة الاجل التي تتضمن دفع فائده ان كان ذلك بشكل صريح او ضمني في هذه الحالات يجب معالجة موضوع الفائده كمصروف ايرادي يحمل دائنا حساب الفوائد.

بالنسبه للسندات المصدره بعلاوه تسجل العلاوه كالتزام طويل الاجل وتوزع بشكل شبيه لموضوع الاندثار على مدار عمر السندات بطريقة القسط الثابت اخرون يروا العلاوه كايراد جاري الا ان مؤيدو ذلك الراي قليلون. في حالة الاصدار بخصم اي بقيمه اقل من القيمه الاسميه للسند تسجل السندات كدائن بكامل القيمه الاسميه والفرق بين السعر الاسمي والسعر بعد الخصم يسجل تحت اسم خصم اصدار سندات كمدين ويستنفذ على مدار عمر السندات بطريقة القسط الثابت.

قياس حقوق الملكيه

حقوق الملكيه حسب تعريف مجلس المعايير المحاسبيه هي زيادة اصول الوحده عن خصومها وانها صافي الاصول المتبقيه من الالتزامات.

تطورت مع تطور الشكل القانوني للمنشات الاقتصاديه نظريات عديده بخصوص حقوق الملكيه منها نظرية الملكيه او الملكيه الشخصيه

وكانت نشات في القرن التاسع عشر مع الثوره الصناعيه واحتياج المشاريع لرؤوس اموال كبيره هذه النظريه صحيحه في المنشات التي تعود ملكيتها لشخص واحد وهنا حقوق الملكيه هي الموجودات مطروح منها المطلوبات.

نظرية الشخصيه المعنويه في المنشات الفاعله على شكل شركات مساهمه وفق هذه النظريه الموجودت=المطلوبات والمطلوبات هنا تشمل راس المال المكون من الاسهم على اشكالها والارباح المحتجزه.

نظريةاموال مخصصه- صالحه في الدوائر والوزارات الحكوميه بموجبها الموجودات هي الاصول النقديه والمطلوبات هي الالتزامات التي على الوحده انجازها.

نظرية القائد- وتركز على دور المحاسبه في الرقابه لضمان حقوق المالكين ودور القوائم الماليه لاتخاذ القرارات وتوفير عنصر الرقابه .

نظرية الوكاله- تركز على ضرورة ابراز والتعبير عن التعارض بين مصالح حملة الاسهم مع مصالح حملة السندات، مصالح الاداره، مصالح مدقق الحسابات وغيرهم.

قياس حقوق الملكيه-

المنشاه الفرديه حقوق الملكيه هي قيمة الاستثمار الاول حين انشاء الوحده مضافا اليه استثمارات في فترات لاحقه مضافا اليه صافي الارباح مطروحا منه السحوبات الشخصيه.

شركات تضامن- حقوق الملكيه هي اجمالي راس مال الشركاء مضافا اليه مجموع الحسابات الجاريه للشركاء مع ضروره التفصيل حسب كل شريك وشريك.

شركات مساهمه- حقوق الملكيه هي مجموع راس المال المدفوع من جميع انواع الاسهم مضافا اليه الارباح المحتجزه.

الافصاح المحاسبي

ذكرنا سابقا ان العمليه المحاسبيه هي (١) قياس (٢) اعتراف وتسجيل الاحداث القتصاديه و(٣) افصاح توصيل المعلومات لمتخذي القرارات.

ذكرنا ايضا ان الغرض الرئيسي من القوائم الماليه هو توفير المعلومات اللازمه لاتخاذ قرارات اقتصاديه ذات علاقه بالمنشاه وبغرض التنبؤ بالقوه الاقتصاديه للمنشاه مستقبلا.

تختلف وتتناقض مصالح الاطراف المعنيه بالتقارير الماليه والمعلومات التي تحويها والتي يجب الافصاح عنها وهنا لا بد من ايجاد حد ادنى من الافصاح يلبي الحد الادنى لمصالح الاطراف.

للافصاح مستويان (١) الافصاح المثالي وهو ما لا يمكن توفيره من ناحيه عمليه و(٢) افصاح المتاح او المناسب وهو افصاح يجعل من التقارير الماليه غير مضلله وذات كيفيه تجعل للتقارير قيمه اعلاميه يستطيع مستخدم القوائم الماليه الاسترشاد بها واتخاذ قرارات استنادا عليها.

لاجل تحقيق الغرض من العمليه الحسابيه لا بد من الافصاح عن جميع المعلومات سياسات ،اجراءات،مبادئ وعناصر القوائم الماليه وعن مخالفات للفروض والمبادئ المحاسبيه وعن اي تغيير في السياسات المحاسبيه. والارقام المقارنه للسنوات السابقه. وذلك وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم ١.

كما يجب الافصاح في البيانات الماليه عن –الميزانيه العامه ، قائمة المركز المالي وقائمة الدخل والملاحظات على القوائم الاخرى الملحقه وذلك وفق المعيار الدولي رقم ٥.

يفصل المعيار الدولي رقم ٥ قواعد خاصه بالافصاح عن معلومات تتعلق بالمؤسسه اسم ، نشاط، الشكل القانوني، الفتره المحاسبيه، العمله ، مكان التسجيل وغيره.

كما يطلب المعيار نفسه الافصاح في الميزانيه العامه عن الاصول طويلة الاجل وتفصيلها مع بيان طريقة الاستهلاك، استثمارات في شرك تابعه وشرك زميله كما يضم قواعد خاصه للافصاح عن الاصول قصيرة الاجل ، الالتزامات طويلة الاجل واخرى للالتزامات قصيرة الاجل وقواعد خاصه للافصاح عن حقوق الملكيه وقواعد خاصه للافصاح بالنسبه لمعلومات قائمة الدخل.

القيمه النسبيه ومستوى الدمج في البيانات المحاسبيه

لتوفير اكبر قدر من الوضوح في التقرير المالي ان يكون مفصلا الى اقصى الحدود الا ان ذلك غير واقعي و مما يؤدي الى اللجوء لتلخيص التقرير سعيا لتخفيض نفقة الاعداد ومنعا للالتباس والبلبله في حالة اللجوء الى تقارير مفصله اكثر من اللزوم وهنا يجد المحاسب نفسه امام اعتبارين الاول يطلب الافصاح المناسب والثاني يطلب تخفيض تكلفة التقرير الى الحد الادنى لذا يلجا المحاسب الى ما يسمى الدمج.

على المحاسب فصل البنود التي يجب الافصاح عنها بشكل صريح وتلك التي يمكن دمجها مع بنود اخرى.

لاجل هذا الامر يلجا المحاسب الى مبدأ الأهميه النسبيه .

البنود ذات الاهميه النسبيه لا تدمج لما تحتويه من معلومات هامه لمتخذ القرار.

البنود الاقل اهميه والتي لا تحوي معلومات هامه والتي يمكن عرضها مدمجه مع بعضها البعض تدمج وتظهر في التقارير الماليه ك قيمه واحده.

في غياب قواعد موضوعيه للدمج فان الامر منوط بالمحاسب وخبرته بما في ذلك من تحيز ممكن حصوله والى حدوث خسارة معلومات ولمنع ذلك او للتقليل من خسائر الدمج كان لا بد من ايجاد قواعد ومبادئ لعملية الدمج وهي(١) ان تكون عملية الدمج منطقيه(٢) ان تخضع للقواعد الرياضيه (٣)ان تكون مقبوله دمج بنود متشابهه(٤) الاسترشاد بمبدأ الاهميه النسبيه.