القِسمُ الخَامِسُ

قياس التغيرات في صافي الأصول

obeikan.com

obeikan.com

مُقَدِّمَة

مهما تعددت نظريات قياس الدخل أو البحوث الميدانية وتطبيقاتها المهنية وباستخدام أي أسلوب بحثي استنباطاً أو استقراء ومهما كانت الفلسفة إيجابية أو إرشادية أو واقعية، فجميعها تصب في خانة قياس التغير في صافي أصول الوحدة المحاسبية بين فترة زمنية وأخرى، وكذلك مدى فاعلية نتائجه للاستخدام كمدخلات لنماذج اتخاذ القرار الاقتصادي، سواء داخل المنشأة أو خارجها وكذلك تقييم كفاءتها. ويرجع السبب الرئيس أن هناك عوامل محيطة بالوحدة الاقتصادية متحركة مع الزمن، حيث إن البيانات لا قيمة معلوماتية لها إلا إذا تميزت بجودتها وتوفيرها في الوقت الملائم.

وتواجه المحاسبة في عصرنا الحاضر، عصر المعلوماتية الآنية، ضغطاً وتحدياً عملياً بضرورة توفير المعلومات بأسرع وقت ممكن، وهنا مربط الفرس، فلا بد من إيجاد أسلوب قياس تتوافر فيه خصائص الموضوعية والواقعية وأن ينتج البيانات بأسرع وقت ممكن؛ فلو أن عامل الزمن غير ذي أهمية، لأمكن قياس التغير الخاص في الأصول للوحدة منذ بدايتها وحتى انتهاء حياتها، وهنا قد يكون القياس أكثر واقعية وعدالة للجميع، وهذا الفرض غير واقعي في حياتنا المعاصرة، فلا بد إذاً من إيجاد وخلق نماذج لقياس تغير صافي أصول الوحدة المحاسبية التي تتسم بكافة خصائص المعلومات، كما حددتها الأطر الفكرية.

إن التحديث في نظم المعلومات سمة أساسية لهذا العصر، انطلقت على المستوى التكنولوجي، وتبعتها كافة العلوم والمهن على مستوى التطبيق، تتبعاً لحاجات المجتمعات، والمحاسبة إحدى هذه المهن، فارتباط خدماتها تاريخياً مرتبط بتطور حاجات المستفيدين ومن ثم المجتمع ككل، ولا شك أن نماذج قياس تغيرات صافي الأصول كان لها النصيب الأكبر في التطور، كل ذلك أنتج حراكاً

obeikan.com

أكاديمياً ومهنيا خلال المئة عام الماضية لاستنباط أساليب لقياس التغير، ولهذا خصص هذا القسم لاستعراض نماذج قياس التغيرات في صافي الأصول التي فرعناها إلى سبعة أفرع تشمل التغيرات الناتجة عن عناصر الدخل المحاسبي وعن التغير في التقييم وعناصر الدخل الاقتصادي وأثر صيانة رأس المال على قياس التغير، بالإضافة إلى قياس التغير ونظريات التنبؤ المستقبلي والتغير في مستوى الأسعار وأثره على قياس التغير في صافي الأصول، وأخيراً التدفقات النقدية كأداة للإفصاح عن التغيرات في صافي الأصول.

obeikan.com

الفصل الخامس عشر

أنموذج قياس الدخل المحاسبي

obeikan.com

obeikan.com

لعل نماذج قياس التغير (الدخل) وتبريرات كل أنموذج، سواء أكاديمياً أو مهنياً مرجعه بالدرجة الأساس إلى عدم تحديد البيانات، ومن ثم المعلومات المراد إنتاجها لمتخذي القرار، ومن هنا فإن عدم الاستقرار على نماذج اتخاذ القرارات والمستفيدين منها سواء موحدين أو مختلفين هو علة محدودية قياس التغير، ولا شك أن هناك حاجات متعددة لجهات متعددة لمخرجات القياس، ويطلب من المحاسبة تلبية كل تلك الاحتياجات وفي وقت زمني ملائم وبموضوعية وواقعية وعدل[1]، وقد نجد أنه يصعب على منتجات المحاسبة لقياس الدخل تحقيق كل تلك المتطلبات، وهنا التحدي الحقيقي.

ويعتبر قياس التغير متطلبًا أساسيًا لاحتساب الوعاء الضريبي وتوزيع الثروات في المجتمع، وهنا تبرز صورة «الدخل الضريبي» ، وقد يكون هذا الوجه لقياس التغيرات من أهم أوجه قياس الدخل بالنسبة للحكومات، والتي تعتمد على تقديم خدمات إلى المجتمع من خلال الضرائب المباشرة وغير المباشرة، و تعتبر الحكومات شريكاً في تلك التغيرات، ولذا فإنها تسن الأنظمة والقوانين التي تحدد حسب مفهومها وحاجة المجتمع لأساليب قياس الدخل المقبولة أو التعديلات التي يلزم إجراؤها على قياس التغيرات حسب أي نموذج يتم اختياره؛ وقد لا تمثل التغيرات أهمية كبيرة عند احتساب الزكاة؛ لكونها تعتمد على صافي الأصول، وليس لتغيراتها فقط.

وقياس التغير يستخدم كأساس لتوزيع الأرباح على الملاك، حيث تحدد نتائج القياس الحد الأقصى الذي يمكن توزيعه خلال فترة زمنية على الملاك، وهنا يبرز وجه آخر للقياس، والخاص بضرورة المحافظة على رأس المال، سواء عيناً أو مالاً، قيمة كلاسيكية أو حديثة؛ وكما هو معلوم إن الارتباط بين قياس التغير والسيولة ليست عالية أحياناً، فقد لا يكون قياس التغير الأداة الوحيدة لتحديد مدى قدرة الوحدة المحاسبية على توليد تدفقات نقدية على المدى القصير لتوزيع أرباح الملاك، حيث قد يكون التغير إيجابياً، بينما لا تستطيع الوحدة دفع أرباح

نقدية لتوجيهها إلى تطوير وتنمية صافي الأصول، وغيرها من الأسباب. إذاً قد لا يكون قياس الدخل ذا معلومات كبيرة لتحديد مدى قدرته على توزيع أرباح نقدية، وإنما يحتاج متخذ القرار للتنبؤ عن توزيع الأرباح إلى معلومات أخرى، وقياس التغير في صافي الأصول أحدها فقط.

كما أن قياس التغير كأساس لاتخاذ القرارات الاستثمارية للمستثمرين الحاليين أو المرتقبين وكذلك المفترضين الحالين والمرتقبين. وهنا تبرز فكرة العائد على الاستثمار وعلاقته بالخطر؛ وعليه فإن قياس التغير قد يكون مدخلاً لنماذج الاستثمار عند مستوى خطر محدد؛ وذلك لكون المستثمرين والمقرضين يحاولون أن يحصلوا على أكبر عائد ممكن عند مستوى خطر محدد؛ ونظراً للتطورات التنظيمية والتكنولوجية في أسواق المال، أصبح هذا الوجه من قياس التغير ذا أهمية كبيرة نوعاً أو وقتاً، بحيث أصبح التحدي المباشر على أكاديمي ومهني المحاسبة لإيجاد أسلوب القياس الأمثل الذي يلبي حاجات ملايين المستفيدين، سواء مستثمرين حاليين أو مرتقبين؛ ولعل مؤشر P/E $\frac{\text{السعر}}{\text{الدخل}}$ أصبح من المفردات الشائعة ليس بين المهنيين، بل أيضاً بين العامة. ونعلم كما أشرنا أن هناك نماذج استثمارية متعددة، ولكن جلّ مدخلاتها قياس التغير في صافي أصول الوحدة المحاسبية بين فترة وأخرى؛ وهذا المفهوم تم التشديد عليه في أهداف المحاسبة المالية حول العالم، فعلى سبيل المثال، فإن أهم أهداف التقارير المالية في أمريكا إعطاء معلومات مفيدة إلى المستثمرين والمقرضين وذلك للتنبؤ ومقارنة وتقييم التدفقات النقدية المستقبلية في وقت ملائم في ظل ظروف متغيرة.

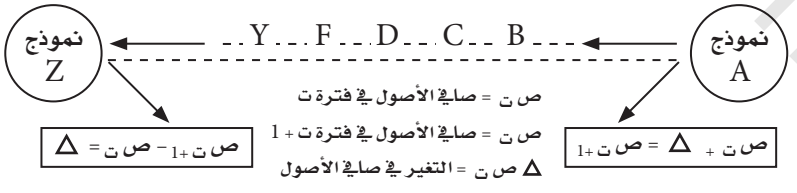
بالاضافة الى أن قياس التغيرات في الماضي قد يكون أساساً للتنبؤ بالتغيرات المستقبلية، وسواء أكان قياس التغيرات في الماضي معتمداً على أسس قيم ماضية أم قيم حالية، فإن توقع المستقبل يعتمد على تفاصيل التغيرات ومدى استمراريتها في المستقبل، ويلجأ عادة هنا لتبرير ما يعرف «تلميع الدخل» Income Smoothing، وذلك لتشذيب التغيرات غير المتكررة وعزلها أو توزيعها على الفترات، لكي تعطي المعلومات المتاحة وسيلة جيدة للتوقع المستقبلي.

وأخيراً قياس التغيرات كأساس لمعرفة كفاءة الإدارة في استخدام الموارد المتاحة؛ ويشار هنا إلى تحديد أهداف الإدارة مابين تعظيم العائد للملاك أو تعظيم دالة الوحدة، ففي الأولى قد يكون قياس التغير أداة جيدة لقياس كفاءة الإدارة، وقد لا يكون ملائماً عند الأخيرة.

لقد لاقت نماذج قياس التغير أو (الدخل) اهتماماً عالمياً كبيراً، وذلك لكون جلّ نتائج الأبحاث الميدانية تربط بين أسعار الأوراق المالية للشركات في الأسواق المالية العالمية وبين التغيرات في الدخل، وبما أن إدارة الشركات تتبنى علمياً وعملياً إدارتها لأرباحها، أو ما يعرف بـ (Management Earning) فإن لها دوراً مهماً في محاولة استغلال معايير المحاسبة لتحقيق أهدافها من خلال إما تلميع الدخل أو من خلال التلاعب بالدخل، والأول مثبت ولا جدال حوله، وهي في جلّ الحالات تطبيق لخيارات معايير المحاسبة، ويستخدم عادة لأغراض إدارة الأرباح، ومنع التذبذبات غير الطبيعية للدخل مما يعكس بتذبذبات في أسعار الأوراق المالية، ومن ثم فقدان ملاكها لثقتهم بإدارة الشركة؛ أما الثاني فهو التلاعب بعناصر الدخل من خلال استخدام مبدأ الاستحقاق من تأجيل للمصروفات وتحقيق للإيرادات بأسرع مما يجب، وهذا ما حدث في بداية هذا القرن، وخاصة خفايا التلاعب لشركة إنرون وزيروكس وغيرها؛ كذلك ما حدث حديثاً (2008م) من انهيار للبنوك العقارية في أمريكا نتيجة قضايا الرهن العقاري وكذلك سقوط بنوك عملاقة كبنك ليمان برذرز وبنك واشنطن ميتشل وغيرها من المؤسسات المالية العملاقة، وكذلك سقوط عملاقي الرهن العقاري فريدي ماك وفيني ماي (Freddy Mack & Fannie Mae) وكذلك شركة التامين العملاقة «AIG» ، ولقد تنبهت السلطات الرقابية لمثل هذه المسائل، واكتشفت أن جميع الوسائل الرقابية التي اخترعها الإنسان لم تستطع أن تحمي المجتمع من الأشرار، فشرعت بالتدخل المباشر لحماية مجتمعاتها، ولا شك أن مثل تلك المعالجات ومنها قياس الدخل كان مصب اهتمام أكاديمي المحاسبة والاقتصاد والاستثمار خلال السنوات الماضية، وزادت الأزمة المالية من تسليط الضوء على الإجراءات المحاسبية لقياس الدخل من جوانب متعددة، كما استجلبت خيارات أخرى لقياس تغيرات صافي الأصول.

ومهمـا تعددت الاحتياجات أو المسـميات أو التعريفات بـأن التغير عبارة عن «الدخل المحاسبي» أو «التغير المالي» ، أو التغير النقدي أو التغير الفائض بعد صيانة رأس المـال أو التغير المدار أو غيرها من المسـميات، نجد وبكل بسـاطة أنها تدور حول أنموذجين ذوي طرفي نقيض «Spectrum» وبينهما عشـرات المحاولات المهنية والأكاديمية لقياس التغير في صافي الأصول باستثناء التغيرات الرأسمالية، هذان النموذجان كما سـبق شرحهما، يسـتند الأول على فلسفة أن تعتبر صافي الأصول من فترة وأخرى مُحدثاً أو منتجاً من التغيرات في عناصـر قائمة الدخل من إيراد ومصروف ومكسـب وخسارة، وتخضـع تلك التغيرات في تلك العناصر لإجراءات محاسـبية تحدد الحدث المالي وأسلوب قياسـه وتأثيره على تلك العناصر، ويعني أن هناك أحداثاً مالية يمكن بتطبيق الإجراءات المحاسـبية أو السياسة المحاسبية المعتمـدة على معايير المحاسـبة أن تحدث تغـيراً، كما أن هنـاك أحداثاً مالية قد تكـون في ظاهرها محدثة للتغـير، ولكنها لا تحدث تغيراً في تلك العناصـر؛ نظراً لعدم قبولها مهنياً.

ويمكن بشـكل عـام القـول: إن هذا النمـوذج المحاسـبي مرتبط بالسياسـة المحاسـبية، أما النموذج المعاكس فيرى مؤيدوه أن صافي الأصول تتغير تبعاً للتغير الحقيقي والفعلي لصافي الأصول بغض النظر عن السياسة المحاسبية، وأن الفرق بين صـافي الأصـول بين فترتين يُنتـج ذلك التغير، فإذا لم يكـن هناك أي تغيرات رأسـمالية، فإن هذا التغير يمثل الدخل المحاسـبي الواقعي، وليس الفرضـي، كما يوحي به النموذج الأول، ويبرز هذا الجدل في التصور الآتي:



ولإلقاء الضـوء على نماذج قياس التغيرات في صـافي الأصـول يمكن تقسيم الموضوع إلى ما يلي:

أولاً : عناصر الدخل المحاسبي أساس لقياس التغيرات في صافي الأصول
(ص ت + Δ) = ص ت+1.

ثانيـاً: التغير في القيمة أساس لقياس التغيرات في صافي الأصول.
(ص ت+1 - ص ت) = Δ.

ثالثـاً: عناصر الدخل الاقتصادي أساس لقياس التغيرات في صافي الأصول.

رابعـاً: قياس التغير في صافي الأصول وصيانة رأس المال.

خامساً: قياس التغير ونظريات التنبؤ المستقبلي.

سادساً: التغير في مستوى الأسعار وأثره على قياس التغير في صافي الأصول.

سـابعاً: التدفقات النقدية للإفصاح عن التغيرات في صافي الأصول.

سنستعرض في هذا الفصل الفرع الأول منها الخاص باعتبار عناصر الدخل المحاسـبي أساسـاً لقياس التغيرات في صافي الأصول، أما السـتة الأخرى فسيتم عرضها في الفصل اللاحق كنماذج أخرى لقياس التغير في صافي الأصول.

يتمثل النموذج الأول في نقطة (A) على خط طريق النقيض في الشكل السابق، كما يسـمى أحياناً أنموذج مدخل العمليات «transaction Approach» أو أنموذج الاعتراف بالإيـراد (Revenue Recognition) أو أنموذج التغطية (Matching Process)، وهذا النموذج يعكس النظرة الكلاسيكية لقياس التغيرات في صافي أصول الوحدة المحاسبية بين فترة مالية وأخرى، كما أنه أساس الفلسفة التي اعتمدت عليها جلّ معايير المحاسبة المحلية والدولية خلال الستين سنة الماضية في تحديد أسس قياس الدخل، عندما حلت قائمـة الدخل محل قائمة المركز المالي في أهمية معلوماتها، وعندما تحولت المحاسـبة من أداة لحفظ الأصول والمراقبة عليها إلى أداة مهمة للتنبؤ في المستقبل.

وينطلق هذا النموذج من معادلة الميزانية الأساسـية التي وثقها باشـيلو عام 1495م وأساسـها أن الأصـول مطروحاً منها الخصـوم تعادل حقـوق الملكية، وأن التغيرات الناتجة في صـافي الأصول (الأصول- الخصـوم) تساوي حقوق الملكية،

وأنه باستثناء التغيرات الرأسمالية لن يحدث تغير في حقوق الملكية إلا من أربعة عناصر متداخلة تمثل الإيراد والمصروفات والمكاسب والخسائر، أي بمعنى أن:

← ص ت ± [(إيراد + مكاسب) − (مصروف + خسائر)] = ص ت + 1 ←

أي بمعنى آخر أن الأصول مطروحاً منها الخصوم في فترة ما (مضافاً أو مطروحاً منها) صافي الفرق بين (الإيرادات والمكاسب) و (المصروفات مع الخسائر) تساوي الأصول مطروحاً منها الخصوم في فترة لاحقة، أو حقوق الملكية في نهاية الفترة، بافتراض عدم وجود تغيرات رأسمالية.

ويعتمد هذا النموذج على فرضية أساسية مرتبطة ومترابطة وتكمن في أن صافي الأصول في فترة ما لا يتغير داخلياً مطلقاً إلا من خلال تغيرات عناصر الدخل (إيراد، مصروف، مكسب وخسارة)، فهو العنصر الرئيس لإحداث تغيرات في صافي الأصول بين فترة وأخرى، وبمعنى آخر أنه بافتراض أن Δ = صفر بين فترة وأخرى، فإن:

ص ت = ص ت + 1. ولذا فإن الدخل المحاسبي (Δ) هو المُنتج للتغير في صافي الأصول للفترة اللاحقة.

ولقد تحولت مع مرور الوقت أساليب قياس التغير (Δ) إلى إجراءات شبه مقننة تعتمد على السياسات المحاسبية المشتقة من المعايير المحاسبية. وكما أسلفنا، فإن هذه الإجراءات تعتمد على أسس الاعتراف بالإيراد وتحققه وكذلك عمليات التغطية (Matching) أو نظريات التوزيع (Allocation)؛ لذا فإن من الناحية النظرية البحتة، أنه لا يمكن أن يكون هناك تغير في صافي الأصول (Δ) إذا لم يتم الاعتراف بالإيراد ومن ثم تغطيته بمصروفاته؛ وأن الأصل يعود مرة أخرى إلى أصل آخر إذا لم يتم الاعتراف بالإيراد؛ فالمحرك الأساس لعمليات التغير في صافي الأصول يعتمد بناءً على هذا النموذج على الإجراءات المحاسبية للاعتراف بالإيراد والتغطية؛ فكلما تطورت معايير الاعتراف بالإيراد والتغطية،

ومن ثم السياسات المحاسبية وإجراءاتها كلما أنتجت أنموذجاً جديداً يتم من خلاله قياس التغير في صافي الأصول بأسلوب آخر، والمثال على ذلك ظل الأدب المحاسبي والتطبيق العملي يهمل أي تغيرات في قيم الأوراق المالية للاتجار، بل يعالجها بأسلوب الكلفة أو السوق أيهما أقل لستة عقود، ولم يتم الاعتراف بقياس التغير في مثل هذه الأصول إلا في نهاية القرن العشرين، بعد تعديلات في الإطار النظري والمعايير المحاسبية. والأمثلة كثيرة، نجدها تتسارع في وقتنا الحاضر سواء أكان للشهرة أم لبعض أنواع العقارات أم عقود الإيجارات أم المشتقات المالية وغيرها. مثل هذه التوجهات تحدث لدينا نماذج متعددة لقياس التغير في صافي الأصول (الدخل المحاسبي) (Δ) تتحرك من نقطة (A) في خط طرفي النقيض (Spectrum) إلى نقط أخرى (D، C، B وغيرها). وعليه فإن النموذج الكلاسيكي صـ ت + Δ = صـ ت + 1 ليس أنموذجاً وحيداً، بل إن التغير (Δ) يعتبر منتجاً لصافي الأصول في فترة لاحقة، حيث إن (Δ) يعتمد على الفرق بين (الإيراد + المكاسب) − (المصروفات + الخسائر)، وإن أي تعديل للمعايير أو السياسات، ومن ثم إجراءات قياس أي من تلك العناصر ينتج (Δ) مختلفاً ومن ثم أنموذجاً لقياس دخل متباين.

ولقد تطورت إجراءات قياس عناصر التغير هذه على مر التاريخ تبعاً لتطور الحاجة للمعلومات وعُدِّل النموذج؛ ليتلاءم مع تلك التطورات، وعليه سنلقي الضوء على أدبيات المحاسبة ومعاييرها سواء العالمية أو السعودية المحددة لإجراءات قياس الدخل كلاسيكياً، انطلاقاً من أن الإيراد والمصروف والمكسب والخسارة كعناصر لقائمة الدخل تمثل أساساً للتغيرات في صافي الأصول في فترة لاحقة بافتراض عدم وجود تغيرات رأسمالية (زيادة أو تخفيض في رأس المال أو مسحوبات أو غيرها) وعلى الأخص نحاول الإجابة عن الأسئلة الآتية:

- ماهية الإيراد والاعتراف به وأساليب قياسه؟
- ماهية المصروفات وإجراءات التغطية وأساليب قياسها؟
- طبيعة المكاسب والخسائر وأسلوب قياسها وعرضها والإفصاح عنها؟

وتنطلق إجابات كل تلك التساؤلات بالاعتماد على النموذج الكلاسيكي مع استعراض بعض التطورات والنماذج الحديثة المهنية والأكاديمية لتعديلها.

ولاشك أن الكل يدرك الصعوبة العلمية وأحياناً العملية في الإجابة عن مثل تلك التساؤلات، فهي تمثل محور المشكلة المحاسبية المعقدة ولبها، ولعلنا نبدأ الحديث بخاتمته أو نتيجته، ونورد نصاً سطّراه Hendriksen & Breda في مستهل مناقشتهما لموضوع تحديد وقياس عناصر الدخل:

Revenues Are The Lifeblood Of An Enterprise, Without Revenues, There Are No Earnings. Without Earnings, There Are No Entries. Given Its Importance, It Has Been Surprisingly Difficult To Define Revenue As An Accounting Element In Its Own Right. What Is True For Revenues Is True For Expenses, Which Are Equally Difficult To Define. Ideally, It Should Be Possible, Given That Revenues And Expenses Are Elements Of Income, To Draw A Draw A Definition Of Revenue It Should Also Be Possible To Determine The Most Appropriate Moment To Recognize Revenues And Expenses From Definitions Of Income. In Practice, That Has Proved Hard To Do.(2)

«يعد الإيراد مصدر حياة المنشأة من دونه لا يمكن أن يتم النماء، من دون النمو لا يمكن استمرار المنشأة؛ ومع أهمية هذا العنصر، فإنه يصعب التحديد والقياس، وما ينطبق على الإيراد ينطبق تماماً على المصروف، ومثالياً يمكن تحقيق ذلك، بتحديد نقطة الاعتراف بالإيراد وتغطيته تماماً بمصروفاته، ولكن عملياً ثبت أن هذا جهد صعب جداً، قد لا يمكن تحقيقه على أرض الواقع».

أولاً: تحديد الإيراد وقياسه والاعتراف بتحققه:

إن من أهم شروط القياس العلمي، كما أسلفنا توافر تعريف محدد للعناصر وأسلوب قياسها ووحدة القياس، وتواجه المحاسبة (أو النموذج الكلاسيكي) مشكلة أزلية تكمن في عدم الاتفاق أو بالأحرى استحالة توافر تعريف دقيق للإيراد، فهناك مشكلة تكاد تكون شبه مستحيلة في التعريف علمياً، وكذلك التفرقة بين الإيراد والمكاسب، وكذا مشكلة القياس، وعلى الأخص تحديد وقت الاعتراف بالإيراد اكتساباً وتحققاً.

وباستعراض عينة من تعاريف الإيراد أكاديمياً ومهنياً نجد أنها لا تتفق على تعريف علمي أو عملي للإيراد، فعلى سبيل المثال:

عرف Staubus (1956)[3] الإيراد بأنه إنتاج السلع أو تقديم الخدمات خلال فترة زمنية معينة، كما عرفه Patton & Littleton (1957)[4] بأنه منتجات المنشأة. كما تعرفه جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) عام 1957[5] بأنه فكرة تدفق خارجي (Outflow Concept) أي بمعنى أن الإيراد بحد ذاته يُنتج تدفقاً خارجياً، فبنظرها أن الإيراد عبارة عن الترجمة المالية لإجمالي إنتاج المنشأة أو إجمالي الخدمات المقدمة، شريطة أن يكون تدفقاً إلى عملائها خلال فترة زمنية محددة. وتعرفه APB – 4 عام (1957)[6] بأنه الزيادة في الأصول أو الانخفاض في الخصوم المعترف به والمقاس حسب معايير المحاسبة المتعارف عليها والناتج من الأنشطة الرئيسة للوحدة المحاسبية، شريطة أن تؤدي إلى تغيرات في حقوق الملكية؛ وتعرفه FASB في نشرتها Sfac-6 بكونه فكرة تدفق داخلي (Inflow Concept) حيث إن الإيراد عبارة عن الزيادة في الأصول أو النقص في الخصوم (أو كليهما معاً) الناتج من تسليم أو إنتاج السلع أو تقديم الخدمات أو أي أنشطة متعلقة بالأنشطة الرئيسة للوحدة المحاسبية، كما تعرف الإيراد مفاهيم المحاسبة السعودية فقرة رقم (244)[7] بكونه مقدار زيادة الأصول أو نقص الخصوم أو كليهما معاً خلال مدة زمنية معينة الناتج من إنتاج السلع أو بيعها أو السماح للوحدات الأخرى باستخدام الأصول التي تملكها، أو تقديم الخدمات أو تأدية أنشطة أخرى تستهدف الربح مما يشكل الأعمال الرئيسة المستمرة للمنشأة.

ولعلنا نستطيع القول: إن كل هذه التعاريف وغيرها تدور حول ثلاث أفكار أساسية[8] إما أن يمثل الإيراد منتج الوحدة المحاسبية أو يكون مبنيّاً على فكرة التدفقات الداخلة أو الخارجة، فالأول فكرة نظرية بحتة لا ترتبط ألبتة بنظام القيد المزدوج، وليس له علاقة مباشرة بمعادلة الميزانية، ولا ترتبط الإيرادات بظروف زمان ومكان، وإنما فكرة حيادية، وهذا ما تبناه كثير من علماء المحاسبة

(Staubus، Patton، Littleton) كما أسلفنا وغيرهم الكثير، لكن هذه الفكرة على الرغم من مزاياها الأساسية وحياديتها إلا أنها يصعب تطبيقها على واقع الحال، فلا هي حددت وقت الاعتراف بالإيراد ولا أسلوب قياسه، ومع ذلك فإن المنشأة وجدت لكي تنفذ أنموذج أعمالها الرئيس، ألا وهو الإنتاج أو تقديم الخدمات، ولا يمكن أن يكون هناك إيراد إذا لم تباشر هذا النموذج.

أما فكرة التدفقات الداخلة فتعني التغيرات التي تطرأ على صافي الأصول الناتجة عن مباشرة العمل بنموذج الأعمال الرئيس، ومثل تلك التغيرات تدفقات نقدية داخلة. ويصعب أحياناً من الناحية العملية التفرقة بين التدفقات الداخلة الناتجة من الإيراد وغيرها من الأنشطة، فقد يتم زيادة الأصول أو نقص الخصوم أو كلاهما دون أن يكون مصدره الإيراد، كالدفعات المقدمة مثلاً.

كما أن ربط الإيراد بالتدفقات النقدية الخارجة، كما عرفتها (AAA) فتمثل الترجمة المالية لإنتاج السلع وتقديم الخدمات المنتجة والمقدمة للعميل خلال فترة زمنية محددة، ولا شك أن هناك إيرادات يتم تحديدها أحياناً قبل تقديم الخدمة أو تسليم البضائع للعميل مثل احتساب إيرادات العقود حسب نسبة الإنجاز وغيرها، كما أن هناك إيرادات يتم احتسابها حال إيصال الخدمة دون تتبع تدفقها مثل إيراد بطاقات المكالمات التليفونية المدفوعة مقدماً وغيرها.

وبغض النظر عن تعريف الإيراد والجدل العلمي والمهني حوله يظل حتى وقتنا الحاضر فكرة عملية يصعب أحياناً تعريفها علمياً؛ لكونها ترتبط دوماً بأسلوب قياسه ووقت الاعتراف به، وهذان خاضعان بالدرجة الأولى إلى خيارات متعددة، ويتطوران مع تطور نماذج أعمال الوحدات المحاسبية، أما عزل فكرة الإيراد وتعريفها بحياد واستقلال فما زال بعيد المنال، ما دام أن النموذج المحاسبي برمته مازال لم يصل إلى العلمية في القياس المحاسبي.

ويتم قياس الإيراد عادة بالأسعار التبادلية للسلع والخدمات المقدمة، وتمثل الأسعار التبادلية الحالية المقابل النقدي الحالي لتلك السلع أو القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية أخذاً في الاعتبار معيار الأهمية النسبية.

ويلزم توافر شـرطين أساسـيين للاعتراف بالإيراد كلاسيكياً هما الاكتساب والتحقق؛ ويقصـد بالأول اكتمال عملية تولد الإيراد واكتمال دورة النشـاط سواء جزئياً أو كلياً، أما التحقق فهو تحول الإيراد من فكرة نظرية إلى واقع، أي تحويله إلى منافع نقدية أو شـبه نقدية. و يتم الاعتراف كلاسـيكياً بالإيراد في نقطة من الزمـن التي يتـم عندها أداء النشـاط أو الحدث المهم في دورة الأعمال كأسـاس لاكتمال عمليات الإنتاج أو أساس البيع أو التحصيل النقدي.

ومـن المعلـوم أن نماذج الأعمال لأي وحدة محاسـبية يُكتسـب فيهـا الإيراد بصـورة تدريجية ومستمرة، حيث تنطلق تلك النماذج من أصول تأمل في تحويلها في نهاية المطاف إلى صـافي أصول أكبر، أي تبدأ النماذج تلك بالنقدية وتنتهي في نهاية المطاف بالنقدية أيضـاً؛ لأن هذا العنصـر هو أساس نماذج الأعمال في جلّ أهدافهـا؛ وإذا حاولنا قياس النقدين بـين بدء نموذج الأعمال ونهايته، فالأمر قد يكون أبسـط حيث نطرح الفرق بين صـافي الأصـول في فترة ت وصافي الأصول في فترة ت + ن ويمثل Δ بين الفترتين هدف ذلك النموذج. ولكن كما أسلفنا، لا يمكن الانتظار حتى فترة ن للحصـول على المعلومات، حيث يلزم في فترة محددة تسـبق فترة ن لإنتاج المعلومات، محاولة مقابلة الجهد المبذول مع المنافع المحققة.

ولا توجـد نقطة مُتفق عليها بين جلّ علماء المحاسـبة وممارسـيها، وخاصـة الكلاسـيكيين منهـم للاعتراف بالإيراد سـوى نقطـة البيع، حيـث عندها يتوافر شـرطا الاكتسـاب وتحديد درجـة أو إمكانية التحقق، أي حيث يتـم عندها إتمام عملية البيع والتسـليم وإنهـاء عملية التبادل، أو على الأقـل جزء كبير منها. وهنا يتوافر الدليل الموضوعي والفعلي للاعتراف بالإيراد.

والجدل هنا يكمن ليس في أنموذج الأعمال الكلاسـيكي أو التجاري الذي تتم فيه عمليات البيع والشـراء، ولكن التحدي الأساسـي في تحديد الاعتراف بالإيراد وتغطيته لنماذج الأعمال الأخرى المتطورة من صناعية وزراعية ومقاولات وخدمات، حيث يشهد التطور الاقتصـادي تطويراً هائلاً لنماذج الأعمال تُمثل كل يوم تحدياً

لعلماء المحاسبة وممارسيها في الاعتراف بإيراداتها وتغطيتها؛ ويشهد كل يوم محاولات لحل مثل هذه الإشكالات عند تولد أنشطة ونماذج أعمال جديدة وعلى الأخص صناعة الاتصالات والتجارة الإلكترونية والمشتقات المالية وسندات الرهن العقاري عند تحويلها إلى أسهم وغيرها من نواحي الأنشطة الاقتصادية.

ويمكن القول هنا: إنه مهما حاولنا تحديد قواعد لاكتساب الإيراد وتحققه ومن ثم تغطيته بمصروفاته، تظل تلك القواعد مبنية على أساس فرضي، حيث يتطور النشاط الاقتصادي ونماذج الأعمال؛ فمن نقطة البيع كأساس للاعتراف بالإيراد اكتساباً وتحققاً إلى تحديد نقاط أخرى غير تلك النقطة لأنشطة أخرى.

ولذا نجد عند دراسة الممارسات المحاسبية للاعتراف بالإيراد اكتساباً وتحققاً تعددها ومحاولة تحديد إجراءات وشروط نمطية تلائم تلك الأنشطة. وعلى وجه العموم يشير الشيرازي إلى أن الممارسين أوجدوا وأيَّدهم المشرعون وبعض علماء المحاسبة نقاطاً متعددة للاعتراف بالإيراد اكتساباً وتحققاً غير نقطة البيع، فقد يُعترف بالإيراد دورياً، أي فترياً، تطبيقاً لأساس الاستحقاق عند قياس إيراد الإيجارات والفوائد والعمولات والأتعاب وغيرها من الإيرادات النقدية، وقد يُعترف بالإيراد أيضاً على أساس النمو في القيمة كالاستثمارات في الأسهم لغرض الاتجار أو المعدة للبيع وكذا في بعض حالات الزراعة والصيد وتربية المواشي، حيث يتم أحياناً إعادة تقييمها مع مرور الزمن شريطة أن يتوافر سوق ذو سعر معين لها وأن يتم تقدير المصروفات لإكمال نموها بدرجة عالية من الثقة، وقد يُعترف بالإيراد على أساس تقديري أو إحصائي كنسبة الإتمام للمشروعات طويلة الأجل أو العقود ذات الطبيعة المرتبطة بالكلفة زائد ربح ثابت؛ حيث يتم الاعتراف بإيرادات تلك العقود تبعاً لنسبة إتمامها؛ كما قد يُعترف بالإيراد أيضاً على أساس اكتمال أغلب أو أهم عمليات الإنتاج، خاصة إذا كان هناك سوق جاهز نشط لمخرجات أنموذج الأعمال وبأسعار محددة لا تتأثر ولا ترتبط بكميات المنتج؛ ومن أمثلة تطبيقات هذه الممارسة الاعتراف بالإيرادات في حالة إنتاج السلع

الثمينة كالذهب والفضة وبعض المنتجات الزراعية ذات السعر المحدد والدعم الحكومي، وكذا عقود المقاولات المكتملة.

وقد يُعترف بالإيراد أيضاً على أساس مدى تدفق التحصيل النقدي، فقد يتم الاعتراف بجزء من الإيراد في أنشطة الخدمات عند توقيع عقودها إذا كان بالإمكان تقدير تكاليفها بدرجة عالية؛ لكون توقيع العقود يُمثل أهم حدث يُؤثر على الاعتراف بالإيرادات، وقد لا يتم الاعتراف بالإيراد إلا من خلال التأكد من اكتمال عملية التحصيل كالبيع بالتقسيط عند عدم القدرة على التنبؤ بالتحصيل المستقبلي، وقد يكون الاعتراف بالإيراد مرتبطاً بتحصيل الأقساط المستقبلية، فالاعتراف بالإيراد هنا مرتبط مباشرة بالنقدية.

ويلخص Hendriksen & Breda[9] حالات الاعتراف بالإيرادات العملية سواء كان عند نقطة البيع أو ما طرأ عليه من استثناءات خلال مراحل تطور نماذج الأعمال، وهو ما يطبق في جلّ معايير المحاسبة المحلية والعالمية:

تاريخ الاعتراف	الطريقة	القاعدة والشروط	أمثلة
خلال الإنتاج	نسبة الإنجاز	وجود أدلة على العائد النهائي للعقد، وجود تقديرات يمكن الاعتماد عليها عن نسب الإنجاز وعن إيرادات العقد وتكاليف إتمامه	عقود المقاولات طويلة الأجل
نقطة البيع	أساس البيع	إتمام عملية التبادل اكتمال عملية اكتساب الإيراد	بيع بضائع وتسليمها أو تقديم الخدمات
اكتمال الإنتاج	صافي القيمة القابلة للتحقق	سوق فوري للمنتج بالأسعار المعلنة،تجانس وحدات المنتج، صعوبة تحديد تكلفة المنتج	المعادن الثمينة، المحاصيل الزراعية
التحصيل النقدي	طريقة التقسيط	عدم وجود أساس معقول لتقدير درجة التحصيل	البيع بالتقسيط مع عدم التأكد من التحصيل كاملا

ولا تختلف الممارسة في السعودية عنها في المعايير الدولية ومعايير الدول الأخرى، حيث حدد معيار المحاسبة السعودي تعريف الإيراد وقياسه وأسلوب الاعتراف به في الفقرات من 101 إلى 135 الصادر بتاريخ 29 ديسمبر 1998 كما يلي:

1. حددت الفقرتان (105، 106) أسلوب قياس الإيراد على أساس السعر المحدد في عملية التبادل بعد استبعاد أي خصم تجاري أو خصم كمية على أساس مقدار الزيادة في الأصول أو النقص في الخصوم نتيجة بيع السلع وتسليمها للعملاء أو تأدية الخدمات أو السماح للغير باستخدام أصول الوحدة المحاسبية، ويتم إثبات الإيراد عند توافر شرطي اكتساب الإيراد وحدوث عملية التبادل، بحيث يتم إثبات الإيراد المترتب على عمليات بيع البضائع والسلع في تاريخ عملية تسليم البضاعة إلى العميل أو انتقال سند الملكية من البائع إلى المشتري، ويتم إثبات الإيرادات المترتبة مع تقديم الخدمات عندما يتم تنفيذ الخدمة المتعاقد عليها، كما يتم إثبات الإيرادات المترتبة على السماح للغير باستخدام موارد أو أصول المنشأة، بناءً على الأساس الزمني وفقاً لقاعدة الاستحقاق أو بناءً على معدل استخدام الغير لموارد المنشأة وفقاً لقاعدة الاستحقاق.
2. حددت الفقرات من 107 إلى 117 الحالات الخاصة الاستثنائية عند عدم توافر شرطي الاكتساب والتبادل في إيرادات عمليات البيع مع حق الرد والتي لا يجوز إثباتها إلا إذا كان بالإمكان تقدير المردودات بدرجة من الدقة يمكن الاعتماد عليها، وإلا فإنه يجب تأجيل إثبات الإيرادات حتى يمكن قبولها، كما ألزم المعيار استخدام طريقة إثبات عقود الإنشاء والخدمات الطويلة وفقاً لطريقة الإنجاز إذا كان بالإمكان الوصول إلى تقديرات للإيراد يمكن الاعتماد عليها وتوافرت درجة معقولة من التأكد من إمكانية تحصيل الإيراد، وكذلك إمكانية الوصول إلى تقديرات يمكن الاعتماد عليها للتكاليف المتعلقة بتنفيذ العقد، حتى تاريخ قائمة المركز المالي، بالإضافة إلى إمكانية الوصول إلى تقديرات يمكن الاعتماد عليها

للتكاليف اللازمة لاستكمال العقد، أما في حالة عدم توافر أي من الشروط المذكورة، فإنه ينبغي استخدام طريقة العقد الكامل؛ وفصل المعيار إجراءات إثبات الإيرادات باستخدام طريقة الإنجاز، بحيث يعتمد على نسبة تكاليف ما تم إنجازه خلال الفترة إلى إجمالي التكاليف التقديرية اللازمة لإنجاز العقد؛ كما حدد المعيار إيراد مبيعات التقسيط والاعتراف به، بحيث إنه عندما يكون التحصيل غير مؤكد فإنه يجوز إثبات مبيعات التقسيط باستخدام طريقة الأقساط، ويجب عندئذٍ إثبات الإيرادات والتكاليف المتعلقة بعملية البيع في تاريخ العملية في حين يؤجل إثبات الأرباح إلى أن تتم عملية التحصيل النقدي، أما إذا كان هناك درجة عالية من المخاطر في التحصيل فيلزم استخدام طريقة استعادة الكلفة وعدم إثبات أي أرباح، حتى يتم تغطية الكلفة، كما استثنى المعيار إيرادات المنتجات الزراعية والتعدينية ذات السعر المستقر أو المضمونة البيع التي تكون منتجاتها قابلة للبيع وفقاً لأسعار معلومة ومحددة من خلال سوق متجانسة قادرة على استيعاب كامل الكمية التي تعينها المنشأة في وقت وجيز، أو كان الإنتاج مضمون البيع وفقاً لأسعار ثابتة ومحددة من خلال ضمانات حكومية، كما حدد المعيار أيضاً أسلوب إثبات إيرادات بيع الامتياز، بحيث يتم إثبات بيع الامتياز كإيرادات للمنشأة المانحة كحق الامتياز إذا قامت بتنفيذ معظم الالتزامات المبينة التي تتضمنها اتفاقية الامتياز.

3. حددت الفقرات 118 – 122 أسلوب عرض الإيراد والإفصاح في أنه يتم عرض الإيراد من العمليات الرئيسة كبند مستقل في قائمة الدخل ضمن العمليات المستمرة للمنشأة، بحيث يتم الإفصاح عن السياسة المحاسبية والطرق المحاسبية لتحديد المرحلة التي تم إنجازها في العمليات المتعلقة بتقديم الخدمات، وكذلك الإفصاح عن تفاصيل الإيرادات وفقاً للأنشطة الرئيسة، وكذلك الإيرادات المترتبة على عمليات المقايضة بسلع أو خدمات، والإيرادات التي تم تأجيل إثباتها نتيجة وجود درجة عالية من إمكانية التحصيل.

اتضح من التحليل السابق عمق المشكلة وتأثيرها على المعلومات المنتجة من المحاسبة المالية، فما هو إذاً المستقبل؟ مازال علماء المحاسبة وممتهنوها يحاولون حل هذا الإشكال. فلقد لاقى الاعتراف بالإيراد بشق (Earned) واكتسابه (Realized) خلال عام 2007م اهتماماً أكاديمياً ومهنياً على المستوى المحلي والعالمي وذلك لتأثيره الجم على قرارات المستفيدين وعلى الأخص في أسواق المال العالمية؛ ففي 2007/11/14 عقد اجتماع مهم بين ممثلي مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) وممثلي معايير المحاسبة الدولية (IASB) في مدينة لندن خصص لدراسة مشكلة الإيراد تحديداً وقياساً واعترافاً، وذلك لغرض إيجاد قواسم مشتركة لغرض إصدار معيار محاسبي دولي موحد، وذلك لأن صلب العملية المحاسبية تبدأ وتنتهي بالإيراد، ولقد وصل الجميع إلى ضرورة استخدام أسلوب «العقد من العميل» بدلاً من أسلوب التغيرات في صافي الأصول كما هو دارج في النموذج المحاسبي الكلاسيكي، ونوجز أدناه ملخصاً لوجهات النظر حول النموذجين وذلك لأهميتهما، ولكون مسودة هذا الاجتماع ستكون الأساس الرئيس في إصدار معيار مستقبلي يحكم تحديد وقياس والاعتراف بالإيراد حول العالم[10]:

- يعتقد كثير من الناس أن الإيراد يمثل المبالغ النقدية المدفوعة مقابل الحصول على السلع والخدمات، وهذا الانطباع صحيح 100% في شكله وبساطته، ولكن مع الأسف الشديد أن هذا النموذج لا يمثل إلا نسبة بسيطة من نماذج الأعمال، حيث يحدث أن تباع البضائع وتقدم الخدمات دون الحصول في مقابلها على نقد، ويحصل أيضاً أن يقدم النقد قبل تسليم البضائع وتقديم الخدمات، أو أن الخدمة أو تسليم البضائع يتم على مراحل يصعب تحديدها، وهنا تكمن مشكلة الإيراد برمتها، ولقد تم معالجتها خلال العقود الماضية بأن يتم الاعتراف بالإيراد عندما يتحقق شرطا الاكتساب والتبادل بمعنى أن هناك وعداً بالدفع حالاً أو مستقبلاً من العميل وكذلك وعداً من الوحدة بتوفير السلع والخدمات؛ وهذا توجه

معايير المحاسبة الأمريكية في SAFC – 5 وكذلك معايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة السعودية؛ وهذا ما يعتمد عليه حتى وقتنا الحاضر كأساس لتحديد الإيراد وقياسه والاعتراف به، فإذا كان هذا هو الحال، فما هو الإشكال في هذا النموذج؟

- على الرغم من بساطة أنموذج تحديد الإيراد وقياسه والاعتراف به، إلا أن تطبيقه على أرض الواقع واجه مشكلات عملية عديدة، وكان هناك مئات الاستثناءات على هذا النموذج المبسط، فعلى سبيل المثال هناك ما يقارب 200 إجراء تعديلي للنموذج صدر من FASB منذ إنشائه على تحديد الإيراد وقياسه والاعتراف به، كل منها يخص قطاع أعمال معينة، قد لا ينطبق عليه تعريف الإيراد بأنه الزيادة في صافي الأصول غير رأس المال الناتج من النشاط الرئيس للوحدة المحاسبية، أو ما يعرف بأنموذج «صافي الأصول» ، كما أن هناك أيضاً استثناءات كثيرة لهذا النموذج في معايير جميع دول العالم سواء محلياً أو دولياً، وترجع العلة في ذلك أنه حتى الآن لم يتم تحديد «إجراءات ووقتية الاعتراف بالإيراد» ، فعلى سبيل المثال:

- هل الإيراد لشركة «ART» يتحقق ببيع بطاقة مشاهدة الدوري السعودي، أم يتحقق عندما يستخدمها العميل؟ أو يتحقق تدريجياً عند استخدام العميل للبطاقة؟ لقد حار المشرع الأمريكي عند إعداد معيار بمثل هذه الحالات، فعزت FASB في المعيار رقم (51) إلى أن الإيراد يقسم إلى قسمين أولهما إيصال الخدمة وثانيهما استخدامها ووضعت شروطاً محددة للاعتراف بالإيراد في كلتا الحالتين، ولم تستطع تحديد «إجراءات الاعتراف بدقة» بل بأسلوب تقديري توافقي.
- هل الإيراد لنادي الهلال السعودي مثلاً عند إصداره لبطاقة عضوية لمنتسبيه مدفوعة مقدماً وغير قابلة للإلغاء يتم حال دفع رسوم العضوية، أم يتم تأجيله لحين انتهاء مدة العضوية؟ أيضاً يصعب التحديد، ولقد واجهت FASB هذا الإشكال وقررت في (SAB رقم 104)

عدم قبول الاعتراف بالإيراد حال بدء العضـوية، ولا بد من تقسيمه على فتراتها، مرة أخرى أسلوب تقديري نتيجة عدم تحديد «إجراء الاعتراف بالإيراد» .

- وأخـيراً هـل إيـراد الضـمان على السـيارة المشـتراة إذا كان محدداً ومعرفاً عن السـعر إيراد حال بيع السـيارة، أم لا بـد من الانتظار لحين انتهاء فترة الضـمان؟ وهل عمولة شركات السياحة يتم تحققها حال بيع تذاكر الطيران، أم يتم تأجيلها لحين استخدام تلك التذاكر؟

مئات الأمثلة التي يمكن ضربها من الواقع العملي والتي تفيد أنه لا يوجد تحديد دقيق لإجراءات الاعتراف بالإيراد بمعنى «متى» وتتضارب المعايير المصـدرة، وجميعها تعتمد على طبيعة أنمـوذج الأعمال، وجلّها تقديرية وتوافقية، ولا تعتمد على أسـاس نظري علمي يمكن تحققه والمدافعة عنه لا فكرياً ولا عملياً؛ كما أن الاعتماد على أنموذج التغير في صـافي الأصول الناتج من النشـاط الرئيس يصـعب أحياناً الدفاع عنه، ويرجع السـبب الرئيس لذلك أن النموذج معتمداً تماماً على تعريف الأصـول، والتي كما أسـلفنا لم يتم الوصـول إليه لا نظرياً ولا عملياً، فعلى سبيل المثال عندما يقرر عدم الاعتراف بإيراد بطاقات العضوية، فيتم تسجيلها كإيراد غير مكتسـب «Unrealized Revenue» ويتم تسـجيل أصول مقدمة، فهل هذه المبالغ تمثل منافع مسـتقبلية للنادي كما يتطلب تعريف الأصول، كثيرون يشككون في طبيعة هذا البند وانطباق تعريف الأصول عليه.

- لحل مشكلة أنموذج تحقق الإيراد عن طريق إجراءات محددة كما هو دارج حالياً، أو عن طريق التغير في صـافي الأصـول الناتج عن النشـاط الرئيسـ للوحدة، ظهـر هناك نوع من الاتفاق بين المشـرعين الأمريكيين والدوليـين على ضـرورة تعديل هـذا النموذج، وذلك مـن خلال أنموذج جديـد مقترح قد يكـون هو الحل خـلال العقد القادم، ولقد سـمي هذا النموذج «العقد مع العميل» «Contracts With Customers».

- لقد تم تحديد الإيراد طبقاً لنموذج «العقد مع العميل» بأن الزيادة في أصول التعاقد أو الانخفاض في خصوم التعاقد (أو كليهما) الناتج من توفير السلع والخدمات للعميل، ويعطي هذا التعريف تحديداً دقيقاً للزيادة في الأصول أو النقص في الخصوم (أو كليهما معاً) الناتج فقط من وجود عقد قانوني ملزم مع عميل معين، لذا فإنه يختلف عن نموذج إجراءات الاعتراف بالإيراد سواء بالقاعدة أو الاستثناء، وكذلك عن أسلوب الزيادة في صافي الأصول الناتج عن النشاط الرئيس، وذلك بزيادة شرط أساسي لتحديد القياس والاعتراف بالإيراد، فيكمن في ضرورة توافر عقد من العميل، فعندما يتم التعاقد مع العميل عندئذٍ ينشأ حق للعميل لتوفير السلع والخدمات كما ينشأ أيضاً حق للوحدة المحاسبية للحصول على أصول مقابلها أو تحتفظ في خصومها مستقبلاً.

ولذا ففي أي لحظة يتم معاملة العقد كأصول إذا كانت الحقوق أعلى من الالتزامات كما يعتبر العقد خصوماً إذا كانت التزامات الوحدة أعلى من حقوقها. ولذا فإن الإيراد ينتج من الفرق بين تلك الالتزامات والحقوق، وهذا ليس بجديد، فإن المؤسسات المالية تعالج إيرادات المشتقات المالية طبقاً لهذا التصور؛ وبكل بساطة، فإن الإيراد يتم تحديده طبقاً لهذا النموذج عندما تزيد الحقوق التعاقدية عن الالتزامات، فعلى سبيل المثال عند توقيع عقد مع عميل لتنظيف مكتبه، فإن شركة النظافة عليها التزامات تعاقدية وعليها حقوق محددة، وتتساوى لحظة التعاقد، فإن دفع العميل مقدماً فإن التزامات تزيد عن الحقوق ولا يتحقق الإيراد، ولن يتحقق الإيراد إلا إذا تمت عملية التنظيف، فإذا تم تنظيف المكتب مثلاً يوماً واحداً، فإن التزامات الوحدة المحاسبية ستقل وستكون أقل من حقوقها، وهنا يتحقق الإيراد في ذلك اليوم، وعلى الرغم من سهولة ووضوح هذا التوجه الذي كما يعتقد الكثير أنه توجه المستقبل، إلا أنه سهل التغيير وقد يكون صعب التطبيق في الواقع العملي؛ ومازال الجدل مستمراً

حول مصير تحديد الإيراد وقياسه والاعتراف به؛ وما محاولة كل من FASB و IASB مجتمعين إلا اقتناع من جميع مهني العالم بأهمية المشكلة وضرورة حلها سريعاً، ولو أن ما توصلا إليه مؤقتاً حل قد يكون جذرياً بعد تعديله مستقبلاً وعلى الأخص تحديد وقياس حقوق العقود والتزاماتها.

وأخيراً للدلالة على أهمية وخطر الاعتراف بالإيراد، أجرت مجلة إدارة الإيرادات عام 2008م استقصاء على طرق الاعتراف بالإيراد حسب معايير المحاسبة الأمريكية لأكثر من 586 شركة وصلت منه إلى اعتقاد مديريها بأن أكبر خطر يواجههم هو الخطأ في الاعتراف بالإيراد ويرجع ذلك بالدرجة الأولى إلى تعقيد نماذج الأعمال مما يصعب معه تطبيق أساليب الاعتراف بالإيرادات الكلاسيكية، وهذا الاستقصاء يظهر جلياً حقيقة ما تواجهه المحاسبة علماً وتطبيقاً.

ثانياً: تحديد المصروفات وقياسها وأساليب التغطية والتوزيع

المصروف مثله مثل الإيراد مفردة تعني التدفق السلبي للأصول، ويتلازم تدفقها مع جريان التدفق الأساس (الإيراد) ولا يمكن تحديدها بمعزل عنه، ولكن ليس كل تدفق سلبي يعنى مصروفاً، حيث إن المصروف يمثل التدفق السلبي للمصادر أو استخدامها، وذلك لغرض الحصول على عائد أو إيراد؛ ولا يمكن بأي حال من الأحوال تنفيذ نماذج الأعمال دون أن تكون هناك تدفقات سلبية تتلوها تدفقات إيجابية، ولذا فإن المصروف في تحديده وكذا في قياسه يرتبط عضوياً بالإيراد، فالمصروف يمثل اجتماع عوامل الإنتاج من عمالة ومواد وخدمات، بالإضافة إلى الاستخدام المستمر للمصانع والآلات على شكل استهلاكات؛ كل هذه في جريانها لتنفيذ برامج الأعمال، إما أن تكون أصولاً (أعمال تحت التنفيذ أو أعمال مكتملة) وإما أن تكون مصروفاً وتعتمد التفرقة من الناحية النظرية البحتة بين الأولى والأخرى في حالة جريان المصروف على الاعتراف بالإيراد.

ولقد عرفت المصروفات لغوياً في قاموس Mariam عام 1969 بأنها إجراءات الصرف أو الدفع أو الاستنفاد، وعرفها قاموس Britannica بأنها استخدام السلع

والخدمات. وتم تعريف المصـروفات مهنياً بأنها العنصـر ذو التأثير السلبي على حقوق الملكية وأنها أداة لتوزيع التكاليف «Cost Allocation» واستنفاد الأصولcost Expiration» ، مثـل هـذه التعاريف تربط بينه وبين معايير المحاسـبة بما في ذلك أساليب التوزيع وتحقق الإيراد.

وعرفت المصـروفات من قبل APB عام 1957بأنها جميع التكاليف المستخدمة لإنتـاج الإيراد، أي ربط المصـروفات بشـكل أساسـي مع الإيرادات، فالمصـروفات تحـدث عندما يعترف بالإيراد ويقابـل الجهد بالمنفعة، أما إذا لم يكن هناك إيراد، أي لم يعترف بها اكتسـاباً وتحققاً، فتبقى إما في شـكل أصول أو مصروف خسارة؛ فالبضاعة المنتجة تبقى أصلاً حتى يتم بيعها، أي الاعتراف بإيرادها[11] وهذا يعني أن هناك مصروفات مرتبطة بالاعتراف بالإيرادات، كما قد يكون هناك مصروفات مرتبطـة بالفـترة، وأحياناً يتـم خلطها مع الخسـائر. كما عرفت المصـروفات من قبـل مجلـس المحاسـبة الأمريكـي FASB في SFAC – 6 Pair: 80 [12] بأنها التدفق الخارجي أو اسـتخدام الأصول أو زيادة الخصـوم أو كلاهما معاً، وذلك من خلال تقديم الخدمات أو إنتاج السـلع أو أي أنشـطة أخرى تمثل الأنشطة الرئيسة للوحدة المحاسـبية، ولقد انتقد Hendriksen & Breda هذا التعريف؛ لكونه يخلط بين تأثير المصروفات والمصروفات ذاتها ولم يحدد أي نوع من التدفق بشكل دقيق، فقد تكون هناك تدفقات خارجية لا يشـملها تعريف المصروفات، كسداد ديون فوائد القروض لغرض الإنتاج، هل تمثل مصروفاً أم بناء أصول؟

ولقـد عـرف بيـان مفاهيم المحاسـبة الماليـة السـعودي (فقرة رقـم 246) المصروف كونه انقضاء أصل أو تحمل التزام أو كليهما معاً خلال فترة زمنية معينة نتيجة إنتاج السلع أو بيعها أو السماح للوحدات الأخرى باستخدام أصول المنشأة أو تأدية خدمات للغير، وغير ذلك من الأنشطة التي تستهدف الربح وتشكل العمليات الرئيسـة المستمرة للمنشأة، ولذا فإن المصروفات هنا تدفق سلبي لغرض اكتساب الإيـراد خلال فترة زمنية محددة، ويعني أن جلّ المصـروفات طبقاً لهذا التعريف مربوطة بالاعتراف بالإيراد، إلا أنه كما سبق تعرف أن هناك بعض المصروفات لا

ترتبط مباشرة بالاعتراف بالإيراد كالمصروفات النقدية التي قد تخلط مع مفهوم الخسائر أحياناً؛ كما أن هذا التعريف أيضاً يعتمد اعتماداً على تعريف الأصل، فإذا شاب تعريف الأصل شائبة استحال أيضاً معه تعريف المصروف[13].

ومهما حاولنا تعريف المصروفات يظل هناك حاجز وهمي بينها وبين الأصول، فما قد يعتبر أصلاً في ظل المحاسبة الكلاسيكية تتحول إلى مصروف، وذلك نظراً لتطبيق الاعتراف بالإيراد، فمثلاً تظل البضائع المنتجة أصولاً ويتم تحولها إلى مصروفات أو كلفة البضاعة المبيعة حال الاعتراف بإيرادها (نقطة البيع مثلا)، ولم تتغير صفتها، فهي ذات البضاعة، تارة سميت مصروفاً وتارة سميت أصلاً؛ وعليه فمن الناحية الفكرية يصعب التفرقة بين الأصل أو المصروف إلا في ظل تطبيق النموذج الكلاسيكي في الاعتراف بالإيراد، مثال آخر هل الحملة الإعلانية مصروف أم أصل؟ يصعب أيضاً الإجابة عن مثل هذا التساؤل في ظل النموذج الكلاسيكي، وما ينطبق على هذا التساؤل ينطبق أيضاً على مصاريف الحفر لاكتشاف البترول، فلو فشلنا في الحصول على مخزون بترولي في البئر (أ) وحصلنا في المحاولة الثانية على مخزون تجاري في البئر (ب) فهل ما تم تحميله في البئر (أ) مصروف أم أصل، حجة من يرى أنه مصروف أنه تم استنفاد الجهد دون تحقق منفعة، وحجة من يرى أنه أصل أنه لو لم يبذل هذا الجهد لما تحققت المنفعة في اكتشاف البترول من البئر (ب)، ما هو الحل؟ لا يوجد لدى أتباع الفكر الكلاسيكي لنموذج تغير صافي الأصول جواب حاسم فكريا، فكلاهما يعتمد على جدل وفرض، وحله لديهم بإصدار معايير محاسبية تفرق بين الأصل والمصروف عملياً، أو السعي إلى تحديد كل منهما من خلال تعريفه وتحديده بالإطار الفكري.

وتقاس المصروفات إذا تركنا الجدل حول طبيعتها، إما باستخدام الكلفة التاريخية أو الحالية أو الاستبدال أو المعيارية أو القيم العادلة أو تكاليف الفرص البديلة، ولكل من هذه الطرق استخداماتها ومزاياها وعيوبها، كما سيأتي لاحقاً

تفصيله، ولقد حددت الأطر الفكرية أساليب قياس المصروفات بما يلائم كل محيط مهني، فعلى سبيل المثال Safc والمعايير الدولية تعتمد بالدرجة الأولى على استخدام الكلفة التاريخية كأساس لقياس المصروفات، وتركت الباب مفتوحاً لطرق قياس المصروفات كل حسب حاله.

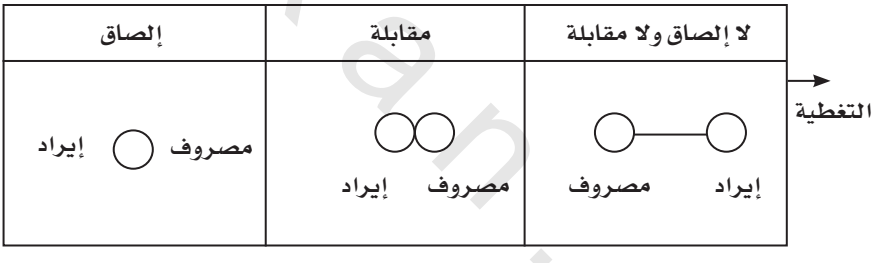
أما الإطار الفكري السعودي، فلقد حدد بيان مفاهيم المحاسبة المالية، فقرة رقم 306 أسلوب التكلفة التاريخية أو تكلفة اقتناء الأصول التي استنفدت أو مقدار الالتزام الذي نشأ خلال الفترة لقياس المصروفات المخصصة محاسبياً نتيجة ارتباطها المباشر بالإيراد أو نتيجة توزيعها على الفترات التي استفادت من خدمات أصل معين، كما حددت أسلوب سعر الحيازة الجاري للمنافع لقياس المصروفات التي يتم الاعتراف بها فور حدوثها.

وينشأ خلاف أيضاً في قياس المصروفات حول تحديد الكلفة، هل تمثل القيمة الحالية للمصادر المتنازل عنها (النقد أو ما شابه) للحصول على السلع أو الخدمات، أو تمثل القيمة العادلة للأصول المتنازل عنها (في حالة التبادل)، بالإضافة إلى أساليب توزيع المصروفات حال تدفقها لإنتاج السلع والخدمات، وما هو الأسلوب الأمثل، وكما يقول Thomas في كتابه Allocation Theory: إنه مهما حاولنا توزيع المصروفات تظل دوماً عشوائية.

وكحقيقة أساسية لغرض معرفة الفرق بين الجهد والمنفعة، فلا بد أن يكون هناك مقارنة بين ذلك الجهد وتلك المنفعة التي تأتي من مبدأ الاعتراف بالإيراد. وكما لاحظنا، فإن مبدأ الاعتراف بالإيراد ليس فرضاً علمياً؛ لأن عليه استثناءات، ولغرض المقارنة لا بد من تحديد تلك الجهود ويتم تحديدها عن طريق تحديد ما يُعرف بمقابلتها بالمنافع، وتبقى عندنا الجهود مخزوناً؛ حتى يتم الاعتراف بالإيراد وعند ذلك نبدأ بمقارنتها بالمنافع (الإيرادات).

فمن الناحية النظرية البحتة، يبقى المصروف أصلاً، حتى يتحقق الإيراد فالآلة مثلاً (أصل) ← والاستهلاك (مصروف) ← فإذا ما تمَّ الإنتاج يحول

الاستهلاك إلى أصل يُوزع على الإنتاج ← وإذا تم تخزين الإنتاج صار المصروف أصل ← وإذا بيع المخزون ← صار مصروفاً مرة أخرى....وهكذا، ونتيجة لذلك لا بد من المقارنة لارتباط المصروف بالإيراد، ولكي نصل بالمقارنة إلى مستوى العلمية لا بد من إيجاد قواعد علمية حيادية تحدد أسلوب الترابط، أي لا بد أن يكون هناك ارتباط علمي بين كل مصروف وكل إيراد. وإذا أُريد لمقارنة الإيرادات بالمصروفات أن تتحقق لا بد أن تكون عملية مقابلة بين الإيرادات والمصروفات 100%. أي كل مصروف لا بد أن يكون مرتبطاً 100% بالإيراد. ولكن الحقيقة أن الواقع العملي غير ذلك. ولاستحالة عملية الإلصاق لجميع أنواع المصروفات اضطر ممتهنو المحاسبة إلى التنازل عن مستوى العلمية بسن استثناءات عملية يمكن تصورها في الأبعاد الثلاثة الآتية:-



1. بعض المصروفات يُمكن إلصاقها 100% مع إيرادات معينة.
2. هناك مصروفات لا يُمكن إلصاقها ولكن يُمكن مقابلتها مثل المصروفات الصناعية غير المباشرة. والمقابلة هي محاولة الإلصاق التي تحاول من خلالها الوصول إلى درجة العلم والتي لا تستطيع الوصول إليها بالمقابلة. فمثلاً راتب مدير المصنع لا يُمكن إلصاقه بالمنتج وذلك لأنه مصروف غير مباشر. بينما تكلفة المسامير في إنتاج الطاولات يُمكن إلصاقها؛ لأنها مصاريف مباشرة. ومتى ما كانت المقابلة أقل من العلمية لا بد أن نفترض، وإذا افترضنا فإن كل فرض مساوٍ في صحته للفروض الآتية، وتبقى جميع الفروض عشوائية، وذلك لأنها لا تؤدي إلى إلصاق ولكن تؤدي إلى المقابلة.

obeikan.com

3. بعض المصروفات لا يمكن إلصاقها أو مقابلتها، حيث لا يمكن ربطها بالإيراد، مثل المصروفات العمومية، حيث لا يمكن ربطها بإيراد، وإنما تُحمل على السنة المالية التي تم فيها الصرف.

يضاف إلى استحالة تطبيق الإلصاق، أنه أيضاً لا يُمكن إلصاق شيء محدد (مصروف) بشيء غير محدد (الإيراد) لكون الإيراد لم يتحقق علمياً، وإنما عملياً من خلال نقاط اعتراف عشوائية، وحتى لو أردنا إلصاقه، فإن عملية الإلصاق تبطل وتتحول إلى عملية المقابلة، وهي عملية عشوائية أيضاً، لذا فالعملية برمتها إجراء غير علمي وعشوائي. ومن خلال إجراءات الاعتراف والإلصاق نستطيع أن نُخرج مئات الاحتمالات لصافي الدخل، ويستحيل أن نُخرج رقم دخل علمي وحيد، وذلك لأن:

1. الإيراد لم نصل إليه بطريقة علمية، وإنما بطريقة عشوائية.

2. الإيراد شيء غير محدد، فلا يمكن الإلصاق به (مصروفات).

3. هناك مصروفات يستحيل قياسها، ولذلك فإننا لا بد أن ننزل من مستوى الإلصاق إلى مستوى المقابلة.

4. هناك مصروفات يستحيل قياسها ويستحيل إلصاقها؛ لذا فإنها تذهب إلى قائمة الدخل بما يؤدي بالدخل إلى العشوائية. والدخل يأتي من الفرضيات ويُوصف الدخل عند ذلك بالعدالة وليس بالعلمية وإذا تغيرت الفرضيات تغير الدخل.

إن التغير في صافي الأصول في المحاسبة، إذا افترضنا ثبات التغيرات الرأسمالية، يحكمه بالدرجة الأولى فرضيات حددها المحاسبون. إذاً التغير في صافي الأصول هو من إنتاج المحاسبين، وليس عاكساً للتغير الموجود (الطبيعي). أي أن التغير ناتج من الفرضيات وبتغيرها تتغير صافي الأصول، ومن ثم الدخل مقاساً بالتطبيق كلاسيكياً.

ثالثاً: أساليب قياس المكاسب والخسائر وعرضها والإفصاح عنها

كان التطبيق السائد قبل صدور الإطار النظري للمحاسبة الأمريكي النشرة SFAC – 3 في عام 1980[14] عدم الفصل بين الإيرادات والمكاسب وبين المصروفات والخسائر، إلا أن هذا التوجه لاقى دوماً معارضة أكاديمية شديدة، ومهنية أحياناً، وعلى الأخص في قطاع الأعمال، وكان هذا هو الموقف الرسمي لمعهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA في نشرته APB – 4 في عام 1970[15] حيث أشار إلى أن الإيرادات والمصروفات الناتجة من غير الأنشطة الرئيسة يمكن فقط فصلها من إيراد ومصروف النشاط ويفصح عنها عند صافي الربح والخسارة؛ بما في ذلك الخسائر التي ليس لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالإيراد، ولكن FASB عام1980 في النشرة SAFC–3 حزم الأمر مهنياً، حيث فرق بشكل جلي من وجهة نظره بين الإيراد والمكسب والمصروف والخسائر، وتم تعريفها باستقلال تام. فالفقرة رقم 68267 من مفاهيم المحاسبة الأمريكي في النشرة رقم (3) عرفت المكاسب والخسائر بكون الأولى تمثل الزيادة في حقوق الملكية (صافي الأصول) الناتجة عن تعاملات عرضية وغير متكررة وغير مقصودة بواسطة المنشأة وذلك نتيجة العمليات والأحداث المؤثرة على المنشأة خلال فترة زمنية معينة ما عدا تلك العمليات والأحداث المرتبطة بإيرادات النشاط الرئيس أو تعديلات خارجية في حقوق الملكية، أما الخسائر فتشمل النقص في حقوق الملكية (صافي الأصول) الناتجة من تعاملات عرضية غير متكررة وغير مقصودة بواسطة المنشأة وذلك نتيجة العمليات والأحداث المؤثرة على المنشأة خلال فترة زمنية معينة ما عدا تلك العمليات والأحداث المرتبطة بمصروفات النشاط الرئيس أو تعديلات خارجية في حقوق الملكية.

ولقد عرف بيان مفاهيم المحاسبة المالية السعودية (فقرة 248) المكاسب بأنها «زيادة في حقوق أصحاب رأس المال (صافي الأصول) تنتج من العمليات العرضية أو الفرعية للمنشأة مع غيرها من الوحدات، والظروف والأحداث الأخرى التي تتأثر بها خلال فترة معينة، وذلك بخلاف الزيادة في صافي الأصول التي تنتج من

الإيرادات أو من استثمارات أصحاب رأس المال أو المساهمات الرأسمالية من غير أصحاب رأس المال» .

كما أن الفقرة رقم 309 أشـارت إلى أن التي يمكن إثباتها محاسـبياً تقتصـر على المكاسب الناتجة عن أحداث تنطوي على تحويلات للأصول أو الخصوم. وتلزم الفقرة التحقق بدرجة أكبر في حالة المكاسب عما هو الحال بالنسبة للإيراد، حيث لا يتم الاعتراف بالمكاسب حتى تتم عملية التبادل.

كما عرف بيان مفاهيم المحاسبة المالية السعودية (الفقرة 249) الخسائر بأنها «نقص في حقوق أصـحاب رأس المال (صافي الأصول) ينتج من العمليات العرضية أو الفرعية للمنشأة مع غيرها من الوحدات، ومن الأحداث والظروف الأخرى التي تتأثر بها المنشأة خلال فترة زمنية معينة، وذلك بخلاف النقص في صافي الأصول الذي يترتب على المصروفات أو التوزيعات على أصحاب رأس المال».

ولقـد حددت الفقرة رقم 309 من البيان أنواعاً من الخسـائر وحددت أيضـاً وقت الاعتراف بها، فيتم الاعتراف بخسـائر العمليات التبادلية عند حدوث عملية التبادل، أما غير التبادلية عند وقوعها أو السرقة والتلف فيتم إثباتها فور اكتشافها ويتم إثبات خسائر الكوارث عند حدوثها ويتم أيضاً إثبات الظروف غير المواتية التي تترتب عليها آثار جارية، عندما يتضح أن تدهوراً مستديماً قد أصاب الأصول.

وعلى الرغم من سـهولة التفرقة بين الإيراد والمكسـب من ناحية والمصروف والخسـارة من ناحية أخرى، إلا أنه يشـكل قلقاً للمهنيين بصـعوبة التطبيق، كما يشكل غموضاً لدى الأكاديميين لعدم استناد التفرقة على أسس علمية.

فعند تحليل مكونات المكاسب والخسائر يتضح جلياً أنه يصعب أحياناً تحديد خط فاصـل دقيق بينهما، وعلى الأخص تعريف العمليات العرضية وغير المتكررة وغير مقصـودة، مثل هذه الصـفات، تمثل صـفات مجردة، يمكـن أحياناً إثباتها وأحيانـاً نفيهـا؛ فعلى سـبيل المثـال إذا أجر صـاحب محطة بـترول أحد دكاكين

محطته لغرض إصلاح إطارات السيارات، فهل الإيجار إيراد أم مكسب؟ ولو دفع صاحب المحطة عربوناً لاستئجار أرض بجانبه، ولم يستطع إكمال شروط العقد، فهل المبلغ المدفوع خسارة أم مصروف؟ ومثال آخر، لو اندلع حريق في المحطة، وكان الفرق بين القيمة الدفترية وتعويض التأمين سلبياً، فهل الفرق خسائر أم أنه يمكن إضافته إلى تكلفة بناء المحطة من جديد؟ ولكن لماذا كل هذا الجدل، مادام أنه سيتم الإفصاح عن ذلك في قائمة الدخل، وأنه في النهاية سيتم خصمه أو إضافته إلى صافي أرباح المنشأة، الجواب يكمن فيما يعرف بـ «Gross Margin» الربح التشغيلي، واعتماد المديرين على ذلك الرقم لغرض احتساب المكافآت الأولية والمحللين الماليين على التنبؤ بالإيرادات والمصروفات المتكررة في المستقبل، وغيرهم من المستفيدين، إذاً المهم هنا هو محتوى الإفصاح وكفاءته.

ولتوضيح مصادر التغيير في صافي الأصول غير الرأسمالية لكامل أوجهه، فلقد تبنى مجلس المعايير الأمريكي في نشرته Sfac – 3 أسلوباً لتحليل مصادر التغير في صافي أصول الوحدة المحاسبية للوصول إلى ما يعرف بالدخل المحاسبي الشامل أو الدخل من العمليات، وأحياناً يسمى في بعض الدول الربح الإجمالي أو صافي الربح.

ويوضح الشكل الآتي تلك المصادر من جميع العمليات والأحداث والظروف المؤثرة على الوحدة المحاسبية خلال فترة محددة:

المصدر: Finacial Accounting Standard Bard، Sfac No. 3، December، 1980. P، 28.

ويتبين من الشكل السابق كمثال على التطبيق العملي لتحديد مصادر التغير، وهو ما هو سائد حول العالم أن الباب ترك مفتوحاً لتحديد مصادر التغير سواء أكانت ناتجة من العمليات الرئيسة أم غيرها، ويفهم أن الموقف العملي لم يأخذ أياً من طرفي النقيض، بل ترك لتطوير احتياجات المستفيدين، وتعديل عناصر التغير طبقاً لمعايير القياس التفصيلية لكل بند أو عنصر على حدة؛ وهذا الأسلوب يشير إلى أن المحاسبة تهتم بقياس جميع المدخلات وتمثل العمليات والأحداث والظروف المالية لوحدة محاسبية لفترة زمنية محددة؛ وتتيح عملية القياس جميع المتغيرات في حقوق الملكية أو صافي الأصول أو بمعنى آخر، Δ = ص ت + 1 − ص ت سواء أكانت تغيرات رأسمالية من الملاك أم تغيرات ناتجة من الدخل (رئيس أو غير رئيس) وكذلك التغيرات في حقوق الملكية لا تؤثر على صافي الأصول كالتحويل من الأرباح المبقاة إلى الاحتياطيات النظامية والاتفاقية؛ وهنا يكمن الفرق بين أي من الأنموذجين؛ حيث يمكن السماح لبعض أنواع التغير الناتجة من إعادة التقييم في الأصول من غير الدخل كجزء من الأنشطة غير الرئيسة، كالسماح بإعادة تقييم الاستثمار في الأوراق المالية المتاحة للبيع كجزء من التغير في حقوق الملكية دون تأثير ذلك على الدخل.

وبالتركيز على التغيرات في صافي الأصول نجد أنها تتكون عادة من عنصرين أساسيين، إما أن تكون نتيجة داخلية أو من الملاك. فالأولى تمثل ما يعرف بالدخل الشامل والثاني التغيرات الناتجة من استثمار الملاك ومسحوباتهم. والفصل بينهما إجرائي بحت، تحدده معايير المحاسبة، حيث تلجأ وبشكل تفصيلي لتلك المعايير ومن ثم السياسات المحاسبية المعتمدة من قبل الوحدات المحاسبية في تحديد عناصر الدخل الشامل، وكذلك التغيرات الناتجة بين الملاك والوحدة المحاسبية.

ولقد أثارت فكرة الدخل وتوزيعاته بين فكرة الدخل الشامل (All-inclusive) وفكرة الدخل العادي (Operating) جدلاً بين علماء المحاسبة وممتهنيها؛ ويعود

السبب إلى تنامي فكرة اعتماد مكافآت الإدارة على أي منهما، حيث يرى البعض أن دخل الوحدة الاقتصادية يجب أن يشمل كل الفروق بين (الإيرادات + المكاسب) و(المصروفات + الخسائر)؛ لكون المحاسبة تهدف إلى خدمة ملاكها، وينصب اهتمامهم بالدرجة الأولى على الناتج النهائي مهما كانت مصادره؛ كما أنه إذا تم جمع دخل الوحدة لكل فترة خلال عمرها الاقتصادي، فإنه من المفترض حسب هذه الفكرة أن يساوي إجمالي التغيرات خلال حياة الوحدة مطروحاً منها التغيرات الرأسمالية؛ كما أن محاولة العزل بين الدخل العادي وغير العادي يدعو إلى تلاعب إدارة الشركات، مما يتيح فرصة لعمليات تلميع الدخل، بالإضافة إلى أن الدخل الشامل قريب للواقع ويعكس حاجة الملاك، وإفصاحه عن جميع التغيرات مما يتيح معلومات تساعد المحللين على التنبؤ المستقبلي؛ إلا أن دعاة فكرة الربح العادي (Operating Income) يرون أن دخل الوحدة المحاسبية هدفه التنبؤ بمستقبلها سواء لملاكها أو لغيرهم من المستفيدين، ولا يمكن شموله لجميع التغيرات، ويجب أن ينصب التركيز على العمليات الناتجة من النشاط الرئيس أي (الإيراد- المصروف)، حيث إن الوحدة المحاسبية أسست لتنفيذ أنموذج أعمالها، أما التغيرات من غير النشاط الرئيس فيجب أن يفصح عنها بانفراد؛ ولا يمكن تكون وسيلة لعمليات التنبؤ المستقبلي؛ وعليه فيركز دعاة هذه الفكرة على أن الدخل وسيلة لقياس كفاءة الإدارة في تنفيذ أنموذج أعمالها، حيث إن العمليات غير الرئيسة وخارج نطاق النشاط الرئيس لا تكون وسيلة، لا لتحديد كفاءة الإدارة أو للتنبؤ المستقبلي.

ونظراً لصعوبة التفرقة العملية بين الإيراد من جهة والمصروف والخسائر من جهة أخرى، فقد أعطى البيان Safc – 3 أمثلة للتفرقة، منها:

1. إن مكاسب وخسائر الشركات، العرضية أو غير مقصودة أو الأحداث والعوامل الناتجة من البيئة المحيطة التي قد تكون لا يمكن التحكم بها بواسطة الشركة أو إدارتها.

2. إن المكاسب والخسائر يمكن وصفها أو تصنيفها بناءً على مصدرها. بعض الأرباح والخسائر هي صافي نتائج مقارنة العوائد بالتضحيات (التكاليف) من العمليات العرضية مع منشآت أخرى. على سبيل المثال: مبيعات الاستثمارات المتاحة للبيع، أو من التخلص من أجهزة مستعملة، أو من تسوية الخصوم بقيمة غير قيمتها الدفترية.
3. إن المكاسب والخسائر الأخرى تمثل تبادلاً غير مكتمل بين المنشأة والمنشآت الأخرى، ومثال ذلك: الهدايا أو التبرعات، أو الفوز بقضية، خسائر من سرقات، أو غرامات ومخالفات.
4. تنتج المكاسب والخسائر من أصول وخصوم الشركة عندما تتغير قيمهم. مثال ذلك: التقلب في أسعار المخزون الذي يؤدي إلى تغير قيمته إلى السوق أو التكلفة أيهما أقل، وكذلك تغير في القيمة السوقية للاستثمارات المتاحة للبيع، أو في تغير سعر صرف العملات.
5. كما تنتج المكاسب والخسائر عن التغيرات المناخية غير المتوقعة، مثل: الضرر الناتج من تهدم عقار بهزة أرضية أو فيضان.
6. يمكن تصنيف المكاسب والخسائر على أنها تشغيلية أو غير تشغيلية، بناءً على ارتباطهما بنشاط الشركة الرئيس. مثال ذلك: الخسارة الناتجة من هبوط أسعار المخزون من التكلفة إلى سعر السوق، تعتبر عادة خسارة تشغيلية، بينما خسارة كبيرة نسبياً ناتجة عن سرقة تعتبر خسارة غير تشغيلية.

ولقد تبنى الإطار الفكري في المملكة في بيان مفاهيم وأهداف المحاسبة المالية (فقرة 252) عند تعريفه لصافي الدخل بمفهوم الدخل الشامل، كما أن قائمة الدخل وفقاً لمعيار العرض والإفصاح العام يجب إعدادها طبقاً لمفهوم الدخل الشامل على أن يتم الإفصاح في القائمة عن دخل النشاط الجاري كمرحلة من مراحل إعداد القائمة. ووفقاً لمعيار العرض والإفصاح العام تنقسم قائمة منتجات صافي الدخل (Y) إلى قسمين: Y = A + B، يوضح الأول نتائج الأنشطة المستمرة

للمنشأة،الدخل العادي. ويوضح الثاني نتائج الأنشطة غير المستمرة والبنود الاستثنائية الدخل الشامل. وتظهر قائمة الدخل وفقاً للمعيار كما يلي:

		فترة ت	فترة ت – 1
الدخل من العمليات المستمرة	(A)	××××	×××
العمليات غير المستمرة:			
الدخل (الخسارة) من العمليات التي توقفت بقسم س		××××	
الخسائر المترتبة على التخلص من أصول القسم س	(××)	×××	××
الدخل (الخسارة) قبل البنود الاستثنائية		×××	×××
الخسارة من (الكوارث)	(B)	××	- -
صافي الدخل (الخسارة)	(C)	×××	×××

رابعاً: نموذج قياس الدخل الكلاسيكي في الميزان

وأخيراً وبعد أن تم استعراض مكونات تأثير عناصر الدخل المحاسبي على قياس التغيرات في صافي الأصول نجد أننا ومهما حاولنا تحديد عناصر الدخل المحاسبي كلاسيكياً يظل هناك معارضون لأسلوب قياسه[16] قد يتميز الدخل المحاسبي مقاساً بالأسلوب الكلاسيكي صـ ت + Δ = صـ ت + 1 أو الفرق بين الإيرادات المحققة نتيجة العمليات خلال الفترة، مطروحاً منها ما يقابلها من مصروفات حسب سياسات محددة مرتبطة بالكلفة التاريخية بكونه معتمداً بالدرجة الأولى على تتبع العمليات والظروف والأحداث للوحدة المحاسبية خلال فترة زمنية محددة، سواء أكانت هذه العمليات أو الظروف والأحداث (Transaction Approach) داخلية أم خارجية. وهنا يكمن عامل الموضوعية في قياس الدخل. لكون عملياته مقترنة بقرائن (مستندات) يسهل تتبعها ولا تخضع للحكم الشخصي، وهذه المقولة قد تكون صحيحة فيما يتعلق بالعمليات والأحداث والظروف الخارجية، ولكن قد تنعدم أو تقل الموضوعية فيما يتعلق بالعمليات والأحداث والظروف الداخلية كقياس الاستهلاك وتدفق المخزون على سبيل المثال. كما يتميز قياس الدخل وفقاً لهذا الأسلوب أيضاً باعتماده على الفترية، أي بمعنى آخر قياس أداء الوحدة خلال فترة زمنية محددة، وكما نعلم يعتبر الزمن

خاصة في وقتنا الحاضر أهم خصائص إنتاج البيانات أو المعلومات؛ صحيح أنه كلما قلت الفترة الزمنية زادت عشوائية القياس وقلت موضوعيته، إلا أن قياس الدخل كلاسيكياً يحاول إيجاد التوازن بين كلا العاملين لإنتاج المعلومات بأسرع وقت ممكن والموضوعية في القياس، وقد تكون المحاولة هذه من أصعب التحديات التي يواجهها علماء المحاسبة وواضعو سياساتها، ومع ذلك هناك من يرى نجاح هذا الأسلوب وعلى الأخص أن فرضية الثبات قد تحد من عناصر عشوائية القياس المحاسبي، وقد تكون عاملاً فاعلاً في إيجاد التوازن بين إنتاج المعلومات بسرعة وموضوعية القياس المحاسبي الكلاسيكي.

ومن مزايا قياس الدخل الكلاسيكي أيضاً أنه يعتمد بالدرجة الأولى على مفهوم راسخ في الفكر المحاسبي ألا وهو الاعتراف بالإيراد تحققاً واكتساباً، وهذا المفهوم مرده إلى توافر دلائل موضوعية تثبت تحقيق الوحدة المحاسبية لإيراداتها خلال فترة القياس، حيث لا وجود للحكم الشخصي أو العشوائية في تحديد إيراد الوحدة عند تحققه، ومع ذلك فليس الموضوع أبيض أو أسود، فهناك في الاعتراف بالإيراد كما سبق شرحه منطقة رمادية اعترف بها دعاة الفكر الكلاسيكي علمياً وعملياً، حيث إن الاعتراف بالإيراد يعتمد فلسفة على نقطة البيع، حيث يتم تحقق الإيراد واكتسابه، إلا أن المشكلة في نماذج أعمال بعض الوحدات، وهي تمثل نسبة عالية من النشاط الاقتصادي، التي لا يمكن تطبيق نقطة البيع كأساس لتحقق الإيراد لقياس دخلها، وإلا أدى إلى تطبيق الموضوعية وانعدام العدالة؛ وتحقيقاً للموضوعية في قياس الدخل المحاسبي يتميز أيضاً باعتماده على تغطية الإيراد المحقق بمصروفاته، ويتم تحديد وقياس المصروفات، باعتبار أن الأصول المقاسة بالكلفة التاريخية منافع يتم توزيعها على الفترات المالية المستعادة منها، أخذاً في الاعتبار مبدأ الثبات أيضاً، فإن الاعتماد على الكلفة التاريخية أساساً للتوزيع قد يكون محققاً لشرط الموضوعية، ومع ذلك فإن أساس التوزيع وليس الكلفة ذاتها قد تخل بالموضوعية، كما في توزيع تكاليف الأصول على السنوات أو على الاستخدام أو على التغيرات التكنولوجية؛ مما اضطر واضعي السياسات المحاسبية إلى

إتاحة خيارات متعددة للتوزيع؛ وهذه الخيارات تنتج قياساً مختلفاً للدخل كلما غيرنا من خيار إلى آخر. وأحياناً تنقلب هذه الميزة إلى أكبر تحدٍ لقياس الدخل المحاسبي كلاسيكياً؛ وأخيراً يتميز قياس الدخل كلاسيكياً بمحاولة مقاربة الجهد (المصروف) بالمنفعة (الإيراد) خلال فترة زمنية محددة، أو ما يعرف بمبدأ التغطية كما سبق شرحه، وعلى الرغم من الافتراضات التي يعتمد عليها الاعتراف بالإيراد وكذلك تغطيته بمصروفاته التي أحياناً تكون تحدياً لواضعي السياسات المحاسبية؛ لكونها تزيد من عشوائية القياس، إلا أنها في نظر البعض الوسيلة المثلى لغرض مقاربة الجهد مع المنفعة وقياس أداء الوحدة المحاسبية، إذا أخذنا عامل الثبات عند تطبيق إجراءات الاعتراف بالإيراد والتغطية معاً.

ولقد بذل علماء المحاسبة الكلاسيكيون جهوداً جبارة لتثبيت آرائهم حول قياس الدخل بدءاً من ليتلتون وباتون وآجري وماوتز وغيرهم لاعتقادهم الجازم بأن الدخل مقاساً بالأسلوب الكلاسيكي أثبت جدواه على مر الزمن ولم يوجد حتى الآن أسلوب آخر حل أو يحل مكانه لقياس أداء الوحدة المحاسبية، فمازال يعتمد عليه في القرارات الاقتصادية المتعددة رغم القصور والمشكلات التي تعتري أسلوب القياس، يرجع ذلك حسب وجهة نظرهم إلى اعتماده على حقائق الأحداث وتسلسلها وليس على الحكم الشخصي كما يطالب به الآخرون، فالموضوعية في القياس بالاعتماد على حقائق مع ما يعتريها من عيوب أقل ضرراً من إطلاق العنان للحكم الشخصي في قياس عناصر الدخل تحققاً وتغطية؛ ولعل تأثر العلماء الكلاسيكين بعامل التحفظ (Conservatism) له دور كبير في التشبث بأسلوب القياس، لكونه يؤخذ في الاعتبار بوصفه عامل تحفظ في تحقق الدخل وتساهل في قياس المصروف، وهذا يؤدي في نظرهم إلى تطبيق المحافظة على رأس المال بطريقة غير مباشرة، حيث إنه كلما قيس الدخل بطريقة متحفظة كلما كان وسيلة مثلى لمنع إدارة الشركات من توزيع أرباح قد لا تكون حقيقية مما يؤدي إلى تآكل رأس المال عن طريق توزيعه دون شعور بذلك. كما أن هؤلاء العلماء يرون أن أسلوب القياس الكلاسيكي وسيلة مثلى للرقابة على أداء الإدارة، وتحقيق أهم هدف للمحاسبة في نظرهم والكامن في وظيفة الوكالة «Stewardship» ؛ أي أن المديرين وكلاء عن الملاك، يلزم قياس أدائهم من خلال الدخل.

ولعل أكبر تحدٍ يواجهه قياس الدخل كلاسيكياً عدم اعترافه بالتغيرات في قيم الأصول سواء أكانت فعلية أم تضخمية، وذلك لاعتماده على الكلفة التاريخية الثابتة والاعتراف بالإيراد، ولذا يرى معارضوه أنه حتى ولو حقق وظيفة الوكالة إلا أنه فشل في إمداد مستخدمي القرارات الاقتصادية بمعلومات مفيدة، حيث إنه يخلط أرقاماً من فترات متعددة لقيم مختلفة حقيقياً وذات قيم لوحدات نقدية غير متماثلة؛ كل هذا يؤدي أحياناً إلى صعوبة المقارنة طولياً وعرضياً، سواء للوحدة المحاسبية أو لقطاع اقتصادي أو للوحدات جميعاً. مما يعقد عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية محلياً ودولياً. فعلى سبيل المثال لا الحصر، أجد أنه من الصعوبة بمكان مقارنة صافي دخل سابك السعودية مع مثيلاتها في قطاع البتروكيميكال وخاصة الشركات الناشئة، ويعود ذلك إلى أن الأصول الثابتة لشركة سابك تم بناؤها منذ عشرين سنة وبأسعار مختلفة تماماً عن الأسعار الحالية قيمة ووحدة نقدية، فليس من العدل مقارنتها بشركة مثل لوجين على سبيل المثال حديثة النشأة وكامل أصولها بنيت حديثاً.

كما أنه يصعب أحياناً مقارنة أداء شركة سابك مع مثيلاتها في دول الخليج، لاختلاف أسس التوزيع والتحقق بين تلك الدول وهلم جرا؛ إذاً وظيفة إمداد المعلومات قد لا تلتقي مع وظيفة الوكالة أحياناً، وهنا التحدي في إيجاد التوازن بينهما؛ وتمثل هذه مشكلة عظمى، وبالأخص في دول العالم الثالث، حيث قد لا توجد معايير محاسبية تحدد أساليب التحقق والتغطية، مما يؤدي إلى تعسف أحياناً في المقارنة بين أداء الشركات، فكثيراً ما نسمع مقارنة بين مكررات الربحية في الأسواق المختلفة، ونتناسى أن قياس الدخل مختلف بينهما، وقد يكون مختلفاً في القطاع ذاته والاقتصاد ككل؛ وقد يكون اعتماد القرار الاقتصادي على الدخل مقاساً كلاسيكياً مضللاً أحياناً ويؤدي حقيقة إلى اتخاذ قرارات اقتصادية خاطئة تضر باقتصاديات الدول الناشئة ومجتمعاتها، وهنا علينا التمعن وفحص عناصرها وأسلوب قياسها التفصيلي بدقة وعناية؛ وأخيراً فإن قياس الدخل كلاسيكياً يؤدي إلى إعطاء قائمة الدخل الأهمية القصوى، ويعتبر عناصر قائمة

المركز المالي من أصــول وخصــوم وحقوق ملكية عبارة عن الأرصــدة المتبقية بعد عملية التوزيع الفترية، علماً بأن أرصدة قائمة المركز المالي لدى أغلبية المستفيدين تعكس تقريباً لصافي أصولها، وقد لا تكون هذه حقيقة دوماً، فهي في الواقع وحسب القياس الكلاسـيكي عبارة عما تبقى من أصــول بعد خصــم ما تم توزيعه ســابقاً ســواء أكان التوزيع موضــوعياً أم عشــوائياً؛ ولذا نجد أن هناك عناصر في قائمة المركز المالي مثل إيراد مقدم أو مصــروف مستحق، قد لا يمكن ربطها بالواقع إلا من خلال تطبيق مبدأ الاســتحقاق؛ فهي لا تمثل أصولاً أو خصوماً حقيقية دائماً، كما كانت أرصدة لما تبقى بعد إجراء عملية التحقق والتوزيع، مثل هذه الاستعارات تقودنا للنموذج الثاني المتعلق باستخدام التغير في القيمة كأساس لقياس التغيرات في صافي الأصول.

obeikan.com