



نظرية الحاسبه

obeikandi.com

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 بوحده النقد لتقديمها الى متخذي القرارات بغرض مساعدتهم في اتخاذ القرارات الرشيد.

اما المعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين فاضاف ان المحاسبه هي نشاط خدمي وظيفته تقديم المعلومات الكمييه ذات الطابع المالي بغرض ان تكون مفيد في اتخاذ 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 عدده منها ماليه، اداريه، تكاليف الخ..

وتجاوزت وظيفه المحاسبه الى دراسة وتحليل الاثر الاجتماعي لنشاط المنشاه على البيئه التي تعمل بها وبرزت الى الوجود محاسبه البيئه ومحاسبه المسؤليه الاجتماعيه.

يمكن تبسيط وظيفة المحاسبه بالشكل المرفق كالآتي:

العملية الحاسبية		
(١) تحديد	(٢) قياس وتسجيل	(٣) توصيل المعلومه
تحديد وفرز الاحداث الاقتصادي التي تؤثر على المنشاه ، والتي يتم الاعتراف بها محاسبيا. تلك العمليات هي العمليات الماليه	قياس الاحداث الاقتصادي 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.

ومادم اعتبرت المحاسبه علما من العلوم فلا بد ان يكون لها
نظريتها كباقي العلوم الاخرى.

ماهي النظرية

النظرية 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 النظرية بشكل عام فهي:

١. تقديم وتفسير الظواهر
٢. التنبؤ بسنوك هذه الظواهر في ظل ظروف محده
٣. توجيه السلوك لتحقيق قيم واهداف محده.

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 النظرية المحاسبية تعاني من قصور حتى اليوم ولم تقدم حلولا لكثير من المشاكل المحاسبية كمشكلة التلوث، التلوث الضوضائي، وغيرها.

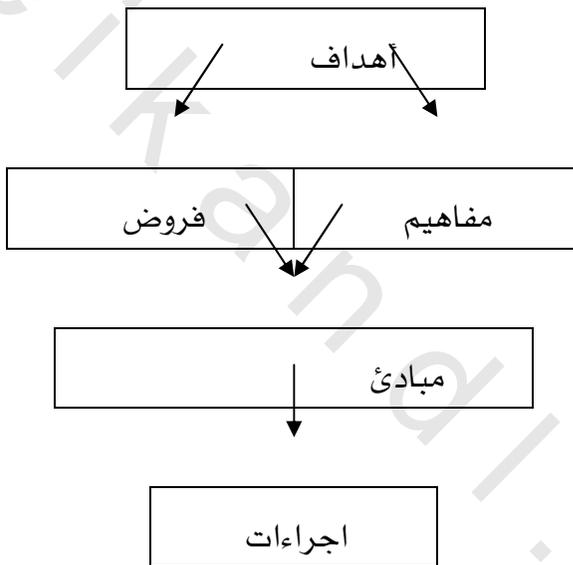
باعتبار المحاسبه علم تطبيقي فان نظريته يجب ان تتطلق من الربط بين الجانبين النظري والجانب التطبيقي العملي.

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

وتحسينها لتحقيق النظرية في النهاية هدفها التوجيه والترشيد وليس مجرد التبرير فقط للعمليات التاريخيه.

هذا يعني انه لا يكفي ان تكون النظرية متسقه منطقا 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 ونكامل مجموعاته الخمس اعلاه قمة النضج المعرفي المحاسبي، حيث الربط بين الناحيه النظرية والناحيه العمليه في دوره متكامله.

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

هذا الترابط يوجه المعرفة النظرية 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 علاقه بين المعرفة النظرية والتطبيق العملي.

الفروض المحاسبية

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

(٣) غير متعارضه فيما بينها

تعتمد في نظرية المحاسبه اربع فروض هي:

١.فرض الوحده المحاسبية: 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 شخصيه المالكين وعن حقوق المالكين.

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

هذا يعني في اي لحظه من الزمن من المتوقع ان تستمر المنشاه في اعمالها بصورة تسمح لها بالوفاء بالتزاماتها والاستفاده من اصولها .

٣.فرض وحدة القياس النقدي:

تتكون الموارد التي تمتلكها المنشاه من عناصر غير متجانسه (اراض، مباني، بضاعه وغيره) ومن الضروري ايجاد وحدة قياس موحد و مترجم نقيم الموارد والعمليات الحسابيه بموجبها وهذه الوحده هي وحدة النقد وهي بمثابة مقام مشترك لكل العناصر والعمليات المحاسبية .

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

٤.فرض التوازن المحاسبي

هذا الفرض يعني ان الاصول= الالتزامات + راس المل

والتفسير لذلك هو ان كافة الموارد الاقصاديه التي تملكها الوحده الاقصاديه تكون متساويه لقيم مصادر التمويل الذاتي والتمويل الخارجي .

المبادئ المحاسبية

المبادئ المحاسبية هي ما تشكل بجموعها مرشدا علميا وعمليا للممارسات المحاسبية وتعتبر ارثا علميا للمحاسبه حتى يتم تغيير احدها وفق متطلبات المهنة او الظروف الاقصاديه.

تستند المبادئ المحاسبية وتشتق من الفروض المحاسبية.

هناك تسع مبادئ متفق عليها وهي (١) مبدأ الدوريه (٢) مبدأ

التكلفه التاريخيه (٣) مبدأ الموضوعيه (٤) مبدأ تحقق الايراد (٥) مبدأ

المقابلته(٦)مبدأ الأهمية النسبية(٧)مبدأ الإفصاح التام (٨) مبدأ الثبات (٩) مبدأ التحفظ.

المبدأ الأول -مبدأً الدوريه

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

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

نظريا ودفتريا يعني الامر ان لكل فتره محاسبيه مشروعاً قائماً بحد ذاته مستقلاً عن المشروع الذي كان في الفتره السابقه وعن المشروع الذي سيكون في الفتره اللاحقه.

المبدأ الثاني -مبدأ التكلفة التاريخي

يعد هذا المبدأ من اهم المبادئ المحاسبيه خصوصاً في قياس وتقييم الاصول الثابته ،الخصوم ومصادر التمويل والمصروفات والايرادات حسب قيمه والتكلفه التاريخيه للشراء او الانتاج .

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

الاصول الثابته هي الكثر تاثراً بهذا المبدأ ويعود تفضيل استعمال هذا المبدأ لتقييم هذه الاصول ل:

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

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

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

التكلفة التاريخيه للتقييم تساوي بجمالها 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 المبدأ غير كامله ولا تفي بغرض المقارنه مع سنوات سابقه او لاحقه ولا مع بيانات شركات مماثله.

لذا نادى البعض بترك هذا المبدأ وتقييم الاصول حسب الكافه الحاليه او ما يسمى التكلفة البديله المشكله ان هذه الطريقه تشتت كثيرا على التقديرات الشخصيه وتتناقض مع مبدأ الموضوعيه والحل هو اعداد قوائم ماليه معدله على اساس ارقام قياسييه لحجم الغلاء ملحقه للقوائم المعده حسب التكلفة اتاريخيه بالنسبه للاصول ق. الاجل وبالاخص المخزون السلعي والذي له دور كبير في تحديد الربح والخساره لكل دوره ماليه فان تقييمه حسب التكلفة 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 طريقه fifo.

المبدأ الثالث - مبدأ الموضوعية

بموجب هذا المبدأ يجب التأكيد بآية وسيله ماديه من حدوث العمليه الماليه واعتبرت المستندات المحاسبية دليلا ماديا كافيا لذلك. فلا تسجيل حسابي دون وجود توثيق مستندي لذلك.

يضاف الى التوثيق المستندي ايضا 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 الماليه قبل التسجيل.

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

المبدأ الرابع - مبدأ تحقق الإيراد :

الإيراد كمفهوم محاسبي هو اجمالي التدفقات الداخلة نتيجة بيع سلعه او خدمه تؤدي الى زياده في الأصول او نقصان في الخصوم او من كليهما.

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

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

توجد حالات اخرى لتحتث الإيراد منها :

١. تحقق الإيراد بعد البيع

ويحدث ذلك في حالات البيع الايجاري وهي عملية بيع بالتقسيط بشرط ان لا تنتقل الملكية للمشترى الا بعد تسديد كل الاقساط وللبيع الحق في استرداد بضاعته اذا تخلف المشتري عن تسديد اية دفعه دون ان يكون للمشتري الحق في 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 نكفة الانتاج بدرجة 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 بالعهاده حين يكون المخزون من النعاده التمينه ففي هذه الحال يجوز تسجيل وتقييم المخزون بقيمته النقديه المرتفعه.

٣. تحقق الايراد اثناء عملية الانتاج

هناك نشاطات اقتصاديه تمتد لاکثر من فتره محاسبية 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 محاسبية لمثل هذه العقود والصفقات.

مع ذلك هناك طريقتان لتحقيق 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 الاستحقاق ومبدا المقابله

٤. تحقيق الايراد عند الانتهاء من النشاط الاقتصادي لعملية الانتاج

بموجب هذا المبدأ 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 لحظه التوقيع على العقد او لحظه تقديم الخدمه او لحظه التحصيل النقدي.

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

المبدأ الخامس -مبدا مقابله الايرادات بالنفقات :

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

مستلمه او غير مستامه وبالمقابل تحمل بكل النفقات التي تكبدها المنشاه للحصول على تلك الايرادات سواء كانت مقبوضه او غير مقبوضه. المبدأ هذا اشتق من فرض الاستمراريه وتطبيقا لاساس الاسنحقاق.

يجب عدم الخلط بين مفهوم النفقات والمصاريف فالمصاريف عنصر من عناصر النفقات ومفهوم النفقه اوسع من المصروفات ويشمل بالاضافه للمصروفات تكلفه انتاج السلع المباعه، الحسائر نتيجة نقص في بيع احد الاصول والمصروفات هي نفقات يصرفها المشروع للحصول على الايراد ولا تشكل جزء من تكلفه الانتاج مصاريف اداريه، مصاريف تمويل وغيره. يتم تطبيق هذا المبدأ عمليا من خلال قائمة الدخل سواء كانت ذات مرحله واحده او اثنتين.

المبدأ السادس - مبدأ الأهمية النسبية :

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

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

ليس هناك مفهوم واضح للاهميه النسبيه وترك الخيار للمحاسب لتحديد استعمال هذا المبدأ مستثنين الى اخلاقيات المهنة ، الراي الشخصي للمحاسب ولخبرته العمليه.

من الناحيه العمليه ياخذ بالحسبان عند تطبيق هذا المبدأ

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

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

(٣) مدى اهمية العنصر للمستثمرين.

المبدأ السابع -مبدأ الإفصاح :

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. دقه- تخلو من الاخطاء قدر المكان مم يكسبها جوده وموضوعيه.
٣. ملاءمه- مطابقه وتتلاءم مع احتياجات متخذ القرار.
٤. وضوح- خاليه من الغموض واللبس وخاليه من التعقيد وتفهم بسهولة.
٥. موضوعيه- بغيده عن التحيز ومعبره عن الحقائق بدون تحريف
٦. قياس كمي- يمكن قياسها كميا بوحدة النقد وفي حالات معينه يجب الافصاح الوصفي.

المبدأ الثامن -مبدأ الثبات :

بموجب هذا المبدأ على الوحده المحاسبية الثبات وعدم تغيير سياساتها المحاسبية بما في ذلك الطرق، الاجراءات والمبادئ المحاسبية المتداوله بها من سنة لآخرى ويجب اتباع نفس الاساليب من فتره محاسبية لآخرى. الامر يجري على الاحداث المماثله من فترة لفترة وعلى معالجة كل عنصر من عناصر القوائم الماليه .

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

المبدأ التاسع -مبدأ التحفظ:

نظرا لوجود بعض العناصر في القوائم الماليه التي تعد وفق تقديرات شخصيه منعا للتحيز وللخطا وجد هذا المبدأ، بموجبه يجب

الآخذ بالحسبان الخسائر المتوقعه ولا تأخذ بالحسبان الأرباح المتوقعه ،
مثال على ذلك تقدير المخزون السلعي وفق قاعدة التكلفة التاريخيه او
سعر السوق ايهما اقل.

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

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

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

٣ . المبدأ يخلط ما بين مبدأ التكلفة التاريخيه والتكلفه الاستبداليه
القياس المحاسبي

تطور نظرية القياس

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

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

والسؤال الذي يطرح نفسه هنا هو كيفية قياس الاحداث الاقتصادية 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 ووضه ما يعرف بنظرية القياس الحديث الذي اصبح به من الممكن قياس العناصر المعنويه وذلك عن طريق الماتشنج او ما يسمى بالمحاكاة وذلك عن طريقه 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 وحده النقده.

القياس في فترة التضخم المالي:

بعد الحرب العالميه الثانيه وفي العقدين السبع والثامن من القرن العشرين نادى الكثيرون بضرورة وضع معايير جديده لتعديل البيانات المحاسبية المعده وفق مبدا التكلفة التاريخيه لتكون ملاءمه لواقع التضخم ولتتمكن متخذي القرارات من مقارنة البيانات على مدى فترات متعدده وتمنع التحيز الناتج عن التضخم.

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

لذا كانت الحاجة لوضع حد لهذا التحيز مما دفع اللجنة الدولية لمعايير المحاسبه لتوصي باعداد واصدار ملاحق معدله ترفق بالقوائم الماليه المعده حسب التكلفة التاريخيه.

لاعداد هذه الملاحق اسلوبان:

التكلفة التاريخيه المعدله

وفق هذه الطريقه يتم تعديل قيمة عناصر القوائم الماليه بالرقم القياسر (مؤشر) للتضخم وذلك بقصد تثبيت قيمتها الحقيقيه لالغاء التحيز الناتج وفق طريقه التكلفة 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 طويله وقصيره الاجل
٢. عناصر غير نقديه- تشمل الصول طويله الامد ، المخزوم السلعي، استثمارات في اوراق ماليه ق الاجل، وحقوق الملكيه و استثناء الاسهم الممتازه.

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

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

حسب هذه الطريقة 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 والمعدده وفق التكلفه المعدله وبين المكاسب او الخسائر في القوه الشرائيه الناتجه عن حيازة بنود نقديه.

الطريقه الثانيه لمعالجه التغييرات في القوه الشرائيه لوحده 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 ثاتيه 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 الجاربه
٢. اجمالي مكاسب / خسائر حيازة البنود الغير نقديه

قياس الايراد

الايراد: اجمالي التدفقات الداخله للمنشاه التي تؤدي الى زياده 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 اليرادات وما تشمل منهم من يشمل باليرادان فقط اليرادات التشغيليه
- الناتجه من النشاط الاقتصادي اليومي العادي للمنشاه ومنهم من شمل باليرادات اضافته لليرادات
- التشغيليه مكاسب عرضيه ناتجه عن فعاليات غيرعاديه للمنشاه ولا تتكرر كثيرا.
- الفرق بين اليرادات والمكاسب ان الاولى ناتجه عن فعاليات ونشاط اقتصادي عادي للمنشاه بينما
- الاخر هو قدفق عرضي ناتج عم انشطه غيرعاديه خارج النشاط الاقتصادي العادي للمنشاه.

كما ذكر في مبدأ تحقق اليراد يعترف باليراد وفقا لعدة اسس:

١. بمجرد بيع السلعه او خدمه 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 المحاسبية او زيادة في التزاماتها او كليهما معا جراء انتاج سلع او تادية خدمات للغير بهدف الربح.
- الخسائر=هي نقص في حقوق المملكه 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 بصايف القيمة الحقيقيه لها وبشكل مستقل عن النشاط الاقتصادي.

عناصر المصاريف:

- تتكون المصاريف من العناصر الآتيه:.

١.تكلفة البضاعه المباعه

٢.الاجور

٣.الاستهلاكات

٤.ايجارات ومصروفات اخرى

عناصر التكلفة:

١.المواد الخام التي تدخل في عملية الانتاج

٢. اجور عمال الانتاج

٣. تكاليف صناعيه اخرى

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

هناك طريقتان لقياس المصروفات:

الطريقه المباشره لتحديد المصروفات

هناك نوعان من المصاريف النوع الاول يمتد تأثيره على الايرادات لاکثر من فتره محاسبية 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 = ارصده الموجودات (المخزون) اول الفتره + الانفاق خلال الفتره - ارصده الموجودات نهاية الفتره.

قياس المصروفات:

يعتمد القياس على ثلاث اساس (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 خدمه ووقت تقديم تقارير للتسجيل في السجلات المحاسبية.

قياس 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 طبيعه كل مورد الاول منها هو ما يعتبر وسائل عمل يؤثر بواسطتها على مواضع العمل لتغيير شكلها ومنها الالات والمعدات وكذلك الاراضي والمباني اما المورد الثاني فهو ما يعتبر مواضع عمل وهو كل ما يتحول ويتغير شكله ويفقد كل قيمته الاقتصاديه لتدخل ضما قيمى المنتج الجديد.

وهذا ما يتفق واسلوب تقسيم الاصول الى اصول ثابتة واصول متداوله 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 المتغيره تفقد كل قيمتها خلال فتره واحده وتذوب قيمتها بقيمه المنتج النهائي سلعة كان او خدمه ، معنلا ذلك ان العمر الانتاجي للاصل الثابت اكثر من فتره محاسبية 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 هذه 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 الممتلكات ، 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 النقدية والشبهه نقدية 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 للبايع 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 المشتري.

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

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 المالكه. 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 المخزون السلعي(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 شراؤها 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 قيل نهاية الفتره فهي ايضا جزءا من المخزون.

عناصر تكلفة المخزون السلعي - - تشمل تكلفة المخزون السلعي جميع المصروفات والنفقات ذات العلاقة المباشرة في الحصول على السلع ونقلها الى محل المشتري متضمنه التكاليف الاضافيه الاخرى حتى تصيح 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 المملكه لذا فانه من المفروض اختيار طريقه تسعير تؤدي الى اكبر دقه في احتساب الدخل والمركز المالي.

يرتبط موضوع تسعير المخزون السلعي بمشكلتين (١) طريقه احتساب تكلفة الوحدات المنصرفه من المخزون (٢) طريقه تكلفة الوحد الواحد من المخزون السلعي.

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

(١) طريقه التمييز المحدد: بموجبها يجري تمييز وتحديد الوحدات اخر الفتره واتباعها للعمليه الشرائيه الخاصه التي منها بقيت لآخر الفتره هذه الكميه ووفق ذلك تسعر هذه الطريقه صعبه التطبيق .

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

كثيرة ومتعددة ومتنوعة البضائع.

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

هذه الطريقة تؤدي في حالات التضخم الى انخفاض في تكلفة البضاعة المباعة والى ارتفاع في صافي الربح وبالعكس في حالة الانكماش الاقتصادي.

تفضل هذه الطريقة في البلدان التي لا تتواجد بها معدلات ضريبية مرتفعة مما يجعل المنشات اكثر ميلاً لهذا الاسلوب لظهور ارباح اكثر.

(٤) طريقة وارد اخيراً صادر اولاً - LIFO - تباع اولاً البضاعة التي وصلت اخيراً، وفق هذه الطريقة تتماشى مع قياس الدخل وفق الاسعار السائدة في السوق.

في حالات التضخم هذه الطريقة تضخم المخزون السلعي، تزيد تكلفة البضاعة المباعة وتخفيض قيمة المخزون وبالنهاية الى تخفيض صافي الارباح، تفضل في البلدان ذات معدلات ضريبية عالية.

احتساب تكلفة الوحدة الواحد 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 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 مبداء الافصاح وهذا الاسلوب هو الاكثر تشددا
وتحفظا.

ثانيا- قياس المخزون على اساس المجموعات الرئيسييه- 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 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 علاقه ثابتة نوعا ما بين المبيعات وتكلفة السلع المباعه ووفق هذه
الطريقة 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 الطريقة في المنشآت التي تتعامل بطريقة البيع بالتجزئه وعادة ما تكون السلع المباعة متجانسه وهذه الطريقة شبيهه بطريقة هامش الربح بموجبها يتم تحديد المخزون بسعر البيع ثم اعادته الى سعر التكلفة 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 التكلفة مقسومه على السلع المتاحه 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 وبشكل مخطوء 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 الملموسة

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 الآلات الحاسبه والكاتبه.

النوع الثاني هو الاصول التي تتطلب تكاليف اخرى غيرتكلفة 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 وتخصم 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 المملكه للمشتري اي بعد الشراء هي ايضا مصاريف ايراديه .

لاجل ان تحمل التفقه على التكلفة 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 للاصل الاساسي وذلك لان مواصفات واستخدمات والعمر الانتاجي لكل منهما مختلفان.

الات ومكائن- تشمل تكلفة هذه الاصول ثمن الشراء وكل مصاريف النقل والتركييب 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 الزيادة 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) والتكلفة الحقيقيه هي قيمه الحاليه PV لتدفق الدفعات الاجله وفي حالة معرفة التكلفة حسب الدفع الفوري فالتكلفة 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 القيمة او بقيمة مختلفه في مثل تلك الحالات يجب اتباع الاتي:

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

(٢) في حالة المكاسب اي ان الاصل الجديد ذو قيمة 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 مماثل بشكل جزئي وباضافة مبلغ تقدي يعترف بالمكاسب المتحققه .

الحصول على اصل من هبه او تبرع- الحصول على اصل دون مقابل يقيم الاصل حسب القيمة السوقية العادله له. وفي حالة التعذر يتم تقييمه على يد خبير ويتم تسجيله على هذا الاساس كمدين مقابل إيرادات هبات كدائن.

قياس الاصول الغير ملموسه-

الاصول الغير ملموسه هي الاصول التي لا وجود لمادي ملموس لها ولها وجود دفترى محاسبي فقط منها الشهره، العلامات التجاريه، حقوق نشر وتاليف وبراءات اختراع.

تتميز ايضا بان عمرها الانتاجي محدود ، عدم التاكيد بدرجة عاليه
من منفعتها الاقتصادية المستقبلية ، صعوبة معرفة قيمتها الحقيقية 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
لملموسه 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 شراؤها 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 المحاسبية.

امثله على الاصول الغير ملموسه

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

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

تقدير الشهرة- يعتمد تقدير الشهرة كثيرا على الراي الشخصي ويعالج باحدى طريقتين:

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

تقييم الشهرة على اساس الدخل العادي- تعتمد هذه الطريقه على وجهه النظر التي تقول ان الشهرة 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 الشهرة 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 الشهرة.

براءة الاختراع- هي عبارته عن رخصته او تصريح من جهته 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 المتحده 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 وحقهم بالنشر والانتاج دون ان يكون غيرهم الحق بنشر ابداعاتهم او استعمالها.

يجوز لدور النشر ومؤسسات مختصه شراء هذا الحق وتكون تكلفه هذا الحق من سعر الشراء والنفقات الاخرى اللازمه.

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

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

قياس الالتزامات

تحتاج المنشاه لمصادر تمويل سواء كانت داخلية 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 الالتزامات ق الاجل لتمويل الانشطه الجاريه والعاديه للمنشاه منها ديون الموردين والقروض ق الاجل .
المقياس لتحديد قيمة الالتزامات ق الاجل هو القيمه الحاليه وليست الاسمييه 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 محده 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 المحده قطعيا بقيمتها النقديه وذلك لان تنفيذها بحكم المؤكد.

ويجري تسويتها بالدفاتر وفق مبدأ المباله فالمصروفات المستحقه وان دفعت بفترات لاحقه تتبع وفق مبدأ المباله للفترة التي قبل على اعتبار ان الدخل المبال حصل في الفترة الاولى والعكس في حالى الايراد المحصل سلفا يجب ترحيله لفرته لاحقه حيث تم الحدث الاقتصادى وحيث تم الصرف للحصول على الايراد وان قبض سلفا.

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

بالنسبه للالتزامات قصيرة الاجل المشروطه- لا تسجل الا اذا توفر شرطان الاول ان تكون نسبة وقوع خساره اكبر من ٥١% وان يكون من الانكان تقدير الخساره والا فيكفي الافصاح الوصفى بملاحظته في التقرير المالى.

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 كإيرادات مقبوضه سلفا عن ضمانات كالتزام ق الاجل واثبات الجزء المتحقق من هذا الالتزام كل فتره بتدوين حساب الالتزام ايرادات ضمان سلفا دائن وتزكية ايراد ضمان مدين.

قياس الالتزامات طويلة الاجل

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

متداوله لتصنيفيتها(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 المحاسبية 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 المصدرة 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 قيمه الاسميه للسند تسجل السندات كدائن بكامل قيمه 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 الملكية

حقوق الملكية حسب تعريف مجلس المعايير المحاسبية هي زيادة اصول الوحده عن خصومها وانها صايف الاصول المتبقيه من الالتزامات.

تطورت مع تطور الشكل القانوني للمنشات الاقصاديه نظريات عديده بخصوص حقوق الملكية منها نظرية الملكية او الملكية الشخصيه

وكانت نشأت في القرن التاسع عشر مع الثورة الصناعية واحتياج المشاريع لرؤوس أموال كبيره هذه النظرية صحيحة في المنشآت التي تعود ملكيتها لشخص واحد وهنا حقوق المالكه هي الموجودات مطروح منها المطلوبات.

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

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

قياس حقوق المالكه-

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

شركات تضامن- حقوق المالكه هي اجمالي راس مال الشركاء مضافا اليه مجموع الحسابات الجاربه 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 المحاسبية 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 مضللله وذات كفييه 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 المحاسبية وعن اي تغيير في السياسات
المحاسبية. 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 المحاسبية، 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 المالكيه وقواعد خاصه للافصاح بالنسبه لمعلومات قائمة الدخل.

القيمه النسبيه ومستوى الدمج في البيانات المحاسبية

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 تكافه 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
واحد.

في غياب قواعد موضوعيه للدمج فان الامر منوط بالمحاسب وخبرته
بما في ذلك من تحيز ممكن حصوله والى حدوث خسارة معلومات ولنع
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.