

نظرية المحاسبة

أ.د. وليد ناجى الحياىلى

رئيس الاكاديمية العربية المفتوحة فى الدنمارك

من منشورات الاكاديمية العربية المفتوحة فى الدنمارك - 2007 -



The Arab Open Academy of Denmark

Brønshøjholms alle 45, 1. - 2700 Brønshøj - Denmark
0045 46369591 , 0045 32109591 , www.ao-academy.org

الأهداء

الى المعلم الاول
والطبي ... رحمه الله

من منشورات الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك

- 2007 -

المحتويات

الباب الأول الإطار التاريخي لتطور الفكر المحاسبي

الفصل الأول طبيعة وأغراض المحاسبة

١٧	.....	أولاً : تعريف المحاسبة
١٩	.....	ثانياً : طبيعة المحاسبة ودورها كنظام للمعلومات
٢٣	.....	أسئلة الفصل الأول

الفصل الثاني نشأة المحاسبة وتطورها الوظيفي

٢٥	.....	أولاً : الحقبة التاريخية الأولى
٢٨	.....	ثانياً : الحقبة التاريخية الثانية
٣٠	.....	ثالثاً : الحقبة التاريخية الثالثة
٣٤	.....	أسئلة الفصل الثاني

الباب الثاني المقومات الأساسية للنظرية المحاسبية

الفصل الثالث مناهج دراسة النظرية المحاسبية

٣٧	.....	أولاً : الإطار المفاهيمي للنظرية
٤٤	.....	ثانياً : طبيعة ومفهوم النظرية المحاسبية

٤٨	.....	ثالثاً : مناهج دراسة النظرية المحاسبية
٤٩	.....	رابعاً : الإطار العام للنظرية المحاسبية الحديثة
٥٤	.....	أسئلة الفصل الثالث

(الفصل الرابع)

الفروض والمبادئ

المحاسبية المتعارف عليها وتطبيقاتها المهنية

٥٥	.....	أولاً : الفروض المحاسبية الاساسية
٦٦	.....	ثانياً : المبادئ المحاسبية الأساسية
٨٩	.....	أسئلة الفصل الرابع

(الباب الثالث)

نظرية القياس المحاسبي

(الفصل الخامس)

المقومات العمومية للقياس المحاسبي

١٠٠	.....	أولاً : مفهوم عملية القياس المحاسبية
١٠٢	.....	ثانياً : خطوات عملية القياس المحاسبية
١٠٩	.....	ثالثاً : أساليب القياس المحاسبية
١١٢	.....	أسئلة الفصل الخامس

(الفصل السادس)

المقومات الإعلامية للقياس المحاسبي

١١٥	.....	أولاً : المحتوى الاعلامي للتقارير المحاسبية
١٢٢	.....	ثانياً : آثار الوظيفة الاعلامية للمحاسبة على نظام القياس المحاسبي
١٣٣	.....	أسئلة الفصل الخامس

الفصل السابع

تحيز القياس المحاسبي

- أولاً : مصادر تحيز القياس المحاسبي ١٣٥
ثانياً : أشكال تحيز القياس المحاسبي ١٤٢
أسئلة الفصل السابع ١٤٦

الباب الرابع

مشاكل القياس المحاسبي في فترات التضخم الاقتصادي

الفصل الثامن

الإطار النظري لمحاكاة التضخم الاقتصادي

- أولاً : مفهوم المحافظة على رأس المال ١٥٠
ثانياً : مفهوم القوة الشرائية لوحدة النقد ١٥١

الفصل التاسع

مداخل تعديل القياس المحاسبي في فترات التضخم الاقتصادي

- أولاً : مدخل التكلفة التاريخية المعدلة ١٥٣
ثانياً : مدخل التكلفة الجارية ١٦٦
أسئلة الباب الرابع ١٧٤

الباب الخامس

أسس قياس الدخل المحاسبي

الفصل العاشر

قياس الإيرادات

- أولاً : التطور التاريخي لمفهوم الإيراد ١٨٢
ثانياً : قياس الإيراد ١٨٣
ثالثاً : توقيت الاعتراف بالإيراد ١٨٤
أسئلة الفصل العاشر ١٩٤

الفصل الحادي عشر قياس المصروفات

١٩٧	.....	أولاً : مفهوم المصروفات
١٩٨	.....	ثانياً : عناصر المصروفات
١٩٩	.....	ثالثاً : قياس عناصر المصروفات
٢٠١	.....	رابعاً : توقيت الاعتراف بالمصروفات
٢٠٣	.....	أسئلة الفصل الحادي عشر

الفصل الثاني عشر قياس الدخل

٢٠٤	.....	أولاً : الدخل بالمفهوم الاقتصادي والمحاسبي
٢٠٨	.....	ثانياً : طرق قياس الدخل وفقاً لمفهوم الدخل الشامل
٢١٤	.....	ثالثاً : قائمة الدخل متعددة الخطوات
٢٢٢	.....	رابعاً : قياس عائد السهم العادي Eps
٢٢٨	.....	أسئلة الفصل الثاني عشر

الباب السادس ا قياس عناصر المركز المالي

الفصل الثالث عشر قياس الأصول

٢٣٤	.....	أولاً : مفهوم الأصول
٢٣٦	.....	ثانياً : أنواع الأصول وأسس عرضها في الميزانية
٢٣٦	.....	١- أصول قصيرة الأجل
٢٣٦	.....	٢- أصول طويلة الأجل
٢٣٧	.....	ثالثاً : قياس الأصول قصيرة الأجل
٢٥٤	.....	رابعاً : قياس الأصول طويلة الأجل
٢٦٩	.....	خامساً : قياس الأصول غير الملموسة طويلة الأجل
٢٧٩	.....	أسئلة الفصل الثالث عشر

الفصل الرابع عشر قياس الالتزامات

٢٨٣	..... أولاً : ماهية الالتزامات
٢٨٤	..... ثانياً : قياس عناصر الالتزامات قصيرة الأجل
٢٨٥	..... ١- الالتزامات قصيرة الأجل المحددة تحديداً قاطعاً
٢٩٣	..... ٢- الالتزامات قصيرة الأجل المتوقفة على نتيجة الوحدة الاقتصادية.
٢٩٤	..... ٣- الالتزامات المحتملة أو المشروطة
٢٩٩	..... ثالثاً : ماهية الالتزامات طويلة الأجل
٣٠٠	..... رابعاً : قياس عناصر الالتزامات طويلة الأجل
٣٠٠	..... ١- أوراق الدفع طويلة الأجل
٣١١	..... ٢- القروض برهن
٣١٢	..... ٣- التزامات الايجارات طويلة الأجل
٣١٣	..... ٤- السندات
٣٣٩	..... أسئلة الفصل الرابع عشر

الفصل الخامس عشر قياس حقوق الملكية

٣٤٥	..... أولاً : مفهوم حقوق الملكية
٣٤٥	..... ثانياً : نظريات حقوق الملكية
٣٥٢	..... ثالثاً : أنواع حقوق الملكية
٣٥٢	..... ١- حقوق الملكية في المنشأة الفردية
٣٥٣	..... ٢- حقوق الملكية في شركات التضامن
٣٥٧	..... ٣- حقوق الملكية في الشركات المساهمة
٣٦١	..... أسئلة الفصل الخامس عشر

الباب السابع

الإفصاح عن المعلومات في البيانات المحاسبية المنشورة

الفصل (الساوي) عشر

مفهوم وأسس الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

- أولاً : الجذور التاريخية لمفهوم الإفصاح ٣٦٨
ثانياً : ماهية الإفصاح المناسب ٣٦٩
ثالثاً : المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات المحاسبية ٣٧١

الفصل (السابع) عشر

قواعد الإفصاح عن المعلومات وفقاً لقواعد المحاسبة الدولية

- أولاً : الإفصاح عن السياسات المحاسبية ٣٨١
ثانياً : المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في البيانات المالية ٣٨٣
ثالثاً : جوانب أخرى من الإفصاح المطلوب توفيره وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية ٣٨٦
أسئلة الفصل السادس عشر والسابع عشر ٣٨٩

الفصل (الثامن) عشر

العلاقة بين الإفصاح عن المعلومات ومستوى الدمج في البيانات المحاسبية المنشورة

- أولاً : مفهوم عملية الدمج ٣٩٢
ثانياً : الأساليب التقليدية للدمج ونواحي قصورها ٣٩٣
ثالثاً : المبادئ والقواعد العلمية لعملية الدمج ٣٩٩
رابعاً : أساليب قياس خسارة المعلومات المترتبة على الدمج ٤٠٢
أسئلة الفصل الثامن عشر ٤٢٦
المراجع ٤٢٩

المقدمة

يشكل البنيان النظري لأي علم من العلوم الإطار الفلسفي الذي يستمد منه هذا العلم مجموعة الفروض والمفاهيم والمبادئ التي تصاغ في ضوءها المعايير التي تحكم الممارسات المهنية للعاملين في حقل هذا العلم.

وفي عصر تتداخل فيه فروع المعرفة وتتواصل فيه أيضاً أغراضها وأهدافها، نجد أن المحاسبة كانت هي الأكثر اعتماداً على غيرها من العلوم الاجتماعية والطبيعية على حد سواء وذلك في بناء نظريتها الخاصة بها. ومع أن بعض الباحثين يسجل على المحاسبة هذا الاعتماد باعتباره جانباً هاماً من جوانب قصورها، إلا أن بعضهم الآخر يسجل للمحاسبة هذا الاعتماد باعتباره ميزة هامة تزيد من مرونتها وقابليتها للتطور المستمر. ويدعم هؤلاء موقفهم بالقول : بأنه لو بقيت المحاسبة منغلقة على نفسها دون انفتاح على فروع المعرفة الأخرى، لما استطاعت تطوير وظائفها المنوطة بها وعلى رأسها وظيفتها الأهم في صنع المعلومات وتوصيلها للأطراف المستفيدة منها في اتخاذ القرارات. ذلك على أساس أن الركيزتين الأساسيتين لنجاح المحاسبة في القيام بهذه المهمة وهما عملية القياس وعملية الاتصال تمتد جذورهما النظرية في واقع الأمر إلى علوم أخرى مثل : الاقتصاد، الرياضيات والعلوم الاجتماعية الأخرى.

لكن ما يؤخذ على المحاسبة حقاً أنها وعلى خلاف معظم أقرانها من العلوم الاجتماعية الأخرى، تأخرت في استكمال الإطار النظري لممارساتها المهنية. إذ منذ أن وضع المهندس الأول وهو (باشرلو) اللبنة الأولى في بنيانها النظري عندما قدم للعالم هديته المعروفة بنظام القيد المزدوج، صرف المحاسبون جل اهتمامهم وعبر ما يتجاوز الأربعة قرون إلى تطوير الأساليب والقواعد الإجرائية البحتة التي تلزم لتطبيق هذا النظام مكرسين بذلك الدور التقليدي للمحاسبة باعتبارها مجرد نظام لمسك الدفاتر. ولقد سارت الأمور على هذا المنوال إلى بداية العقد الثالث من القرن العشرين حيث وضع (باتون) حجر الأساس في بناء النظرية المحاسبية الحديثة فعالج لأول مرة ويقدر كبير من العمق النظري

المفاهيم والأعراف والفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. ثم سار على دربه فيما بعد زملاؤه أمثال : ليتلتون، مونشر وزيمرمان. إذ أدرك هؤلاء الرواد بصيرتهم النفاذه وكانوا على حق، بأن الإمعان في التركيز المفرط على الجوانب الإجرائية على حساب الجوانب النظرية للمحاسبة فيه تهميش لدورها الذي تلعبه في عالم الأعمال.

ومع بداية النصف الثاني من القرن العشرين شهدت نظرية المحاسبة اهتماماً متزايداً سواء من قبل المجامع المهنية أو من الباحثين من أعلام المحاسبة أمثال : بيرمان، هوريجزن، إيجري، سولومنون، اندرسون وهندركسون وغيرهم ممن شهدوا بداية التحول الوظيفي للمحاسبة من نظام لمسك الدفاتر إلى نظام متكامل للمعلومات.

لكن في عالمنا العربي وكما هو الحال في معظم الدول النامية، لم تجد نظرية المحاسبة حتى الآن ما تستحقه من عناية واهتمام. دليلنا على ذلك هو أن البرامج الأكاديمية لأقسام المحاسبة في الجامعات العربية أغفلت حتى أمد قريب تدريس مادة النظرية ضمن المساقات المقررة على طلبة التخصص. ذلك ما أثر ضمن عوامل أخرى على نوعية الخريجين حسب النتائج التي كشفت عنها الدراسات الميدانية التي أجريت حول ملاءمة هؤلاء الخريجين لمتطلبات أسواق العمل. إذ كشفت هذه الدراسات عن أن إهمال النواحي النظرية في تدريس المحاسبة والتركيز عوضاً عن ذلك على النواحي الإجرائية، قد أضعف إلى حد كبير قدرة الخريج على التحليل والتعليل فحد بالتالي من إمكاناته على مواجهة مشاكل العمل ومن ثم تطوير الحلول المناسبة لها. هذا من جانب ومن جانب آخر فإن البحوث والمؤلفات التي تعالج الجوانب المختلفة لنظرية المحاسبة مازالت في عالمنا العربي محدودة جداً، من هنا نبع اهتمامنا بتأليف هذا الكتاب عله يساهم في سد جزء ولو محدود من الفجوة الكبيرة التي مازالت تفصلنا عن الأمم الأخرى التي سبقتنا في هذا المجال.

يضم الكتاب سبعة أبواب تنقسم إلى ثمانية عشر فصلاً. يعالج الباب الأول وهو بعنوان «الإطار التاريخي لتطور الفكر المحاسبي» في فصلين طبيعة وأغراض المحاسبة وكذلك تسجيلاً تاريخياً لنشأتها وتطور وظيفتها منذ القدم وحتى عصرنا هذا.

ويعالج **الباب الثاني** وهو بعنوان «المقومات الأساسية للنظرية المحاسبية» في فصلين أيضاً كلا من المناهج المتبعة في دراسة النظرية المحاسبية، والفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وتطبيقاتها المهنية.

أما **الباب الثالث** وهو بعنوان «نظرية القياس المحاسبي» فيعالج في ثلاثة فصول كلا من المقومات العلمية والمقومات الاعلامية للقياس المحاسبي وذلك بالتركيز على جذورها الممتدة في كل من نظرية القياس، والنظرية الحديثة للمعلومات. كما خصص لفصل الثالث فيه لمعالجة مصادر وأشكال تحيز القياس المحاسبي.

وقد خصص **الباب الرابع** وهو بعنوان «مشاكل القياس المحاسبي في فترات التضخم الاقتصادي» لمعالجة مشكلة طالما عانى منها المحاسبون. ألا وهي مشكلة فقدان البيانات المالية التي يعدونها وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية إلى خاصية المصدقية حال ارتفاع معدلات التضخم. لذا يعالج هذا الباب في فصلين كلا من الإطار النظري لمحاسبة التضخم مع تطبيقات عملية لتعديل البيانات المحاسبية التي تعد في ظروف تسودها معدلات تضخم مرتفعة.

وفي **الباب الخامس** وهو بعنوان «أسس قياس الدخل المحاسبي» يعالج الكتاب في ثلاثة فصول الأسس والمبادئ النظرية التي تحكم قياس عناصر الإيرادات والمصروفات، وكذلك معايير الاعتراف بها تمهيداً لقياس دخل الفترة المحاسبية وفقاً لمفهوم الدخل الشامل وقائمة الدخل متعددة الخطوات كما خصص جزء منه لمسألة قياس عائد السهم العادي وأسس الإفصاح عنه.

ويضم **الباب السادس** وهو بعنوان «أسس قياس المركز المالي» فصلين خصص أحدهما لمعالجة المشاكل المتعلقة بقياس الأصول في حين خصص الآخر لمعالجة المشاكل المتعلقة بقياس المطلوبات وحقوق الملكية.

أما **الباب السابع والأخير** والذي جاء بعنوان «الإفصاح عن المعلومات في البيانات المحاسبية المنشورة» فقد عالج في فصلين موضوعاً يلاقي اهتماماً متزايداً من

المهنيين والمجامع المهنية بالإضافة إلى مستخدمي البيانات المحاسبية ألا وهو موضوع الإفصاح عن المعلومات في ضوء ما يعرف باقتصاد المعلومات. وهكذا خصص أحد هذين الفصلين لمعالجة الجوانب النظرية لمفهوم الإفصاح مع التركيز على ما يخص القواعد المنصوص عليها في هذا الشأن ضمن معايير المحاسبة الدولية. بينما خصص الفصل الآخر وفي إطار مشكلة تكلفة المعلومات الأسس والمبادئ العلمية التي تحكم عملية دمج عناصر التقارير المالية المنشورة.

في الختام، نأمل أن نكون بجهدنا الذي بذلناه في تأليف هذا الكتاب قد قدمنا ولو جزءاً يسيراً مما ينفع جميع المهتمين بالمحاسبة وبارتقاء شأنها طلبه وأكاديميين ومهنيين وغيرهم والله من وراء القصد.

الإطار التاريخي لتطور الفكر المحاسبي

الباب
الأول

الفصل الأول : طبيعة وأغراض المحاسبة

الفصل الثاني : نشأة المحاسبة وتطورها الوظيفي

الفصل الأول طبيعة وأغراض المحاسبة

يتناول هذا الفصل عرضاً لطبيعة المحاسبة وتعريفها وتطور أغراضها عبر التاريخ وذلك كما وردت في الأدبيات المحاسبية.

أولاً - تعريف المحاسبة :

من حيث طبيعتها يجمع الباحثون على كون المحاسبة علماً اجتماعياً نما وتطور عبر التاريخ معتمداً على فروع المعرفة الأخرى فأخذ منها أكثر مما أعطاه. لكن أكثر العلوم الاجتماعية قريباً من المحاسبة هو بلا شك علم الاقتصاد إذ أخذت منه كثيراً من مفاهيمها الأساسية وطوعتها لاستخداماتها، لكن علاقاتها في عصرنا الحاضر امتدت لتتواصل ليس مع فروع أخرى من العلوم الاجتماعية مثل علم الاجتماع وعلم الإدارة، وعلم القانون فحسب، بل تجاوزتها لتتواصل مع بعض العلوم البحتة مثل الرياضيات، والإحصاء وغيرها وذلك في وضع البنيان النظري لاساليبها في القياس والاتصال.

أما من حيث التعريف فقد كان من الطبيعي أن يتطور تعريف المحاسبة موازياً لتطورها الوظيفي الذي شهد تحولها من مجرد نظام لمسك الدفاتر Book-keeping system إلى نظام للمعلومات Information system . ولعل من أبرز مظاهر التطور الوظيفي للمحاسبة هو ما نشهده حالياً من تفرعها إلى فروع متعددة يختص كل منها بوظيفة من الوظائف مثل : المحاسبة المالية، والمحاسبة الإدارية، ومحاسبة التكاليف، والمحاسبة الحكومية والتدقيق، ومحاسبة الموارد البشرية، والمحاسبة الاجتماعية وغيرها..

ففي عام ١٩٤١ عرفت جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) في أحد التقارير الصادرة عنها المحاسبة بأنها "فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث التي لها طبيعة مالية، وتفسير النتائج التي تسفر عنها هذه العمليات والأحداث"⁽¹⁾. وبهذا التعريف تم وصف المحاسبة كونها :

١- مهنة تتم مزاولتها.

٢- نظام يختص بتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث الاقتصادية التي تحدث في المنشأة. ثم يتولى تفسير النتائج التي تترتب على هذه العمليات والأحداث.

(1) American Accounting Association, A.A.A committee to prepare A statement of Basic Accounting Theory, Evanston, A.A.A, 1966.

بعد ذلك وفي تعريف حديث نسبياً، عرفت المحاسبة، "على أنها نظام يختص بقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بقصد تمكين مستخدمي هذه المعلومات في اتخاذ القرارات"⁽¹⁾: وقد أضاف هذا التعريف للمحاسبة بعداً وظيفياً جديداً إذ لم يعد اهتمامها مقصوراً بالنواحي الإجرائية الخاصة بأساليب تسجيل وتشغيل البيانات فحسب، بل تجاوز اهتمامها هذا الإطار ليعتبر على التأكيد على الأهداف التي تسعى إليها وهي توفير وتوصيل المعلومة الملائمة لمتخذ القرار. وقد تميزت هذه المرحلة بتعمق ارتباط المحاسبة بكل من نظرية القياس Measurement Theory، ونظرية المعلومات Information Theory فكان أن انعكس هذا الارتباط على التقارير المحاسبية فتزايدت أهميتها بالنسبة للمستخدمين للمعلومات كما تزايدت أيضاً أهمية عنصر الإفصاح Disclosure الواجب توفيره في هذه التقارير. كذلك ونظراً لتعدد مستخدمي المحاسبة وتعدد أغراضهم تعمق البعد السلوكي للمحاسبة Behavioral Dimension خصوصاً في المحاسبة الإدارية.

وفي عام ١٩٧٥ وسع علم المحاسبة اهتماماته فلم يعد هذا الاهتمام محصوراً في نطاق مصالح المساهمين والمحافظة عليها فقط بل تجاوز ذلك ليتمدد إلى دراسة وتحليل الأثر الاجتماعي لنشاط المنشأة على البيئة التي تعمل فيها. وبذلك أضافت المحاسبة لأهدافها بعداً جديداً هو البعد الاجتماعي Social Dimension الذي يفرض على المنشأة أن تراعي لدى ممارسة نشاطها المصلحة والرعاية الاجتماعية وذلك بالإضافة إلى مصالح الملاك، فنشأ عن ذلك فرع جديد من فروع المحاسبة هو محاسبة المسؤولية الاجتماعية

. Social Responsibility Accounting

بناء لما سبق يمكن إبراز معالم التطور الوظيفي للمحاسبة في أربع مراحل على النحو التالي :

المرحلة الأولى : هي مرحلة تكوين وتطوير الجانب المهني للمحاسبة.
المرحلة الثانية : الاهتمام بالنواحي الأكاديمية (بذور نظرية المحاسبة) بجانب النواحي المهنية.

(1) Robinson A. Leonard and Davis R. James. Accounting Information Systems, A cycle Approach. Harper & Row Publishers, New york 1985 p.3..

- المرحلة الثالثة : بروز معالم الدور المعلوماتي للنظام المحاسبي وذلك على حساب دوره الإجرائي في مسك الدفاتر.
- المرحلة الرابعة : ترسيخ الدور المعلوماتي للمحاسبة بتحويلها إلى نظام للمعلومات متجاوزاً نطاق المنشأة إلى النطاق الاجتماعي.

ثانياً - طبيعة المحاسبة ودورها كنظام للمعلومات :

- كما أشرنا سابقاً تعتبر المحاسبة واحداً من العلوم الاجتماعية يهتم بتقييم الأنشطة لخدمية للمجتمع والتي تتركز في مجملها على تزويد الأطراف المهتمة بالأمر المالية للوحدات الاقتصادية، بالمعلومات اللازمة لاتخاذ قرارات مالية تتصل بنشاط المنشأة.
- وتؤدي المحاسبة دورها كنظام للمعلومات في عملية مستمرة ومتكاملة يمكن تحديد معالمها الرئيسية في ثلاث خطوات متتالية هي :
- حصر العمليات المالية المتعلقة بنشاط المنشأة وتمثيلها في صورة بيانات أساسية (خام) Primary or Basic Data تسجل في الدفاتر المحاسبية.
 - تشغيل أو معالجة Processing البيانات الأساسية وفق مجموعة من الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها لتتحول هذه البيانات بعد تشغيلها في النظام المحاسبي إلى معلومات Information مالية تخدم أغراض مستخدمي هذه المعلومات.
 - إيصال Communicating المعلومات التي تتم معالجتها إلى الأطراف ذات المصلحة وذلك بواسطة مجموعة من التقارير المالية Financial Reports .
- وحتى يصبح بالإمكان استيعاب طبيعة الدور الذي تقوم به المحاسبة كنظام للمعلومات، لا بد من التعرف على مجموعة من المفاهيم التي لها صلة بهذا الدور وهي كما يلي :

١- النظام المحاسبي : Accounting System

تشير كلمة نظام إلى مجموعة من الأجزاء أو العناصر التي تعمل معاً بتنسيق وترتيب حسب إجراءات وقواعد محددة من أجل تحقيق هدف معين أو مجموعة معينة من الأهداف.

وعناصر النظام هي في العادة عناصر مادية أو بشرية أو كلاهما معاً، كما أن كل نظام يعمل في إطار بيئة معينة تحيط به ويتداخل فيما تحويه هذه البيئة من متغيرات وعوامل (سياسية وقانونية واجتماعية واقتصادية... الخ) كما يتفاعل معها. كما أن لكل نظام

أهدافاً يسعى لتحقيقها، وأخيراً فهناك اجراءات يقوم بها النظام تكون محكومة بمبادئ وقواعد علمية لتحقيق أهدافه، وإدارة تتولى الاشراف على ما تقوم به عناصر النظام.

٢- البيانات : Data

المحاسبة كنظام للمعلومات، هي نظام حصر وتشغيل بيانات عن عمليات مالية، والبيانات المالية عبارة عن حقائق وأرقام خام عن احداث مالية معينة غير مرتبة وغير معدة للاستخدام (بشكلها الحالي)، ويتم جمع هذه البيانات لاحتمال استخدامها فيما بعد لانتاج معلومات.

فمثلاً لو باعت منشأة بضاعة نقداً بمبلغ ١٠٠٠ دينار، فإن رقم الـ ١٠٠٠ دينار المدونة بفاتورة البيع هي البيان وهو رقم لا يعني شيئاً إلا بعد معالجته محاسبياً بتسجيله وتبويبه .. الخ، بحيث ينعكس تأثيره في نتيجة الأعمال كمعلومة مالية.

٣- المعلومات : Information

وهي بيانات تمت معالجتها، أي مجموعة بيانات تم ترتيبها بشكل معين وأصبحت معدة للاستخدام بواسطة شخص معين في غرض معين وفي وقت محدد. ومن شأن المعلومات أن تزيد من معرفة الشخص المستخدم لها. فمثلاً عندما تتم معالجة بيانات الإيرادات والمصاريف لمدة مالية معينة وتتم المقارنة بينهما في حساب الأرباح والخسائر، فإن النتيجة وهي صافي الربح أو الخسارة هي إحدى المعلومات المالية التي ينتجها النظام المحاسبي.

٤- نموذج المحاسبة كنظام للمعلومات :

يمكن النظر إلى المحاسبة كنظام للمعلومات، على أنها مجموعة من النظم، والطرق، والاجراءات، المحكومة بمبادئ وقواعد سليمة تتبع من أجل تشغيل البيانات عن العمليات المالية التي تحدث في المنشأة، بهدف انتاج معلومات مالية (انظر شكل ١).

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

١/٤- مدخلات النظام Inputs .

فمدخلات النظام المحاسبي هي البيانات (أي الأرقام الخام) التي تعبر عن عمليات المبادلة المالية التي تحدث في المنشأة، وتدخل هذه البيانات إلى النظام محمولة على

وسائط Media هي المستندات Documents.

٢/٤- وسائل المعالجة Processing Means.

تتم معالجة هذه البيانات بواسطة اجراءات محكمة بقواعد ومبادئ علمية معينة. وهذه الاجراءات هي :

Recording	- التسجيل
Classifying	- التبريب
Summarizing	- التلخيص
Analyzing	- تحليل النتائج
Reporting	- التقرير عنها

ويتم القيام بهذه الاجراءات في دفاتر وسجلات محاسبية.

٣/٤- مخرجات النظام Outputs.

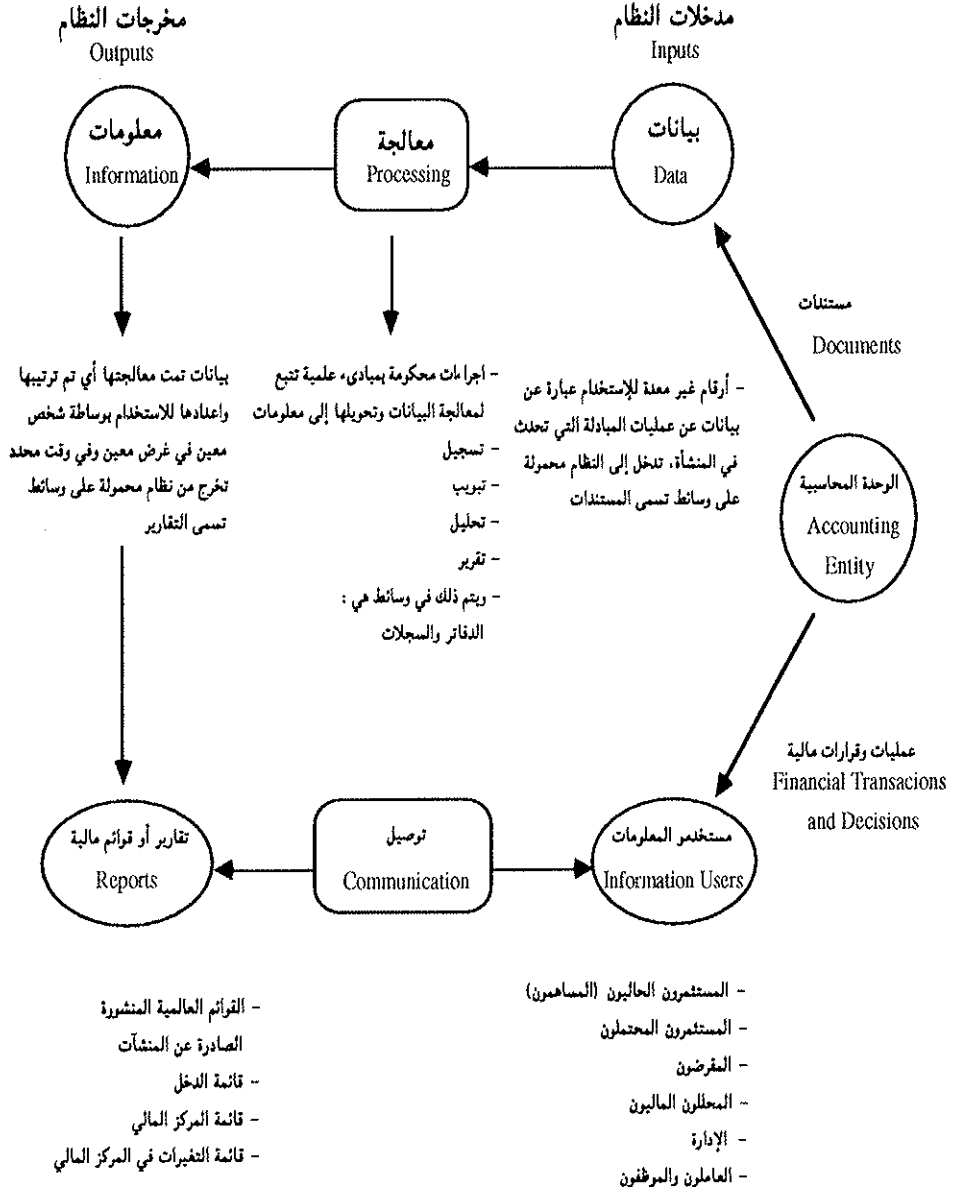
وتتمثل مخرجات النظام المحاسبي بالمعلومات من خلال البيانات التي تم تشغيلها بالاجراءات السابقة، وتخرج المعلومات من النظام محمولة على وسائط تسمى التقارير Reports وتشمل هذه المعلومات ما يلي:

- معلومات عن نتيجة نشاط المنشأة (من ربح أو خسارة) خلال فترة مالية معينة، ويحمل هذه المعلومات تقرير هو حساب النتيجة أو حساب الأرباح والخسائر أو ما يسمى بقائمة الدخل Income Statement.

- معلومات عن المركز المالي للمنشأة في نهاية تلك الفترة ويحمل هذه المعلومات تقرير يسمى قائمة المركز المالي أو الميزانية العمومية Balance Sheet.

- معلومات عن التغييرات التي تحدث في المركز المالي خلال فترة مالية معينة، ويحمل هذه المعلومات تقرير يعرف بقائمة التغييرات في المركز المالي Statement of Changes in Financial Position والتي يمكن أن تتخذ في صورتها الحديثة شكل قائمة للتدفق النقدي.

شكل رقم (١)
المحاسبة كنظام للمعلومات
Accounting As An Information System



أسئلة الفصل الأول

- ١- يجمع الباحثون على كون المحاسبة علماً اجتماعياً نما وتطور عبر التاريخ معتمداً على فروع المعرفة الأخرى. لماذا تعتبر المحاسبة علماً اجتماعياً . وما هي فروع المعرفة الأخرى التي اعتمد عليها. ومن هي الأقرب إلى المحاسبة ولماذا .
- ٢- عرفت المحاسبة عبر تاريخ تطورها تعاريف متعددة لكل منها خواصه وأبعاده المميزة. تناول أكثر من تعريف ثم بين أقربها إلى المحاسبة في وضعها الراهن .
- ٣- مرت المحاسبة في أربع مراحل. عددها وشرحها بالتفصيل .
- ٤- تشير كلمة نظام إلى مجموعة من الأجزاء أو العناصر التي تعمل معاً بتنسيق وترتيب حسب اجراءات وقواعد محددة من أجل تحقيق هدف معين أو مجموعة معينة من الأهداف. فما هي عناصر النظام ؟ وما هي أهداف النظام .
- ٥- غالباً ما يجعل مصطلح المعلومات مرادفاً من الناحية اللغوية للبيانات، مما يعتبر خطأً علمياً شائعاً. فما رأيك بذلك. بين معنى كل من المعلومات والبيانات .
- ٦- تتمثل مخرجات النظام المحاسبي بالمعلومات التي تم تشغيلها بالإجراءات السابقة التي تمت على البيانات. وتخرج المعلومات من النظام محمولة على وسائط تسمى التقارير. على ضوء ما تقدم حدد المعلومات التي تخرج من النظام التي تكون محمولة على التقارير .
- ٧- يتكون نظام المعلومات المحاسبي من ثلاثة أجزاء رئيسية. حددها. ثم اشرحها بالتفصيل.
- ٨- اكتب مقالة شاملة عن النظام المجرد وقارنه بالنظام المحاسبي .
- ٩- من خلال دراستك لهذا الفصل، بين كيف تؤدي المحاسبة دورها كنظام المعلومات .
- ١٠- ما هي الأهداف التي أضافتها المحاسبة عبر تطورها التاريخي إلى أهدافها التقليدية .

الفصل الثاني

نشأة المحاسبة وتطورها الوظيفي

يقسم الباحثون في نظرية المحاسبة وتطورها الوظيفي تاريخ المحاسبة في ثلاث حقبات رئيسية هي :

أولاً : الحقبة الأولى ، وتمتد منذ القدم حتى نهاية القرن الخامس عشر بعد الميلاد تاريخ ظهور مؤلف باشيولو (Paciolo) عن القيد المزدوج.

ثانياً : الحقبة الثانية ، وتمتد من بداية القرن السادس عشر ، إلى منتصف القرن الثامن عشر تاريخ حدوث الثورة الصناعية في أوروبا.

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

أولاً - الحقبة التاريخية الأولى :

أثبتت الدراسات المحاسبية أن أول محاولة قام بها الإنسان لتسجيل المعلومات المالية ، ترجع إلى عهد الآشوريين في حوالي ٣٥٠٠ ق.م إذ حرص ملوكهم على تسجيل ما كانوا يدفعونه لجنودهم من رواتب في صورة ماشية أو حيوب ، أو أحجار كريمة^(١) ، كما أظهرت بعض الحفريات في خرائب بابل آثاراً لما يشبه السجلات المحاسبية كانت في شكل ألواح من الطوب هذا بالإضافة إلى أن شرائع حمورابي التي ظهرت على برج بابل ، قد اشتملت هي الأخرى ضمن موادها على مادتين (١٠٤ ، ١٠٥) تتعلقان بالأحكام التجارية^(٢).

وحسب المعلومات التي توصل إليها الباحثون في تاريخ المحاسبة فإن أكثر الأنظمة المحاسبية القديمة تطوراً بعد النظام الذي خلفه المصريون القدماء ، كان النظام المحاسبي الذي استخدمه اليونانيون في أثينا ، وإلى هذا النظام ، ينسب أول حساب للمدفوعات

(1) Maurice, A. Paloubet. The Historical Development of Accounting. Morton Backer (ed), Modern accounting Theory . (Englewood cliffs, N.J.) : Prentice - Hall, Inc., 1966) P.9.

(2) Carrington A.S. And Battersby G.B, Accounting an Information System. (Newzealand : White Combe and Tombs Company. 1975. P.88.

الحكومية عن الفترة الممتدة من عام (٤١٨-٤١٥) ق.م.

Account of Disbursements of the Athenien State 418 - 415 B.C. (١).

ومن حيث أساليب العد فقد عرف الإنسان خلال هذه المرحلة أساليب بدائية مرت هي الأخرى عبر مرحلة طويلة من التطور، حتى وصلت إلى ما هي عليه الآن إذ من الثابت تاريخياً، أن بعض الأساليب التي استخدمها الإنسان للتعبير عن الأرقام بواسطة الإشارات، قد سبقت في وجودها ظهور الرموز Symbols الممثلة لهذه الأرقام ، فبعض الشعوب مثلاً، استخدمت كلمات مثل (آذان، أجنحة ، أيدي) للدلالة على الرقم (٢) ، وأصابع اليد الواحدة للدلالة على الرقم (٥) وأصابع اليدين للدلالة على الرقم (١٠) ، ثم أصابع اليدين والقدمين معاً للدلالة على الرقم (٢٠) ، في حين استخدمت شعوب أخرى عقد الخيوط وسائل للتعبير عن الأرقام، واستخدمت العقدة الواحدة للدلالة على الرقم (١٠)، والعقدتين للدلالة على الرقم (٢٠)، ثم العقدة المزدوجة للدلالة على الرقم (١٠٠) ... وهكذا .
وخلال هذه الحقبة التاريخية وتحديدأ في عهد الإمبراطوريتين اليونانية والرومانية، خطت المحاسبة خطوة واسعة إلى الأمام بفضل عاملين :

العامل الأول :

البدء باستخدام وحدة النقد وسيلة لعملية التبادل التجاري بدءاً من القرن السادس قبل الميلاد ، مما وفر ركناً هاماً من أركان نظام القيد المحاسبي .

العامل الثاني :

وقد تمثل بظهور بعض الأنظمة العددية المتطورة نسبياً ، والتي بدأت بالنظام العددي اليوناني ، ثم بالنظام العددي الروماني بعد ذلك، وأخيراً بالنظام العددي الهندي -العربي.

وبخصوص الأنظمة العددية ، ينسب الباحثون إلى اليونانيين أول نظام عددي يقوم على الأعداد الأساسية Cardinal Numbers . وقد اتخذت الأعداد الأساسية في هذا النظام

شكل الرموز التالية :

(٢)	A	B	Y	S	E	S	S	N	θ
	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩

(1) Richard Brown, History of Accounting and Accountants., (London : Frank Cass & Co. LTD. 1968) P. 27.

(2) Ibid ., P. (29).

أما الرومان ، فقد ابتكروا نظاماً عددياً خاصاً بهم كان من حيث رموزه أبسط شكلاً وأقل عدداً من رموز النظام العددي اليوناني ، وفيما يلي صور لبعض الرموز التي قام عليها هذا النظام ، والتي ما زالت مستخدمة حتى الآن بإسم الأرقام اللاتينية.

I V X L C D M ⁽¹⁾

I 5 10 50 100 500 1000

أما بالنسبة لنظام الأعداد الهندي - العربي Hindu- Arabic Number System ، فيجمع الدارسون على أن الفضل في تعميمه ونشره في أوروبا يعود إلى التجار العرب الذين ازدهرت تجارتهم بين أوروبا والشرق الأقصى خلال القرنين العاشر ، والحادي عشر بعد الميلاد ، وهكذا ، ينسب هذا النظام إلى الهنود والعرب معاً.

ويقوم هذا النظام العددي هو الآخر على تسعة أعداد أساسية هي نفس الأعداد المعروفة حالياً بإسم الأعداد الأفرنجية.

1 2 3 4 5 6 7 8 9

وقد اكتمل هذا النظام ليصبح عشرة أعداد بعد أن أضاف إليه العرب (الصفري).

وكان العرب ينقلهم هذا النظام إلى أوروبا ، قد قدموا خدمة كبيرة للمحاسبة تكرست ثمرتها في وقت لاحق بإكتشاف القيد المزدوج في إيطاليا كما ينسب .

وحتى بداية القرن الثالث عشر ، كانت سجلات المحاسبة بدائية لا تزيد عن كونها مذكرات Memorandums ، يشبت فيها التجار ، ومقرضو الأموال معاملاتهم المالية الآجلة مع الغير بقصد إظهار ما يترتب على هذه المعاملات من حقوق والتزامات.

أما العمليات النقدية ، فكان التاجر يخضعها لرقابته الشخصية دون حاجة لتسجيلها ، وقد أطلق على هذا الأسلوب في تسجيل المعاملات المالية مصطلح القيد المفرد ، وتعتبر سجلات Florentine Bank أول سجلات محاسبية نظمت على أساس القيد المفرد ⁽²⁾.

لكن في بداية القرن الرابع عشر بعد الميلاد ، حدث تطوران هامان في عالم التجارة تركا آثاراً كبيرة على الوظيفة المحاسبية.

(1) Ibid., P. (30).

(2) Roy Sidebothman, Introduction to the Theory and Context of Accounting. (N.Y : Pergamon Press, 1970) P(20).

أولهما : ازدياد العمليات الآجلة في المعاملات التجارية لدرجة لم يعد يستوعب متطلباتها أسلوب القيد المفرد.

وثانيهما : انتشار الفروع والوكالات البعيدة عن مراكزها الرئيسية خصوصاً بعد توسع التجارة الأوروبية والإيطالية منها خاصة مما جعل للعملية المالية أثراً مزدوجاً لا يمكن التعبير عنه محاسبياً بواسطة القيد المفرد⁽¹⁾.

إزاء ما تقدم كان على المحاسبة أن تتطور استجابة للظروف المستجدة وهكذا نبئت بذور القيد المزدوج في الأنظمة المحاسبية لبعض المشروعات الرائدة خلال هذه الحقبة التاريخية ، ومن الأمثلة على هذه المشروعات (The Del Ben Company) التي تركت آثاراً لأول سجلات نظمت وفقاً لمفهوم الدائنية والمديونية والذي بنى عليه فيما بعد مفهوم القيد المزدوج⁽²⁾ ، في حين ينسب البعض نشوء فكرة القيد المزدوج إلى عائلة (The Fuggers) التي عاشت خلال النصف الأول من القرن الرابع عشر وكانت تمتلك عدداً من البنوك في أوروبا⁽³⁾.

ثانياً - الحقبة التاريخية الثانية :

يمثل ابتكار القيد المزدوج انقلاباً حاسماً في عالم المحاسبة ، له من الأهمية والآثار ما لاخترع الآلة البخارية في عالم الصناعة ، وعلى الرغم من أن جذور هذا المفهوم تعود إلى نهاية القرن الرابع عشر ، فإن ذكر القيد المزدوج في الفكر المحاسبي يقتصر دائماً بإسم الإيطالي لوقا باشولو (Luca Paciolo) الذي عاش في النصف الثاني من القرن الخامس عشر.

ومجرد ذكر اسم باشولو في مجال المحاسبة يعتبر دليلاً في حد ذاته على قيمة الخدمات التي قدمتها الرياضيات وعلمائها للوظيفة المحاسبية ، فقد كان هذا راهباً واستناداً للرياضيات عمل في جامعة ميلانو، ثم في أكاديمية روما بعد ذلك ، وفي عام ١٤٩٤ م ألف أطروحة في الرياضيات تحت عنوان :

(Summa De Arithmatica Proportioniet De Computies Et Scripturies).

(1) Ibid, P. (4).

(2) Ibid, P. (8).

(3) Morton Backer, Op. Cit., P. (9).

وقد خصص باشولو في أطروحته هذه ، فصلاً كاملاً عن فن تنظيم الدفاتر والسجلات المحاسبية ، شرح فيه بالتفصيل مفهوم القيد المزدوج⁽¹⁾ ، ويجدر القول في هذا المجال أن "باشولو" كان قد اعترف بصراحة ضمن مقدمة أطروحته بأن لا فضل له في ابتكار القيد المزدوج ، بل كان جل ما قام به هو تفسير أساليب كانت معروفة من قبل ، ومن ثم كتابتها في مؤلف مطبوع بعد أن كانت مبعثرة في شكل مخطوطات⁽²⁾ .

ولكن مهما اختلف الباحثون في تقييم الآثار التي خلفها باشولو على المحاسبة فهم متفقون على إسناد الفضل إليه في نوعين من الآثار هما :

(١) أنه كان أول من وضع الركائز الأساسية لتنظيم المجموعة الدفترية المحاسبية ممثلة في ثلاثة سجلات رئيسية حددها في :

المذكرة ، اليومية ، الإستاذ . (Memorial, Journal, Ledger (Quaderno).

(٢) كما أنه كان أول من دعا إلى قياس الربح الفترى للمشروع في نهاية الفترة المالية عن طريق إعداد ما يسمى بحساب الأرباح والخسائر والذي اعتبره "باشولو" ملخصاً تقفل فيه جميع البنود التي لا تنقل آثارها للفترة المالية وهي بنود الإيرادات والمصروفات⁽³⁾ .

ويمكن اعتبار مفهوم القيد المزدوج ، ثاني فائدة رئيسية تقدمها الرياضيات للمحاسبة ، بعد أن قدمت لها الأنظمة العددية في مرحلة تاريخية سابقة . لا بل إن علاقة المحاسبة بالرياضيات خلال هذه المرحلة التاريخية ، قد ازدادت ثوباً حين تعدى إطار التعاون بينهما حدود الأساليب ، ليدخل مجال المفاهيم ، إذ أن فكرة الدائنية والمديونية التي قام عليها مفهوم القيد المزدوج ، ليست في واقع الأمر سوى تعبير محاسبي عن مفهوم التوازن أو التكافؤ الرياضي . وقد استخدمت المحاسبة فيما بعد هذا المفهوم في تطوير الكثير من طرقها وأساليبها بدءاً بأسلوب ترصيد الحسابات ، وكذا إعداد ميزان المراجعة ، إلى معالجة الأخطاء المحاسبية ، وإنهاء بمعادلة الميزانية والتي يشار إليها أحياناً بمصطلح المعادلة الأساسية في المحاسبة ، ويعبر عنها في الفكر المحاسبي بالمعادلة التالية :

الأصول = المطلوبات (الالتزامات) + حقوق الملكية .

(1) Thomas. H. Williams and Charles H. Griffin (eds) Mathematical dimensions of Accountancy. (Cincinnati South Western Publishing Co. 1964). P. (2).

(2) A.C. Littleton A.C, Structure of accounting theory. Tenth ed. Manograph No. 5. (A.A.A, 1973) P.(1).

(3) Roy Sideboth man (ed) Op. Cit. P (7).

ثالثاً - الحقبة التاريخية الثالثة^(١)

في الفترة التاريخية اللاحقة لباشولو والتي تشمل القرنين السادس عشر والسابع عشر، عمت الطريقة الإيطالية معظم أنحاء أوروبا، وليس من قبيل الصدفة أن يكون معظم الذين حملوا لواء تعليمها من المهتمين بالرياضيات.

فعلى سبيل المثال، يعتبر الهولندي (Simon Steven)، في نظر كثير من الدارسين الرجل الثاني بعد باشيولو من حيث قيمة الخدمات التي قدمها في تطوير المحاسبة ونشر الفكر المحاسبي، فقد كان عالماً في الطبيعة والرياضيات وله اكتشافات معروفة في مجال الديناميكا، والإستاتيكا جعلت بعض الباحثين يضعه بين واضعي أصول الهندسة الحديثة، وقد ألف كتاباً بعنوان : Hypamnemate Mathematica (Mathematical-tradion) وضع فيه المبادئ الأساسية للكسور العشرية، كما خصص جزءاً من مؤلفه هذا لفن تنظيم السجلات المحاسبية دعا فيه إلى تطبيق مفهوم القيد المزدوج في الحسابات العامة Puplic Accounts⁽²⁾.

من جانب آخر يعود الفضل في إدخال الطريقة الإيطالية إلى بريطانيا للمدعو (Hughold Castle) مدرس الرياضيات والمحاسبة، والذي قام عام ١٥٤٣م بترجمة مؤلف باشولو في لندن⁽³⁾، وبوصول الطريقة الإيطالية إلى إنجلترا حلت محل الطريقة الإنجليزية التي كانت سائدة حينئذ ومعروفة تحت مصطلح Properiety Book- Keeping مقابل مصطلح Agency Book- Keeping الذي كانت تعرف به الطريقة الإيطالية.

ومن الناحية الوظيفية، استمرت المحاسبة خلال القرنين السادس عشر والسابع عشر، في تأدية نفس الخدمات التي كانت تؤديها في المرحلة التاريخية السابقة، وهي توفير الحماية لأصول المشروع ثم تحديد المسؤولية ونسب النزاعات (Custodian & Steward Ship Services).

وبقيت الحال كذلك إلى النصف الثاني من القرن الثامن عشر وهو تاريخ اختراع الآلة البخارية والذي يعتبره المؤرخون بداية عصر الثورة الصناعية في أوروبا، وقد كان لهذه

(١) يطلق البعض على هذه المرحلة من تاريخ المحاسبة مصطلح مرحلة (المحاسبة العلمية) The age, of Scientific Accounting، حيث بدأ إدخال الأساليب العلمية في المجالات المحاسبية.

المصدر - James Winjum, "Accounting in its age of stagnation". The Accounting. Review, October. 1970. P. (743).

(2) Richard Brown (ed) Op. Cit., P. (136).

(3) Ibid., P. (126).

الآلة التي اخترعها (James Watt) آثاراً اقتصادية حاسمة ومتعددة الوجوه. فمن جهة ساهمت في إدخال العنصر الآلي إلى الصناعة مما ساهم في تقدمها . ومن جهة أخرى ، ساهمت في تنشيط حركة النقل البري والبحري ، فقدمت بذلك التجارة العالمية التي أفرزت هي الأخرى نشاطاً موازياً في مجال المؤسسات المصرفية والتمويلية.

وقد أثر التقدم الإقتصادي في المجالين الصناعي والتجاري على الأشكال التنظيمية للمشروعات، حين حولها من الملكية الفردية ، إلى الملكية الجماعية سواء في شكل شركات أشخاص أو في شكل شركات أموال ، وقد انعكس هذا التحول في الأشكال التنظيمية للمشروعات على أغراض المحاسبة ، إذ بعد أن كانت الأغراض الرقابية، والحمائية تحتل المكانة الأولى خلال المرحلة التاريخية السابقة للثورة الصناعية ، أصبحت أغراضها في القياس والتقييم تحتل المكانة الأولى بعد الثورة الصناعية .

هذا وكما لعبت الرياضيات والمهتمون بها دوراً إيجابياً في تطوير الطرق والأساليب المحاسبية خلال المرحلتين التاريخيتين السابقتين ، كذلك الحال كان دورهم خلال هذه المرحلة ، مثال على ذلك ، أن أول مؤلف لبحث المبادئ الأولية لتحليل التكاليف والذي صدر في بريطانيا عام ١٨٧٨ ، كان من تأليف استاذ للرياضيات والإقتصاد السياسي يدعى (Robert Hamilton) . كما نشرت خلال نفس الفترة مقالة رائدة في مجلة (The Engineer) عالج فيها كاتبها انحرافات التكاليف^(١) .

وقد تطورت محاسبة التكاليف في أمريكا ، بمعدل أسرع من تطورها في أوروبا لأن معدل النمو الصناعي في الأولى، كان أسرع منه في الثانية، وهناك في أمريكا، كما كان الحال في أوروبا، حمل العبء الأكبر في تطوير الأساليب المحاسبية في القياس والتحليل، مجموعة من الباحثين كان معظمهم من المهندسين أو ممن هم على دراية بالرياضيات. نذكر منهم على سبيل المثال لا الحصر :

Alexander,Hamilton,Church,Gant,Taylor,Horngren,Bierman,IJiri, Jaedick....etc.

فكان (Hamilton) مثلاً ، أول من وضع أسس تحديد معدلات التحميل كوسيلة لقياس الأعباء الإضافية الصناعية ... أما المهندس (Emirson) فكان أول من وضع المبادئ الأساسية للتكاليف المعيارية، وكان ذلك في عام ١٩٠٨^(٢) .

(1) Roy Sidebothman, Op. Cit. P. (15).

(2) Ibid., P. (16).

وقد أبرز التطور الصناعي في أوروبا وأمريكا الحاجة إلى المزيد من التطور في أساليب القياس المحاسبي خصوصاً في مجال التحليل التكاليفي. لذا إذا أمكن القول : بأن الرياضيات قد قدمت للمحاسبة أساليب العد والحصر خلال الحقبة التاريخية الأولى، بينما قدمت لها مفهوم التوازن والتعادل خلال الحقبة التاريخية الثانية ، فإنها خلال الحقبة التاريخية الثالثة والممتدة إلى عصرنا الحاضرة ، قد قدمت لها أهم المفاهيم والأساليب المستخدمة في مجال القياس والتحليل المحاسبي. ولعل مفهوم التحليل الحدى للتكاليف من أحسن الأمثلة على ذلك. إذ يعتبر هذا المفهوم نقطة تحول حاسمة في تاريخ المحاسبة حين حولها من المدخل الحسابي (Arithmetical Approach) إلى المدخل الرياضي Mathematical Approach . وكان المدعو Henry Hess أول من تعرض لهذا المفهوم بالبحث ، حين نشر بحثاً في مجلة (Engineering Magazine) تعرض فيه للعلاقة القائمة بين التكاليف المتغيرة، والتكاليف الثابتة وحجم الإنتاج . وكانت هذه العلاقة ، بمثابة حجر الأساس الذي بنى عليه فيما بعد ما يعرف في المحاسبة بتحليل (التكلفة ، الحجم ، الربح).

وقد دخلت علاقة المحاسبة بالأساليب الرياضية والإحصائية مرحلة النمو منذ الثلاثينات من هذا القرن. كان ذلك حين استعانت المحاسبة بالأرقام القياسية كوسيلة لتعديل بياناتها المتأثرة بظاهرة التضخم الإقتصادي التي عمت الإقتصاد العالمي خلال هذه الفترة. ثم ازدادات هذه العلاقة توطدا ، حين استخدم WW. Leontief في عام ١٩٣٦ ، أسلوب تحليل المستخدم/ المنتج "المبنى على المصفوفات الرياضية" في مجال المحاسبة القومية للولايات المتحدة الأمريكية ، ثم امتدت استخدامات هذا الأسلوب فيما بعد إلى المشروعات الإقتصادية.

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

أولهما : شروع بعض المشروعات الإقتصادية ، كشركات البترول بإستخدام بحوث العمليات في أنظمتها المحاسبية ، خصوصاً بعد تزايد استخدام الحسابات الإلكترونية فيها.

وثانيهما : انفتاح المحاسبة على كل من النظرية الحديثة للقياس Modern Measurement Theory والنظرية الحديثة للمعلومات Modern Information Theory وقد تركت هاتان

لنظريتان آثاراً جوهرية على وظيفة المحاسبة وذلك بتحويلها من مجرد نظام لمسك لدفاتر، إلى نظام للمعلومات الإقتصادية .

ومن المؤشرات الواضحة على توطد العلاقة بين المحاسبة والرياضيات خلال هذه المرحلة، تزايد عدد البحوث والدراسات المقدمة من قبل المحاسبين حول الأصول العلمية والرياضية للقياس المحاسبي. ولعل أول خطوة على هذا الطريق، كان مؤلف (Mattessich)⁽¹⁾، الذي تعرض فيه بالبحث لعملية القياس المحاسبية بمنهج رياضي. كما يجعله مع مؤلف (Jiri)⁽²⁾، في هذا المجال مرجعين لأغنى عنهما بالنسبة لأي باحث في مجالات القياس المحاسبي.

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

-
- (1) Richard Mattessich, Accounting and analytical Methods, (Homewood Illinois : Irwin, Inc. 1964).
 - (2) Yuji I Jiri, The Foundations of accounting measurement, a mathematical Economic and behavioral Enquiry. (Englewood Cliffs N.J., Prentice - Hall Inc. 1967).

أسئلة الفصل الثاني

- ١- من ناحية وظيفية، مرت المحاسبة في ثلاث حقبات، حدد معالم كل حقبة منها وبين الدور الرئيسي الذي لعبته المحاسبة في كل منها.
- ٢- حظت المحاسبة في عهد الامبراطوريتين اليونانية والرومانية خطوة واسعة إلى الأمام بفضل عاملين. اذكر هذين العاملين وبين أثر كل منهما في تطور المحاسبة.
- ٣- يذكر الباحثون للعرب مساهمتهم في تطوير المحاسبة سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، كيف كان ذلك .
- ٤- هناك عوامل بيئية وجغرافية رسخت جنوة لتكون البلد الذي شهد ولادة نظام القيد المزدوج على يد باشولو، اشرح مدلول ذلك .
- ٥- عند الحديث عن تطور المحاسبة عبر التاريخ لا بد من تذكور دور الرياضيات وعلمائها في قيادة هذا التطور. اشرح ذلك بأمثلة .
- ٦- كيف أثرت الثورة الصناعية في تطوير المحاسبة .
- ٧- من أهم الوظائف المعاصرة للنظام المحاسبي وظيفتي القياس والاتصال. وقد تركز دور النظام المحاسبي في هذا المجال بفضل انفتاح المحاسبة على نظريتين حديثتي العهد نسبياً. أذكرهما وبين كيف أثرا على المحاسبة في هذا المجال .

المقومات الأساسية للنظرية الحاسوبية

الباب الثاني

الفصل الثالث : مناهج دراسة النظرية الحاسوبية

الفصل الرابع : الفروض والمبادئ الحاسوبية المتعارف
عليها وتطبيقاتها المهنية

الفصل الثالث مناهج دراسة النظرية المحاسبية

مع أن المحاسبة هي مثل غيرها من العلوم الأخرى قد تطورت عبر تاريخها من لزاويتين النظرية والعملية إلا أن المؤرخين والباحثين على حد سواء يجمعون على أنها المحاسبة كانت الأبطأ في تطوير بنائها النظري. ويربط الباحثون نشأة الفلسفة الحديثة للمحاسبة بدراسة Patton عام ١٩٢٢ والتي شملت كشييراً من المباديء والفروض لمحاسبية المتعارف عليها الآن. ويرى البعض بأن نظرية المحاسبة قد نشأت في بداية الستينات، ومهما كان الأمر فإن فلسفة المحاسبة تركز في البحث عن الحقيقة المتأتمية عن طريق العلم وقد عرف العلم بأنه ذلك النشاط الذي يحصل به على قدر كبير من المعرفة عن حقائق الطبيعة والسيطرة عليها". وقد نظر إلى العلم من حيث التفكير والبحث^(١) "كونه أسلوب البحث الذي يتخذ من العلم منهجاً لدراسة الظواهر التي تقع في مجال بحثه"^(٢) يهدف هذا الفصل إلى تناول المراجعة التاريخية لمفهوم النظرية والنظرية المحاسبية، من خلال الدراسات والأدبيات المحاسبية التي اهتمت بهذا الجانب.

أولاً - الإطار المفاهيمي للنظرية :

تعرض الأدبيات عدداً من التعاريف لمفهوم "النظرية" وأدناه مراجعة لبعض هذه لتعاريف. فيعرف Cox النظرية بأنها "افتراض تم اختياره في حدود مقبولة"^(٣) وعرفها Anderson بأنها مجموعة من الافتراضات المتناسقة مع بعضها البعض والتي لها علاقة مع عنصر معين من العالم الخارجي".^(٤) وعرفها زطرون بأنها "أفكار مقننة تحاول أن توضح الحقائق"^(٥).

(١) اسماعيل، و محمد عماد الدين "المنهج العلمي وتفسير السلوك" مكتبة النهضة العربية، ١٩٧٠ ص ٢٧.

(٢) نقلاً من الدكتور حسين شرف "نظرية المحاسبة الحكومية" دار النهضة ١٩٦٩، ص ٧.

(٣) Keith Davis " Human Relations at work " Me Graw Hill Book co, 1970. p (15).

(٤) حسين، د. محمد "تطور الفكر المحاسبي" دار الجامعات المصرية، ١٩٧٠، ص ٢.

(٥) نقلاً عن د. سيد الهواري، ص ٥٧٣

ويمكن تعريف النظرية بأنها بيان منظم للأفكار الأساسية والمبداية والقوانين العامة التي تترايط مع بعضها البعض في إطار منطقي متماسك. فهي إطار عام منسق Frame of Reference للعناصر الفكرية الخاصة بالظواهر موضوع الدراسة. وتهدف النظرية كصيغة عامة إلى تحقيق^(١).

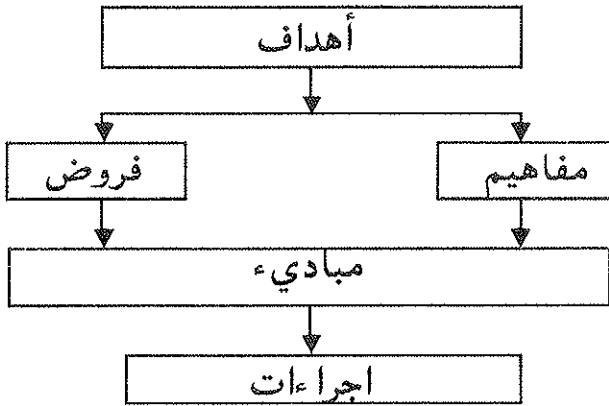
١- التقييم والتفسير المنطقي للظواهر موضوع البحث والدراسة.

٢- التنبؤ بسلوك هذه الظواهر في ظل ظروف محددة.

٣- توجيه السلوك بما يكفل تحقيق قيم وأهداف محددة.

وقد عرف قاموس ويبستر Webster Dictionary النظرية عام ١٩٦١ على أنها " مجموعة شاملة من الافتراضات والمفاهيم والمبداية والإجراءات والتي تشكل في مجموعها إطاراً عاماً لحقل من حقول المعرفة". وذلك كما يتضح من الشكل التالي رقم (٢).

شكل رقم (٢)
هيكل نظرية المحاسبة



وسنحاول في هذا الفصل تكوين تصور تفصيلي لمفهوم النظرية وعناصرها وكذلك بيان طبيعتها العامة والعلاقات المنطقية التي تربط فيما بينها كما هو موضح في الفقرات التالية والتي يصورها الشكل رقم (٢).

(١) الشيرازي، د. عباس "نظرية المحاسبة" دار السلاسل، ١٩٩٠.

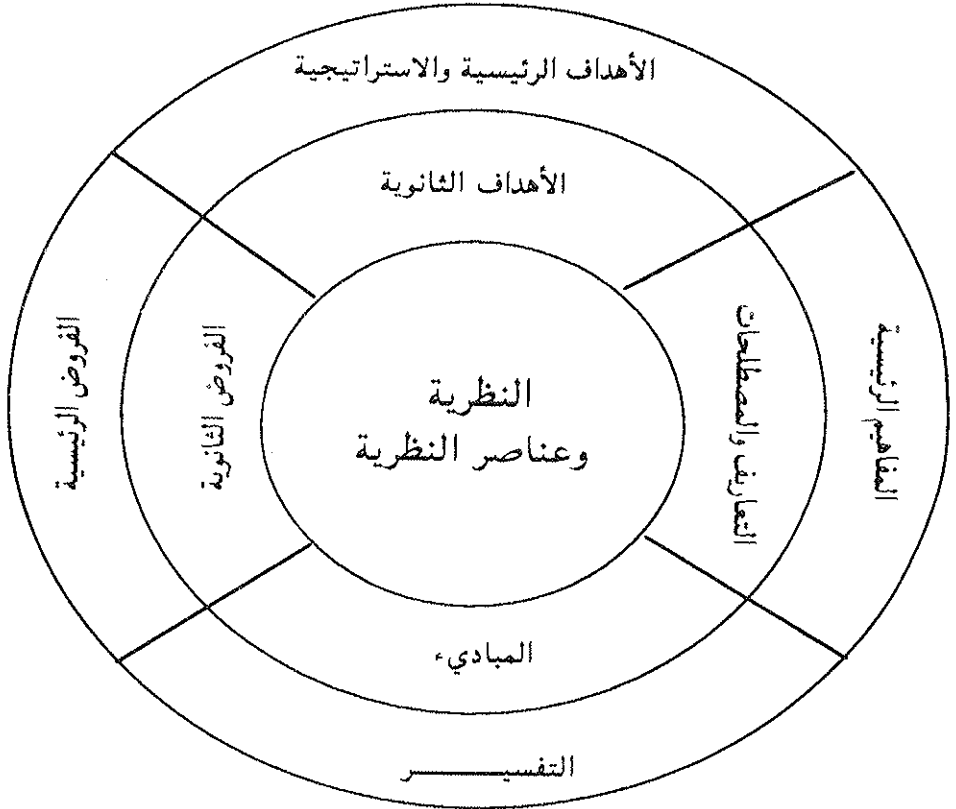
وكما يوضح الشكل رقم (٣) تعتبر الأهداف Objectives بمثابة هي نقطة الابتداء للمنطقية في بناء أي نظرية وكصيغة خاصة في مجال العلوم التطبيقية. أما فيما يتعلق بالمفاهيم Concepts فهي عبارة عن تركيبات نظرية Theoretical constructs تشمل بناء أو دراكاً ذهنياً يحدد ماهية أو جوهر الأشياء والظواهر، وتكون المفاهيم في مجموعها نطاقاً توصيفياً متماسكاً للمادة العلمية. فهي تعريفات بمضمون المصطلحات التي تكون لغة لعلم وبالتالي تعتبر المفاهيم أمراً ضرورياً لتحديد كل من الفروض والمباني. فالهدف من تحديد المفهوم هو ارساء معنى محدداً لعنصر معين عن طريق استخلاص صفاته أو خصائصه الجوهرية وعلاقته بالعناصر الأخرى وبحيث يمكن استخدامه أساساً لتحديد لينود التي تقع في نطاقه أو التي تقع خارج نطاقه.

وتختلف المفاهيم Concepts عن التعاريف Definitions من حيث أن الأخيرة تمثل ما جرى عليه الاستخدام بالنسبة لمصطلح معين فيما بين المهتمين في هذا المجال. فمثلاً هناك تعاريف لا تقبل الجدول لمصطلحات مثل المدين أو الدائن أو المقصود مصطلح الحساب وترتبط بالنظرية ايجابياً وبصفة خاصة في مجال العلوم التطبيقية.

وتتصف العلوم التطبيقية عادة بدقة تعاريفها وذلك على عكس ما هو الحال بالنسبة للعلوم الإنسانية ولذلك فإن ما يلاحظ من صعوبة في نظرية المحاسبة يمكن ارجاعه إلى حد ما إلى عدم وضوح تعاريفها وتجدر الإشارة هنا إلى ضرورة مراعاة التالي :

- ١- يجب أن لا يكون التعريف دائرياً.
 - ٢- يجب ألا يعبر عن التعريف سلبياً عندما يمكن صياغته ايجابياً.
- أما بالنسبة إلى المفاهيم فهي أكثر اتساعاً وشمولاً حيث أنها تتضمن فكراً أو رأياً معيناً. أي أن المفاهيم يمكن أن تكون محل جدل وفي نفس الوقت تلزم الإشارة إليها في مواضع كثيرة في العمل المحاسبي. والمفاهيم باعتبارها اللغة العلمية لأي حقل من حقول لمعرفة يجب أن تتمتع بخاصيتين رئيسيتين:
- ١- أن تكون عملية Practical بمعنى أن تكون خصائص المفهوم قابلة للقياس. فمثلاً يمكن تحديد مفهوم علمي وشامل لدخل الفرد على أنه مقدار الاشباع النفسي أو المعنوي الذي يحصل عليه هذا الفرد خلال فترة معينة. ومن الواضح أن مثل هذا المفهوم على الرغم من سلامته العلمية يعتبر مفهوماً غير عملي لأنه غير قابل للقياس الموضوعي.

شكل رقم (٣)
النظرية وعناصرها



٢- أن تكون اجرائية Operational بمعنى أن يشتمل المفهوم على مضمون يوضح اجراءات محددة. فمثلاً إن تحديد مفهوم الدخل على أنه الرصيد المتسقي من مقابلة الايرادات بالمصروفات، لا يتفق مع هذه الخاصية حيث أنه يتطلب منا تحديد مفهوم كل من الايرادات والمصروفات وطبيعة العلاقة السببية التي تربط بينهما إن وجدت.

وتتضح مدى أهمية هاتين الخاصيتين في تكوين المفاهيم وبصفة خاصة في مجال المحاسبة. كما يلاحظ بأن تكوين المفاهيم يتطلب في كثير من الأحيان الاستعانة بالفكر

السائد في العلوم الإنسانية مثل الاقتصاد والإدارة والقانون والضرائب.. الخ. وعليه يمكن التفرقة بين المفاهيم الأصلية التي تنتمي لمجال المعرفة ذاته وبين المفاهيم المستمدة من مجالات معرفة أخرى ذات صلة بالظواهر موضوع الدراسة. وأخيراً يلاحظ أن المفاهيم ليست جامدة بصورة مطلقة وإنما تتغير مع تجمع الخبرة بمرور الوقت كما قد تستحدث مفاهيم جديدة وتندثر مفاهيم أخرى قائمة وذلك تمشياً مع التطور المستمر في البيئة المحيطة. إلا أنه في جميع الأحوال، يجب مراعاة ترابط مفاهيم المحاسبة مع بعضها البعض وقليلاً ما يقف منها مستقلاً بذاته. والمفاهيم يجب أن تؤخذ بشكل مجموعة متجانسة في الأفكار الأساسية التي تسمح بتمييز وتبويب الظواهر موضوع الدراسة. هنا يلزم التنبيه إلى أن بناء هذا الأساس المفاهيمي يجب أن يعتمد بالدرجة الأولى على دعم فكري بحيث يتعد قدر الامكان عن مشاكل القياس وصعوبات التطبيق العملي.

ويتكون من الأهداف والمفاهيم الإطار المفاهيمي Conceptual Frame work ذلك الإطار الذي بناء عليه يتم ارساء العناصر الأخرى التي تكون النظرية: الفروض والمبادئ. فالإطار المفاهيمي يمثل ما وراء النظرية من فكر Meta theory أو الصيغة الأساسية Infra Structure التي يتم بموجبها تأسيس الفروض والمبادئ.

أما بالنسبة للفروض Postulates وتعرف أيضاً بالمصادرات Assumptions، فهي مقدمات علمية تتميز بالعمومية وتتمثل في مجموعة من الحقائق المعروفة بالفعل أو التي تمثل نتائج البحث في ميادين معرفة أخرى. وتستخدم هذه المقدمات بهدف عرض بعض الأفكار التي تصلح كنقطة ابتداء في سبيل الوصول إلى المبادئ العلمية التي تتكون منها النظرية. وعلى ذلك فالفروض أداة لبيان الظروف والحدود التي من خلالها يجب أن يتم البحث العلمي. فليس من المعقول أن يقدم الباحث دراسة لكل فروع المعرفة بصورة آنية وإنما يجب أولاً تحديد نطاق البحث. كذلك ليس من المعقول أن يبدأ الباحث من فراغ ويقوم ببرهنة كل الآراء والقضايا المعروضة ولذلك لا بد من توفر شروط ملائمة لصياغة الفرضية وهي كالتالي :

١- لا بد أن تكون الفروض محددة العدد حتى يمكن حصرها وتطبيق علم المنطق الاستنتاجي أو الاستقرائي عليها.

٢- استقلالية هذه الفروض والتي لا بد من التناسق مع المفاهيم الموضوعية في النظرية.

٣- وقد تكون الفروض رئيسية ومن ثم تقسيمها إلى فروض ثانوية لكي يتم تحليلها بكل سهولة.

وبلاحظ في البحوث المحاسبية توفر عدد من الفروض المحاسبية المختلفة التي تتنوع حسب طبيعة تلك البحوث. ويمكن بشكل عام تقسيم الفروض المحاسبية إلى عدد من الأنواع أهمها:

- ١- الفروض الوصفية Discriptive
- ٢- الفروض القياسية Normative

وأدناه مناقشة لتلك الفروض في البحث المحاسبي.

ترتبط الفروض الوصفية بواقع حال المنشأة وكذلك بمدى فاعلية النظام المحاسبي المطبق فيها. ومن أمثلة هذه الفروض ما ذكره Moonitz في أحد بحوثه بأن "معظم السلع والخدمات المنتجة يتم توزيعها عن طريق التبادل ولا تستهلك ذاتياً أي مباشرة بمعرفة المنتجين^(١).

أما الفروض القياسية فتتمثل في الفروض القياسية التي يمكن أن يتم التحقق منها بشكل أكثر دقة مما هي عليه في الفروض الأخرى وذلك من حيث امكانية قياسها أو عدم قياسها. ومن الأمثلة على تلك الفروض، استخدام المحاسبة لتظهر لنا بأنها تستخدم النقد كأداة قياسية وبأن تسجيل البيانات والمعلومات والقوائم المالية ما هو إلا تعبير عن وحدة قياس وهي النقد. وقد تسمى هذه الافتراضات بالافتراضات الكمية.

وهناك عدد من الدراسات المحاسبية التي تناولت مفهوم النظرية بمفهوم العناصر التي تحتويها. ومن هذه الدراسات مثلاً :

- ١- دراسة كريدي P.Grady عام ١٩٦٥.
 - ٢- دراسة الجمعية المحاسبية الأمريكية AAA عام ١٩٦٦.
 - ٣- دراسج ايجري Ijiri عام ١٩٦٧.
 - ٤- دراسة ماير Meyer عام ١٩٨٠.
 - ٥- دراسة كيسمو وويجانت Keiso & Weygent عام ١٩٨٠.
 - ٦- دراسة جامعة الينوي عام ١٩٨١.
- ويصور الشكل رقم (٤) خلاصة مختصرة لنتائج تلك الدراسات. وبعد التعرف على مفهوم النظرية وعناصرها، سوف تتم المراجعة الأدبية للدراسات التي تناولت طبيعة النظرية المحاسبية وتطورها.

(1) Moonitz. M. "The Basic postulates of Accounting" AICPA, ARS, No.1 1961.

شكل رقم (٤)

خلاصة الدراسات التي تناولت طبيعة النظرية المحاسبية

<p>٢- دراسة الجمعية المحاسبية الأمريكية AAA ١٩٦٦</p> <p>تعتبر أهم دراسة من حيث اهتمامها بناحية الاتصال المحاسبي وقد قسمتها على النحو التالي :</p> <p>١- معايير المعلومات وتشمل : الملائمة، التجهيز، القابلية للتحقق، القياس.</p> <p>٢- معايير الاتصال وتشمل : التوصيل، الإفصاح، الوضوح، التماثل، الثبات.</p>	<p>١- دراسة كريدّي P.Grady ١٩٦٥</p> <p>وصفت بأنها أكثر الدراسات تكاملاً في مجال نظرية المحاسبة المعاصرة، وقد قسم كريدّي دراسته إلى:</p> <p>١- المفاهيم الأساسية وعددها ١٠ مفاهيم</p> <p>٢- الأهداف وعددها ٤ أهداف</p> <p>٣- المبادئ وعددها ٣ مبادئ.</p>
<p>٤- دراسة ماير ١٩٨٠</p> <p>شملت عشرة عناصر متمثلة بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً GAAP وقد صنفت إلى فروض ومبادئ، وهي :</p> <p>١- الوحدة المحاسبية ٢- الثنائية</p> <p>٣- المعادلة المحاسبية ٤- الاستمرارية</p> <p>٥- التحفظ ٦- أساس التكلفة</p> <p>٧- التحقق ٨- المقابلة</p> <p>٩- الثبات أو الاتساق ١٠- الافصاح والأهمية النسبية</p>	<p>٣- دراسة ايجري Y. Ijiri ١٩٦٧</p> <p>قدم ثلاث مجموعات أو مسلمات أو يديهيات وثلاث قواعد للتقييم وهي :</p> <p>أ- المسلمات</p> <p>١- الرقابة ٢- القياس الكمي ٣- التبادل</p> <p>ب- قواعد التقييم</p> <p>١- قاعدة توزيع التقييم</p> <p>٢- قاعدة انساب التقييم</p> <p>٣- قاعدة فكرية التقييم</p>
<p>٦- دراسة جامعة النويوي ١٩٨١</p>	<p>٥- دراسة كيسو وويجانت ١٩٨٠</p>
<p>أخذت بالإطار العام لنظرية المحاسبة ممثلة بثلاث مجموعات، واعتبرت التطور في النظرية.</p> <p>١- مجموعة الفروض الأساسية</p> <p>Accounting Postulates</p> <p>٢- مجموعة المفاهيم المحاسبية</p> <p>Accounting Concepts</p> <p>٣- مجموعة المبادئ المحاسبية</p> <p>Accounting Principles</p>	<p>عرضت العناصر المختلفة للنظرية والجوانب التطبيقية لوظائف المحاسبة، وهذه العناصر هي:</p> <p>١- الأهداف / توفير المعلومات</p> <p>٢- العناصر الأساسية/الأصول والمطلوبات وحقوق الملكية</p> <p>٣- الافتراضات/ الوحدة الاقتصادية/ الاستمرارية</p> <p>٤- المبادئ/ تكلفة تاريخية، تحقق الإيراد</p> <p>٥- وظائف المحاسبة/ تحديد العمليات وقياس العمليات</p>

ثانياً - طبيعة ومفهوم النظرية المحاسبية وتطورها :

يرى الكثيرون بأنه لا بد من أن يتم اكتشاف النظرية المحاسبية من خلال الممارسة المهنية للمحاسبين، ذلك على أساس ضرورة ربط النظرية بالخبرات والتطبيقات التي تنشأ منها، وبذلك تنشأ النظرية عن التطبيق العملي. ويطلق على هذا المنهج في تفسير نظرية المحاسبة مصطلح "المنهج العملي"، " (Pragmatic Approach). وفي هذا الإطار حدد مجلس معايير المحاسبة الأمريكية الغرض من نظرية المحاسبة في توفير الأجوبة لتساؤلات تظهر عند الممارسة المهنية للمحاسب.

ومن خلال مراجعة الدوريات والكتب المحاسبية يظهر وفق هذا المنهج أي المنهج العملي وجود عدد من المفاهيم لنظرية المحاسبة. فقد عرف Graber 1956⁽¹⁾ نظرية المحاسبة بأنها "تفسير وشرح للقواعد المحاسبية، وغرض النظرية المحاسبية هو التعبير عن المفاهيم أو الأفكار الأساسية التي تستند إليها القواعد المحاسبية، وترتبط هذه الأفكار بأشياء توصف عادة بأنها فروض، تعريفات، تعميمات، أهداف، أغراض. والنظرية أداة ضرورية للمحاسبة، فالمفاهيم والأفكار هي عبارة عن الأعمدة التي تبنى حلول المشاكل المحاسبية".

ومن خلال التعريف أعلاه يمكن القول بأن النظرية المحاسبية هي تفسير وشرح لقواعد المحاسبة في المهنة أو هي تعبير عن الأفكار والمفاهيم الأساسية التي تقع خلف القواعد المحاسبية أو أداة ضرورية للمفاضلة بين الحلول البديلة للمشاكل المحاسبية. لكن هذا التعريف قاصر، إذ لو كان صحيحاً فلماذا لم تتطور نظرية المحاسبة منذ القدم؟ ولماذا لم يتطور مفهوم المحاسبة إلا في بداية هذا القرن؟

فقد قدم Littleton⁽²⁾ مفهوم نظرية المحاسبة كونها "تفكير مركز للقواعد المحاسبية، فالتطبيق حقيقة وواقع والنظرية تحتوي على التفسيرات والأسباب والمبررات" لهذا التطبيق فالنظرية في هذا التعريف تكتشف عن طريق التطبيق وتحتوي على التفسير لتلك القواعد المحاسبية، ووراء كل تصرف أو سلوك محاسبي تكمن الأفكار والدوافع والأسباب، ثم يضيف Littleton "وإذا كانت النظرية المحاسبية في جوهرها تفسيراً فإن

(1) Graber, J.P. "Accounting theory", Review Manual, AICPA, 5, 1956.

(2) Littleton, C. A., "Structure of Accounting theory" AAA, pp 132-136.

التفسيرات ليست متساوية في جودتها، فالتطبيق الجيد يقع خلفه تفسيرات جيدة أي نظرية جيدة أما التطبيق الرديء فيقع خلفه تفسيرات ضعيفة". ولكي يدعم مفهوم التفسير الجيد بناه على أربع ركائز أساسية هي :

١- التخمين أو المشاهدة : يكون في قاعدة أي مرحلة من التفكير وقد سبق أن تم اعتمادها في تفسير الظواهر الطبيعية على أساس التخمين.

٢- الفروض : وهي الحدس الذي لا يكون مدعماً بحقائق ترتبط بمتغيرات ذات مضامين واضحة .

٣- الاقتناع : وهي عبارة عن معتقدات تبدو صحيحة ويمكن اقناع الغير بها لأنها تتفق مع الحقائق المعروفة ولكنها غير مدعومة بالمعرفة التي تخضع للبرهان.

٤- الشمول : وهي أعلى مستويات التفسير التي توجد بصورة شاملة وهي التفسيرات العلمية المبنية على المعرفة المبرهنة، والحقائق الخاصة بهذه التفسيرات ويمكن الوصول إليها بالتجارب العلمية والعلاقات التفسيرية كما يمكن صياغتها بصورة قانون.

ومن تعريف نظرية المحاسبة حسب مفهوم Littleton يمكن القول، بأن النظرية لا تحتوي على تفسيرات علمية لخلو المحاسبة من قوانين ثابتة بالمقارنة بالقوانين الطبيعية. كما لا يمكن إجراء التجارب على بياناتها لاستخلاص القوانين التفسيرية. وخلاصة القول بأن وظيفة النظرية وفق مفهومه تكمن بالنقاط التالية :

١- تساعدنا في فحص ما تم تنفيذه حتى نستطيع أن نرى الدوافع والأسباب التي تواجه المعالجة أو تقترح غيرها.

٢- تساعدنا في إيجاد التفاعل والعلاقات المتداخلة بين الأفكار.

٣- تساعدنا في تقييم البدائل من الأفكار والأغراض والطرق.

٤- تساعدنا في تحديد الأهمية النسبية للأفكار وذلك لمعرفة أي من هذه الأفكار تعتبر أكثر أهمية من الأفكار التي ترتبط بعضها ببعض بصورة أكبر.

٥- تساعدنا في تنمية طاقاتنا للعمل.

وخلاصة مفهوم Littleton لنظرية المحاسبة يمكن تحديدها بالنقاط التالية:

١- إن نظرية المحاسبة لا تصل إلى مستوى التطبيق والتفسير المتوفر للنظرية العلمية الطبيعية وذلك بسبب مناقشتها لقواعد محاسبية هي من صميم وضع البشر أو الوحدة الاقتصادية أو الهيئات العلمية والعملية .

٢- إن الممارسة أو التطبيق تسبق في وجودها النظرية ولذا فإن النظرية المحاسبية هي تفسير للتطبيق القائم على الممارسة وهذا التفسير يكون في خدمة الوحدة الاقتصادية نفسها.

٣- النظرية المحاسبية تقدم لنا الأفكار وعلى أساسها يمكن حل المشكلات للقواعد والمفاهيم المحاسبية أو بواسطتها.

وقد سار في نفس الاتجاه السابق لتفسير النظرية المحاسبية أي مفهوم Littleton القائم على المنهج العملي النفعي زميله Zimmerman^(١) فجاء في مؤلفهما معاً بأن نظرية المحاسبية "ليست موجهة نحو الحجج المنطقية بقدر ما هي موجهة نحو الخدمات النفعية، فهي لا تهتم بالتعميمات المنطقية قدر اهتمامها بالمنجزات العملية. أما المحتوى الفلسفي للنظرية المحاسبية فهو الفلسفة العلمية والنظرية المحاسبية التي تقدم التفسيرات والمبررات للتطبيق المحاسبي، فالأفكار (النظرية) تقع خلف التنفيذ على الرغم من أن التنفيذ قد تم بحكم العادة".

وقد أضافا إلى ما سبق بأن "النظرية المحاسبية تساعد في الاختيار ما بين البدائل المحاسبية عن طريق موازنة الأفكار التي تقع خلف هذه البدائل، وإذا كانت النظرية المحاسبية توضح لنا من أين جاء التطبيق فإنها تسمح لنا كذلك بتحسين التطبيق الموجود عن طريق القاء الضوء على المزايا الموجودة وانتقادها حتى تستطيع أن تمد المستقبل بأفضل ما في هذه المزايا".

مما سبق يتضح الآتي :

- ١- إن نظرية المحاسبة ما هي إلا تفسير نفعي.
- ٢- إن نظرية المحاسبة تقدم تفسيراً لمبررات القواعد المحاسبية.
- ٣- إن نظرية المحاسبة هي دراسة للأفكار التي تقع خلف التطبيق.
- ٤- إن نظرية المحاسبة هي دراسة للأفكار وربطها بالخدمة النفعية وللمقارنة بين بدائل القواعد المحاسبية.
- ٥- إن نظرية المحاسبة هي دراسة الأفكار والحاجة إلى تعديلها على ضوء احتياجات المستقبل.

(1) Zimmerman, K.V and A, Littleton, C. A., "Accounting theory" Continuity and change", prentice - Hall Inc, N.Y. 1962, p13.

لكن Hendrikson⁽¹⁾ عرف نظرية المحاسبة بأنها "تعليل منطقي في شكل مجموعة من المبادئ، العريضة وتؤدي إلى تقديم إطار عام يمكن الرجوع إليه عند تقديم وتطوير التطبيق المحاسبي. ترشد وتقود التطور المحاسبي وتستخدم أيضاً في شرح التطبيق الموجود للحصول على أفضل فهم له". ويلاحظ أن هدف النظرية المحاسبية في نظر Hendrikson هو امدادنا بمجموعة من المبادئ المنطقية التي تكون إطاراً عاماً يمكن الرجوع إليه في تطور وتنمية التطبيق المحاسبي.

وبناء لمفهوم Hendrikson لنظرية المحاسبة المبني على المنهج المنطقي Deductive Approach يقوم هذا المفهوم على ما يلي :

- ١- نظرية المحاسبة تفسير لتطبيق قواعد محاسبية.
- ٢- تقوم نظرية المحاسبة على المبادئ المنطقية والتعليل الذي يرتبط بالهدف الذي يتم السعي إليه من ناحية المنفعة لتطبيق القواعد المحاسبية.
- ٣- نظرية المحاسبة تفسير للقواعد التي تقود إلى التطوير بالإضافة إلى تفسير القواعد الموجودة.

- ومفهوم النظرية لدى كيم (Kam ١٩٨٦) لا يختلف كثيراً عما جاء به هندركسن حيث يلتقي معه بنقطتين رئيسيتين هما :
- ١- توفر لنا نموذجاً متسلسلاً لحل مشكلة محاسبية.
 - ٢- تعتبر دليلاً لتطبيق القواعد المحاسبية.

بالإضافة إلى ذلك، فإنه يعتقد بأن نظرية المحاسبة الشمولية يمكن أن تولد بعض المنافع بالإضافة إلى النقطتين أعلاه مثل :

- ١- تحديد مبادئ قياس لتحضير ميزانية مالية.
 - ٢- زيادة المنفعة والثقة في الميزانية .
- ومن مراجعة المفاهيم أعلاه، يمكن التوصل بشكل عام إلى النقاط التالية⁽²⁾ :

- ١- رغم تطبيق المنهجية العلمية أو البحث العلمي في نظرية المحاسبة تبقى نظرية المحاسبة غير ثابتة كما هو الحال في العلوم الأساسية.

(1) Hendrikson, E. "Accounting theory", Richard Irwin, ILL., 1982, p7.

(2) Kam, V., "Accounting theory". John wiley and Sons, N.y 1986, p.3.

- ٢- النظرية المحاسبية في تفسيرها الضيق هي بمثابة تفسير وشرح للقواعد والمبادئ المحاسبية الموجودة في التطبيق العملي.
- ٣- تنبذ النظرية المحاسبية الاتجاه الجامد في تفسير القواعد المحاسبية الذي يتمثل في التوقع داخل ممارسة المهنة في مبادئ وقواعد محاسبية ثابتة.
- ٤- تأخذ النظرية المحاسبية بالاتجاه الحديث في تفسير القواعد المحاسبية بحيث يؤخذ في الاعتبار عامل التطور وعامل القدرة على الابتكار للقواعد الجديدة المستخدمة لمواجهة المستجدات المطلوبة.

ثالثاً - مناهج دراسة النظرية المحاسبية :

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

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

٢- المنهج الاستنتاجي (الاستنباطي) Deductive Approach الذي يبدأ بالتحليل من العام إلى الخاص ويتم تطبيقه في المحاسبة وفق الخطوات التالية :

- ١/٢- تحديد أهداف التقارير الحالية .
- ٢/٢- تحديد الفروض المحاسبية الأساسية.
- ٣/٢- تحديد القيود Constraints الخاصة لقياس واستخدام المعلومات المحاسبية.
- ٤/٢- تحديد الإطار الذي يجب أن يتم فيه عرض المعلومات مثل استخدام نظام القيد المزدوج.

- ٥/٢- تحديد المفاهيم والمصطلحات المحاسبية.
- ٦/٢- استنتاج المبادئ العامة.
- ٧/٢- استخلاص القواعد والطرق اللازمة للتطبيق.
- ومن الخطوات أعلاه يمكن استخلاص مبادئ محاسبية مختلفة مع اختلاف الأهداف المحاسبية والظروف المستخدمة.

٣- المنهج الاستقرائي Inductive Approach وهو الذي يتجه من الخاص إلى العام، أما تطبيقه على مجال المحاسبة، فيتطلب القيام بتجميع الملاحظات والمشاهدات وقياس الظواهر مثل قيام استخدام قوائم الاستبيان واجراء دراسة الأرقام المحاسبية في القوائم المالية المنشورة لدراسة سلوك مشلاً الحسابات الواردة في الميزانية أو دراسة سلوك وأسعار أسهم وسندات السوق. والهدف منه هو تحديد نواحي التشابه والتكرار والانتظام في البيانات والمعلومات المحاسبية للتوصل إلى مبادئ لها صفة العمومية والشمولية.

٤- المنهج العلمي Scientific Approach والذي طور من أجل البحث العلمي ويتمثل في الخطوات التالية :

١/٣- تعيين المشكلة التي يمكن دراستها.

٢/٣- تعيين الفرضيات حتى يمكن اختبارها.

٣/٣- جمع الحقائق والبيانات التي تبدو ضرورية.

٤/٣- استخدام النتائج المؤقتة.

٥- المنهج الواقعي أو العملي Pragmatic Approach وربما يكون الأكثر قبولا بين المحاسبين فاستخدم لتطوير نظرية المحاسبة بالاستناد إلى مفهوم المنفعة أو الفائدة. إذ بعد تحديد المشكلة فإن الباحث يحاول إيجاد حل منفعي أو الفائدة بإيجاد حل عملي لهدف معين أو إيجاد تفسير لمشكلة والوصول إلى مبادئ مقبولة قبولا عاماً. أو إيجاد حلول كثيرة لمشكلة معينة ويجد ذريعة لها لتكون مقبولة قبولا عاماً.

رابعاً- الإطار العام للنظرية المحاسبية الحديثة :

يشكل انفتاح المحاسبة كعلم على فروع المعرفة الأخرى العامل الأهم في تطوير نظريتها للوصول إلى ما يعرف بالنظرية المحاسبية الحديثة Modern Accounting Theory. وفي دراستهم لمسار التطوير الحادث في النظرية المحاسبية يجمع الباحثون على أن المحاسبة تأثرت بمجموعة من النظريات منها أربع نظريات رئيسية هي نظرية القرار، نظرية القياس، نظرية المعلومات ونظرية الاتصال وذلك كما يتضح من الشكلين (٤، ٥).

١- نظرية القرار Decision theory

يركز المحاسبون تقليدياً على قياس الأرباح أو الدخل. وخلال السنوات العشرين الماضية تغير الموقف الاجتماعي والاقتصادي وتطورت تقنية المعلومات والمناهج الكمية

والعلوم السلوكية وتحول التركيز من نظرية الدخل إلى نظرية القرار.
فنظرية القرار تحاول أن تفسر كيف تصنع القرارات بالإضافة إلى محاولتها إظهار
كيفية صنع القرارات. ونظرية القرار ذات درجة كبيرة من الأهمية للمحاسبة وفهم غرضها
يعني توفير المعلومات لصنع القرار وان صنع القرار هو تسلسل منطقي للأحداث التي
يمكن تحليلها في الخطوات التالية :

- ١- ادراك المشكلة أو الحاجة إلى قرار.
- ٢- تحديد الحلول البديلة للمشكلة.
- ٣- جمع كل المعلومات المتعلقة بتلك الحلول البديلة.
- ٤- تقييم او تصنيف المعلومات.
- ٥- تقرير الحل البديل الأفضل.
- ٦- المصادقة على القرار بواسطة التغذية العكسية للمعلومات النظرية والمحاسبية
وتظهر علاقة نظرية القرار بالمحاسبة في المجالات التالية :
- ١- يوفر المحاسب مواد المعلومات لصانعي القرارات.
- ٢- النظام المحاسبي نظام معلومات ويمكن أن يبرمج عملية قرار وعملية الجرد وغيرها
وهي عبارة عن أنظمة معلومات.
- ٣- يمكن للمحاسب أن يستخدم نموذج القرار أو صنع القرار عندما يكون له صلاحية
اتخاذ القرار.
- ٤- للمعلومات قيمة ويمكن للمحاسب أن يقيم تأثير التغير الحادث في المعلومات التي
يزود بها المستخدم.

٧- نظرية القياس Measurement theory

تعتبر هذه النظرية ذات أهمية كبيرة للمحاسب لأنها تعالج مشكلة تقييم وتمثيل
البيانات حتى تتبين أهميتها بصورة صحيحة، لقد عرف القياس "بأنه قرن الأعداد
بالأشياء والأحداث حسب القواعد المحددة الواجب قياسها، والمقياس الذي يجب استعماله
وكذلك وحدة القياس (جامير ١٩٦٦) وفقاً لهذا التعريف يجب تحديد ما يلي :

- ١- أية أحداث أو أشياء يجب أن تقاس؟
- ٢- أي مقياس يجب أن يستعمل؟
- ٣- ماذا يجب أن يكون بعد وحدة القياس؟

وحيث أن الهدف الأساسي للمحاسبة هو توفير معلومات لصنع القرار، لذا فإن طبيعة قرار تقرر أية أحداث يجب أن تقاس. وحيث أن معيار القياس هو الوحدة النقدية، ولأن دولة تقيس بشكل مختلف عن الدول الأخرى، لذا فإن القياسات يعبر عنها عادة بوحدة نقدية تناسب أغراض القرار كما يفترض بهذه الوحدة أيضاً أن تكون ثابتة القيمة على مدار فترات الزمنية المتتالية كي تجعل البيانات المحاسبية قابلة للمقارنة.

وعموماً يتطلب اتخاذ القرار توفر سمتين رئيسيتين في القياسات هما :

- أن تكون القياسات ملائمة ومفيدة.

- أن تصلح أساساً لعملية التنبؤ.

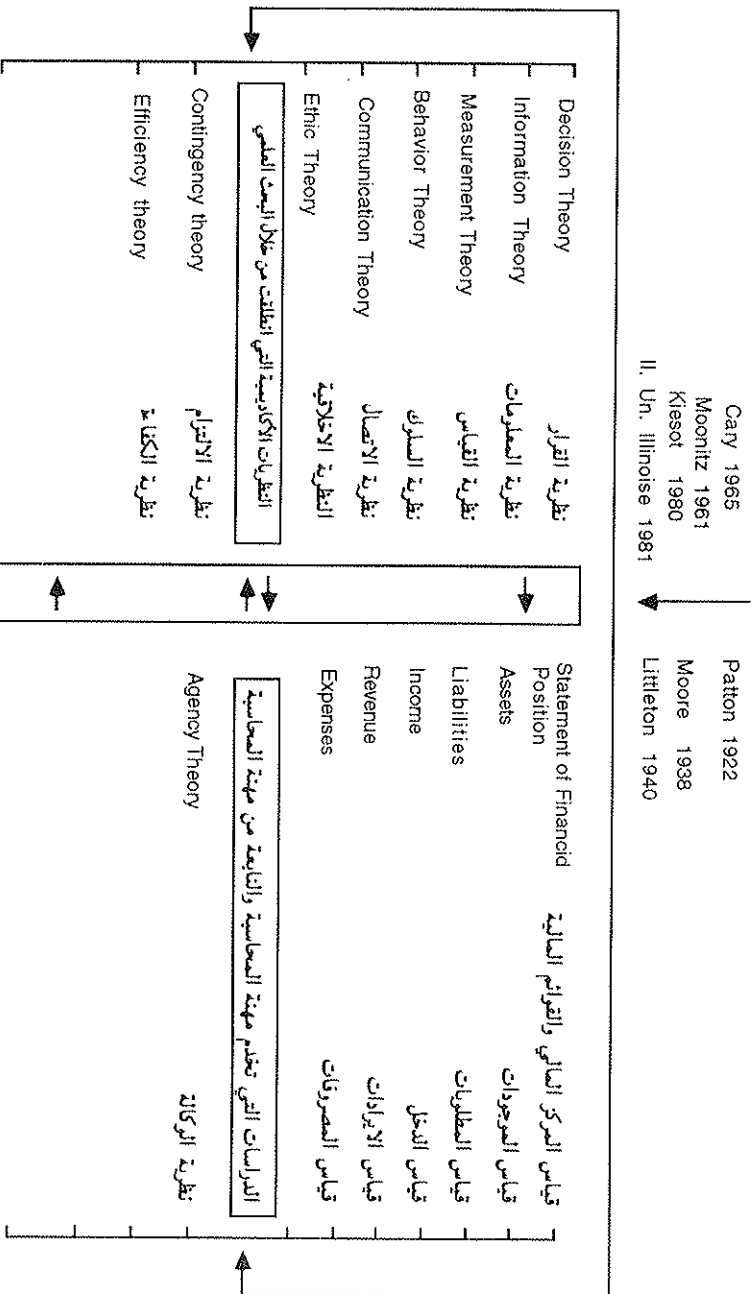
- نظرية المعلومات Information theory

تعالج نظرية المعلومات مسألة الكفاءة في استخدام المعلومة وذلك عن طريق مقابلة بين تكلفة إنتاج المعلومة والعائد أو الفائدة المحققة من استخدامها في صنع قرار. وتنبع أهمية دور المحاسب في زيادة كفاءة الانتفاع من المعلومات وذلك من خلال سعي نحو تخفيض تكلفة المعلومة في إطار مفهوم الجدوى الاقتصادية الساعي لتعظيم سائدة المحققة منها، أو بمعنى آخر الساعي نحو تعظيم المحتوى الإعلامي Informational Content للتقرير المالي.

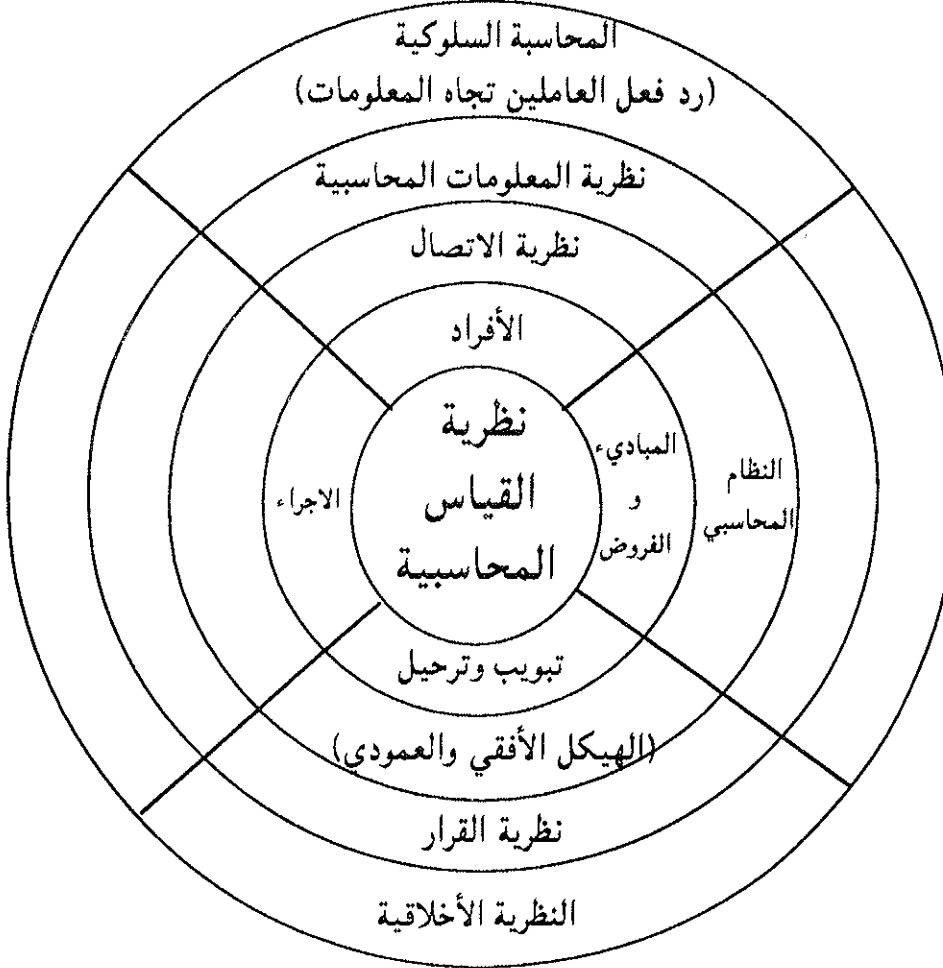
- نظرية الاتصال Communication theory

تدرس هذه النظرية العلاقة بين طرفي عملية الاتصال أي المرسل والمستقبل. وقد بدأت الجمعية الأمريكية للمحاسبة (A.A.A) عام ١٩٦٦ على أهمية هذه النظرية عندما زرت بأن أغلب المشاكل المحاسبية تمكن في عملية الاتصال. وتهدف نظرية الاتصال إلى توظيف البيانات والمعلومات بأفضل صورة ممكنة لصالح مستخدم المعلومات محاسبية.

شكل رقم (٥) أركان نظرية المحاسبة الحديثة



شكل رقم (٦)
الإطار العام للنظرية المحاسبية الحديثة



أسئلة الفصل الثالث

- ١- ما المقصود بمفهوم العلم.
- ٢- ما المقصود بمفهوم البحث .
- ٣- ما المقصود بمفهوم النظرية .
- ٤- ما المقصود بمفهوم الأهداف .
- ٥- ما المقصود بمفهوم المفاهيم .
- ٦- ما المقصود بمفهوم الافتراضات .
- ٧- ما المقصود بمفهوم التعاريف .
- ٨- ما المقصود بالفروض الوصفية والفروض القياسية .
- ٩- اشرح دراسة كريدي Grady ١٩٦٥.
- ١٠- اشرح دراسة الجمعية المحاسبية الأمريكية AAA عام ١٩٦٦.
- ١١- اشرح دراسة ايجري Ijiri عام ١٩٦٧.
- ١٢- اشرح دراسة مير Meyer عام ١٩٨٠.
- ١٣- اشرح دراسة كيسو ١٩٨٠.
- ١٤- اشرح دراسة جامعة النبوي عام ١٩٨١.
- ١٥- ما هو تعريف نظرية المحاسبة من قبل ليتلتون وتفسيرها. وما هو عناصر النظرية .
- ١٦- ما هو تعريف نظرية المحاسبة من مفهوم زمرمان وليتلتون. وما المقصود بالخدمة
النفعية .
- ١٧- ما هو تعريف نظرية المحاسبة في مفهوم هندركسن.
- ١٨- عدد مناهج البحث العلمي و اشرح كل واحدة منها.
- ١٩- ما علاقة نظرية القرار بنظرية المحاسبة .
- ٢٠- ما هي جذور نظرية المحاسبة. عددها و اشرح كل واحدة منها بشكل مختصر .
- ٢١- ما المقصود بنظرية القرار. وما هي علاقة القرار بمفهوم النظرية .
- ٢٢- ما المقصود بنظرية القياس. وما هي علاقة القياس بالمحاسبة .
- ٢٣- ما المقصود بنظرية المعلومات. وما المقصود بالمعلومات كونها تكلفة .
- ٢٤- ما علاقة حجم المعلومات بكلفة المعلومات .

الفصل الرابع

الفروض والمبادئ

المحاسبية المتعارف عليها وتطبيقاتها المهنية

لقد أضحى جلياً أن النظريات بشكل عام هي خلاصة أفكار تعبر عن بعض الحقائق، وهي باكورة العقل البشري النير الذي يهدف إلى استيضاح الحقيقة، فالنظرية المحاسبية كما هو معلوم تختص في نشاطها بالبحث عن القواعد والأصول المعمول بها في مجال المحاسبة من حيث قبولها أو رفضها، وقد صنفت المحاسبة على أنها أحد فروع العلوم الاجتماعية، لذلك فإن موضوع هذا الفرع وبالتالي مفاهيمه، وأبعاد نظريته، لا تتصف بالقطعية، كما هو الحال بالنسبة للعلوم الطبيعية، التي تتصف باللموسية والقطعية، كنتيجة حتمية لما تبثه من ظواهر مستقرة ومستمرة.

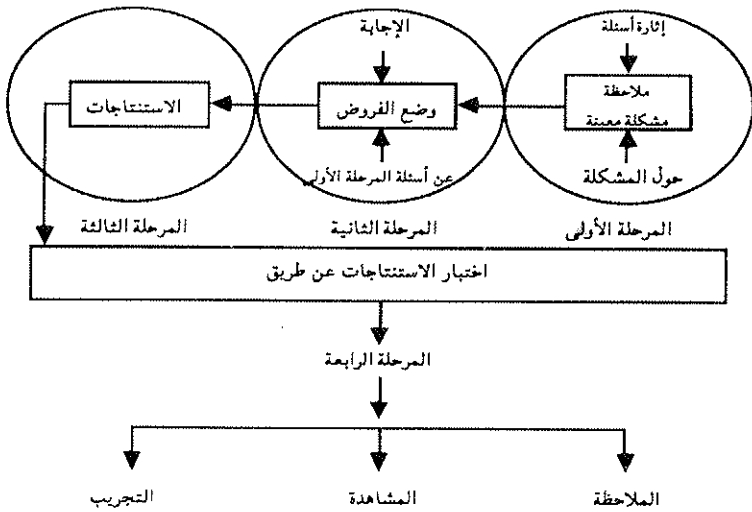
وعلى هذا الأساس ولأسباب عدم استقرار النظرية المحاسبية الموحدة فقد شاع في أدبيات الفكر المحاسبي الخلط وعدم الوضوح في العديد من الفروض والمفاهيم والمبادئ المحاسبية. إذ تعتبر بعض المراجع المحاسبية الكثير من الفروض على أنها مبادئ، وبعض الخصائص والمفاهيم على أنها فروض وبالعكس ونظراً لما يكتسبه هذا الموضوع من أهمية لاستيضاح المدلول اللفظي والمحتوى العلمي لكل من الفروض والمبادئ، سوف نتناول في هذا الفصل الفروض والمبادئ المحاسبية التي تعتبر أكثر شيوعاً وتكراراً في المراجع العلمية المعاصرة، ونحاول قدر الإمكان استيضاح مفاهيمها وتطبيقاتها بما يساعد على إيجاد نظرية محاسبية موحدة.

أولاً - الفروض المحاسبية الأساسية :

تعتبر الفروض أو الافتراضات بمثابة نقطة البداية في الهيكل العام للنظرية، والمقصود بالفرض : التكهّن بالحلول التي يمكن عن طريق التجريب التأكد من صحة الظواهر للارتقاء بها إلى مستوى الحقيقة من خلال استخدام مزيجاً من الاستقراء

والاستنباط، وحينما تكون النتائج المحققة على درجة مقبولة من الدقة، فإنه يمكن اعتبار الفروض الاستدلالية مقبولة وصحيحة. وعلى هذا الأساس فإن خطوات البحث العلمي تبدأ بالملاحظة أو مشاهدة الظاهرة المراد دراستها، ثم التكهن بفرض أو مجموعة فروض تتلاءم مع موضوع المشاهدة لتحقيق مجموعة استنتاجات مشتقة^(١). ويمكن أن تصور دورة وضع الفروض بالشكل التالي :

شكل رقم (٧)
دورة وضع الفروض



إن الفروض المحاسبية الأكثر انتشاراً وقبولاً في الفكر المحاسبي والتي كانت الانعكاس المباشر لتطور المحاسبة في مراحلها المختلفة هي :

- ١- فرض الوحدة المحاسبية.
- ٢- فرض الاستمرارية.
- ٣- فرض القياس النقدي وثبات وحدة النقد.
- ٤- فرض التوازن المحاسبي.

(١) د. محمد رضوان حنان . نظرية المحاسبة، منشورات جامعة حلب، حلب، ١٩٨٧، ص٧١.

يقوم هذا الفرض على أساس أن أي وحدة اقتصادية عند إنشائها واكتسابها الصفة القانونية تكون مستقلة ومنفصلة بملكيته عن ملكية المالكين. لذلك فإن الاقرار عن ملكية الوحدة الاقتصادية يتم بواسطة اعداد القوائم المالية التي ليس لها علاقة بالعمليات شخصية للمالكين .. ونرى بأن دراسة هذا الفرض لا تنفصل عن دراسة الهدف الأساسي محاسبة المالية، التي كانت ولا زالت تؤكد على قياس ملكية الوحدة الاقتصادية عملياتها المختلفة بشكل مترابط. والقياس في دائرة الفكر المحاسبي يقصد به القياس مادي المتوافق مع طبيعة توصيف العملية الاقتصادية المتصلة بأحد الجوانب الثلاثة التالية :

١- علاقة الوحدة المحاسبية بالمالكين.

٢- علاقة الوحدة المحاسبية بالوحدات الاقتصادية الأخرى.

٣- طبيعة الوحدة الاقتصادية.

إن الدراسة المستفيضة للعلاقات المشار إليها تجعلنا نبحث في موضوع قياس موارد الوحدة الاقتصادية وحقوقها والتزاماتها، وكذا اجمالي وصافي الدخل وفق قاعدتي التحقق والمقابلة، فإذا نظرنا إلى علاقة الوحدة المحاسبية بالمالكين والوحدات المحاسبية الأخرى، فإنه من الضروري النظر إلى احتياجات الوحدة الاقتصادية للموارد الاقتصادية قبل يعد إنشائها، وهذه الموارد تتطلب العديد من مصادر التمويل، يكون البعض منها من المالكين مباشرة يطلق عليه حقوق الملكية، والآخر يقترض من أطراف وجهات متعددة يسمى بالالتزامات، وإذا أضفنا إلى ما تقدم، احتياجات سير العمليات الاقتصادية للأموال المادية والمالية، بهدف إجراء التوسعات أو إحلال معدات جديدة بدلاً من المعدات الهالكة، بغايات تقليل الوقت الضائع، أو تحسين جودة الانتاج، أو مقابلة الزيادة المتوقعة في لمبيعات، أو رفع الكفاءة الانتاجية، وغير ذلك من الأحداث التي في مجملها تسعى إلى تحقيق الزيادة في أرباح المشروع مستقبلاً، والتي تؤدي إلى نشوء الإلتزامات حيال الوحدة المحاسبية، كما يؤدي إلى بعض الحقوق المادية تجاه الغير، وكل ذلك يؤدي إلى زيادة بعض أصولها أو نقص في البعض الآخر، وإلى زيادة أو نقصان التزاماتها في نهاية الفترة المالية، وجميعها تؤثر على حقوق ملكية أصحاب المشروع بالزيادة أو النقصان تبعاً لنتيجة نشاطها، ولذلك فإن حقوق الملكية في تاريخ معين تشمل الفرق الحاصل بين أصول المنشأة والتزاماتها، وهي بذلك تمثل مقدار القيمة الدفترية لحقوق أصحاب

المشروع، كما أن النظرة السابقة يجب أن لا تنفصل عن طبيعة الوحدة المحاسبية التنظيمية، إذ أن المشاريع الاقتصادية ذات أنواع : فمنها الفردية ومنها الجماعية (شركات الأشخاص وشركات الأموال)، ولذلك فإن من الطبيعي أن تكون المعالجة المحاسبية لقياس موارد الوحدة المحاسبية وحقوقها تختلف لكل نوع من أنواع المشاريع سائلة الذكر، ولا تشتمل الدراسة هنا فقط على النواحي التنظيمية للوحدة المحاسبية، بل من الضروري أن تتضمن طبيعة عملها أيضاً. ولذلك سوف نعالج ضمن سياق عرضنا لتداخلات وتفاعلات فرض الوحدة المحاسبية لجميع الجوانب المشار إليها بشيء من التفصيل من خلال عرضنا لتعددية خصائص الوحدة المحاسبية الناجم عن تعدد المفاهيم الخاصة بها، وهذه التعددية في الواقع نتيجة مفهومي أساسيين هما^(١).

- مفهوم حقوق الملكية Proprietorship

- مفهوم الشخصية المعنوية Entity Concept

وفيسما يلي نتناول هذه المفاهيم لإبراز علاقاتها، والتحديات الناجمة عنها، والتي ألفت بظلالها على فرض الوحدة المحاسبية.

مفهوم حقوق الملكية :

لقد أشرنا في بداية هذه الدراسة على أن فرض الوحدة المحاسبية يعني ضمناً الشخصية المعنوية المستقلة للوحدة الاقتصادية، وهنا لا يبدو أي خلاف في هذا الجانب. إلا أننا نرى بأن الخلاف الجوهرى ينصب حول طبيعة الوحدة الاقتصادية، ويشاطرنا هذا الرأي العديد من الباحثين الذين كانت لهم الأسبقية بهذا المجال. ولذلك ووفقاً لهذا المفهوم فإنه من الضروري التفرقة بين الالتزامات وحقوق الملكية، إذ يجب التأكد من أن الحق كان مستحقاً لشخص خارجي أو لمالك من سلاك المشروع، أي أنه إذا كان هناك التزام بالدفع لشخص خارجي عندئذ يطلق على هذا النوع بمثابة التزام.

أما إذا لم يكن هناك تعهد من جانب المنشأة، بمعنى أن الفشل في التنفيذ لا يعرض المنشأة للمساءلة القانونية عندئذ نقول أنه حق من حقوق ملاك الوحدة الالتزامات تعتبر من الأعباء الواجبة الخصم من وعاء ضريبة الأرباح المقررة، أما الأرباح الموزعة والمدفوعة على الملاك فهي ليست عبء التزامي، وإنما حق من حقوق أصحاب المشروع. ولذلك فإن

(١) د. عباس الشيرازي : نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، ذات السلاسل، الكويت، ١٩٩٠، ص ١٨١.

من يتبنى هذا المفهوم يرى بأن جميع الظواهر المحاسبية لا بد من أن تفسر بما يتفق مع مصالح أصحاب المشروع المنسجمة مع وجهات نظرهم. والتي هي عبارة عن وجهة نظر نفعية في فحواها العام منبثقة من أن "جميع أصول الوحدة المحاسبية هي ملكاً للمالك، أما الخصوم فهي التزاماً عليه، ولا علاقة للمشروع بذلك".

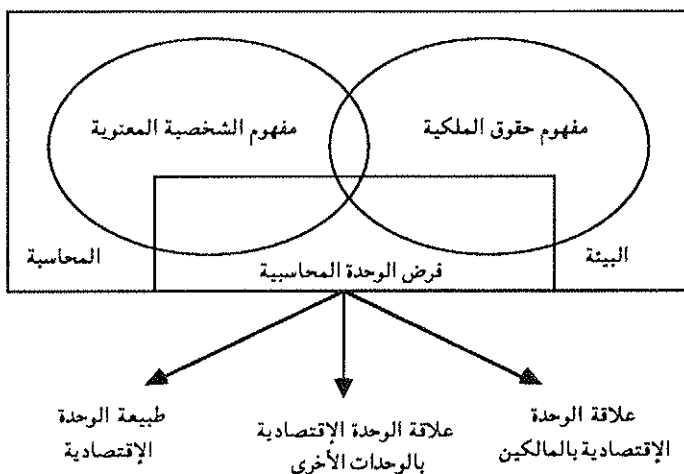
وقد لاقى المفهوم السابق رواجاً في مطلع القرن التاسع عشر عندما كان الشكل التنظيمي السائد في وسط التنظيمات الاقتصادية هو : المشروعات الفردية أو مجموعة المالكين الأشخاص. فقد دأبوا (أي المالكين) على تفسير العلاقة بين ملكية المشروع وملكيتهم الشخصية تفسيراً واحداً، إلا أن توسع المشروعات وزيادة الانتاج أدى إلى ظهور الحاجة لرؤوس الأموال الضخمة والتي رافقها بروز ظاهرة شركات الأموال وذلك في أواخر القرن الثامن عشر ومطلع القرن التاسع عشر مما استوجب انفصال الملكية بالكامل عن المالك وسيطرة الإدارة الممثلة عن أصحاب المشروع، وهذا التنظيم الاقتصادي الجديد فرق بشكل أكثر وضوحاً بين ملكية أصحاب المشروع والملكية الخاصة للمشروع، وكذلك التفرقة بين التزامات الطرفين، كما سوف نرى فيما بعد.

مفهوم الشخصية المعنوية :

يعتبر مفهوم الشخصية المعنوية حجر الزاوية لفرض الوحدة المحاسبية في الهيكل العام لنظرية المحاسبة، الذي يعني استقلالية وانفصال الوحدة المحاسبية عن المالكين من حيث حقوقها والتزاماتها، وبالتالي فإن السجلات المحاسبية وقوائمها المالية أصبحت المرآة العاكسة لنشاط الوحدة الاقتصادية، وليس لها أي علاقة بنشاط المالكين، ولذلك وفقاً لهذا المفهوم أصبح ينظر إلى المحاسبة بأنها المجال الذي يتم فيه تسجيل وتشبيت البيانات عن وقائع النشاط الاقتصادي أولاً بأول أو بعد حصول الواقعة مباشرة لتكون المرآة العاكسة لهذا النشاط في حركته المستمرة، ولم تقتصر التفرقة فقط على حقوق الطرفين وإنما استوجبت أيضاً التفرقة بين أصول الوحدة الاقتصادية وأصول المالكين، وكما شملت التفرقة أيضاً التزامات الوحدة الاقتصادية عن التزامات المالكين، وهذا يؤدي بالضرورة إلى التفرقة بين نتائج عمل الوحدة الاقتصادية عن نتائج أعمال المالكين بصفتهم الشخصية، باعتبار أن أرباح وخسائر الوحدة المحاسبية مستقلة عن أرباح وخسائر المالكين عن أنشطتهم الممثلة لشخصهم، ولذلك وفقاً لهذا المفهوم فإن القوائم المالية تعبر عن الوحدة المحاسبية ولا تعبر عن المالكين.

مما تقدم يتضح أن مفهوم الشخصية المعنوية المستقلة يطبق على المشروع الفردي أو شركات الأشخاص أو الأموال سواء كانت صغيرة أو كبيرة الحجم، كما أنه يطبق على جزء من الوحدة المحاسبية كما هو الحال في محاسبة الأقسام والفروع، أو على الوحدات المحاسبية المترابطة مثل الشركات القابضة والشركات التابعة. ويمكن أن نمثل لفرض الوحدة المحاسبية بالشكل التالي :

شكل رقم (٨) فرض الوحدة المحاسبية



٢- فرض الاستمرارية :

بمقتضى فرض الاستمرارية يرى المحاسبون بأن الوحدة المحاسبية ومنذ تاريخ نشأتها وحدة متصلة، ومستمرة النشاط، دون النظر للعمر الطبيعي للمالكين. أي أن الفحوى العام لفرض الاستمرار هو الفصل بين عمر الوحدة المحاسبية وعمر المالكين باعتبارهما شخصيتين مستقلتين عن بعضهما لكل منهما أهدافاً وخططاً مستقلة عن بعض يسعىان في عملهما على تحقيقها.

ولذلك فإن النظرة الطبيعية للوحدة المحاسبية هي استمرارها على المدى البعيد دون انفصال في نشاطها عن الفترات السابقة واللاحقة، لحين تصفيتها التصفية الفعلية.

لقد اعتبر هذا الفرض أحد الفروض الجوهرية في نظرية المحاسبة، لكونه أحد الأركان التبريرية لأسس وقواعد القياس والتقييم المحاسبي. إذ ترك أثره في الممارسات المهنية من حيث تجنب الوحدة المحاسبية بعض الخسائر المحتملة، فيما لو تم مراعاة الاعتبارات التالية :

١- تقييم الأصول طويلة الأجل (الثابتة) بسعر التكلفة مخصوماً منها الاستهلاك المتراكم.

٢- تقييم الأصول المتداولة بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل.

٣- احتساب الأرباح المحققة خلال الفترة المحاسبية مع استبعاد المحتمل منها.

ويبدو واضحاً أن الاعتبارات السابقة تنسجم مع موضوعية القياس المحاسبي، وتحديداً عند استخدام منهج التكلفة التاريخية في تقييم الأصول طويلة الأجل، والتكلفة أو السوق أيهما أقل عند تقييم الأصول المتداولة، وعلى وجه الخصوص المخزون السلعي في نهاية الفترة المحاسبية.

ويذهب أنصار فرض الاستمرار في تبرير اعتمادهم على الاعتبارات التقويمية السابقة في القياس المحاسبي، على حجة امكانية تعديل قيم الأخطاء الناجمة عن عملية التقييم وفق منهج التكلفة التاريخية باعتبار أن الوحدة المحاسبية وحدة مستمرة متصلة في نشاطها لذا يمكن معالجة الأخطاء المرتكبة في فترات محاسبية سابقة في فترات لاحقة. وبالإضافة إلى ذلك فإن مؤيدي فرض الاستمرار يستندون في دعمهم لهذا الفرض على قوة الاعتبارات المستخدمة في القياس لتحقيق القيمة النفعية لبيانات المحاسبة.

وعلى العكس من أنصار فرض الاستمرار هناك فريق ثانٍ يدعو إلى التخلي عن فرض الاستمرار لعدم انسجامه مع الواقع الاقتصادي في ظل ظاهرة التضخم الذي يشهده العالم منذ الحرب العالمية الثانية، بما أدت إلى زوال مبررات استخدام الاعتبارات السابقة في التقييم المحاسبي والاستعاضة عنها بطرق تقييمية جديدة أكثر ملاءمة للواقع الاقتصادي، باعتبار أن الاستمرار في تطبيق المعايير السابقة يجعل من البيانات المحاسبية المعبر عنها بالقوائم المالية ضرباً من التضليل للمستثمر العادي، مما يناقض أهداف القوائم المالية المشار إليها في توجيه رقم (١) الفقرة رقم (١) الصادرة في عام ١٩٧٨ عن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) والتي جاء فيها "لا يتم النظر إلى القوائم المالية على أنها هدف تسعى الوحدة المحاسبية لتحقيقه بمجرد اعداد القوائم المالية وإنما الغرض منها مساعدة بعض الأطراف لاتخاذ القرارات المختلفة بالإضافة لتوفير عنصر

المراقبة للمالكين على نشاط المشروع وخصوصاً في الشركات المساهمة. ومن أنصار هذا الرأي سترلنغ (Sterling) حيث يرى أن فرض الاستمرار لا يقدم تبريراً منطقياً لاستخدام التكاليف التاريخية في ظل توفر بدائل أخرى للتقييم. ويذهب أبعد من ذلك في رأيه حينما يرى أن التكاليف التاريخية تصلح فقط لأغراض التنبؤ⁽¹⁾ ويسانده بذلك ستوري (Storey) إذ يعتقد بأن فرض الاستمرار لا يبرر تقييم المخزون السلعي وفق ثمن التكلفة وإنما تبرر ذلك قاعدة تحقق الإيراد.

ومهما كان حجم الانتقادات الموجه إلى هذا الفرض إلا أنه يبقى حجر الزاوية في نظرية المحاسبة، باعتباره يتوافق مع التوقيت الطبيعي لحياة المشروع من حيث استثنائية حالة التصفية أو التوقف عن ممارسة النشاط وهذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن هذا الفرض يتفق أيضاً مع العامل الزمني الذي تعمل في ظله الوحدة المحاسبية، بمعنى أن عمرها بأسوأ احتمال هو أطول من عمر أي أصل من أصولها وبذلك تستطيع الوفاء بالتزاماتها وتنفيذ تعهداتها، كما أن العديد من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مثل مبدأ الفترة الدورية، ومبدأ التكلفة التاريخية ومبدأ الموضوعية، ومبدأ التحفظ تجد تبريرها بهذا الفرض.

ويمكن أن نمثل فرض الاستمرار بالشكل (٩) :

٣- فرض القياس النقدي وثبات وحدة النقد:

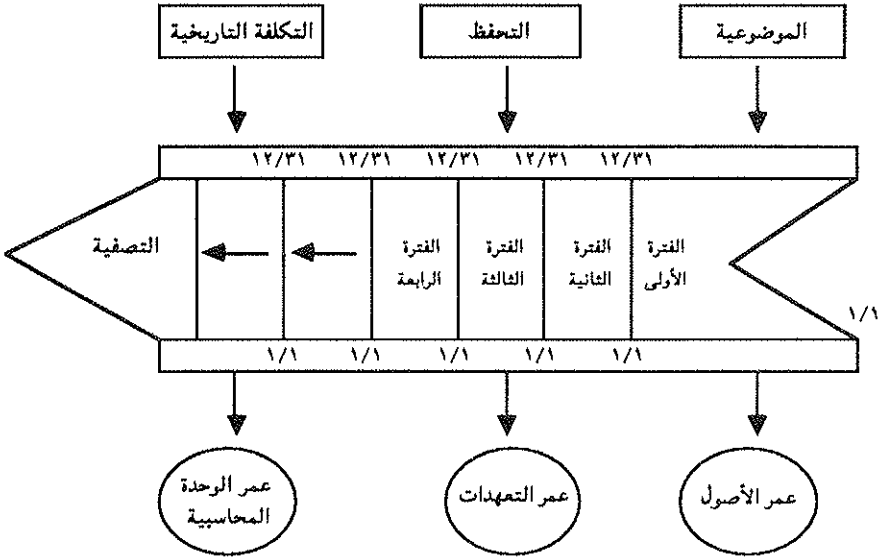
منذ أن مارس الإنسان أول أشكال النشاط الاقتصادي أدرك أن عملية معرفة كم يوجد لديه من كل نوع من الموجودات التي يملكها في وحدته الاقتصادية، وكم هي التزاماته تجاه الوحدات الأخرى، وكم هي التزاماتها نحوه، وبأي درجة من الفاعلية تدار وحدته، كل هذه الأمور جعلت المحاسبة تتصف ببعض المزايا التي يمكن أن نشير إلى أبرزها فيما يلي:

أ- الطابع الميداني المباشر: تسجيل وثبيت البيانات عن وقائع النشاط الاقتصادي أولاً بأول حال أو بعد حصول الواقعة مباشرة. فإذا تمعنا في هذه المزية أدركنا أهميتها الواضحة في الحصول على بيانات دقيقة وموضوعية، فكلما تأخر التسجيل عن لحظة حدوث الواقعة زادت احتمالات الخطأ في المعلومة المسجلة، ومما يؤكد طابع المحاسبة

(1) Sterling, R R. : "The Going Concern : An Examination", : The Accounting Review" July. 1968, pp. 481-502.

هذا هو أن الوحدات الاقتصادية القاعدية التي يتحقق فيها النشاط الاقتصادي الفعلي تعد ميدان الأكثر انتشاراً لاستعمالها، وما استخدام أدوات المحاسبة على المستويات الأعلى في الاقتصاد الوطني (القطاع الاقتصادي، الاقتصادي الكلي) إلا عملية تجميع وتعميم معطياتها القاعدية، من حيث الجوهر.

شكل رقم (٩)
فرض الاستمرار



الشمولية : يقصد بذلك شمول البيانات لكل الوقائع والعمليات موضوع المحاسبة لا تعني أي شيء ذي قيمة اقتصادية دون متابعة وتسجيل (مثلاً، لا يوجد شيء اسمه عينات في المعطيات المحاسبية، كما هو الحال في الاحصاء) وإذا ما حصل مثل هذا الإهمال فيكون نتيجة لسهو أو لسوء نية. وتتوفر لدى المحاسبة طرق عديدة لتلافي أو تجنب من مثل هذه الأخطاء أو التجاوزات (الجرد الدوري، التدقيق وما إلى ذلك). ويأتي مقياس النقدي الموحد للمعطيات المحاسبية ليمنحها أقصى درجات الشمول في تشبيته بعكس النشاط الاقتصادي.

ج- الامكانيات التحليلية : لا يقتصر دور المحاسبة على تسجيل الوقائع فحسب، بل يتعداها إلى تهيئة وتكييف البيانات بما يخدم عملية اتخاذ القرارات ومراقبة تنفيذها على المستويات الإدارية المختلفة، ويبرز هنا الدور التحليلي الذي تتزايد أهميته باستمرار في المحاسبة، الأمر الذي جعل منها قاعدة اعلامية - تحليلية للإدارة والتخطيط الاقتصادي.

ومما تقدم يتضح لنا أن للمحاسبة وظائف عديدة إلا أن الوظيفتين الأساسيتين لها هما : وظيفة القياس، ووظيفة الاتصال، وقد قدم (مونترز) أفضل توصيف لوظيفة القياس والذي جاء به : على أن المحاسبة المالية تهدف إلى ⁽¹⁾.

أ- قياس الموارد التي تقع في حيازة وحدات اقتصادية معينة.

ب- ان تعكس الحقوق أو الالتزامات التي تقع على عاتق الوحدات ومصالح الملاك فيها.

ج- قياس التغيرات التي تطرأ على هذه الموارد والحقوق والمصالح.

د- تخصيص هذه التغيرات على فترات زمنية محددة.

هـ- وأخيراً التعبير عن العمليات السابقة في صورة نقدية باعتبار النقد وحدة قياس موحدة.

ولتحقيق وظيفة القياس في المحاسبة لتكون أداة للمراقبة والإشراف تلجأ الوحدة المحاسبية إلى استخدام ثلاثة أنواع من المقاييس هي :

١- المقياس الطبيعي.

٢- مقياس العمل.

٣- المقياس النقدي.

المقياس الطبيعي : يعتبر هذا المقياس أداة للحصول على البيانات المتعلقة بالمادة المراد قياسها وبالشكل الطبيعي (وزنها، طولها، حجمها، مساحتها) إلا أن هذا المقياس لا يتلاءم مع سيادة علاقات التبادل : السلعي - النقدي في الحياة الاقتصادية، وان استخدام هذا المقياس منفرداً لا يستجيب لمتطلبات المحاسبة وعليه يستخدم مع هذا النوع من المقاييس المقاييس التالين :

(1) Maurice Moonitz : The Basic postulates of Accounting, Accounting Research smely No.1 (New Yourk. The American Institute of Certified Public Accountants 1961).

مقياس العمل : يستخدم في تحديد كمية ووقت العمل المبذول في انتاج منتج أو خدمة معينة خلال فترة زمنية معينة. إلا أن مقدار الاستفادة من المقياسين السابقين يبقى محدوداً دون تحديد القيمة النقدية للعملية أو الشيء المراد قياسه محاسبياً، ولذلك استخدم المقياس النقدي.

المقياس النقدي: باعتبار النقد وحدة قياس نمطية ملائمة لعلاقات التبادل السائدة في الوقت الحاضر، حيث يتم بواسطتها تحديد ملكية الوحدة الاقتصادية ومركزها المالي، بالإضافة إلى قياس انتاجية العمل وتكاليف انتاج المنتج وربحيتها وتحديد أسعارها خلال فترة معينة.

وتأسيساً على ما تقدم فإن الموارد الاقتصادية التي تمتلكها الوحدة المحاسبية تتكون من مجموعة عناصر غير متجانسة (أراضي، مباني، بضاعة، مكائن... الخ) وتسيجة لعدم التجانس في الموارد أصبح من الضروري إيجاد وحدة قياس موحدة يتم بموجبها تسجيل العمليات المالية التي تحدث في الوحدة المحاسبية خلال فترة معينة، لذلك تم استخدام النقود كوحدة لقياس القيم باعتبارها وسيلة متعارف عليها في القياس، وعليه يمكن تعريف المحاسبة وفق فرض وحدة القياس النقدي على أنها "عملية قياس وتوصيل المعلومات عن الأنشطة القابلة للقياس بوحدات نقدية للتعبير عن الحقائق غير المتجانسة على شكل أرقام"، وقد كان يعتقد بأن النقود تتمتع بقوة شرائية ثابتة، تصلح لأن تكون مقياساً لقيمة الثروة في الفترات الزمنية المختلفة، إلا أن بروز ظاهرة التضخم في بداية الأربعينات من هذا القرن نجم عنها متغيرات اقتصادية كانت غير منظورة سابقاً، أدت إلى التشكيك في الأفكار التقليدية لعرض البيانات التي تقدمها القوائم المالية، مما استوجب ظهور أفكار وأساليب لتطوير الطرق المحاسبية التقليدية لمواجهة التغيرات في الظروف الاقتصادية.

وقد شملت هذه الأفكار بالدرجة الأولى عدم القناعة بفرض ثبات القوة الشرائية للنقود والذي كان يقوم على أساس التعبير عن الحقائق غير المتجانسة على شكل أرقام بوحدة نقدية افترض المحاسبون ثبات قوتها الشرائية، إلا أن المتغيرات والحقائق الاقتصادية الجديدة -كما أشرنا سابقاً- قدمت أكثر من مدلول عملي على عدم صحة الافتراض السابق، وعليه فإن التغيير في القوة الشرائية للنقود يؤدي إلى عدم تجانس قيم الأصول في الفترات المحاسبية المختلفة استوجب معه إيجاد بعض الطرق لتعديل البيانات

المحاسبية في الفترات المختلفة لتكون معبرة بشكل دقيق عن حقيقتها في ظل التغير في مستوى الأسعار.

٤- فرض التوازن المحاسبي^(١) :

يعتبر اكتشاف عالم الرياضيات الإيطالي لوقا باشولو (louca Pocioli) في عام ١٤٩٤م لنظرية القيد المزدوج المقدمة العلمية في المحاسبة لولادة فرض التوازن المحاسبي والذي مفاده أن جميع العمليات الاقتصادية الخاضعة للقياس المحاسبي تنطلق أساساً من توازن الطرفين لأي قيد محاسبي وبالتالي يكون المجموع الجبري لهذا القيد دائماً صفراً ومن هذه الخاصية تستمد معادلة الميزانية توازنها المستمر. ويكاد يكون فرض التوازن المحاسبي الركن الأساسي في نظرية المحاسبة الذي لقي قبولاً قطعياً لدى جميع المحاسبين في التطبيق العملي ويمكن أن نعبر عن معادلة فرض التوازن المحاسبي بالصيغة التالية :

الأصول = الالتزامات + رأس المال

الأصول - الخصوم = صفر

أو الأصول - (الالتزامات + رأس المال) = صفر

والتفسير العملي لهذه المعادلة ينطلق من أن كافة الموارد الاقتصادية التي تملكها الوحدة المحاسبية تكون مساوية لقيمة مصادر التمويل الذاتية والمقترضة المختلفة عنها فقط في الاتجاه ولذلك يعبر عن الأصول محاسبياً بالجانب المدين من الحسابات الخاصة بكل نوع من أنواع الأصول وبالجانب الدائن من الحسابات الخاصة بكل نوع من أنواع الخصوم. وهذا ما يفسر تساوي جانبي الميزانية لأي وحدة محاسبية في نهاية الفترة المحاسبية.

ثانياً - المبادئ المحاسبية الأساسية.

المبدأ كمفهوم، يعني حقيقة أساسية تكون أساساً لحقائق أخرى تشتق منها، وهذا في جوهره يشير إلى أنه هناك مجموعة من القواعد يجري الاتفاق عليها ومن ثم قبولها في المهنة المحاسبية لحين استقرارها في الممارسات العملية لتصبح مرشداً علمياً وعملياً

(١) د. حسين القاضي : نظرية المحاسبة، مطبعة الداودي، دمشق، ١٩٨٨، ص ٥٣.

مشتركاً في الممارسات المهنية. وتستند المبادئ المحاسبية عند صياغتها على الفروض المحاسبية، باعتبارها الدليل الذي يسترشد به في صياغة المبادئ المحاسبية لتصحيح أراءً علمياً مشتركاً لجميع المحاسبين. وهذا ما يفسر استمرار المحاسبين على استخدام لعديد من المبادئ والقواعد المحاسبية منذ ظهور نظرية القيد المزدوج ولحد الآن. وفيما يلي شرح مفصل للمبادئ المحاسبية المطبقة في الحياة العملية وفقاً لنظرية الملكية المشتركة ونظرية الشخصية المعنوية التي جرى التعرف عليها سابقاً وهذه المبادئ هي :

- ١- مبدأ الفترة الدورية.
- ٢- مبدأ التكلفة التاريخية.
- ٣- مبدأ الموضوعية.
- ٤- مبدأ تحقق الإيراد.
- ٥- مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.
- ٦- مبدأ الأهمية النسبية.
- ٧- مبدأ الإفصاح التام.
- ٨- مبدأ الثبات أو الإتساق.
- ٩- مبدأ التحفظ.
- ١٠- مبدأ الفترة الدورية :

يعتبر هذا المبدأ اشتقاقاً من فرض الاستمرار المحاسبي الذي جرى بحثه في هذا الفصل، والذي يعني استمرار المشروع في ممارسة نشاطه دون النظر للعمر الطبيعي للمالكين، لحين تحقيق أهداف وخطط الوحدة المحاسبية بشكل منفصل عن خطط وأهداف الملاك، لحين التصفية الفعلية. وقد اعتبر مبدأ الدورية أحد المبادئ الجوهرية الذي ساهم في إنهاء المشكلة القائمة بين رغبة أصحاب المشروع في معرفة نتيجة عمل المشروع من ربح أو خسارة في فترات دورية، بدلاً من الانتظار لحين تصفية المشروع صافية نهائية، الذي يتناقض وفرض الاستمرار، وقد أسس هذا المبدأ على تصور نظري حياة المشروع، إذ تقسم بموجبه حياة المشروع إلى فترات زمنية تختلف مدتها من منشأة لى أخرى، إلا أنها عادة ما تكون سنة ميلادية تبدأ في ١/١ وتنتهي في ١٢/٣١ من كل عام، بحيث يتم تأسيس المنشأة دفترياً أول كل سنة ثم يتم تصفيتها في آخرها، ثم تأسس من جديد في بداية السنة كمنشأة جديدة لتصفى مرة أخرى في نهاية السنة، وهكذا تستمر عملية الإنشاء والتصفية النظرية طول عمر المنشأة حتى يتم تصفيتها فعلاً.

لكن الأساس من الناحية القانونية هو أن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة لا يمكن معرفتها إلا في نهاية حياة المشروع أو عند التصفية الفعلية. ولذلك وبدون هذا التقسيم النظري لحياة المشروع لكان من الصعب معرفة نتيجة أعماله، إلا في حالة التصفية الفعلية، هذا كما ذكرنا سابقاً يتنافى مع فرض الاستمرار وللأسباب السابقة لجأ الفكر المحاسبي إلى مبدأ الدورية الذي بموجبه تقسم حياة المشروع إلى فترات زمنية قصيرة تسمى كل فترة منها بالفترة المحاسبية.

وأن الأداة الإجرائية لتنفيذ فكرة مبدأ الدورية في بداية كل فترة محاسبية يكون القيد الافتتاحي المكوّن من ميزانية السنة السابقة، ثم في نهاية الفترة يتم إقفال جميع أرصدة الحسابات الظاهرة بميزان المراجعة بالقوائم الصالية المختلفة. وبذلك يستطيع المحاسب تحديد نتيجة عمل المشروع بواسطة قائمة الدخل أو الأرباح والخسائر، ومن ثم معرفة المركز المالي عن طريق الميزانية أو قائمة المركز المالي.

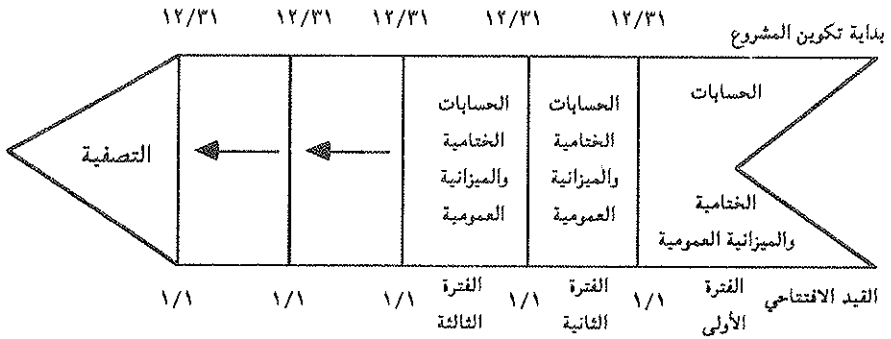
ومن المناقشة السابقة لمبدأ الدورية نستطيع أن نحدد إجراءات تطبيقه في الواقع العملي وهذه الإجراءات يمكن تلخيصها بالخطوات التالية :

- أ- إثبات ما يساهم به المالك فعلاً في رأس مال المشروع بدفتر اليومية، والذي يطلق عليه بالقيد الافتتاحي لكي يسجل الخطوة الأولى محاسبياً بولادة المشروع وذلك بجعل ما ساهم به المالك من أموال مديناً ورأس المال دائناً.
- ب- إجراء عملية ترحيل الحسابات من دفتر اليومية إلى الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ العام في نهاية الفترة المحاسبية الأولى مع إجراء عملية ترصيد الحسابات.
- ج- اعداد ميزان المراجعة للتأكد بشكل أولى من صحة الاثبات بدفتر اليومية والترحيل إلى حسابات الأستاذ المختصة.
- د- إجراء قيود التسوية بعد إجراء الجرد الفعلي للموجودات تطبيقاً لأساس الاستحقاق وذلك في نهاية الفترة الأولى.
- هـ- اعداد قائمة الدخل أو حسابات النتيجة لتحديد صافي ربح أو صافي خسارة المشروع عن الفترة الأولى بعد إقفال جميع أرصدة الحسابات الظاهرة بميزان المراجعة كلاً حسب قائمته.
- و- اعداد قائمة المركز المالي أو الميزانية لتحديد المركز المالي في نهاية الفترة الأولى.

وبذلك تصبح القوائم المالية المعدة في نهاية الفترة الأولى الأساس الذي يستند عليه المحاسب لإجراء القيد الافتتاحي في بداية الفترة المحاسبية الثانية، وعند اثبات قيد الافتتاحي الثاني. الذي يطلق عليها (بالقيود العكسية) كأنما يقوم المحاسب في نشاء جديد للمشروع، وفي نهاية الفترة الثانية يتم تطبيق الفقرات السابقة من (ب-و) التسلسل كما في الفترة الأولى لكي تكون حالة التصفية الدفترية. وهكذا يستمر المحاسب في العمليات السابقة لحين حلول تاريخ التصفية الفعلية للمشروع، وفي حينها تنتقل مسؤولية إجراء التصفية وحساباتها إلى المحاسب المصفي الذي يجري تعيينه وفق الأعراف والقوانين المعمول بها في هذا المجال.

على ضوء ما تقدم من شرح نستطيع أن نتصور مبدأ الدورية بموجب الشكل الآتي:

شكل رقم (١٠) مبدأ الدورية



٢- مبدأ التكلفة التاريخية :

يعتبر هذا المبدأ أحد أهم المبادئ التي يعتمد عليها النموذج المحاسبي في تقييم عناصر الأصول والخصوم. إذ بمقتضاه يتم تقييم كافة عناصر الموارد الاقتصادية، واستخداماتها، ومصادر تمويلها، وجميع المصروفات والايادات التي يتم التعبير عنها في القوائم المالية بتكلفتها الأصلية وبغض النظر عن الثقلبات التي تتعرض لها القيمة الاقتصادية للأصل نتيجة التغيرات الحادثة في القوة الشرائية للنقود، مما تجعل البيانات المحاسبية المعروضة بالقوائم المالية في فترات مختلفة غير ملائمة لعقد المقارنات الزمنية والمكانية.

وتعتبر الأصول طويلة الأجل (الأراضي، المباني، المكنات، الأثاث، وسائل النقل ... وغيرها) أكثر العناصر تأثراً بهذا المبدأ. ويرجع السبب في استخدام التكلفة التاريخية في تقييم هذه الأصول إلى ما يلي^(١) :

أ- أنها تمثل التكلفة الحقيقية وقت الحصول على الأصل.

ب- أنها ناتجة عن عملية تبادل حقيقية وليست افتراضية ولذا يمكن الاعتماد عليها.

ج- عند استخدام طرق أخرى لتقييم الأصل وينجم عنها مكاسب أو خسارة فيجب أن لا تؤخذ بنظر الاعتبار مادام الأصل مازال في حيازة الوحدة الاقتصادية.

و يدخل في احتساب تكلفة الأصل طويل الأجل كل ما ينفق نقداً أو عينياً أو ما يعادلها في سبيل الحصول عليه، سواء كان ذلك بواسطة الشراء أو الانتاج الداخلي. ففي حالة الشراء تحتسب التكلفة عن طريق احتساب كافة مصاريف الشراء وما يترتب عليها من نفقات ضرورية ولازمة، حتى يصبح الأصل ضمن ممتلكات الوحدة الاقتصادية. أما في حالة انتاج الأصل داخل المشروع فهنا تشمل تكلفة الأصل جميع النفقات الضرورية لانتاجه حتى يصبح جاهزاً للاستخدام. والمعيار الأساسي الذي يستخدم في مثل هذه الحالة هو ايجاد العلاقة السببية بين النفقة والأصل. بمعنى أنه ينبغي البحث في مدى ارتباط النفقة بالأصل الذي تنتجه الوحدة الاقتصادية.

إلا أنه وبالرغم من أهمية هذا المبدأ وما يتمتع به من موضوعية، لكنه يبقى قاصراً عن بيان حقيقة المركز المالي للوحدات الاقتصادية المختلفة التي تمتلك أصول متشابهة تم الحصول عليها في فترات محاسبية مختلفة. مما يستحيل معها عملية المقارنة في حالة بقاء قيم الأصول التاريخية دون تعديل، لظهور أثر تغيرات الأسعار على هذه البيانات. وينطبق التحليل السابق على الوحدة المحاسبية الواحدة في اجراء المقارنات لفترات محاسبية مختلفة.

ويعود السبب في ذلك إلى حالة التضخم التي تتعرض لها اقتصاديات البلدان المختلفة عبر الزمن، مما يؤثر تأثيراً واضحاً على عناصر القوائم المالية الذي يؤدي إلى تضليل مستخدمي هذه القوائم.

(١) دونالدكيسو، جيرري وجاتن : المحاسبة المتوسطة - الجزء الأول- دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية. الرياض، ١٩٨٨، ص ٣٨٦.

ونظراً لعدم ملاءمة القوائم المالية على أساس مبدأ التكلفة التاريخية لمتطلبات لتقييم الدقيق، في ظل سيادة ظاهرة التضخم، فقد ظهرت آراء عديدة تنادي بتعديل القوائم لمالية على أساس طرق تختلف عن طريقة التكلفة التاريخية. ومن هذه الآراء التي أطلقها بعض المهتمين بهذا المجال الرأي الذي يدعو إلى استخدام التكلفة الحالية (تكلفة لاستبدال) التي يرى أصحابها أن يتم تحديد الدخل الناشيء عن الأنشطة الاعتيادية وفصله عن الدخل الناتج بفعل تغيرات الأسعار.

وبالرغم من رواج الرأي الأخير، إلا أنه قد وجهت إليه العديد من الانتقادات التي كانت جلهما تنصب وتتركز على عدم موضوعية ودقة معيار تكلفة الاستبدال، نظراً لاستناده على التقديرات الشخصية في الغالب. لذلك ظهرت بعض المعالجات المحاسبية لمشكلة التغيرات في مستويات الأسعار باستخدام الأرقام القياسية التي أيدها الكثير من مفكري المحاسبة ونادوا على أثرها بإعداد قوائم مالية معدلة على أساس الأرقام القياسية لتكون ملحقاً بالقوائم المالية المعدة بموجب مبدأ التكلفة التاريخية.

وعلى الرغم من الانتقادات التي واجهها مبدأ التكلفة التاريخية إلا أنه يوفر بمنهجه المستخدم في قياس عناصر الأصول والخصوم امكانية التحقق من البيانات المعبر عنها بموجب هذا المبدأ مما يحقق درجة كبيرة من الموضوعية التي تؤمن الثقة عند استخدام البيانات المحاسبية، كما أن استخدام مبدأ التكلفة التاريخية كمنهج للقياس المحاسبي يواكب عناصر الاطار الفكري للمحاسبة المالية.

إذا كانت المناقشة السابقة قد تركزت في جوهرها على الأصول طويلة الأجل (الثابتة)، إلا أن تلك المناقشة لا تقلل من أهمية دراسة أثر منهج مبدأ التكلفة التاريخية على الأصول قصيرة الأجل (المتداولة)، وتحديداً المخزون السلعي باعتباره أحد أهم عناصر الأصول المتداولة من حيث كبير حجمه بالمقارنة مع أي عنصر من هذه العناصر، بالإضافة إلى أن هذا العنصر يدخل في تحديد نتيجة الأعمال من ربح، أو خسارة في نهاية الفترة المحاسبية، كما أن خطأ تقييمه يقدم أرقاماً غير صحيحة لمجموع الأصول المتداولة وبالتالي لاجمالي الأصول، علماً أن أثر هذا الخطأ سوف ينسحب على حقوق الملكية. وهذا يعود إلى أن المخزون السلعي يدخل في تحديد رقم تكلفة البضاعة المباعة، وبطبيعة الحال إذا كان أحد عناصره غير صحيح فإن مجمل الربح وصافي الربح يكون بالتبعية غير صحيح. وإذا أخذنا بعين الاعتبار أيضاً أن رقم المخزون السلعي آخر المدة هو رقم المخزون السلعي في أول المدة للفترة المحاسبية التالية، الذي يترك أثره

على أرصدة الحسابات ذات العلاقة بالمخزون السلعي، وهذا الأثر سوف ينسحب على حسابات الفترة التالية.

ان استخدام مبدأ التكلفة التاريخية في هذا المجال واضحاً عند اثبات ثمن شراء المخزون السلعي، وتقييم المتبقي منه في نهاية الفترة المحاسبية بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل. وفي ظل الظروف الاقتصادية الحالية التي تعصف بها ظاهرة التضخم فإن هذا الأساس لا يرقى إلى مستوى الواقع الاقتصادي، لأنه وان يبدو ظاهرياً منسجماً مع مبدأ التكلفة التاريخية والتحفظ ولكنه في واقع الحال متناقضاً معه، حيث يتجلى هذا التناقض حين يقيم المخزون بالتكلفة الأقل وهو لأسباب التضخم سعر التكلفة، مما يؤدي إلى تضخيم أرباح الفترة الجارية على حساب الفترة التالية إذ كانت المنشأة تتبع في تقييم هذا المخزون طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO).

٣- مبدأ الموضوعية Objectivity :

يقصد بمبدأ الموضوعية : التأكيد بأي وسيلة مادية من حدوث الواقعة المالية. وقد اعتبرت المستندات المحاسبية دليلاً مادياً كافياً لذلك، كبرهان مكتوب يؤيد حدوث الواقعة، ولذلك فالمحاسبة لا تعتمد بالعمليات المالية ولا تسجل بالسجلات المحاسبية دون وجود توثيق مستندي يؤكد حدوث كل عملية على انفراد، ويشمل التوثيق المستندي جميع عناصر الأصول والخصوم دون استثناء، كما يعزز ذلك الجرد الفعلي الذي تجريه الوحدات الاقتصادية في نهاية كل فترة مالية عند اعداد القوائم المالية، التي تعتبر بدونه غير مكتملة من الناحية القانونية وكشرط أساسي للاعتراف بها. وللاعتبارات السابقة تتميز البيانات المحاسبية كأحد مصادر البيانات التي تتمتع بالموثوقية. والميزة الأخيرة للمحاسبة أضفت صفة الموضوعية على بياناتها، ولذلك كثيراً ما يجعل مبدأ الموضوعية Objectivity مرادفاً لمبدأ التحقق Verification. إذ لا يوجد اختلاف جوهري بين المبدئين، وهذا ناجم بطبيعة الحال عن ابتعاد المحاسبة في أكثر الأحيان عن التقدير والتنبؤ وعدم الاعتماد على الأحكام الشخصية، إلا في الحالات التي يكون فيها سند علمي ما يبررها بالحجج العلمية الملائمة "أما الموضوعية العلمية فنحن نعني بها إمكانية اللجوء إلى الوسائل أو الأساليب التي تساعد في تحديد القيمة الاقتصادية الحاضرة للثروة وما يطرأ عليها من تغيرات بشرط أن تستند هذه الوسائل والأساليب إلى الأساس العلمي. ولا مانع إطلاقاً، بل أنه من المستحب، أن نلجأ إلى التقدير إذا لزم الأمر

بشريطة أن يكون هذا التقدير أو التنبؤ مستنداً إلى الأسس العلمية أو ما يمكن تسميته إحصائياً أو بقوانين الاحتمالات. ولا مانع أيضاً من اللجوء إلى الحكم الشخصى بشرط أن يستند ذلك الحكم على الأسانيد والحجج العلمية الملائمة^(١).

٤- مبدأ تحقق الإيراد :

من المعلوم أن إيرادات أي فترة محاسبية يتم مقابلتها بمصروفات نفس الفترة وفقاً لمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، فإذا كانت الإيرادات أكبر من المصروفات، فالنتيجة هنا تكون سالبة أي صافي خسارة. ومن الطبيعي إذا كانت النتيجة موجبة أن تؤدي إلى زيادة حقوق الملكية بمقدار صافي الربح المحقق. أما إذا كانت النتيجة سالبة، فإنها تؤدي إلى نقص حقوق الملكية بمقدار صافي خسارة الفترة.

ولأجل تحديد هذه الآلية يستوجب بيان النظرة المحاسبية عن تحقق الإيراد باعتباره المفهوم الركيزة في مبدأ التحقق. والإيراد كمفهوم مجرد بالفكر المحاسبي يعني إجمالي التدفقات الداخلية للوحدة الاقتصادية نتيجة بيع السلع أو تقديم الخدمات، والتي تؤدي إلى زيادة في إجمالي أصولها أو تؤدي إلى نقص في إجمالي الخصوم أو كليهما معاً.

ووفقاً لمبدأ التحقق المتعلق بالإيراد فلا بد من وجود واقعة أو حدث يمكن الاعتماد عليه كقرينة أو معيار لتحقيق أو اكتساب الإيراد وذلك ليكون بالإمكان الاعتراف بهذا الإيراد دفترياً. ومع اختلاف وجهات نظر المحاسبين حول معايير تحقق الإيراد، إلا أن الرأي الأرجح هو أن الإيراد من بيع البضاعة أو الخدمة، يتحقق بمجرد بيع البضاعة وتسليمها للعميل. والرأي الأخير يعتبر قاعدة أساسية لتحقيق الإيراد، وهي في الواقع القاعدة المطبقة في الحياة العملية، التي يستند عليها المحاسبون والذي يتم سواء كانت طريقة البيع نقداً أو على الحساب وسواء كان البيع بموجب الطريقة الأخيرة معزراً بورقة تجارية أو على الثقة (ذمم).

وبالإضافة إلى تحقق الإيراد بموجب بيع البضاعة أو الخدمة، توجد حالات أخرى يعتبر فيها الإيراد متحققاً منها :

أ- تحقق الإيراد بعد البيع.

(١) د. عبد الحي مرعي، د. محمد سمير الصبان : التطور المحاسبي والمشاكل المحاسبية المعاصرة، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٨٨، ص ٢٢-٢٣.

ب- تحقق الإيراد عند الانتهاء من الإنتاج.

ج- تحقق الإيراد أثناء عملية الإنتاج.

د- تحقق الإيراد عند الانتهاء من النشاط الاقتصادي الرئيسي لعملية الإنتاج.

أ- تحقق الإيراد بعد البيع :

يتحقق الإيراد بعد البيع في بعض الحالات : كما هو الحال عند البيع بالتقسيط والبيع الإيجاري. ففي النوع الأول يقوم البائع ببيع البضائع للمشتري ويتم سداد الثمن على أقساط، وبموجب هذا الأسلوب البيعي فإن ملكية البضاعة تنتقل إلى المشتري بمجرد إتمام الصفقة ووصول البضاعة إلى مخازن المشتري، وبصرف النظر عن المبلغ المتبقي بذمة المشتري ومصير هذا الدين وخصوصاً عند توقف المدين عن سداد الأقساط المستحقة عليه، حيث لا يحق للبائع استرداد بضاعته المباعة، وإنما يحق له القيام بالإجراءات القانونية للحصول على حكم قضائي لاسترداد ما تبقى له من دين بذمة المشتري.

أما البيع الإيجاري فهو عبارة عن اتفاق بين البائع والمشتري على صفقة معينة لا تنتقل بموجبها ملكية البضاعة إلى المشتري بمجرد إتمام الصفقة وإنما فقط في حالة تسديد القسط الأخير من الصفقة، ويفهم من ذلك بأن البضاعة تسلم إلى المشتري حال إتمام صفقة البيع المبرمة بين طرفي الاتفاق إلا أن ملكية البضاعة تبقى للبائع لحين تسديد المشتري آخر قسط من أقساط الصفقة المتفق عليها، وبموجب هذا النوع من البيع يحق للبائع استرداد البضاعة دون قيامه بأي إجراءات قضائية، وحين استرداد البائع للبضاعة يحق له التصرف بها دون أن يكون للمشتري أي حق في المطالبة بأي قسط دفعه قبل استرداد البضاعة.

ب- تحقق الإيراد عند الانتهاء من الإنتاج :

في حالات معينة يجوز اعتبار الإيراد محققاً بمجرد الانتهاء من الإنتاج وخصوصاً عندما يكون بالإمكان تقدير ثمن بيع السلعة بشكل موضوعي. وقد أيدت هذه القاعدة التوصيات الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA والتي جاء فيها: "يجوز في أحوال استثنائية إثبات قيمة المخزون السلعي بسعر أعلى من ثمن تكلفته. فإذا كان المخزون مثلاً مكوناً من معادن ثمينة ذات قيمة نقدية ثابتة، وكان توزيعها يتطلب

- نققات بيعية كبيرة، فإنه يجوز إثبات قيمة هذا المخزون بقيمته النقدية المرتفعة. ويجب أن يكون الأساس المستخدم في تبرير هذه القاعدة مستنداً إلى :
- أ- عدم إمكان تحديد ثمن تكلفة المخزون بدرجة معقولة من الدقة.
- ب- إمكان تسويق المخزون بالأسعار المحددة له في السوق في فترة قصيرة.

من النص السابق يمكن تطبيق مبدأ تحقق الإيراد بعد الانتهاء من الإنتاج إذا توفرت الشروط التالية :

- ١- أمكانية احتساب تكلفة الإنتاج بدرجة عالية من الدقة.
 - ٢- إمكانية احتساب سعر البيع بشكل موضوعي.
 - ٣- عندما يكون المنتج نمطياً.
 - ٤- عند توفر سوق منتظمة ومؤكدة للمنتج.
- ويمكن تطبيق القاعدة السابقة في بعض الصناعات المتعلقة بالمناجم الخاصة بالفحم والماس والذهب والفضة وكذلك بصناعة التعدين وآبار البترول.

ج- تحقق الإيراد أثناء عملية الإنتاج :

من المعلوم أن الدورة الإنتاجية تختلف من صناعة إلى أخرى، وذلك حسب طبيعة المنتج، إذ هناك صناعات تستغرق دورتها الإنتاجية فترة تقل عن الفترة المحاسبية الواحدة، بينما في أنواع أخرى تكون دورتها الإنتاجية أطول من الفترة المحاسبية الواحدة، أي أن دورة الإنتاج تستغرق عدداً من الفترات المحاسبية، ولذلك فإن الصناعات من النوع الأول لا تتميز بأي مشاكل محاسبية من حيث توزيع التكاليف والإيرادات على الفترات المحاسبية. إلا أن الحال يختلف في الصناعات التي تستغرق دورتها الإنتاجية أكثر من دورة محاسبية واحدة، وخصوصاً في الحالات التي يتحقق فيها الإيراد بالتدريج وحسب مراحل الإنتاج وفق مستوى الإنجاز، كما هو الحال في عقود الإنشاءات طويلة الأجل Long Term Contracts -، وهي العقود التي يتم تنفيذها على مدار فترات محاسبية نظراً لعدم تزامن استنفاد نفقاته وتحقيق إيراداته خلال الفترة المحاسبية نفسها، كما أنه يكون عادة أكثر جسامة سواء من زاوية النفقات، أم من زاوية الإيرادات مما جعل الجمعيات المحاسبية في معظم البلدان تضع معايير محاسبية خاصة به. وهنا تتم المحاسبة عن عقود

الإنشآت طويلة الأجل بموجب طريقتين رئيسيتين هما^(١) : طريقة العقد المنجز أو المنتهي Completed- Contract Method وطريقة نسبة الإتمام أو نسبة الإنجاز Percentage of Completion Method . ومع أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تترك المقاول حراً في اختيار أيهما، إلا أن لجنة المبادئ المحاسبية الأمريكية أصدرت عام ١٩٨١ بياناً محاسبياً يرجح طريقة نسبة الإتمام وبموجب هذه الطريقة يخصص إيراد العقد على الفترات المحاسبية التي تشهد تنفيذه وذلك بنسب يتلاءم مع قيمة العمل المنجز خلال كل فترة. وعلى هذا الأساس يتم على مدار الفترات المحاسبية الاعتراف بجزء من نفقات العقد وإيراداته وأرباحه بموجب نسبة إتمامه تتخذ صورة نسبة مئوية يتم تحديدها بموجب أسس محاسبية متعارف عليها.

والميزة الرئيسية لهذه الطريقة أنها تتمشى مع متطلبات أساس الاستحقاق في المحاسبة وكذلك مع متطلبات مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات، إذ بموجبها يتم الاعتراف بالإيراد المحقق من العقد عن الأعمال المنجزة والمعتمدة خلال الفترة المحاسبية ومن ثم تحميل هذا الإيراد بنفقات العقد التي تم استنفادها، لكن عيبها الأساسي هو أن الأرباح التي تخصص بموجبها للفترات المحاسبية التي ينفذ خلالها العقد لا تكون بآية أو مؤكدة بل تكون عرضة لمخاطر عدم التحقق بسبب تغيرات محتملة قد تحدث في المستقبل في نفقات العقد، أو بسبب احتمال عجز العميل عن تسديد كامل التزاماته تجاه المقاول.

د- تحقق الإيراد عند الانتهاء من النشاط الاقتصادي لعملية الإنتاج :

"يقصد بهذا المعيار أن الإيراد يتحقق ويسجل في الوقت الذي يتم فيه إنجاز النشاط الاقتصادي الأكبر متى أمكن قياس هذا النشاط والتحقق منه دون تحيز. ويتفق هذا الرأي مع وجهة نظر الاقتصاديين التي ترى أن القيمة المضافة بواسطة المشروع (والتي تسجل باعتبارها صافي الربح) تصاحب العملية الكاملة للإنتاج والتي تتضمن : التخطيط، الإنتاج، تقديم السلع أو الخدمات إلى العملاء، تحصيل ثمن البيع نقداً. وبسبب تلازم القيمة المضافة لكل عملية من هذه العمليات على مر الزمن، فإنه يكون من الصعب تخصيص القيمة المضافة على العمليات المختلفة غير أنه ينبغي أن

(١) د. محمد مطر، د. عبد الكريم زواتي، د. محمد مجيد سليم : المحاسبة المتوسطة، دار حنين، عمان، ١٩٩٤، ص١٧-١٨.

يقوم المشروع بتسجيل القيمة المضافة في نقطة زمنية معينة. ويقضي أحد المفاهيم الذي يطلق عليه "مفهوم الحدث الرئيسي" Critical Event بأن الوقت المناسب لإثبات الإيراد هو الوقت الذي يتخذ فيه القرار الرئيسي أو عند انجاز الجزء الأكبر في عملية الإنتاج. ويمكن أن يكون هذا الوقت هو لحظة توقيع العقد، أو لحظة تقديم الخدمات أو لحظة تحصيل النقدية"^(١).

إن قساعة تحقق الإيراد عند الانتهاء من نشاط الاقتصاد الرئيسي لعملية الإنتاج يمكن تطبيقها في الحالات التالية"^(٢):

- عندما يكون الإنتاج بناءً على طلبات العملاء وسعر البيع محدد مسبقاً وتكلفة الإنتاج يمكن تحديدها أيضاً.

- عندما يكون سعر البيع محدداً تنافسياً في سوق التنافس الكامل ويمكن تصريف كامل الإنتاج في وقت قصير ودون تخفيض سعر البيع.

٥- مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات :

أدى الاعتراف بفرض الاستمرار المحاسبي إلى ضرورة اشتقاق مبدأ محاسبياً ينسجم وروح هذا الفرض، فما كان إلا وأن تم تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات، الذي يتم على أساسه تحديد إيرادات كل فترة محاسبية لتحمل بالنفقات التي تكبدتها لتحقيق تلك الإيرادات، على أن يجري الفصل بين إيرادات ونفقات الفترات المحاسبية المختلفة من دون النظر لتاريخ دفع النفقة أو استلام الإيراد، تطبيقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي.

وقد سعى الفكر المحاسبي إلى خلق ترابط مقبول إلى حد ما بين إيرادات ونفقات كل فترة محاسبية من خلال إيجاد علاقة سببية مقبولة بين طرفيها (الإيرادات والنفقات)، فكانت هذه العلاقة : هو أن النفقات التي تؤدي إلى خدمات فورية يجب تحميلها (حسبها) للإيرادات التي حققتها أو كانت سبباً في تحقيقها، على أن يجري تطبيق هذه العلاقة بعيداً عن تاريخ دفع النفقة أو استلام الإيراد المتحقق، من خلال الفصل الكامل لكل منهما عن الفترات المحاسبية.

(١) خيرت ضيف : مذكرات في تطور الفكر المحاسبي، بيروت، ١٩٨٢، ص ٨٢.

(٢) د. محمد رضوان حنان : نظرية المحاسبة، مصدر سابق، ص ٢٠١.

وقد استخدم المحاسبون بعض الأدوات المحاسبية كهدف ونتيجة لتطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات فكانت حسابات النتيجة أو قائمة الدخل هذه الأداة المحاسبية التي من خلالها تستطيع الوحدة الاقتصادية بيان إيرادات ونفقات كل فترة محاسبية لتحديد نتيجة عملها من ربح أو خسارة.

وتجدر الإشارة هنا أن استخدام الأداة المحاسبية لتحقيق المبدأ السابق يجري في الواقع العملي على مرحلتين أو مرحلة واحدة. فإذا تم على مرحلتين فإن الأداة المستخدمة لهذا الغرض تسمى بقوائم النتيجة (حسابات النتيجة)، والتي تتكون من حسابين أو أكثر حسب طبيعة نشاط الوحدة الاقتصادية، إذ في الوحدات الاقتصادية التي تمارس نشاطاً تجارياً تكون حسابات النتيجة متمثلة بحساب المتاجرة، وحساب الأرباح والخسائر. أما إذا كانت طبيعة نشاطها صناعياً فتتكون هذه الحسابات من: حساب التشغيل وحساب المتاجرة، وحساب الأرباح والخسائر، لكن نتيجة عدم الفصل الواضح بين أنواع الإيرادات والمصروفات التي تعبر عنها حسابات النتيجة، وبالتالي يكون من الصعب إيجاد ارتباطات بين مكونات عناصر هذه الحسابات. فقد تم الاستعاضة عن هذا النوع من الحسابات بالأداة التي تحقق نفس نتائجها، وذلك باستخدام قائمة الدخل التي تبين نتيجة العمل على مرحلة واحدة من دون تجزئة الحسابات، مع تحقيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.

"وطبقاً للنموذج المحاسبي المعاصر يتم تحديد الدخل على أساس مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، إذ أن اهتمام مستخدمي القوائم المالية لا يقتصر على مقدار الدخل الذي تحققه المنشأة خلال فترة معينة وإنما يمتد إلى ضرورة معرفة مصادر تلك الدخول ومكوناتها والأحداث والعمليات والظروف التي أدت إلى تحقيقها، ومثل هذه المعلومات التحليلية التي يمكن تطبيقها عن طريق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات تعتبر من الأهمية بمكان إذ أنها تساعد كثيراً على تكوين التوقعات عن المستقبل وعلاقته بالماضي. ولقد كانت نشأة هذا المبدأ وليدة الحاجة إلى حل المشاكل المتعددة التي تقابلنا في مجال تحديد وقياس عناصر المصروفات. وطبقاً لمبدأ المقابلة تشمل المصروفات تكاليف الحصول على إيرادات الفترة المحاسبية الحالية، وبناء عليه فإن العلاقة السببية هذه تصبح الأساس العام الذي يمكن به مواجهة معظم مشاكل القياس

لدوري لعناصر المصروفات"^(١).

مما تقدم يتضح أن مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات يتطلب تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق كما أشرنا سابقاً، وهذا الأساس يقوم على فكرة أن القوائم المالية التي تخص فترة مالية معينة يجب أن تشمل كافة النفقات المتعلقة بتلك الفترة بصرف النظر عما إذا كانت دفعت أم لم تدفع، وكذلك بالنسبة للإيرادات والتي يجب أن تشمل جميع الإيرادات المكتسبة خلال الفترة سواء حصلت أم لم تحصل.

لقد أشرنا إلى أن تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات على أساس الاستحقاق يحدث من خلال قائمة الدخل. فيما إذا كانت هذه القائمة هي الأداة المعتمدة لتحقيق هذا لمبدأ، حيث تعد هذه القائمة في الحياة العملية بصيغتين هما :

١- قائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة.

٢- قائمة الدخل ذات المراحل.

قائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة :

تعد قائمة الدخل وفق هذا النموذج من جزئين : الجزء الأول يشمل كافة إيرادات الفترة، أما الثاني فيشمل جميع المصروفات لنفس الفترة المحاسبية التي شملت الإيرادات.

إن قائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة رغم تميزها بالبساطة وعدم التعقيد، إلا أنه يعاب عليها عدم التفرقة بين الإيرادات الناجمة عن النشاط الاعتيادي عن الإيرادات الأخرى. ونفس الملاحظة تنطبق على المصروفات. ولذلك غالباً ما يستعاض عن هذا النموذج بقائمة الدخل ذات المراحل المتعددة.

قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة :

يقوم هذا النموذج على أساس إعطاء صورة تفصيلية عن الإيرادات والمصروفات لتوضيح العلاقة بين البيانات المكونة للعنصرين السابقين، وبيان تأثيرهما على نتيجة الأعمال النهائية من ربح أو خسارة، وفق المعيارين التاليين^(٢) :

(١) د. عباس مهدي الشيرازي : نظرية المحاسبة، مصدر سابق، ص ٢٨٠.

(٢) دونالد كيسو، جيرري ويجانت : مصدر سابق، ص ٢١٨.

١- التفرقة بين الدخل الناتج عن النشاط الاقتصادي الرئيس للمنشأة، وبين الدخل الناتج عن أنشطة عرضية أو ثانوية، بحيث يمكن إعطاء أهمية خاصة لدراسة ربحية المنشأة الناتجة عن النشاط الأساسي لها وتحليل هذه الربحية.

٢- التفرقة بين المصروفات الخاصة بالأنشطة الأساسية للمنشأة وبين المصروفات العرضية الناتجة عن ظروف أو سياسة مالية معينة للمنشأة، بالإضافة إلى تصنيف هذه المصروفات حسب الوظائف النوعية بالمنشأة. ففي المنشأة الصناعية مثلاً. نقسم المصروفات إلى : تكاليف صناعية، وتكاليف تسويقية، وتكاليف إدارية... وهكذا. وبالشكل الذي يسهل تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.

فضلاً عما تقدم، فإن قائمة الدخل المعدة على مراحل سوف تفسح عن بيانات أخرى مثل "إجمالي الدخل" الذي يمثل الفرق بين صافي المبيعات وبين تكلفة البضاعة، وكذلك "صافي الدخل الناتج عن التشغيل العادي للمنشأة وهو عبارة عن الفرق بين "إجمالي الدخل" وإجمالي مصروفات التشغيل كما تفسح أيضاً عن البنود الاستثنائية أو البنود الأخرى.

٦- مبدأ الأهمية النسبية :

لقد كان من نتائج فرض الاستمرار اشتقاق مبدأ الدورية الذي يعني استمرار المشروع في ممارسة نشاطه دون النظر للعمر الطبيعي للمالكين، لحين تحقيق أهدافه وخطته. كما كان من نتائجه اشتقاق مبدأ محاسبياً ثانياً، وهو مبدأ الأهمية النسبية. والذي يعني إبقاء أكبر أهمية للعناصر المهمة التي تكون ذات تأثير أكبر من غيرها على القوائم المالية المختلفة. ولكن من الناحية النظرية يجب معالجة جميع العناصر كبيرة كانت أهميتها الاقتصادية أم صغيرة بنفس الطريقة. إلا أنه في الحياة العملية كثيراً ما يهمل تطبيق قاعدة الأهمية الشاملة لجميع العناصر، وخصوصاً إذا كانت العملية بقيم صغيرة نسبياً. فمثلاً ماكنة تمثل تكلفتها مبلغاً كبيراً تعتبر ذات أهمية نسبية كبيرة. ولكن تكلفة بعض الأدوات الكتابية مثل الشاقبة تكون ذات تكلفة منخفضة بالمقارنة لتكلفة الماكنة بالإضافة إلى أن الأهمية النسبية للشاقبة لا تقارن بأهمية الماكنة من حيث فائدتها للوحدة الاقتصادية ولذلك لا يتم تخصيص تكلفة مثل هذه الأدوات على الفترات المحاسبية، وإنما تعتبر مصروفات إيرادية تحمل على إيرادات الفترة التي اشترت فيها.

يرتبط هذا المبدأ ارتباطاً وثيقاً بمبدأ الإفصاح التام، الذي يشترط الإفصاح الكامل عن بيانات العمليات المالية التي تؤثر على نتيجة أعمال الوحدة الاقتصادية ومركزها المالي، وبغض النظر عن القيمة الاقتصادية لهذه العملية وفي التطبيقات العملية للمهنة، يتم الاسترشاد بمبدأ الأهمية النسبية وتحديداً عندما تتم عملية الدمج بين بعض البيانات المالية ذات العلاقة وعرضها بالقوائم المالية تحت حساب أحد العنصرين المندمجين كما هو الحال عند دمج مجموعة من المصروفات صغيرة الحجم تحت حساب المصروفات لنثرية.

إن الفهم السابق لمبدأ الأهمية النسبية يدل على خضوع بعض الإجراءات المحاسبية محاكمة المحاسب ورأيه الشخصي في تطبيق النسبية على بعض العناصر المحاسبية، مما يؤكد هذا الرأي البيان رقم (٤) الصادر في عام ١٩٧٠ عن مجلس المبادئ المحاسبية التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين "AICPA" والذي يوضح مفهوم الأهمية النسبية حيث جاء فيه "التقرير المالي فقط عن معلومات مهمة أو جوهرية لدرجة أنها تؤثر على التقديرات أو القدرات". ومن دراسة متأنية لهذا البيان يلاحظ التالي :

١- لم يقدم تعريفاً شاملاً وأقياً عن الأهمية النسبية من حيث تحديد العناصر المحاسبية التي تخضع لتطبيقات هذا المبدأ، ومتى تعتبر المعلومات مهمة أو جوهرية.

٢- يتضح أن البيان رقم (٤) ترك الخيار للمحاسب أو مراقب الحسابات لتحديد أهمية استخدام هذا المبدأ مستنديين في إجراءاتهم على أخلاقيات المهنة ودرجة معرفتهم العلمية خبرتهم العملية.

"على أنه ثمة حقيقة ترتبط بهذا المبدأ وهي أن الظروف المحيطة بالحدث لاقتصادي والرأي الشخصي للمحاسب أو مراقب الحسابات يلعبان دوراً هاماً في تحديد طار الأهمية النسبية وتتجلى في تطبيق الأهمية النسبية المعرفة العلمية والخبرة العملية في نفس الوقت"^(١).

ومن دراسة لهذا المبدأ سوف نجد أن المعايير المستخدمة في تطبيقاته العملية، هي المعايير الأربع التالية :

١- حجم العنصر النسبي قياساً بالعناصر المماثلة الأخرى وذلك من حيث حجم قيمته الاقتصادية.

(١) د. حسين القاضي : مصدر سابق، ص ٣٩٢.

٢- طبيعة العنصر وإمكانية تغييرها. مثل تحويل بعض المصروفات الرأسمالية إلى إيرادية أو العكس.

٣- مدى تأثير العنصر على قرار مستثمر المعلومات.

٤- تأثير العنصر على سلوك مستثمر المعلومات من خلال الظروف المحيطة به من فترة إلى أخرى.

ويعتبر المعيار الأول أكثر المعايير شيوعاً بين المحاسبين حيث غالباً ما يجري تطبيقه في الحياة العملية على أن لا يفهم بأن هناك معدلاً معيارياً موحداً يحدد استخداماته كأن نقول أن يكون الوزن النسبي للعنصر ١٪ أو ٥٪ لأجل تطبيق مفهوم الأهمية النسبية وإنما ترك تطبيقه للمحاسب حسب طبيعة العنصر، وحجم أعمال الوحدة الاقتصادية، وحجم العنصر بالنسبة للعناصر المماثلة الأخرى. لكن المحاسبين بدأوا في العصر الحاضر يولون اهتمامهم بمعيار التغير النسبي Relative Change الحادث في حجم البند كأساس لتقييم الأهمية النسبية

٧- مبدأ الإفصاح :

بمقتضى هذا المبدأ أصبح لا ينظر إلى القوائم المالية على أنها هدف تسعى الوحدة المحاسبية إلى تحقيقه بمجرد إعدادها وإنما لمساعدة بعض الأطراف لاتخاذ القرارات المختلفة، بالإضافة لتوفير عنصر المراقبة على نشاط المشروع من قبل المالكين وخصوصاً في الشركات المساهمة مما استوجب أن تكون البيانات والمعلومات المعبر عنها بالقوائم المالية واضحة وكافية ومفهومة لكل الأطراف التي تسعى للاستفادة منها.

وعلى ضوء ما تقدم يرى "شوتزمان" أن الغرض من إعداد القوائم المالية يتلخص في

الآتي :

"عبارة عن وسيلة اتصال ودية مع المستثمرين وكتيب به معلومات تهم الموظفين، ومثابة (كتالوج) لمنتجات الشركة، ومعلومات اقتصادية مفيدة للصحافة المهتمة بشؤون الأعمال، وأداة لتقوية الروابط بين المشروع والمجتمع الذي يعيش فيه، وكتاب يصلح للدراسة في فصول المحاسبة والإدارة، ووسيلة لاكتساب ثقة العملاء والموردين، ودليل سنوي لرجال المبيعات"^(١).

(1) Schutzman, J. " The Annual Report and the Financial Executive". Financial Executive, December, 1963. p.35.

أما "مارتيمر فوكس" فإنه يرى أن أغراض القوائم المالية تكمن في : "إعطاء الإدارة لفردسة لتمد ملاك المشروع بمعلومات تفصيلية عما تقوم به نيابة عنهم وهذا ما يساعد على خلق روح من التفاهم بين الإدارة والملاك وعلى إظهار حسن نوايا الإدارة وما تبذله من جهود ومن ثم يعطي جواً من الثقة يمكن الإدارة من أن تؤدي واجبها بطريقة مرنة فيها روح المبادرة"^(١).

ومن وجهات النظر السابقة نستطيع أن نحدد أغراض القوائم المالية بالآتي:

١- تعتبر القوائم المالية وسيلة مهمة من وسائل الاتصال بين الوحدة الاقتصادية والأطراف الخارجية.

٢- إن القوائم المالية تعتبر مصدراً من المصادر المهمة للمعلومات التي يستند عليها الكو المشروع لمعرفة ما تقوم به الإدارة من أعمال نيابة عنهم.

٣- إن القوائم المالية مصدر للمعلومات تستند عليها الإدارة في تسيير أعمالها.

٤- إن القوائم المالية من المصادر الرئيسية التي يستفيد من بياناتها الموظفون العملاء ورجال الأعمال والمستثمرون وغيرهم.

ونظراً لأهمية البيانات المحاسبية وبالاستناد لأهداف القوائم المالية وأغراضها أصبح لزاماً اشتقاق مبدأ يتلاءم مع كل ذلك فكان مبدأ الإفصاح والذي أصبح بمقتضاه ضرورة شمول التقارير المالية على جميع المعلومات مع توفير الوضوح المناسب فيها.

ولأجل تحقيق مبدأ الإفصاح في القوائم المالية لا بد من توفر بعض الخواص في المعلومات التي تعبر عنها. ومن هذه الخواص ما يأتي^(٢):

١- الشمول : تشير هذه الخاصية إلى شمولية البيانات على المعلومات التي توفر الإجابة عن كل علامات الاستفهام التي يستطيع أن يعرفها مستخدم هذه المعلومات من خلال بيانات القوائم المالية.

٢- الدقة : من أهم خصائص المعلومات الجيدة، درجة دقتها في تصوير ووصف الحالة موضوع البحث. بمعنى خلو البيانات التي تتولد عن نظام المعلومات المحاسبي من الخطأ قدر الإمكان.

(1) Martimer J. Fox. "The Annual Report. An Objective Appraisal". Financial Executive. January. 1965. p. 39.

(٢) د. وليد ناجي الحيايلى: المدخل في المحاسبة الإدارية، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس، ١٩٩١، ص٢٣-٢٤.

٣- الملاءمة : يقصد بالملاءمة مدى مطابقة المعلومات المتوفرة لاحتياجات متخذ القرار وذلك لأن المعلومات التي يحتاج إليها متخذ القرار في وقت من الأوقات قد لا تكون ملائمة في وقت آخر. وتشير هذه الخاصية إلى المنفعة النسبية للبيانات التي تتولد عن نظام المعلومات بما فيها نظام المعلومات المحاسبي.

٤- الوضوح : يقصد بالوضوح خلو البيانات من الغموض بحيث يسهل فهمها ويسر لتحقيق الفائدة منها بمعنى أن البيانات والمعلومات المعبر عنها بالقوائم المالية، يجب أن تكون بسيطة وواضحة وخالية من التعقيد.

٥- الموضوعية : المقصود بموضوعية البيانات والمعلومات هو قابليتها للتعبير عن الحقائق بدون تحريف وبعيداً عن التحيز الشخصي. وبذلك يجب أن تكون البيانات المحاسبية دليلاً موضوعياً بعيداً عن التحيز الشخصي القصد منه إظهار الأحداث والحقائق كما هي بالواقع الفعلي.

٦- القياس الكمي : هناك بعض المعلومات التي لا يمكن قياس قيمتها على الرغم من أهميتها في تحقيق الوضوح التام والتي يطلق عليها "المعلومات الوصفية" بينما معظم المعلومات المحاسبية هي معلومات كمية من خلال استخدام وحدة النقد المستخدمة في كل بلد.

إن القياس الكمي المشار إليه قد شمل المعلومة التي يمكن التعبير عنها بوحدة القياس النقدي إلا أنه وكما أشرنا في خاصية القياس الكمي هناك بعض المعلومات التي تكون ذات فائدة كبيرة لمستخدمي القوائم المالية، كما توفر الإفصاح التام فيما لو تم التعبير عنها بالقوائم المالية بالرغم من عدم إمكانية إخضاعها للقياس الكمي لذلك يتطلب استخدام الأسلوب الوصفي في التعبير عن هذه المعلومة عبر عمل مذكرات ملحقه بالقوائم المالية أو مرفقة بها تبين بعض الملاحظات عن المعلومات الضرورية والمهمة لاستكمال استخدامات القوائم، ولتوضيح بعض ما ورد فيها من معلومات تحقيقاً لمبدأ الإفصاح التام. وقد تشمل هذه الملاحظات كل أو بعض البنود التالية :

١- أسس قياس وتقويم بعض عناصر القوائم المالية مثل طريقة احتساب أقساط استهلاك الأصول طويلة الأجل، طريقة توزيع تكاليف الأصول غير الملموسة، طريقة تقييم المخزون السلعي، طريقة معالجة مصروفات البحث والتطوير، طريقة تقييم الاستثمارات طويلة الأجل وغيرها.

٢- المعلومات الإضافية عن احتمالات وقوع بعض الأحداث المستقبلية والتي يصعب

تقييم تأثيرها القاطع على المركز المالي، مع تطبيق مبدأ التحفظ كلما أمكن ذلك.

٢- المعلومات المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية التي قد تنشأ على الوحدة الاقتصادية نتيجة بعض التزاماتها حيال الغير، والتي تحد من قدرتها على استخدام بعض أصولها، مثل المسؤولية الناجمة عن الافتراض طويل الأجل برهن بعض الأصول.

٤- المعلومات المتعلقة بالأحداث التي حصلت بعد تاريخ الميزانية وقبل إصدار القوائم المالية.

وبغرض عرض المعلومات الوصفية بالقوائم المالية عموماً والميزانية خاصة يتم تباع بعض الطرق منها :

- الإيضاحات بين قوسين. ﴿

- الملاحظات الإيضاحية.

لإعطاء صورة أكثر عمقاً في تطبيق بعض الإجراءات المحاسبية المتعلقة بعرض لمعلومات الوصفية المبينة بالقوائم المالية والمشار إليها أعلاه نرى ضرورة توضيح هذه لفقرات بشيء من التفصيل.

إيضاحات بين القوسين :

لإيضاح بعض العناصر التي تحويها القوائم المالية يتم استخدام معلومات إضافية تنحصر بين قوسين أمام العنصر الذي يحتاج إلى إيضاح إضافي قد يزيل غموضاً أو يعطي تفصيلاً أكبر، أو لتركيز انتباه مستخدمي القوائم المالية لأهمية بعض العناصر، مثال ذلك عندما ترغب المنشأة إلى لفت انتباه مستخدمي القوائم المالية إلى القيمة السوقية للاستثمارات قصيرة الأجل بالميزانية.

ويتصف هذا الأسلوب بالبساطة والوضوح في عرض وتوصيل المعلومات لقارىء القوائم المالية بحيث يؤدي إلى انسجام أو تحقيق مبدأ الإفصاح التام عن المعلومات التي يصعب التعبير عنها كميّاً.

الملاحظات :

في بعض الأحيان ولأسباب معينة، لا يستطيع المحاسب عرض إيضاحات معينة قد يرى أنها ضرورية ومهمة ولا بد من التعبير عنها بالقوائم المالية. وللتغلب على هذه الصعوبة يتم استخدام الملاحظة كوسيلة لتحقيق هذا الغرض. وتستخدم الملاحظة أيضاً في

الحالات التي تتطلب إزالة بعض الغموض عن عنصر أو بعض عناصر القوائم المالية. وبالإضافة إلى الإجراءين السابقين والمتعلقين في تحقيق الإفصاح عن المعلومات والبيانات المحاسبية يتم استخدام الجداول المساعدة، وأسلوب البنود المقابلة، حيث أن الجداول المساعدة تستخدم للتأكيد عن أهمية بعض عناصر القوائم المالية من حيث الكيف والكم عن بقية العناصر الأخرى التي ترى الوحدة الاقتصادية إعطاء تفاصيل أكبر عنها مما هي معروضة بالقوائم، سواء كان ذلك بقائمة الدخل أو في الميزانية. أما البنود المقابلة فتستخدم لايضاح العلاقة بين عناصر الميزانية، كما هو الحال عند مقابلة المدينين "بحساب مخصص الديون المشكوك فيها، أو مقابلة المخزون السلعي "بحساب مخصص هبوط أسعار البضائع". والهدف من ذلك تسهيل مهمة مستخدم القوائم المالية للتعرف على القيمة الحقيقية لكل عنصر من عناصر القوائم المالية، بالإضافة إلى ذلك فإن البنود المقابلة كثيراً ما تستخدم لأغراض التحليل المالي.

٨- مبدأ الثبات أو الاتساق :

يقوم هذا المبدأ على أساس أن الإجراءات والطرق والمبادئ والسياسات المحاسبية التي يتم اختيارها من بين عدة إجراءات وطرق ومبادئ بديلة، يجب أن يتم اتباعها بصورة ثابتة ومنتظمة من فترة إلى فترة محاسبية أخرى. لذلك فإن مبدأ الثبات أو الاتساق يتضمن :

١- تطبيق نفس الإجراءات والطرق المحاسبية على الأحداث المتماثلة في المشروع الواحد خلال الفترات المحاسبية المختلفة.

٢- تطبيق نفس المبادئ والسياسات والمفاهيم والطرق والإجراءات لكل عنصر من عناصر القوائم المالية للمشروع خلال الفترات المحاسبية المختلفة.

إن الاتساق في تطبيق المبادئ والسياسات والطرق والإجراءات عبر الزمن ومن فترة إلى فترة محاسبية أخرى، سوف يتيح من دون أدنى شك إمكانية المقارنة بين القوائم المالية المعدة خلال هذه الفترات بما يخدم مستخدميها. وبذلك تتيح خاصية الاتساق إجراء المقارنات المختلفة على عناصر القوائم المالية، مما يكشف التغيرات التي تطرأ عليها واتجاهات هذه التغيرات ومقدار أثرها على القوائم المالية.

"إن الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية والطرق المحاسبية والسياسات المحاسبية ضروري جداً قبل استخدام القوائم المالية لأغراض التحليل المالي (وخاصة عند

إجراء المقارنات) كما أن الثبات في استخدام تلك المبادئ والسياسات والطرق يؤدي إلى صدق دلالة القوائم المالية إذ أن تغيير تلك الأسس من عام إلى آخر يفقد تلك القوائم دلالتها وقد يكون مضللاً للطائفة التي تستخدمها. ومن هنا فقد ألزمت بعض التشريعات ومدقق الحسابات أن يشير في تقريره إلى مدى الاتساق في استخدام المبادئ المحاسبية وتطبيقها أو الطرق المحاسبية من فترة إلى أخرى، أن هذا الإلتزام هو أحد معايير التدقيق المتعارف عليها^(١).

إلا أن الثبات لا يعني عدم إمكانية تغيير بعض المبادئ والإجراءات المحاسبية في حالة توفر سبب أو أكثر يدعو إلى التغيير، ولكن عند وجود ما يبرر الإجراء الأخير فإنه يلزم الإشارة إليه في القوائم المالية وبيان الأسباب التي دعت إليه على شكل ملاحظات ترفق بالقوائم المالية، توافقاً مع مبدأ الإفصاح التام.

وقد أيدَ مجلس المبادئ المحاسبية FASB هذا الإجراء بموجب الرأي المرقم (٢٠) حيث أشار فيه إلى إمكانية إجراء التغييرات في المبادئ والطرق والإجراءات المحاسبية حين توفر المبررات القوية والمقنعة لإجراء هذه التغييرات على أن تتم الإشارة إلى عملية لتغيير القوائم المالية على شكل ملاحظة مع بيان الأسباب التي دفعت الوحدة الاقتصادية للقيام به.

٩- مبدأ التحفظ :

بمقتضى هذا المبدأ فإن بعض عناصر القوائم المالية التي تحتاج إلى بعض التقديرات وخصوصاً العناصر التي يدخل فيها التخمين الشخصي، يجب أن يراعى فيها جانب التحفظ، والابتعاد عن المبالغة الناجمة عن التفاؤل في معالجة بعض الأمور المحاسبية.

ويبدو أن الأساس الذي استند عليه في تطبيق هذا المبدأ اختيار السياسة التي نتطوي على اتباع الإجراء المحاسبي الذي يأخذ الخسائر المحتملة في المستقبل بعين الاعتبار دون الأرباح. ولعل من أهم التطبيقات العملية لهذا المبدأ تقييم المخزون السلعي في آخر المدة بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل، وكذلك تكوين المخصصات الاحتياطيات للخسائر المحتملة والالتزامات الطارئة.

(١) د. صادق الحسني : التحليل المالي والمحاسبي، مطابع المؤسسة الصحفية الأردنية، عمان ١٩٩٤، ص ٣٣.

ونرى بأن منحى اتباع مبدأ التحفظ الذي سلكه مفكرو المحاسبة كان دافعه تحقيق الموضوعية في عملية القياس في الفترة الزمنية التي كان فيها الاتجاه العام لاقتصاديات أغلب بلدان العالم هو الانتعاش الاقتصادي الذي استوجب مثل هذه السياسة (التحفظ). إلا أنه ومنذ بداية حقبة الأربعينات من هذا القرن يمر العالم في ظروف تضخمية تستوجب التخلي عن سياسة التحفظ لزوال المبررات الموضوعية لاستمرار تطبيقها نظراً لكون الاتجاه العام السائد للأسعار هو الارتفاع المستمر.

وتأسيساً على ما تقدم ووجهت العديد من الانتقادات لهذا المبدأ لعل أهمها^(١):

١- إن مبدأ التحفظ يظهر تناقضاً ذاتياً أحياناً، فهو يأخذ موقفاً تشاؤمياً عند تحديد الدخل في دورة معينة باعتماد سعر السوق الأدنى لمخزون آخر المدة، ولكن هذا الإجراء نفسه سيؤدي في الدورة التالية إلى زيادة مقابلة في أرباح العام التالي، وهذه الزيادة تناقض التحفظ.

٢- الإفراط في التشاؤم باعتماد القيم الأدنى للأصول والقيم الأعلى للخصوم وفق مبدأ التحفظ وكذلك عدم إثبات الأرباح غير المحققة بالبيع بعد، رغم أنه يمكن تحقيقها بسهولة إذا رغبت الإدارة في ذلك. فظروف السوق تسمح بتحقيق هذا الربح. إن هذا الموقف التشاؤمي لمبدأ التحفظ يتناقض مع مبدأ الدورية في المحاسبة، وضرورة تحديد نتيجة أعمال كل دورة بشكل دقيق وواقعي، وتصوير قائمة مركز مالي واقعية، فيؤدي مبدأ التحفظ تبعاً لذلك إلى الإضرار بمصالح المساهمين، فهو ينقص أرباح جيل من المساهمين في دورة محاسبية معينة لصالح غيرهم في الدورات المتعاقبة بالرغم مما قد يسوقه الكتاب التقليديون من حجج تستند إلى فرض الاستمرار الذي يتضمن تسوية أرباح العام الحالي مع أرباح العام القادم، ولكن استمرار المشروع -إذا قبلناه جلاً- إنما ينطوي على عدم استمرار أصحاب الحقوق فيه.

٣- يمثل مبدأ التحفظ "مزيجاً" من منهج التكلفة التاريخية ومنهج تكلفة الاستبدال، فهو يعتمد أساساً بيانات التكلفة التاريخية، ولكنه يعتمد تكلفة الاستبدال فقط إذا كانت أسعار الاستبدال أدنى من الأسعار التاريخية".

(١) د. محمد رضوان حنان: مصدر سابق، ص ٢١٨-٢١٩.

أسئلة الفصل الرابع

- ١- ناقش العبارات التالية مبيناً الأسباب والنتائج :
 - النظريات بشكل عام هي خلاصة الفكر البشري .
 - صنفت المحاسبة ضمن العلوم الاجتماعية .
 - لقد شاع في أدبيات الفكر المحاسبي الخلط وعدم الوضوح في العديد من الفروض والمفاهيم والمبادئ المحاسبية.
 - الفروض تعتبر نقطة البداية في الهيكل العام لنظرية المحاسبة .
 - تبدأ خطوات البحث العلمي بالملاحظة أو مشاهدة الظاهرة المراد دراستها.

٢- عرف ما يأتي تعريفاً علمياً كافياً :

- الفرض
- المبدأ
- الحق (الالتزام)
- الفائدة المستحقة على الالتزامات
- المنشأة الفردية
- شركات الأشخاص
- شركات المساهمة

٣- ما هي النتائج المترتبة على تطبيق مفهوم الشخصية المعنوية الناجمة عن تداخلات وتفاعلات فرض الوحدة المحاسبية .

- ٤- إن دراسة فرض الوحدة المحاسبية لا ينفصل عن دراسة الهدف الأساسي للمحاسبة المتعلقة بقياس ملكية الوحدة الاقتصادية وعملياتها المختلفة. وعلى ضوء هذه العبارة تكلم عن ما يأتي بالتفصيل.
 - علاقة الوحدة المحاسبية بالملك.
 - علاقة الوحدة المحاسبية بالوحدات الاقتصادية الأخرى.
 - طبيعة الوحدة الاقتصادية.

- علل ما يأتي باختصار :

- تعتبر الوحدة المحاسبية (المشروع) ومنذ نشوئها وحدة متصلة، ومستمرة النشاط، دون النظر للعمر الطبيعي للملاك.
- اعتبر فرض الاستمرار أحد الفروض الجوهرية في نظرية المحاسبة.
- يرى بعض الباحثين ضرورة التخلي عن فرض الاستمرار.
- لا يقتصر دور المحاسبة على تسجيل الوقائع فحسب.
- يعتبر المقياس الطبيعي ومقياس العمل مقياسان يستخدمان في المحاسبة إلا أن مقدار الاستفادة منهما يبقى محدوداً دون تحديد القيمة النقدية للعنصر المراد قياسه.
- يكاد أن يكون فرض التوازن المحاسبي الركن الأساسي في نظرية المحاسبة.
- تستند المبادئ المحاسبية عند صياغتها على الفروض المحاسبية.
- اعتُبر مبدأ الدورية أحد المبادئ الجوهرية التي ساهمت في حل التناقض القائم بين رغبات الملاك وفرض الاستمرار.
- يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية أحد أهم المبادئ المحاسبية الذي يعتمد عليها النموذج المحاسبي المعاصر في تقييم عناصر الأصول والخصوم.
- على الرغم من أهمية مبدأ التكلفة التاريخية وما يتصف به من موضوعية، إلا أنه يبقى قاصراً عن بيان حقيقة المركز المالي للوحدات الاقتصادية.

٦- أعط تطبيقاً عملياً واحداً في الممارسات المهنية لكل مما يأتي :

- مبدأ الموضوعية.
- مبدأ التكلفة التاريخية.
- مبدأ التحفظ.
- فرض القياس النقدي.
- فرض التوازن المحاسبي.
- مبدأ الإفصاح المحاسبي.
- مبدأ الثبات أو الاتساق.

٧- ما هي إجراءات تطبيق مبدأ الدورية في الحياة العملية .

- ٨- ضع علامة صح (√) أو خطأ (X) على العبارات التالية وضح الخطأ منها :
- بموجب مبدأ التكلفة التاريخية يتم تقييم بعض عناصر الأصول بتكلفتها التاريخية، بينما يطبق المبدأ بالكامل على جميع عناصر الخصوم.
 - المقصود من مبدأ التحقق التأكيد بأي وسيلة مادية لحدوث الواقعة المالية.
 - يستطيع المحاسب التفرقة بين المصاريف أو التكاليف الضرورية عن المصاريف والتكاليف غير الضرورية بواسطة العلاقة السببية بينهما.
 - تعرف النقدية محاسبياً بأنها النقود المودعة في خزائن الوحدة الاقتصادية.
 - التحقق والموضوعية مصطلحان رديفان.
 - تمثل حقوق المالكين في الوحدة الاقتصادية أحد مصادر التمويل الخارجية.
 - التحقق من الإيراد يتطلب وجود واقعة أو حدث يمكن الاعتماد عليه كقرينة لتحقيق أو اكتساب الإيراد.
 - في حالات معينة يجوز اعتبار الإيراد محققاً عند الانتهاء من الانتاج وخصوصاً عندما يكون بالإمكان تقدير ثمن السلعة بشكل موضوعي.
 - أدى الاعتراف بفرض الاستمرار إلى ضرورة اشتقاق مبدأ محاسبياً ينسجم وروح هذا الفرض فما كان إلا وأن تم تطبيق مبدأ التحفظ.
 - يرتبط مبدأ الأهمية النسبية ارتباطاً وثيقاً بمبدأ الإفصاح التام.
- ٩- توجد بعض الخواص التي يجب أن تتوفر في البيانات والمعلومات المعبر عنها بالقوائم المالية. عددها ثم اشرحها بالتفصيل .
- ١٠- يتطلب مبدأ الإفصاح التام التعبير عن البيانات والمعلومات الواردة بالقوائم المالية، تعبيراً كميّاً ووصفياً، كيف يتم ذلك، ومتى . وضح ذلك.

١١- يعني مبدأ الثبات أن الإجراءات والطرق والمبادئ والسياسات المحاسبية التي يتم اختيارها من بين عدة إجراءات وطرق ومبادئ بديلة، يجب اتباعها بصورة ثابتة ومنتظمة بحيث يتم الإقرار عنها بطريقة موحدة من فترة إلى فترة محاسبية. على ضوء التعريف السابق بين ما يتضمنه مبدأ الثبات أو الاتساق .

١٢- لقد وجهت العديد من الانتقادات لمبدأ التحفظ، أذكرها مع بيان السبب .

١٣- ما هي إجراءات التحقق التي يمكن تطبيقها على المخزون السلعي .

١٤- تعتبر النقدية أحد العناصر المهمة ضمن ممتلكات الوحدة الاقتصادية. مما يتطلب توفر بعض المعايير الإجرائية لتحقيق مبدأ التحقق عليها. عدد هذه المعايير مع إعطاء شرح مفصل لكل معيار مع إيراد الأمثلة التطبيقية كلما أمكن ذلك.

١٥- بين كيف يتم تطبيق مبدأ التحقق على المطلوبات طويلة الأجل، والمطلوبات قصيرة الأجل.

١٦- استخدم الكلمات (مصروفات، إيرادات، حقوق الملكية، صافي ربح أو خسارة) في ملء الفراغات التالية :

إن إيرادات أي فترة يتم مقابلتها وفقاً لمبدأ فإذا كانت الإيرادات أكبر من فالنتيجة تكون، ومن الطبيعي إذا كانت النتيجة موجبة سوف تؤدي إلى زيادة بمقدار صافي الربح المحقق. أما إذا كانت النتيجة سالبة، فإنها تؤدي إلى نقص بمقدار صافي خسارة الفترة.

١٧- يتحقق الإيراد بعد البيع في بعض الحالات. ما هي هذه الحالات؟ عددها وشرحها بالتفصيل.

١٨- التوصية التالية صادرة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA).
"يجوز في أحوال استثنائية إثبات قيمة المخزون السلعي بسعر أعلى من ثمن تكلفته. فإذا كان المخزون مثلاً مكوناً من معادن ثمينة ذات قيمة نقدية ثابتة، وكان توزيعها يتطلب نفقات ببيعية كبيرة، فإنه يجوز إثبات قيمة هذا المخزون بقيمته النقدية المرتفعة".

المطلوب : بناءً على التوصية السابقة حدد ما يلي :
أ) الأساس المستخدم لتبرير القاعدة التي وردت في التوصية.
ب) من النص السابق كيف يمكن تطبيق مبدأ تحقق الإيراد بعد الانتهاء من الإنتاج.

١٩- حدد كيف يمكن تحقق الإيراد أثناء عملية الإنتاج؟ مع إيراد الأمثلة التي تنسجم مع هذه القاعدة.

٢٠- متى يمكن تطبيق قاعدة تحقق الإيراد عند الانتهاء من النشاط الاقتصادي الرئيسي لعملية الإنتاج.

٢١- أدى الاعتراف بفرض الاستمرار المحاسبي إلى اشتقاق مبدأ محاسبياً ينسجم وروح هذا الفرض، ألا وهو مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات. ولتطبيق المبدأ الأخير سعى الفكر المحاسبي إلى إيجاد علاقة مقبولة بين الإيرادات والنفقات. ما هي هذه العلاقة؟ وكيف يجري تطبيقها في الحياة العملية.

٢٢- إن مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات يتطلب تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق. ما المقصود بأساس الاستحقاق. وكيف يجري تطبيقه في الحياة العملية.

٢٣- يتم التعبير عن مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات في الممارسات المهنية بواسطة قائمة الدخل أو حسابات النتيجة. بين كيف تم تفسير هذا المبدأ إلى الواقع العملي من خلال قائمة الدخل أو حسابات النتيجة.

٢٤- لقد كانت من نتائج فرض الاستمرار اشتقاق مبدأ الأهمية النسبية. فما المقصود بالأهمية النسبية. وكيف يجري تطبيقه في الحياة العملية. قدم مثلاً محاسباً لذلك.

٢٥- على ضوء المبادئ المحاسبية التي درستها قدم تفسيراً مقبولاً للحالة التالية التي قام بها محاسب في إحدى الشركات التجارية :
اشترت شركة أدوات مكتبية مختلفة بقيمة ٥٠ دينار يقدر عمر هذه الأدوات بخمس سنوات، حملتها بالكامل على إيرادات الفترة التي اشترت فيها.

٢٦- حدد الإجابة الصحيحة بوضع دائرة حول الإجابة المناسبة :

١- يتم إعداد التسويات الجردية في نهاية الفترة المحاسبية تطبيقاً ل :

أ- الحيطة والحذر.

ب- وحدة القياس النقدي.

ج- الفترة المحاسبية.

د- استمرارية المنشأة.

٢- يقضي مبدأ الثبات أو الاتساق :

أ- بإثبات الأصول بالتكلفة التاريخية.

ب- أن تطبق جميع الشركات العاملة في نفس المجال تطبيق نفس الطريقة في استهلاك أصولها الثابتة.

ج- أن تطبق المنشأة طريقة واحدة فقط في استهلاك جميع أصولها الثابتة.

د- أن تطبق المنشأة نفس الطريقة في استهلاك نفس الأصل على مدار عمره الانتاجي.

هـ- أن تطبق المنشأة نفس السياسات المتعلقة في الإفصاح المحاسبي.

و- أن تتبع المنشأة طرق مختلفة في تقسيم أصولها آخر المدة من فترة محاسبية لأخرى.

ز- أن تطبق المنشأة طرق تقييميه مختلفة لعناصر مطلوباتها من سنة لأخرى.

نظرية القياس المحاسبي

الباب

الثالث

الفصل الخامس: المقومات العلمية للقياس المحاسبي

الفصل السادس: المقومات الإعلامية للقياس المحاسبي

الفصل السابع: تحيز القياس المحاسبي

الفصل الخامس

المقومات العلمية للقياس المحاسبي

عند بحث المقومات العلمية للقياس المحاسبي ، لا بد من الرجوع إلى أصولها في كل من النظرية الكلاسيكية للقياس ، والنظرية الحديثة للقياس ، وبخصوص النظرية الكلاسيكية ، فترجع أصولها التاريخية إلى عالم الفيزياء (Galileo) الذي وضع حجر الأساس لعملية القياس في مجال العلوم الطبيعية ، وكان هذا العالم قد حدد المقومات العلمية لعملية القياس بشكل عام في عنصرين هما ⁽¹⁾ :

(١) نظام عددي A number System

(٢) قواعد حسابية Arithmetical rules

لكن (Helmholtz) أضاف في مؤلف له صدر عام ١٨٨٧ عنصراً ثالثاً إلى هذه المقومات وذلك عندما اشترط لتنفيذ عملية القياس أن تتمشى هذه العملية مع قاعدة لإضافة الرياضية. ⁽²⁾ The mathematical Law of additivity

وعلى هذا النهج سار أيضاً (Campell) . والذي أصبح يعتبر المنظر الأساسي لنظرية الكلاسيكية في القياس ، وذلك حين شدد على أهمية توفر شرط أو قاعدة الإضافة في عملية القياس وذلك بالنسبة للخاصية محل القياس فقال ⁽³⁾ : "لكي تكون خاصية ما قابلة للقياس، يجب أن يتوفر لهذه الخاصية شرط الإضافة الطبيعية"

وحسب هذا المفهوم لعملية القياس أصبح إطارها محصوراً في الخواص الطبيعية للموسسة فقط كالطول ، الوزن ، الحجم ، التعدد . أما الخواص المعنوية كمستوى الذكاء ، ومعنويات العاملين ، والمنفعة الحدية فهذه خواص غير قابلة للقياس طالما أنها لا تخضع لقاعدة الإضافة الطبيعية أو التجريبية.

(1) Moustafa F. Abdel -Magid, "Towards Abetter understanding of The Role of Accounting. Measurement" The Acc. Review (April 1979), PP, 346-357.

(2) Steven S.S, Psychophysics, "(John- Wiley and Sons,N.Y. 1975).

(3) Campell Norman R. "Foundations of Science (Dover Puplications, 1957).

وبقيت مفاهيم النظرية الكلاسيكية للقياس تحكم عملية القياس في العلوم الطبيعية بشكل عام إلى منتصف العقد الخامس من القرن العشرين وبالتحديد إلى عام ١٩٤٦ حين أصدر (S.S. Steven) مؤلفاً^(١)، يدحض فيه الأسس التي تقوم عليها هذه النظرية ويدعو فيه إلى تبني مفاهيم جديدة كانت بمثابة الأساس لما يعرف حالياً بالنظرية الحديثة للقياس (Modern Measurement Theory).

وقد أحدثت هذه النظرية تغييرات حاسمة في المفاهيم السائدة لنظرية القياس سواء بالنسبة لمقومات عملية القياس، أم للخواص محل القياس، وللمقاييس المستخدمة ووحدات القياس.

ولعل من أهم الإضافات التي أضافها (Steven) إلى نظرية القياس، هي نجاحه في دحض أهم دعامة تقوم عليها النظرية الكلاسيكية وهو شرط تمتع الخواص محل القياس، بخاصية الإضافة الطبيعية أو التجريبية التي تمسك بها (Campell) إذ استبدل (Steven) هذا المفهوم بمفهوم آخر هو قابلية عملية القياس لإجراء مقابلة (Matching) أو اقتران بين عنصر معين هو الخاصية محل القياس، بعنصر آخر في مجال آخر هو عدد أساسي Cardinal Number يمثل المحتوى الكمي للخاصية محل القياس، وذلك دون ضرورة تمتع الخاصية محل القياس بخاصية الإضافة الطبيعية^(٢).

وبهذا المفهوم المطور لعملية القياس، أحدث (Steven) ثورة كبيرة في نظرية القياس وذلك حين وسع من إطار عملية القياس فجعلها بعد أن كانت بالمفهوم الكلاسيكي مقصورة على الخواص الطبيعية فقط تمتد لتشمل الخواص المعنوية أيضاً، وبذلك امتدت مجالات القياس إلى العلوم الاجتماعية، بعد أن كانت محصورة في العلوم الطبيعية فقط.

من جانب آخر، شدد (Steven) على أهمية شرطين لا بد من توفرهما من وجهة نظره في عملية القياس، وهذان الشرطان هما :

(١) الثبات الرياضي بالنسبة لوحدة القياس.

The concept of Mathematical Invariance

(١) كان هذا المؤلف كتاباً بعنوان :

"On The Theory of Scales of Measurement", (John Wiley And Sons, N.Y. 1946).

(٢) انظر:

Steven S.S., Op. Cit., P. 52.

٢) الثبات في تطبيق قواعد الإقتران في قياس الخواص :

The application of consistent rules in the assignment of numbers

وحتى يتحقق الشرط الأول والخاص بوحدة القياس، لابد لهذه الوحدة من أن تتصف بخاصتين هما :

أ) أن لا يتغير المحتوى الكمي لهذه الوحدة على مدار عملية القياس نفسها. وذلك كي يصبح بالإمكان التثبت من صحة نتائج عملية القياس.

ب) أن لا يتغير المحتوى الكمي لهذه الوحدة بين عملية قياس وأخرى طالما أن الخاصية محل القياس، لم تتغير في العمليتين. وذلك كي تصبح نتائج القياس قابلة للمقارنة.

أما الشرط الثاني ، والخاص بالثبات في تطبيق قواعد الإقتران فهو ضروري لتحديد كل من :

أ) القواعد المختلفة التي تحكم عملية قياس معينة .

ب) الخواص الرياضية للمقاييس المستخدمة .

ج) مدى قابلية القياسات المختلفة لاستخدام الأساليب الرياضية والإحصائية^(١).

وإذا كان الباحثون في مجال العلوم البحتة ، قد سبقوا زملاءهم الباحثين في مجال العلوم الإجتماعية إلى تطوير القياس، وتحليل مشاكله ، فإن المحاسبة كانت آخر علم في العلوم الإجتماعية يلتفت نحو هذه المشاكل . إذ بقيت نظرية القياس مهملة فيها إلى أمد قريب. ويمكن القول بأن (Mattessich) كان في طليعة المحاسبين الذي تصدوا لبحث مشاكل القياس المحاسبي. إذ ترجع محاولاته في هذا المجال لعام ١٩٥٩. ثم هذا حذوه في ذلك مجموعة من الباحثين منهم على سبيل المثال :

Homburger, Chambers, Bierman, Jaedicke , Ijiri , Dean...etc.

وقد قام هؤلاء بدراسات جادة في هذا المجال، مما ساهم في تطوير طرق وأساليب القياس المستخدمة في المجالات المحاسبية .

وللإحاطة بالمقومات العلمية للقياس المحاسبي ، نرى أهمية إيضاح ما يلي:

أولاً : مفهوم عملية القياس المحاسبية.

ثانياً : خطوات عملية القياس المحاسبية .

ثالثاً : أساليب القياس المحاسبية.

(I) Savage, C. Wade, The Measurement of Sensation (University of California press., 1970) P. 204.

أولاً - مفهوم عملية القياس المحاسبية.

قدم الباحثون في مجالات القياس المختلفة، تعريفات متعددة لعملية القياس هي وإن اختلفت إلى حد ما في الشكل ، إلا أنها تتفق في المضمون. لذا سنكتفي بتقديم ثلاثة منها تعبر عن مدى تطور مفهوم عملية القياس المحاسبية من الناحية العملية ، ولنخرج منها بعد ذلك بمفهوم مبسط لهذه العملية.

وينسب أول تعريف علمي محدد لعملية القياس بشكل عام إلى (Campell) الذي عرفها بالتالي⁽¹⁾ :

"يتمثل القياس بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناء لقواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة".

لكن (Steven) أضاف بعداً رياضياً إلى تعريف عملية القياس حين عرفها بما يلي⁽²⁾ :

"يتمثل القياس في المطابقة بين الخواص أو العلاقات بموجب نموذج رياضي".

أما أكثر التعريفات تحديداً لعملية القياس المحاسبية فهو ذلك الصادر في تقرير لجمعية المحاسبين الأمريكية (A.A.A.) ، وورد فيه ما نصه⁽³⁾ :

"يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء لملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة".

بتحليل التعريفات الثلاثة السابقة لعملية القياس، يمكن الخروج بمفهوم مبسط لعملية القياس المحاسبية يمكن بموجبه تعريفها على النحو التالي :

عملية القياس المحاسبية بالمفهوم العلمي ، هي عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية التعدد النقدي ، لشيء معين هو حدث اقتصادي يتمثل فيها

(1) Campell Norman R., Op. Cit., P. 258.

(2) Steven S.S., Measurement; Psychophysics and Utility. In C.W. Churchman and Thilburn Ratoosh eds. Measurement Definitions and Theories. (: John Wiley and Sons,N.Y 1959).

(3) A.A.A., Research in accounting measurement, Collected papers., 1966. P.47.

عنصر معين في مجال معين هو المشروع الإقتصادي ، بعنصر آخر محدد هو عدد حقيقي،
في مجال آخر هو نظام الأعداد الحقيقية، وذلك بإستخدام مقياس معين هو وحدة النقد،
بموجب قواعد اقتران معينة هي قواعد الإحتساب.

وبالمفهوم السابق لعملية القياس المحاسبية ، يختلف إطار هذه العملية ثم نتائجها
ذلك تبعاً لإختلاف أغراض القياس، والخواص محل القياس ثم تبعاً لتغيير القواعد
المستخدمة في عملية القياس، والشخص القائم بعملية القياس، وبوجه عام تقوم عملية
لقياس المحاسبية على أربعة أركان رئيسية هي :

- ١) الخاصية محل القياس Property to be measured.
- ٢) المقياس المناسب للخاصية محل القياس Scale or measure.
- ٣) وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس Measurement unit.
- ٤) الشخص القائم بعملية القياس Measurer.

١) الخاصية محل القياس :

تنصب عملية القياس بشكل عام وأياً كان مجالها على خاصية معينة لشيء معين.
في مجالات القياس المحاسبي إذا ما اعتبرنا ان المشروع الإقتصادي هو مجال القياس،
فإن الخاصية التي تنصب عليها عملية القياس، قد تكون التعدد النقدي (Monetary)
Numerosity لشيء معين هو حدث من الأحداث الإقتصادية للمشروع كمبيعاته أو ربحه
مثلاً . كما قد تنصب على خاصية أخرى غير خاصية التعدد النقدي، كان يكون محل
لقياس ، الطاقة الإنتاجية للمشروع مثلاً ، أو معدل دوران مخزونه السلعي.

١) مقياس مناسب للخاصية محل القياس :

يتوقف نوع المقياس المستخدم في عملية القياس، على الخاصية محل القياس،
بالنسبة للمشروع الإقتصادي إذا كانت خاصية التعدد النقدي للربح مثلاً هي الخاصية
محل القياس، فالمقياس المستخدم حينئذ هو مقياس للقيمة (وحدة النقد). إما إذا كانت
لناقته الإنتاجية هي الخاصية محل القياس، فالمقياس المستخدم في هذه الحالة هو
مقياس للطاقة كعدد الوحدات المنتجة في الساعة الواحدة مثلاً.

٣) وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس :

عندما يكون الهدف من عملية القياس هو قياس المحتوى الكمي لخاصية معينة لشيء معين، حينئذ لا يكفي فقط تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس، بل لابد أيضاً من تحديد نوع وحدة القياس. فمثلاً لو كانت قيمة ربح المشروع هي محلاً للقياس، في هذه الحالة فبالإضافة إلى ضرورة تحديد نوع المقياس المستخدم وهو مقياس مالي (وحدة النقد)، لابد أيضاً من تحديد نوع وحدة النقد المميزة لهذه القيمة، أي الجنيه مثلاً أم الدينار، أم الدولار... الخ؟.

٤) الشخص القائم بعملية القياس :

يعتبر الشخص القائم بعملية القياس عنصراً هاماً في عملية القياس. لأن نتائج عملية القياس تختلف باختلاف القائمين بها خصوصاً في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية. والشخص القائم بعملية القياس المحاسبية وهو المحاسب يلعب دوراً أساسياً ليس في تحديد مسار وأساليب عملية القياس المحاسبية فقط بل في تحديد نتائجها أيضاً. وستعرض لهذا الدور بالتفصيل في مكان لاحق عند بحث موضوع تحيز القياس المحاسبي.

ثانياً - خطوات عملية القياس المحاسبية.

يتوقف مسار عملية القياس المحاسبية وتعدد خطواتها على الأغراض التي ستستخدم فيها مخرجات القياس. وعلى هذا الأساس تتفاوت وجهات نظر المحاسبين بشأن مدى مراحل عملية القياس المحاسبية وعدد الخطوات التي تنفذ بها، وذلك تبعاً لإختلاف آرائهم حول الأغراض المستخدمة فيها البيانات المحاسبية. إذ بينما يحصر البعض عملية القياس المحاسبية بمرحلتين تسجيل وتخصيص القياسات المحاسبية التاريخية، يرى البعض منهم أن عملية القياس المحاسبية لا تنتهي عند هذا الحد، بل تشمل أيضاً عملية تشغيل هذه القياسات وبغض النظر عن كون هذه القياسات تاريخية أم مستقبلية.

بناءً على ما سبق، وقبل الشروع في تحديد الخطوات الأساسية لعملية القياس المحاسبية سنشير التساؤلات التالية والتي من خلال الإجابة عنها سنحاول تحديد هذه الخطوات.

سؤال الأول :

ما علاقة عملية التبويب في المحاسبة بعملية القياس المحاسبية ؟.

السؤال الثاني :

هل تعتبر عملية تشغيل القياسات المحاسبية جزءاً من علمية القياس المحاسبية؟.

ما السؤال الثالث :

فهو، هل تدخل التقديرات أو التنبؤات في إطار عملية القياس المحاسبية..؟.

بخصوص علاقة عملية التبويب Classification بعملية القياس المحاسبية ، يتفق محاسبون على اعتبارهما مترابطتين . مثال على ذلك (Devine) والذي لا يكتسفي اعتبار التبويب خطوة أولية في عملية القياس المحاسبية ، بل يذهب إلى حد أبعد من ذلك حين يعتبرهما مترادفتين فيقول :

"الحقيقة التي لا يمكن نكرانها، هي أن كل عملية قياس هي في الأصل عملية تبويب"^(١).

كما يؤيد هذا الرأي (Steven) حين يدعو إلى استخدام مصطلح قياس (Scaling) بدلاً من مصطلح تبويب (Classification) . وذلك بقصد إبراز البعد القياسي لعملية تبويب فيقول في هذا الصدد :

" يعتبر التبويب العملية الأساسية في القياس " ⁽²⁾

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

"يعتبر التبويب المحاسبي في الغالب نوعاً من القياس بالرغم من عدم استخدام لأرقام فيه"⁽³⁾.

وتحليل الآراء المذكورة أعلاه حول علاقة عملية التبويب بعملية القياس المحاسبية، نستنتج بان عملية التبويب هي جزء من عملية القياس المحاسبية، أو خطوة

(١) النص الحرفي لهذه العبارة ،

"The undeniable fact Remains that every measurement is classification."

مصدر :

Richard Mattessich. Op. Cit., P. 16.

(2) Ibid. p. 62.

(3) A.A.A., "Report of the Committee on the Foundations of Accounting Measurement". The Acc. Review. Suppl. to Vol. XLIVI 1971 P. 310.

من خطواتها، ولكن الفرق الأساسي بينهما وهو ما سنوضحه فيما بعد، تنحصر في نوع المقياس المستخدم في تنفيذ كل منهما. إذ بينما يستخدم المحاسب في عملية قياس خاصية التعدد النقدي للحدث الإقتصادي مقياساً نسبياً (Ratio Scale) هو وحدة النقد، فإنه في عملية تبويب هذا الحدث يستخدم مقياساً اسمياً (Nominal Scale) هو الخاصية المتخذة أساساً للتبويب.

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

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

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

لكننا نؤيد من جانبنا وجهة نظر ثالثة تقع بين وجهتي النظر السابقتين، ونرى بأن عملية تشغيل البيانات المحاسبية، هي عملية مشتركة بين النظام المحاسبي للمعلومات (A.I.S.)، والنظام الإداري- للمعلومات (M.I.S.)، بمعنى أن القياسات المحاسبية الأساسية والتي هي بمثابة المخرجات لعملية القياس المحاسبية الأولية أو المباشرة، يمكن أن تكون مدخلات لمرحلة جديدة من عملية القياس المحاسبية هي مرحلة التشغيل. وهكذا ضمن عملية قياس مشتقة أو غير مباشرة، تحول القياسات المحاسبية الأساسية، إلى معلومات تناسب أغراض اتخاذ القرارات.

وكما اختلفت آراء المحاسبين حول دور عملية تشغيل البيانات في عملية القياس المحاسبية، تختلف كذلك حول دور عملية التقدير (Estimation) في هذا المجال. وفي هذا الصدد توجد أيضاً وجهات نظر ثلاث :

الأولى: متحفظة لأنها تعارض بشدة إدخال عملية التقدير في إطار عملية القياس المحاسبية، وذلك بحجة أن عملية القياس المحاسبية تتطلب لصحتها حدوث عملية تبادل (Exchange Transaction) وما دامت عملية التقدير تقوم على توقعات بخصوص أحداث مستقبلية غير مؤكدة ، إذن لا يجوز اعتبار عملية التقدير جزءاً من عملية القياس المحاسبية. ولعل في القول التالي لـ (Chambers) تلخيص لوجهة النظر هذه.

"عندما يكون هدفنا كمحاسبين تقدير قيمة معينة في المستقبل ، فلا يجوز القول بإننا نقيس هذه القيمة وإن جاز القول بإننا نتنبأ بهذه القيمة بالإعتماد على قياسات جارية هي حصيلة لعملية قياس في الحاضر ⁽¹⁾.

أما وجهة النظر الثانية بخصوص عملية التقدير المحاسبية ، فهي مع الأولى على طرف نقيض، لأنها لا تشترط حدوث عملية التبادل كشرط لصحة عملية القياس المحاسبية. وعلى هذا الأساس فهي تعتبر عملية التقدير جزءاً من عملية القياس المحاسبية. ويعبر عن وجهة النظر هذه (Moonitz) بقوله :

"لا يكون القياس المحاسبي مستحيلاً في غياب عملية التبادل، وليس من الضروري دائماً أن يكون القياس المحاسبي في مثل هذه الحالة أقل دقة . فعملية التبادل لا تكون القيم وإن كان دورها ينحصر فقط في الكشف عن هذه القيم " ⁽²⁾.

وفي هذا الصدد ، توجد حبال هذه المسألة ووجهة نظر ثالثة تشبهاها جمعياً المحاسبين الأمريكية (A.A.A.) ، والتي هي أكثر مرونة من وجهتي النظر السابقتين . إذ تدعو إلى اعتبار عملية التقدير في المحاسبة جزءاً من عملية القياس، ولكن بشرط توفر مقاييس للخطأ المحتمل في هذه التقديرات ⁽³⁾ . ويمكن تبرير وجهة النظر هذه بحجة مفادها أن الفرق الأساسي بين عملية القياس وعلمية التقدير من الناحية العملية، ينحصر فقط في درجة خطأ القياس المتوقع في مخرجات كل من العمليتين . فالتقدير هو قياس ولكن

(1) Chambers., R.J. , Accounting evaluation and economic behavior. (N.J : Prentice- Hall, Inc, 1960) P.87.

(2) Maurice Moonitz, The basic postulates of Acc. A research study of he American Institute of C.P. A'S.

المصدر :
Edward Bruke, Objectivity and accounting, The Acc. Review. Oct. 64, 1970. PP. (837-848).
(3) A.A.A. Op. Cit., P 49.

مدى الخطأ Range of Error فيه متسع نسبياً . ذلك لأنه في عملية التقدير، وعلى عكس الحال بالنسبة لعملية القياس التاريخية ، تنعدم الوسيلة الكفيلة بإجراء عملية مقارنة مباشرة وموضوعية بين المقياس والخاصية محل القياس . لذا فحين يقدر المحاسب القيمة المستقبلية لحدث معين فهو في حقيقة الأمر يجري قياساً ولكن بدرجة ثقة أقل من القياس التاريخي . وذلك لأن نظام القياس المحاسبي التقليدي ، لا يوفر له مقاييس الخطأ الواجب توفرها في أي نظام للقياس. وعلى هذا الأساس وحتى يمكن اعتبار عملية التقدير جزءاً من عملية القياس المحاسبية، لا بد من رأينا من تطوير هذه العملية من ناحيتين :

أولهما :

تطوير الأساليب التقليدية في التقدير المحاسبي والتي تقوم في معظمها على اجتهادات تحكمية ، إلى أساليب عملية في التنبؤ تقوم على أسس عملية .
وثانيهما :

استخدام بعض المؤشرات الرياضية والإحصائية والتي بإستخدامها كمقاييس للخطأ تساعد في تحسين دقة التنبؤات Precision ، بالإضافة إلى مساهمتها في تقييم عنصر المخاطرة Risk Factor المصاحب لعملية التقدير في ظل حالة عدم التأكد. وهكذا وبعد توفر الشرطين السابقين ، تتحول عملية التقدير المحاسبية بالمفهوم السابق إلى عملية تنبؤ علمي (Scientific Forecasting) لها من المقومات العلمية ما لعملية القياس. مما يبرر والحال هذه اعتبار عملية التنبؤ جزءاً من عملية القياس المحاسبية.

في إطار التحليل السابق لمفهوم عملية القياس المحاسبية، يمكن تحديد خطوات سير هذه العملية ومن ثم مراحلها الرئيسية. لكن قبل ذلك نذكر ببعض الإجراءات الهامة التي لا بد من اتخاذها قبل البدء بتنفيذ عملية القياس ، وهذه الإجراءات هي :

(١) تحديد الخاصية محل القياس :

والخاصية محل القياس بالنسبة للوحدة المحاسبية هي حدث اقتصادي تاريخي أثر على المركز المالي للمشروع ، كما قد يكون حدثاً مستقبلياً ذو آثار اقتصادية متوقعة على المشروع. والمشكلة الحقيقية التي يواجهها المحاسب هنا والتي ستعكس آثارها

على جميع مراحل عملية القياس، تتلخص في عدم قدرة المحاسب في معظم الأحيان ، على تعريف أو تحديد الخاصية محل القياس تعريفاً أو تحديداً دقيقاً.

لنأخذ ربح المشروع مثلاً لهذه الخاصية . فلو كلفت مجموعة من المحاسبين قياسه، لكان الخلاف الأول الذي سيبرز بينهم يدور حول مفهوم هذا الربح مما سيترتب عنه بعد ذلك خلاف بينهم في طرق وأساليب قياسه ، إذ يمكن لأي منهم أن يتساءل مثلاً ، هل الربح محل القياس هو الربح بمفهومه الإقتصادي ، أم هو الربح بمفهومه المحاسبي ، أم بمفهومه القانوني، أم بمفهومه الإداري ...؟ واختلاف المداخل في عملية قياس الربح، لا بد ان تنعكس على نتائج القياس ، ولعل في مدلول العبارة التالية لأحد الباحثين وهو (Devine) تلخيص لأبعاد هذه المشكلة حيث يقول :

"إن الحرص المبالغ فيه من جانب المحاسبين على التمسك بالمفاهيم والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في مجالات القياس المحاسبي، ليس سوى وسيلة يدارون بها عدم اتفاقهم حول مفاهيم الخواص او الأحداث المطلوب منهم قياسها. لأنهم يتمسكهم الحرفي بهذه المفاهيم والمبادئ ، إنما يهدفون إلى درء المسؤولية التي قد تترتب عليهم من جراء الأخطاء المحتملة في عملية القياس"⁽¹⁾.

٢) تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس مع وحدة القياس المميزة للقياسات :

يتوقف اختيار نوع المقياس المناسب وكذلك وحدة القياس المناسبة على أغراض عملية القياس، وعلى نوع الخاصية محل القياس. فإذا كانت أغراض عملية القياس محصورة في مجرد تبويب الحدث محل القياس، فالمقياس المناسب حينئذ لهذا الغرض هو مقياس أسمي، أما إذا كانت أغراض عملية القياس محصورة في المقارنة بين قيمة حدثين (أصليين مثلاً) ، فالمقياس المناسب حينئذ هو مقياس الترتيب. وإذا ما تجاوزت أغراض عملية القياس ما سبق ذكره إلى تحديد المحتوى الكمي للحدث (قيمة كل من الأصليين مثلاً) ، فحينئذ يستخدم مقياس نسبي.

وبجانب أهمية تحديد نوع المقياس المناسب لعملية المقياس، تقف جنباً إلى جنب

(1) Devine Carl, Thomas , "Some conceptual Problems in Accounting Measurement." (A.A.A. Reserarch in Accounting Measurement, Collected papers, 1966) PP. (13-26).

مسألة تحديد وحدة القياس ، إذ عندما يكون هدف المحاسب مثلاً هو قياس القيمة النقدية للمبيعات السنوية للمشروع، لا يكفي حينئذ تحديد نوع المقياس الواجب استخدامه وهو المقياس النسبي ممثلاً بوحدة النقد. بل لا بد أن يتبع ذلك أيضاً تحديد نوع هذه الوحدة أهي الجنيه مثلاً ، أم الدينار، أم الدولار...؟.

(٣) تحديد أسلوب القياس المناسب لعملية القياس :

يتوقف أسلوب القياس المتبع في تنفيذ عملية القياس المحاسبية على عاملين :
أولهما: الهدف من عملية القياس .
وثانيهما: الأفق الزمني لعملية القياس.

فإذا كان هدف عملية القياس مجرد تبويب الحدث محل القياس أو إثباته محاسبياً فقط، حينئذ لا يتعدى أسلوب القياس ما يعرف بأسلوب أو طريقة القياس المباشرة أو الأساسية. أما فيما عدا ذلك فيستخدم أسلوب القياس المشتق أو غير المباشر، والذي بموجبه تحدد قيم القياسات ، ضمن ما يسمى بعملية الإحتساب المبنية على علاقات رياضية^(١).

من جانب آخر إذا كانت عملية القياس منصبة على حدث تاريخي ، يسلك المحاسب في قياسه أساليب بسيطة تكون في معظمها من النوع المباشر الذي يأخذ شكل التسجيل المباشر لقيمة هذا الحدث من واقع مستند (فاتورة ، سند صرف..الخ). في حين لو كانت هذه العملية منصبة على فرصة مستقبلية، حينئذ لا بد من استخدام أساليب غير مباشرة في القياس تتخذ شكل التحليل ضمن ما يسمى بعملية التنبؤ .

بعد اتخاذ الإجراءات انفة الذكر من قبل المحاسب ، يمكنه حينئذ الشروع في تنفيذ عملية القياس المحاسبية. وهنا يمكن لهذه العملية ان تمر في عدة مراحل يتوقف مداها على أغراض عملية القياس والتي تحدد بالتالي نوعية القياسات المطلوب توفيرها.

فإذا كان الهدف من عملية القياس يتوقف مثلاً عند مجرد الإثبات المحاسبي لقيمة أصل ثابت جديد تمت حيازته من قبل المنشأة ، حينئذ لا بد لعملية القياس من اجتياز مرحلتين هما مرحلة التبويب ، ثم مرحلة التسجيل في الدفاتر . ولكن إذا ما تطورت أهداف عملية القياس بعد ذلك إلى تحديد قيمة مصروف الاستهلاك السنوي لهذا الأصل،

(1) Don. W, Vickery; "Is Accounting a measurement Dicipline ...??" The Acc. Review. Oct. 1970, PP. (731-743).

لا بد حينئذ لعملية القياس المحاسبية من اجتياز مرحلة جديدة هي مرحلة التحميل والتي تقاس خلالها تكلفة قسط استهلاك هذا الأصل. بعد ذلك وفي نهاية الفترة المالية يمكن لقيمة هذا الأصل ان تخضع لمرحلة جديدة من مراحل عملية القياس وهي ما يعرف بمرحلة التجميع. وذلك حين تدمج قيمته بقيم غيره من الأصول الثابتة، وذلك بهدف توفير قياس جديد هو التكلفة الإجمالية للأصول الثابتة والتي تظهر في الميزانية العمومية للمشروع" أما إذا ما أراد المحاسب تحديد او قياس العائد المتوقع على الإستثمار من هذا الأصل، فحينئذ تخضع قيمة ذلك الأصل إلى ما يسمى بعملية التشغيل والتي تأخذ شكل تحليل مالي يسعى المحاسب من خلاله للتنبؤ بالتدفقات النقدية المتوقعة من الأصل على مدار عمره الإنتاجي.

ثالثاً - أساليب القياس المحاسبية :

في تنفيذ عملية القياس المحاسبية يمكن اتباع عدة أساليب يتوقف اختيار أي منها على أغراض عملية القياس. ويمكن بوجه عام حصر انواع اساليب القياس المتبعة في عملية القياس المحاسبية في ثلاثة هي⁽¹⁾ :

- ١) أساليب قياس أساسية أو مباشرة .
- ٢) أساليب قياس مشتقة أو غير مباشرة.
- ٣) أساليب قياس تحكمية .

١) أساليب القياس الأساسية أو المباشرة Fundamental or Direct Methods
باستخدام هذا الأسلوب من أساليب القياس، تحدد نتيجة عملية القياس المحاسبية بمثله بقيمة الخاصية محل القياس مباشرة وذلك دون الحاجة إلى ما يعرف بعملية الإحتساب (Calculation Process) والمبينة أصلاً على ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس. ويتبع أسلوب القياس المباشر مثلاً في قياس تكلفة آلة وذلك من خلال ثمنها المشبث على فاتورة الشراء. أما إذا تم تشمين اجزاء هذه الآلة كل على حدة تمهيداً لتحديد التكلفة الإجمالية لها. فحينئذ تقاس تكلفة هذه الآلة ضمن ما يسمى بأسلوب القياس المشتق أو غير المباشر. لأنه في الحالة الأخيرة لا بد للوصول إلى تكلفة

(1) Ibid, PP. 731 - 743.

الآلة كوحدة من خلال عملية احتساب تضم فيها ائمان الأجزاء معاً للوصول بعد ذلك إلى تكلفة الآلة كوحدة.

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

٢) أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة : Derived or Indirect Methods

عندما يتعذر على المحاسب قياس قيمة الحدث الإقتصادي محل القياس بطريقة مباشرة، حينئذ لا بد من قياس قيمة هذا الحدث بطريقة غير مباشرة وذلك كما بينا سابقاً بالنسبة للآلة .

وقد ازداد اعتماد المحاسب على الأساليب غير المباشرة أو المشتقة في القياس بعد تزايد أهمية عملية تشغيل البيانات المحاسبية. لأن عملية تشغيل البيانات المحاسبية بمدخلاتها ومخرجاتها ، تعتمد إلى حد كبير على عملية التحليل التي لا يمكن إنجازها بدون عملية الإحتساب والتي هي بمثابة الأساس الذي تقوم عليه أساليب القياس المشتقة غير المباشرة.

وفي مجالات القياس عامة والقياس المحاسبي خاصة، تعتبر القياسات الأولية أو المباشرة، بمثابة المدخلات لأساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة. بمعنى أنه لا يمكن لعملية قياس غير مباشرة ان تنفذ دون أن تكون مسبقة بعملية قياس مباشرة. مثال على ذلك، إذا أراد المحاسب قياس القيمة الإجمالية لأصلين ، أو قياس النسبة بين قيمتهما، فحينئذ لا يمكنه تحديد هذه القيمة الإجمالية أو تحديد النسبة بين قيمتهما، إلا بإتباع أسلوب القياس غير المباشر. إذ بعد تحديد قيمة كل منهما على انفراد بأسلوب القياس الأولي أو المباشر، تحدد بعد ذلك وبأسلوب غير مباشر قيمتها الإجمالية او النسبة بين قيمتهما.

٣) أساليب القياس التحكمية : Arbitrary Methods

تشبه هذه الأساليب والتي يطلق عليها البعض من المحاسبين مصطلح (Measurements by

(Iai) في إجراءاتها أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة. ولكن الفرق الرئيسي بينهما ينحصر في أنه بينما توجد قواعد موضوعية تحكم أساليب القياس غير المباشر، فإن أساليب القياس التحكيمية تفتقر إلى مثل هذه القواعد مما يجعلها عرضة لآثار التحيز الناتج عن التقديرات أو الأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس. وفي مجال وصفه لهذا النوع من القياسات يقول (Ijiri) :

“تكون أساليب القياس تحكيمية في الظروف التالية⁽¹⁾ :

(أ) إذا لم توجد قواعد منطقية (Logical rules) تتحكم في خطوات تنفيذ عملية القياس، وبذلك لا تتوفر المبررات المنطقية التي يمكن الإعتماد عليها في إثبات ان الرقم حصيلة القياس، يمثل فعلاً القيمة الفعلية للخاصية محل القياس.

(ب) وترتيباً على ما سبق ، تزداد الفرص لإحتمال ظهور خلاف حول نتائج عملية القياس بين الأشخاص القائمين بهذه العملية طالما لم تتوفر لهم المعايير الموضوعية للحكم في هذا الخلاف .

وتندرج معظم أساليب القياس المحاسبية تحت هذا النوع من أساليب القياس، فمثلاً، في قياس قيمة أصل معين من أصول المشروع توجد أمام المحاسب بدائل مختلفة لقياس هذه القيمة يؤدي كل منها إلى نتيجة تختلف عن النتائج المحققة بالبدايل الأخرى. واختيار أي بديل منها يخضع في الغالب لاجتهادات شخصية أو تحكيمية من قبل المحاسب . إذ ان محاسباً معيناً قد يختار تقييم هذا الأصل بناءً لتكلفته التاريخية، بينما محاسب آخر يختار تقييم هذا الأصل بناء لتكلفته الإستبدالية، في حين يقيم محاسب ثالث نفس الأصل بناء لصادفي قيمته الحالية. وتحت كل بديل من البدائل الثلاث تختلف نتيجة القياس عنها تحت البديلين الآخرين .

(1) A.A.A., Op. Cit., P. 22.

أسئلة الفصل الخامس

١- ترجع النظرية الكلاسيكية للقياس إلى عالم الفيزياء Galileo . فما هي المقومات العلمية لعملية القياس في هذه النظرية . وما هي الإضافات التي قدمها كل من Campell و Fleimholtz في مؤلفاتهم إلى ما جاء به Galileo .

٢- بقيت مفاهيم النظرية الكلاسيكية للقياس تحكم عملية القياس في العلوم الطبيعية فترة طويلة إلى حين صدور مؤلف Steven الذي دحض فيه الأسس التي تقوم عليها هذه النظرية . بين ما جاء به Steven والإضافات التي أضافها في نظريته الحديثة للقياس .

٣- ما معنى القياس المحاسبي . وما أنسب تعريف تقدمه لذلك .

٤- يختلف إطار عملية القياس المحاسبي كما تختلف نتائجه وذلك تبعاً لاختلاف أغراض القياس ، والخواص محل القياس ثم تبعاً لتغير القواعد المستخدمة في عملية القياس ، والشخص القائم بعملية القياس . وبوجه عام يمكن القول بأن عملية القياس تقوم على مجموعة أركان . فما هي الأركان . وما تأثير كل ركن منها على عملية دقة القياس .

٥- أكمل المقطع التالي باستخدام الكلمة المناسبة للفراغ الموجود .
يتوقف نوع المستخدم في عملية القياس ، على محل القياس ،
وبالنسبة للمشروع الإقتصادي إذا كانت خاصية التعدد للربح مثلاً هي الخاصية
محل القياس ، فالقياس المستخدم حينئذ هو مقياس أما إذا كانت
طاقته الانتاجية هي الخاصية محل القياس ، فالقياس المستخدم في هذه الحالة هو مقياس
.....

٦- يتوقف مسار عملية القياس المحاسبية وتعدد خطواتها على الأغراض التي ستستخدم فيها مخرجات القياس . وعلى هذا الأساس تتفاوت وجهات نظر المحاسبين بشأن مدى

مراحل عملية القياس المحاسبية وعدد الخطوات التي تنفذ بها.

على ضوء ما تقدم بين ما يلي :

- لماذا تتفاوت وجهات نظر المحاسبين حول مراحل عملية القياس المحاسبية.
- حدد خطوات القياس المحاسبية التي تراها مناسبة في هذه العملية.

٦- لقد زادت أهمية التساؤل المطروح حول علاقة عملية تشغيل القياسات المحاسبية، بعملية القياس المحاسبية بعد تزايد أهمية الدور الذي تلعبه المحاسبة كنظام للمعلومات. حول هذه المسألة توجد ثلاث وجهات نظر. حدد وجهات النظر هذه، وبين من منها أكثر قلة، ولماذا.

- ١- في تنفيذ عملية القياس المحاسبية يمكن إتباع عدة أساليب يتوقف اختيار أي منها على أغراض عملية القياس. على ضوء ما تقدم حدد ما يلي :
 - أساليب القياس.
 - ما هو أفضل أسلوب من الأساليب السابقة في رأيك ولماذا.

- اكتب مقالة شاملة عن القياس المحاسبي .

١- ما المقصود بالآتي :

- الهدف من عملية القياس.
- الأفق الزمني لعملية القياس.

الفصل السادس

المقومات الإعلامية للقياس المحاسبي

في السياق التاريخي لتطور المحاسبة ، عرضنا تطورها ، من نظام لمسك الدفاتر السجلات المحاسبية ، إلى نظام للقياس والإتصال هدفه الرئيسي توفير المعلومات لإقتصادية عن المشروع للطوائف ذات المصلحة . وهناك شبه اجماع من قبل الباحثين ، على تأكيد أهمية الدور المعاصر الذي تلعبه المحاسبة كنظام للمعلومات . يشهد على ذلك معظم التعريفات الحديثة للمحاسبة والتي يشير معظمها إلى هذا الدور .

كمثال على هذا الإتجاه يعرف احد الباحثين المحاسبة بما يلي :

" تعتبر المحاسبة في مجتمعاتنا الإقتصادية وظيفية للخدمات . وينظر إلى تقاريرها كمصدر للمعلومات تساعد الأطراف ذات المصلحة ، في اتخاذ قراراتها الإقتصادية المتعلقة بالمشروعات الإقتصادية ⁽¹⁾ .

ولعل من أكثر التعريفات تعبيراً عن قوة العلاقة بين وظيفتي القياس والإتصال في محاسبة ، ذلك التعريف الوارد في تقرير صادر عن جمعية المحاسبين الأمريكية (A.A.A.) والذي ورد فيه ما نصه :

عملية القياس المحاسبية هي تعريف ، قياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية ⁽²⁾ .

ولاً - المحتوى الاعلامي للتقارير المحاسبية.

يمكن حصر الفئات المستفيدة من المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات في فئتين : الأولى : منهما داخل المشروع وتأتي إدارة المشروع على رأس هذه الفئة ، أداة الإتصال بين هذه الفئة والنظام المحاسبي هي التقارير الداخلية بما تحويه من معلومات مالية في أغلب الأحيان ، وغير مالية في بعض الأحيان .

(1) Fremger. James M. "Utility, and Accounting Principles".
The Acc. Review. July 1967. PP. (457-469).

(2) A.A.A., Acommittee to Prepare Astatement of Basic Accounting Theory
A.A.A. (Evanston, Ill. 1966).P.(1).

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

وقد جرت محاولات عدة من قبل الباحثين لتحسين أداء المحاسبة كنظام للمعلومات. ومن المحاولات الرائدة في هذا المجال دراسات قام بها (Theil) ^(١)، حاول من خلالها ربط المحاسبة بنظرية المعلومات ونجح بواسطتها في اشتقاق بعض النماذج الرياضية المبنية على الدالة اللوغرتمية ، واستخدامها في قياس المحتوى الإعلامي للتقرير المالي، بالإضافة إلى خسارة المعلومات التي تترتب على دمج أو تجميع بنود هذا التقرير . والنموذجان الأساسيان اللذان وضعهما Theil هما :

$$(١) \quad Q(S_i) = \sum_{i=1}^n S_i \log S_i$$

$$(٢) \quad Q(C : V) = \sum_{i=1}^n V_i \log \frac{V_i}{C}$$

وذلك حيث ترمز (ق) إلى قيمة معلومات التقرير أو المحتوى الإعلامي .

S_i = قيمة حدث معين في تاريخ معين . وترمز إلى القيمة المالية لبنود التقرير.

V_i = قيمة الحدث نفسه ولكن في تاريخ لاحق.

وبينما يصلح النموذج الأول لقياس المحتوى الإعلامي للتقرير المالي غير المقارن. يستخدم النموذج الثاني في قياس المحتوى الإعلامي للتقرير المالي المقارن مثل (الميزانية المقارنة).

عموماً سنتطرق إلى هذين النموذجين واستخداماتهما في مكان لاحق من الكتاب.

(١) ينسب (Theil) دراساته وأبحاثه في هذا المجال على دراسات كان قد قام بها (Shannon) عام

١٩٤٨ حول نظم الإتصال . وقد نشر Theil خلاصة أبحاثه في هذا المجال في كتاب بعنوان :

Economics and Information Theory Vol. III of Studies in Mathematical and Managerial Economics. (, Rand McNally and Co.Chicago 1967).

$$(2) \quad H(X_i) = \sum x_i \log x_i$$

$$H(Y : X) = - \sum Y_i \log \frac{Y_i}{X_i}$$

Ibid., P. (5).

المصدر :

ولاً - مفهوم المحتوى الإعلامي للتقرير المالي :

يقصد بالمحتوى الإعلامي للتقرير المالي ، قيمة ما يحويه من معلومات اقتصادية ذلك من وجهة نظر مستخدمي هذا التقرير في اتخاذ قرارات اقتصادية ذات علاقة بالمشروع. ومن القرارات الاقتصادية التي تقع في هذا الإطار ، تلك التي يتخذها المستثمرون بشأن توظيف أموالهم في المشروع ، وقرارات المقرضين بشأن منح لتسهيلات الإئتمانية للمشروع .

والمحتوى الإعلامي للتقرير ، ذو أهمية خاصة في مجالات تطوير القياس المحاسبي. ذلك لأن وظيفة الإتصال في المحاسبة وأداتها التقارير المالية تقف جنباً إلى جنب مع وظيفة القياس ، لتشكّلان معاً الأساس الذي يقوم عليه نظام المعلومات المحاسبي. وبذلك تلتقي أغراض الوظيفتين عند هدف واحد مشترك هو الحرص على توفير أكبر قدر من المعلومات المفيدة لمتخذي القرارات الاقتصادية . وعليه ، فإن تحسناً في أداء أي من الوظيفتين ، سيؤثر على أداء الوظيفة الأخرى. مثال على ذلك عملية الدمج أو التجميع وهي جانب من جوانب عملية القياس المحاسبية فيمكن عن طريق تحسينها ، زيادة القيمة الإعلامية للتقرير المالي. وبالمقابل ، فإن توفير المعلومات المناسبة عن دقة تنبؤات الموازنة وذلك بإستخدام مقاييس المعلومات هو جانب من جوانب وظيفة الإتصال، ولكنه سيؤدي إلى تحسين عملية التنبؤ وهي جانب من جوانب عملية القياس.

والقاعدة الأساسية العامة التي تحكم قياس المحتوى الإعلامي للتقرير المالي تقوم على مبدأين هما :

- (١) أن الفائدة المحققة لمستخدم التقرير المالي بما يحويه من معلومات ، تزيد كلما زادت قيمة المعلومات المحتواه فيه. أو بمعنى آخر كلما زادت قيمة محتواه الإعلامي .
- (٢) أن المحتوى الإعلامي للتقرير المالي ممثلاً بقيمة ما يحويه من معلومات اقتصادية، تزيد كلما زاد معدل التغيير في قيمة البنود المكونة لهذا التقرير ، وذلك على مدار الفترة الزمنية التي يغطيها هذا التقرير.

هذا ويمكن التعبير عن المبدأين أعلاه في صورة علاقة رياضية تأخذ الشكل التالي:

$$ف \propto ق \propto ت$$

حيث ف = الفائدة المحققة لمستخدم التقرير .

ق = قيمة المعلومات الاقتصادية المحتواه في التقرير .

ت = معدل التغيير في القيمة المالية أو القياسات الممثلة لبنود التقرير على مدار الفترة الزمنية⁽¹⁾.

وبقصد تفسير مدلول هذه العلاقة ، سنعرض مثلاً لها من الحياة الواقعية. بفرض وجود ثلاثة مستثمرين (أ ، ب ، ج) كان كل منهم بصدد اتخاذ قرار استثماري بشأن توظيف أمواله في شراء أسهم المشروع (س) . وقد رهن كل منهم تنفيذ قراره بتحقيق شرط أساسي هو أن يكون الحد الأدنى المتوقع لصافي الربح المحقق في نهاية الفترة المحاسبية للمشروع (س) ، بمعدل ١٠٪ من رأس المال .

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

(١) توقع المستثمر (أ) بإحتمال (٥٠٪) أن يكون الحد الأدنى لصافي الربح الذي سيحققه المشروع في نهاية العام الجاري هو ١٠٪ من رأس المال المستثمر بما يعني توقعه بإحتمال ٩٥٪ أن لا يحقق الحد الأدنى المطلوب، وعلى هذا الأساس قرر عدم استثمار أمواله في المشروع (س).

(٢) أما المستثمر (ب) ، فقد توقع بإحتمال (٥٠٪) أن يكون الحد الأدنى لصافي الربح المتوقع للمشروع في نهاية العام الجاري ١٠٪ من رأس المال المستثمر. ومعنى ذلك أنه توقع أيضاً بإحتمال (٥٠٪) ، أن لا يحقق المشروع هذا الهدف ، لذا تردد في اتخاذ قراره وبذلك قرر انتظار صدور القوائم المالية الختامية للمشروع ليتخذ قراره حينئذ على هديها.

(٣) لكن المستثمر (ج) والذي كان متفائلاً جداً ، فقد توقع بإحتمال (٩٠٪) أن يحقق المشروع في نهاية العام الجاري صافي ربح حده الأدنى ١٠٪ من رأس المال المستثمر ، وبإحتمال (١٠٪) أن لا يحقق المشروع هذا الهدف . لذلك بادر فوراً بإتخاذ قراره بتوظيف أمواله في المشروع . والسؤال المطروح هنا هو :

بفرض أن القوائم المالية المنشورة للمشروع (س) والتي صدرت بعد اسبوعين فقط من تاريخ توقعات المستثمرين الثلاثة ، أظهرت فشل المشروع في تحقيق الحد الأدنى لصافي الربح المطلوب وهو ١٠٪ من رأس المال المستثمر. إذ لم يحقق سوى صافي ربح

(1) Van Court Hore, Jr., Systems Analysis : A diagnostic Approach; (Harcourt Brace and World, Inc.N.Y : 1967). P. 118.

معدل ٥٪ ، فما هي الآثار التي كانت ستترتب بسبب ذلك على القرارات الاقتصادية التي اتخذها المستثمرون الثلاثة، فيما لو أجلوا اتخاذ هذه القرارات الى ما بعد صدور هذه القوائم ٢٠٠.

(١) بالنسبة للمستثمر (أ) ، فإن قراره ما كان ليتأثر ، لأنه منذ البداية كان قد توقع بدرجة احتمال كبيرة (٩٥ ر) ، أن يحدث ما حدث فعلاً . من هنا فالقوائم المالية المنشورة للمشروع (س) ، لم تحمل فيها أية مفاجأة له. وبالتالي يمكن القول ، بأن هذا المستثمر كان سيكون أقل الثلاثة استفادة من المعلومات المحاسبية المحتواه في هذه القوائم طالما أن هذه المعلومات لم تكن سوى تأكيد لمعلومات كان قد توقعها بنفسه قبل نشر هذه القوائم.

(٢) على العكس تماماً من المستثمر (أ) ، فإن المستثمر (ج) كان سيجد مفاجأة كبيرة في المعلومات التي احتوتها القوائم المالية المنشورة للمشروع. لأن ما تحويه من معلومات خالف توقعاته تماماً حول صافي الربح المتوقع للمشروع. وعليه فإن هذا المستثمر كان بإمكانه الحصول على قدر كبير من الفائدة من المعلومات المحاسبية المحتواه في القوائم المالية المنشورة، ولو انتظر صدور هذه القوائم ، لكان قد اتخذ قراراً على نقيض تام مع القرار الذي اتخذه فعلاً.

(٣) أما بالنسبة للمستثمر (ب) فالمعلومات التي حملتها القوائم المالية المنشورة للمشروع كانت في قيمتها الإعلامية وسطاً بين قيمتها من وجهة نظر زميله (أ) ، قيمتها من وجهة نظر زميله (ج) . بما يعني أنه كان سيحقق من هذه القوائم فائدة بدرجة أكبر من الفائدة التي حققها (أ) وأقل من الفائدة التي حققها (ج). وهكذا لو أجل اتخاذ قراره إلى ما بعد صدور القوائم المالية المنشورة للمشروع ، فإن دور هذه القوائم كان سينحصر فقط في حسم تردده بعدم استثمار أمواله في المشروع.

كما سبق يمكننا القول بأن المحتوى الإعلامي للقوائم المالية المنشورة للمشروع (س)، يختلف من وجهة نظر المستثمرين الثلاثة (أ ، ب ، ج) ، فهذا المحتوى في تقييمه مرتفع بالنسبة للمستثمر (ج)، ومنخفض بالنسبة للمستثمر (أ)، ومتوسط بالنسبة للمستثمر (ب). وإذا ما حاولنا تمثيل قيمة المعلومات المحتواه في القوائم الختامية للمشروع (س) من وجهة نظر هؤلاء المستثمرين بعلاقة رياضية . لظهرت هذه العلاقة في شكل علاقة ترتيب على النحو التالي :

ق (أ) > ق (ب) > ق (ج)

وبينما يمكن إظهار توقعات المستثمرين الثلاثة حول احتمال الحدث الإقتصادي وهو هنا تحقيق صافي ربح أقل من ١٠٪ من رأس المال المستثمر على النحو التالي :

$$ح (أ) < ح (ب) < ح (ج)$$

وبمقارنة العلاقتين أعلاه نستخلص النتيجة التالية :

"تناسب قيمة المعلومات الواردة في التقرير المالي حول حدث معين تناسباً عكسياً مع درجة الإحتمال التي كانت مقدرة لحدوث هذا الحدث من قبل متخذ القرار قبل وصول التقرير إليه".

وبناءً على النتيجة المستخلصة أعلاه، يمكن القول بأن التقرير المالي المؤكد ليس له محتوى إعلامي . بمعنى أن قيمة المعلومات المحتواه فيه صفرأ . ذلك لأن قيمة حالة عدم التأكد المحيطة بتحقيق الأحداث الإقتصادية التي يدور حولها التقرير ، تساوي صفرأ من وجهة نظر مستخدم هذا التقرير في اتخاذ قرار اقتصادي. وبالطبع لا مجال لتخفيض حالة عدم التأكد عن الصفر. وبالتالي ليس لهذا التقرير قيمة إعلامية من وجهة نظر متخذ القرار.

ويمكن التعبير عن مفهوم النتيجة السابقة في صيغة رياضية بالقول : بأن المحتوى الإعلامي للتقرير المالي ، هو دالة متناقصة Decreasing function لإحتمال حدوث الحدث الإقتصادي الذي يدور حوله التقرير. وهكذا كلما كان هذا الحدث أكثر تأكيداً قبل وصول التقرير لمتخذ القرار ، كلما نقص المحتوى الإعلامي لهذا التقرير والعكس بالعكس. وقد اقترح (Theil) الدالة اللوغرتمية كوسيلة لقياس المحتوى الإعلامي للتقرير نظراً لخاصية الإضافة Additivity التي تتمتع بها هذه الدالة ^(١) وعليه ، يمكن التعبير عن المحتوى الإعلامي للتقرير المالي غير المؤكد في صيغة رياضية على النحو التالي .

$$ق = ح \log \frac{1}{ح}$$

أو بصورة رياضية أخرى :

$$ق = - ح \log ح$$

(1) Henry Theil. "On the Use of Information Theory Concepts in the Analysis of Financial Statements", Management Science, May 1969, 7P. (159-468).

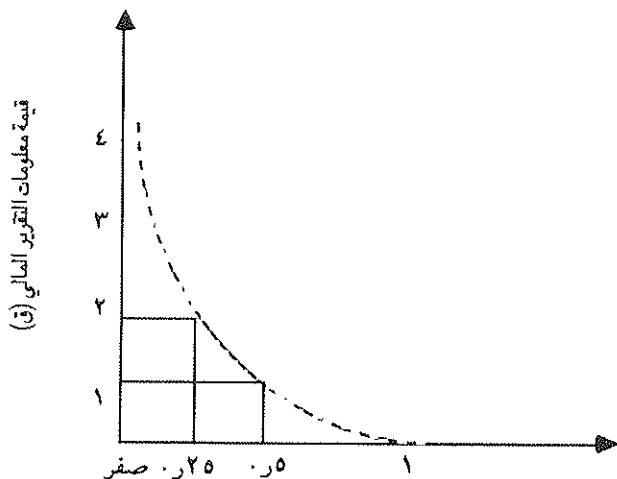
والمعادلة الرياضية اعلاه مبينة على ما يعرف بدالة شانون Shanon's Function والتي تتخذ الشكل التالي :

$$H'P' = \text{Log} \frac{1}{p} = - \text{Log} (P). \quad (1)$$

ويمكن تمثيل دالة شانون للمعلومات في صورة بيانية بالشكل التالي :

شكل رقم (١١)

دالة شانون للمعلومات



درجة احتمالات حدوث الحدث (ح)

والشكل أعلاه يوضح العلاقة العسكية القائمة بين متغيري الدالة وهما :
 (ق) القيمة الإعلامية للتقرير ، (ح) درجة احتمال حدوث الحدث. لذا تكون (ق=صفرًا) ،
 متى كان مستخدم التقرير المالي متأكدًا تمامًا من حدوث الحدث قبل حدوثه فعلاً وعندها
 (ح=١) . على العكس تماماً تكون ق = مالا نهائية (α) متى كان احتمال حدوث هذا
 الحدث قبل حدوثه من وجهة نظر مستخدم التقرير صفرًا. لأن مفاجأته في هذه الحالة عند
 وقوع الحدث فعلاً ، ستكون مفاجأة تامة وتبلغ الدرجة القصوى . لكن في الأحوال التي

(1) Lev, Baruch, Accounting & Information Theory. Studies in Accounting Research (Evanston, Ill : A.A.A. 1968). P. 4.

تتساوى فيها درجة احتمال حدوث الحدث ، مع درجة احتمال عدم حدوثه ، أي عندما تكون درجة احتمال وقوع الحدث (ح = ٥٠) ، حينئذ تكون (ق = ١) .
ويمكن اثبات النتائج أعلاه رياضياً كالآتي :
عندما تكون ح = ٢٥ . فإن :

$$ق م = لو = \frac{1}{25} لو = ٢ (٠.٢٥) - = ١ - = ٢ لو = ٢٥ = ٢$$

وعندما تكون ح = ٥٠ . فإن :

$$ق م = لو = \frac{1}{50} لو = ٢ (٥٠) - = ١ - = ٢ لو = ٥٥ = ١$$

وعندما تكون ح = ١ . فإن :

$$ق م = لو = \frac{1}{1} لو = ٢ (١) - = ١ - = ٢ لو = ١ = صفر$$

ويقصد اضافة بعض الواقعية على استخدامات الدالة السابقة في قياس المعلومات الواردة في التقارير المحاسبية . يمكن تطويرها لتلائم متطلبات قياس المحتوى الإعلامي لتقرير مالي حول عدة إحداث بدلاً من حدث واحد كما هي عليه في صورتها السابقة. وفي هذه الحالة تأخذ هذه الدالة الشكل التالي :

$$ق م = ح - ح ر . لو ح$$

حيث: ق = القيمة الإعلامية للتقرير المالي .

ن = عدد الأحداث الواردة في التقرير (عدد بنود التقرير).

ح ر = احتمال وقوع الحدث (ر = ١ ، ٢ ، ٣ ... ن) .

ثانياً - آثار الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على نظام القياس المحاسبي.
كان لإرتفاع شأن الوظيفة الإعلامية للمحاسبة آثار كبيرة على نظام القياس المحاسبي ذلك لأن المعلومات الإقتصادية التي توفرها المحاسبة وهي معلومات كمية ، هي في الأصل مخرجات النظام المحاسبي ، وقد أثرت الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على

- نظام القياس المحاسبي من عدة وجوه أهمها :
- ١) آثارها على إطار عملية القياس المحاسبية.
 - ٢) آثارها على أساليب وقواعد القياس المحاسبية.
 - ٣) آثارها على المقاييس ووحدات القياس المحاسبية.
 - ٤) آثارها على القياسات المحاسبية.

١١) آثار الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على إطار عملية القياس:

في المحاسبة التقليدية ، تنصب عملية القياس فقط على البيانات المالية الموجودة في السجلات المحاسبية للمشروع ، وهي بيانات تاريخية في معظمها ويستخدمها المحاسب في إعداد التقارير المالية الخارجية ممثلة بقائمة نتيجة الأعمال والميزانية وقائمة التدفق النقدي.

لكن تطور الدور الإعلامي للمحاسبة تجاه خدمة أغراض الإدارة ، كشف عن عجز نظام القياس المحاسبي التقليدي في الوفاء بالتزامات المحاسبة كنظام للمعلومات. ذلك لأن معظم المعلومات المحاسبية المناسبة لأغراض الإدارة في التخطيط ، واتخاذ القرارات ، تقع خارج إطار هذا النظام . حيث أنها معلومات ترتبط بالمستقبل أكثر من ارتباطها بالماضي. كما أنها تقوم على تدفقات نقدية Cash flows أكثر من اعتمادها على مفهوم التحقق.

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

١- من زاوية الأفق الزمني لعملية القياس. إذ لم يعد زمن القياس محصوراً بالماضي بل تعداه إلى المستقبل . بمعنى أن عملية القياس في المحاسبة لم تعد محصورة بالأحداث الاقتصادية التاريخية فقط ، بل تعدتها إلى الفرص المستقبلية أيضاً.

٢- من زاوية مدخلات عملية القياس. فبعد ان كانت عملية القياس المحاسبية منصبة على الخصائص المالية فقط ، تطورت لتشمل الخصائص غير المالية أيضاً ذلك لأن عملية التخطيط ، مثلها مثل عملية اتخاذ القرارات ، تحتاج في معظم الأحيان بجانب البيانات المالية ، الى بيانات كمية أخرى ذات طبيعة إحصائية مثل : بيانات عن الحجم ، الوزن ، الطاقة... الخ.

٣- كما فرض تطور الوظيفة الإعلامية للمحاسبة تطوراً في إطار عملية القياس المحاسبية من زاوية ثالثة ، وذلك حين جعل مدخلات هذه العملية لا تقتصر على البيانات المحتواه في السجلات المحاسبية للمشروع فقط ، بل تشمل بيانات أخرى من خارج هذه السجلات . كالبيانات الاقتصادية التي توفرها مجالس التخطيط ، أو دواوين المحاسبة ، أو غرف التجارة ... الخ. فهذه البيانات أصبحت مفيدة للمحاسب حيث يشتق منها الكثير من المعلومات في صور نسب أو مؤشرات ، أو أرقام قياسية.

(٢) آثار الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على طرق وقواعد القياس :

درجت المحاسبة التقليدية على أعداد قوائمها وتقاريرها المالية ، في ظل مجموعة من المفاهيم والمبادئ والأعراف المحاسبية تعرف في الفكر المحاسبي تحت مصطلح المفاهيم والمبادئ والأعراف المحاسبية المستعارف عليها ، مثال على ذلك : مبدأ الموضوعية ومبدأ الأهمية النسبية ، وفرض ثبات وحدة النقد ، ومبدأ التكاليف التاريخية، ومبدأ التحقق ، وعرف الحيطة والحذر. وتقوم هذه المجموعة من المفاهيم ، والمبادئ ، والأعراف ، بدور القواعد التي تتحكم بعملية القياس في المحاسبة.

لكن تطور وظيفة المحاسبة ، أصبح يفرض على المحاسبين التعامل مع هذه القواعد من زاوية جديدة . زاوية لا تلغي أهمية وجودها ولكن تقضي بإستخدامها في ظل اعتبارات جديدة أهمها : إعتبارات النسبية والمرونة . النسبية ، بمعنى أن هذه المفاهيم ، والمبادئ ، والأعراف ، قد وجدت في ظروف تاريخية معينة كي تخدم أغراضاً معينة . لذا فالتطور التاريخي للمحاسبة ، وتطور أغراضها يفرضان حدوث تطور مماثل في مضمون تلك المفاهيم والمبادئ والأعراف . والمرونة ، بإعتبارها أي المرونة خاصة هامة من خواص المحاسبة تجعلها تطور أساليبها وأجراءاتها بما يتفق ومصالح الأطراف الخارجية عن المشروع. فقد حرص المحاسب حينئذ على توفير عنصر الحياد Neutrality في تقاريره المالية ، وذلك بالتركيز في هذه التقارير على الحقائق Facts المؤيدة بشواهد موضوعية فقط . تاركاً لكل طرف من هذه الأطراف بعد ذلك ، تفسير هذه البيانات بطريقته الخاصة ومن ثم اشتقاق المعلومات التي يسعى إليها. وهناك عاملان شجعا المحاسب على الحرص نحو توفير مثل هذا الحياد.

أولهما: أن المحاسب كان لا يعلم مسبقاً بالجهة التي ستستخدم هذه التقارير. كما أنه لم يكن يعلم مسبقاً بالأغراض المستخدمة فيها ، أو بكيفية استخدامها لأن الأطراف المستخدمة لها متعددة كما أن مصالحها مختلفة وربما تكون متعارضة.

وثانيهما: أن الجهات التي يفترض فيها استخدام هذه التقارير وهي خارج المشروع لا يفترض فيها أن تكون مؤهلة من الناحيتين النظرية أو العملية التأهيل الفني الكافي لفهم هذه التقارير وتحليلها . من هنا ، كان حرص المحاسب على عرض هذه التقارير في شكل حقائق مبسطة بعيدة عن التعقيد والتقديرية الشخصية⁽¹⁾ .

كما حرصت المحاسبة على إعداد قوائمها وتقاريرها المالية المنشورة بموجب مبادئ وقواعد عامة تحوز على القبول العام وتساهم في توفير هذا الحياد من جانب المحاسب فنشأ ما يعرف بالمفاهيم والمبادئ بالمحاسبية المتعارف عليها .

لكن بعد تطور دور المحاسبة كنظام للمعلومات الإقتصادية وما صاحب ذلك من تزايد في اهتمامات المحاسب نحو التقارير المالية الداخلية ، حدث تطور مواز في مكانة وأهمية هذه المفاهيم والمبادئ والأعراف . فعرف الحيطه والحذر مثلاً كان إلى أمد قريب قاعدة هامة من قواعد قياس الربح والمركز المالي ، لكنه فقد في الآونة الأخيرة كثيراً من أهميته . وفرض ثبات وحدة النقد ، أصبح منذ الثلاثينات من هذا القرن مشاراً للجدل والنقاش بين المحاسبين . لأن التمسك بهذا الفرض في عصر يتميز بالتضخم الإقتصادي ، يجعل القوائم المالية المنشورة مضللة من الناحية الإعلامية . ومبدأ الموضوعية هو الآخر كان يشكل ركيزة أساسية من ركائز القياس المحاسبي التقليدي . لكنه بعد ازدياد أهمية الدور الإعلامي للمحاسبة . خصوصاً في مجال التقارير الداخلية ، فقد كثيراً من مكانته لصالح مفاهيم محاسبية جديدة كمفهوم الموازنة ومفهوم المعولية على القياس . وقد برز اتجاه قوى لدى المحاسبين يدعو إلى إعادة النظر في القواعد والمبادئ والأعراف المحاسبية المتعارف عليها ، وذلك بحجة أنها وإن كانت تلعب دوراً هاماً في توفير عنصري الثبات والموضوعية للقياسات المستخدمة في إعداد التقارير المالية الخارجية ، إلا أنها لا توفر القياسات المناسبة لإعداد التقارير المالية الداخلية . ولعل ذلك ما حدا بأحدهم وهو (Bierman) إلى نقد هذه المفاهيم والمبادئ والأعراف بقوله :

"إن المبادئ والمفاهيم التي تحكم حالياً القياس المحاسبي ليست بالتأكيد حقائق غير قابلة للنقاش"⁽²⁾ .

(1) Richard L. Smith. Management Through Accounting. (Englewood cliffs, N.J : Prentice - Hall, Inc. 1970). P. (28).

(2) Bierman, Harold J.R. "Measurement and Accounting". The Acc. Review, July 1963. PP. (501-508).

وكما تركت الوظيفة الإعلامية للمحاسبة آثاراً على قواعد القياس تركت آثارها أيضاً على أساليب وطرق القياس المحاسبية . وتظهر أبعاد هذه الآثار فيما يعرف بعملية تشغيل البيانات Data processing والتي قد تأخذ أشكالاً عدة مثل :⁽¹⁾

- | | |
|--------------------------|--------------------------------------|
| أ) تجميع أو دمج المفردات | Aggregation by items |
| ب) التجميع في أبواب | Patterning or aggregation by classes |
| ج) التفصيل أو التحليل | Repatterning or analysis |
| د) التلخيص | Summarization |
| هـ) الاختيار | Selection |

وقد زادت أهمية عملية تشغيل البيانات في الأنظمة المحاسبية الحديثة. وللإحاطة بأهمية هذه العملية لابد في رأينا من التمييز بين مصطلحين :

بيانات Data ومعلومات Informmation

فبالنسبة لنظام المعلومات تعتبر البيانات بمثابة المادة الخام التي بعد تصنيعها في هذا النظام تتحول إلى معلومات تتخذ شكل المعايير ، أو المؤشرات ، أو النسب أو النماذج الرياضية . الخ. وعليه إذا جاز تشبيه نظام المعلومات المحاسبي بمصنع للمعلومات، حينئذ يصبح الفرق الأساسي بين البيانات والمعلومات هو نفس الفرق القائم بين المادة الخام ، والمنتج المصنع من هذه المادة. وقد لخص أحد الباحثين الفرق بين البيانات والمعلومات المحاسبية بالتالي :

"تعتبر البيانات في معظم الأحيان عن حقائق ذات طبيعة تاريخية ، وهي قياسات تسجل في العادة دون أن يكون الهدف المباشر من وراء ذلك استخدامها في عملية اتخاذ القرارات . وإنما يكون الهدف الرئيسي من ذلك هو استخدامها في إعداد الحسابات الختامية للمشروع ."⁽²⁾

(1) Hector R. Anton, The Effect of Computers on the Reliability of Accounting. Measurements. "Robert K., Jaedick, Yuji Ijiri, (eds) Research in Accounting. Measurement, (A.A.A. 1966) . PP. (127-136).

(2) Joel E. Ross. "The Impact of Information Systems". Management Accounting, August 1974. "PP. (34-42).

أما المعلومات ، فهي "بيانات يعاد تقييمها بناءً لطلب شخص معين، في وقت معين، لعلاج مشكلة معينة" (1).

والمعلومات قد تكون جامدة Static إذا عبرت عن قيمة حدث معين في لحظة زمنية معينة ، وتكون ديناميكية Dynamic إذا ما عبرت عن حالة التغير التي حدثت في قيمة الحدث فيما بين لحظتين زمنييتين على مدار فترة زمنية معينة . ومن أهم المواصفات الواجب توافرها في المعلومات الإقتصادية التي يوفرها نظام المعلومات المحاسبي ما يلي: المواءمة ، التوقيت ، الجودة ، الموضوعية ، الحساسية والقابلية للقياس ثم القابلية للمقارنة (2).

بناءً لما تقدم يمكن القول بأن عملية جمع البيانات Data collection في النظام المحاسبي- تمثل المرحلة الأولى من عملية تشغيل البيانات ، وإذا كانت حصيللة هذه العملية هي القياسات الأولية أو المباشرة فإن حصيللة عملية تشغيل البيانات قياسات مشتقة أو غير مباشرة. ذلك لأن تحويل البيانات المحاسبية إلى معلومات يتطلب إخضاعها لأحكام وقواعد عملية الإحتساب . وفي الشكل التالي ايضاح للخطوات التي تقوم عليها عملية تشغيل البيانات المحاسبية ، وكذلك للعلاقة التي تربط هذه العملية بعملية القياس المحاسبية .

وأياً كانت طريقة تشغيل البيانات المحاسبية ، هناك اعتباران هامان لا بد من مراعاتهما من قبل من يقوم بعملية تشغيل البيانات . وهذان الإعتباران هما :

(١) تحديد الشخص الذي سيستخدم هذه البيانات.

(٢) تحديد الغرض الذي ستستخدم فيه .

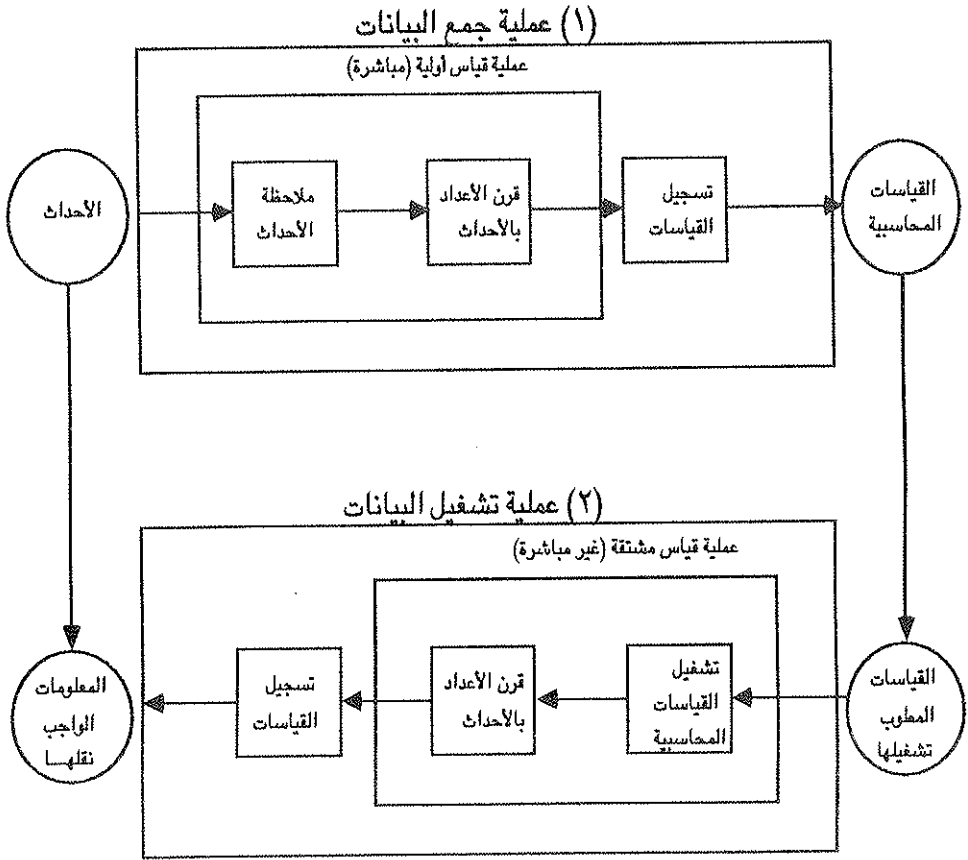
وفي سعيه لتحقيق هذين الإعتبارين يمكن للمحاسب أن يسلك في هذه العملية واحداً من مدخلين :

أولهما: المنهج أو المدخل الإستقرائي Inductive approach وهذا يفرض على المحاسب أن يقوم قبل بدء عملية التشغيل بدراسة تحليلية مستقلة لكل قرار ، يحدد من خلالها نوعية المعلومات التي يتطلبها هذا القرار.

(1) Arthur Douglas Milham, "Design Criteria for determination of aggregation level of Accounting. Data and Information". Unpublished Dissertation Presented to the University of Missouri for the Ph. D. Degree in Accountancy. 1970. P. (48).

(2) Ibid. , P. (52).

شكل رقم (١٢)
خطوات عملية تشغيل البيانات المحاسبية



لكن هذه النهج في تشغيل البيانات المحاسبية وإن كان سليماً من الناحية النظرية ، إلا أنه غير واقعي وكثير التكلفة . لذلك إذا كان لا بد من اتباعه فعلى المحاسب حينئذ أن يصنف القرارات الإدارية في فئات محددة مثل : قرارات استثمارية ، وقرارات تخطيط قصير الأجل ، وقرارات متابعة .. الخ ومن ثم يحدد لكل فئة من هذه الفئات نمطاً معيناً من المعلومات المناسبة وذلك تمهيداً لتحديد طرق وقواعد القياس المناسبة لإعداد هذه المعلومات. ويتطلب ذلك من المحاسب ان يقوم بحصر العوامل الأساسية أو المتحكمة

Limiting Factors في كل فئة من هذه القرارات كي تجمع حولها المعلومات الضرورية للقرار.

وثانيهما: المنهج أو المدخل الإستنباطي Deductive approach ويموجه يفترض في المحاسب أن يكون على دراية مسبقة بنوعية المعلومات المناسبة لمستخدم البيانات. يقصد بذلك ، أن المحاسب بحكم خبرته المكتسبة حول مشاكل المشروع ، وحول نمط تفكير الإدارة وأساليبها في حل هذه المشاكل يصبح على دراية بنوعية المعلومات الأساسية المناسبة لحل هذه المشاكل وذلك دون الحاجة إلى إجراء دراسة تحليلية مستقلة لكل قرار ، كما يفعل بموجب المنهج الإستقرائي⁽¹⁾.

٣) آثار الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على المقاييس المحاسبية :

تطورت المقاييس المحاسبية في اتجاه يخدم الدور الإعلامي للمحاسبة وبكيفية تهيئ الحصول منها على بيانات اقتصادية تحمل أكبر قدر من المعلومات المفيدة للجهات المستخدمة للتقارير والقوائم المحاسبية . ومن جهة عامة تزداد المعلومات التي توفرها المقاييس المحاسبية إفادة كلما ارتقى مستوى هذه المقاييس من الناحية الرياضية ولكن بالمقابل تزداد مشاكلها تعقيداً. ويمكن ايضاح آثار الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على المقاييس المحاسبية بالمثالي التالي :

يملك مشروع ثلاثة أصول (أ ، ب ، ج) تمثل الخزينة ، وأوراق القبض والآلات على الترتيب فإذا كان هدف المحاسب في هذا المشروع توفير قياسات توفر أكبر قدر من المعلومات عن هذه الأصول ، فما نوع المقاييس المستخدمة في عملية القياس ...؟:

١- بإستخدام مقياس أسمى هو خاصية السيولة Property of Liquidity يمكن للمحاسب تبويب الأصول الثلاثة على النحو التالي :

(أ) وهو النقدية أصل سائل .

(ب) أوراق القبض وهو أصل شبه سائل (متداول).

(ج) الآلات أصل قليل السيولة (ثابت).

٢- ثم بإستخدام مقياس للترتيب يمكن للمحاسب توفير مزيداً من المعلومات حول الأصول الثلاثة آنفة الذكر ، وذلك بترتيبها تنازلياً أو تصاعدياً حسب درجة سيولتها.

(1) James K. Fremger., Op. Cit., PP. (457-469).

٣- ومع أن المعلومات التي وفرها مقياس الترتيب هي أوفر نسبياً من تلك التي وفرها المقياس الإسمي حول تلك الأصول ، إلا أن تلك المعلومات ما زالت ناقصة لأنها وإن جعلت بالإمكان الحكم على أن الأصل (أ) مثلاً أكثر سيولة من الأصل (ب) إلا أنها من جانب آخر ، لا توفر إجابة عن سؤال مثل :

ما درجة سيولة الأصل (أ) ؟ ... أو ما درجة سيولة الأصل (ب) ... ؟ كما أن هذه المعلومات لا توفر أيضاً إجابة عن سؤال مثل :

كم تزيد درجة سيولة الأصل (أ) عن درجة سيولة الأصل (ب) ... ؟ .

من هنا ويقصد استيفاء المعلومات الناقصة ، لا بد للمحاسب من البحث عن إجابات للتساؤلات السابقة في مقياس آخر للسيولة هو المقياس البيني (مقياس الفترة) . فبهذا المقياس أي المقياس البيني يمكن تحديد الفرق بين درجة سيولة الأصلين (أ ، ب) بمعنى أن المعلومة التي يوفرها لا تقف عند حد أن الأصل (أ) أكثر سيولة من الأصل (ب) وإنما أيضاً قيمة الفرق بين سيولتهما .

٤- ولأغراض التحليل الإقتصادي ، يمكن للمحاسب توفير المزيد من المعلومات المفيدة إذا استخدم مقياساً نسبياً يبين بواسطته درجة سيولة أي أصل من الأصول الثلاثة آنفة الذكر منسوية إلى درجة سيولة أصل آخر من نفس المجموعة ، أو أصل آخر درجة سيولته محددة أو متفق عليها كوحدة النقد مثلاً . كالقول مثلاً بأن درجة سيولة الأصل (ب) تعادل ٦٠٪ من درجة سيولة الأصل (أ) .

وهكذا يمكن بإختصار القول بأن تزايد أهمية الدور الإعلامي للمحاسبة قد زاد من أهمية استخدام المقياس النسبي في المحاسبة على حساب المقاييس الأخرى ، الأسمي والبيني ، والترتيبي .

٤) آثار الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على القياسات المحاسبية :

لقد فرضت الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على المحاسب أن يسعى إلى توفير قياسات محاسبية جديدة ليس بوسع النظام التقليدي للمقياس المحاسبي توفيرها . مثال على ذلك التكلفة التفاضلية للقرار وتكلفة الفرصة البديلة للإستثمار ، ومعدل العائد المتوقع على الإستثمار . وهذه جميعها قياسات لها أهميتها الخاصة في كل من عمليتي التخطيط وإتخاذ القرارات . هذا بعكس القياسات التاريخية التي لا تناسب هذه الأغراض إلا إذا اعتبرت منطلقاً لعملية التنبؤ بالقياسات آنفة الذكر .

ولعل من أكبر الاثار التي تركتها الوظيفة الإعلامية على القياسات المحاسبية، كانت في حث المحاسب على مراعاة اعتبار توقيت المعلومات على حساب اعتبار دقتها. وقد انعكس هذا الإعتبار على عملية القياس في المحاسبة حين أصبح هدف المحاسب ليس الحرص على تقدير قيمة المبيعات المتوقعة لأقرب دينار ، بقدر حرصه على توفير هذه المعلومة بالدقة المعقولة Reasonable accuracy وفي الوقت المناسب⁽¹⁾.

وقد اكتسبت دقة البيانات المحاسبية بذلك مفهوماً رياضياً غير المفهوم الحسابي المتعارف عليه. إذ أن دقة القياس بمفهومها الحسابي، تعني أن تكون نتيجة عملية القياس متفقة مع الواقع الفعلي بدرجة (١٠٠٪). لكن الدقة بهذا المفهوم غير واقعية غير ممكنة في القياس المحاسبي إلا بالنسبة للقياسات التاريخية وهي قياسات لا تناسب غراض التخطيط وإتخاذ القرارات.

لذا يجب أن يكون التركيز في القياسات المحاسبية ، على الدقة بمفهومها الرياضي هي دقة محكمة بمقياس للخطأ ضمن مدى معين ومحدد مسبقاً يمكن تسميته بمدى للتقدير Estimation-range ويعبر عنه احصائياً بما يعرف بفترة التنبؤ Prediction-interval متى توفر مقياس لخطأ القياس يمكن للمحاسب حينئذ توفير المعلومات المناسبة لإتخاذ لقرارات، والتي تتمتع بخاصتي المواءمة والدقة المعقولة.

وفي ظروف كهذه ، سيجد المحاسب نفسه في حاجة إلى الأساليب الرياضية الإحصائية كي يستعين بها في اشتقاق المقاييس المطلوبة لخطأ القياس. وتتخذ هذه المقاييس صوراً متعددة ، كالإنحراف المعياري والخطأ المعياري للتقدير ، ومعامل الثقة لى غيرها من المقاييس الإحصائية والتي تعمق البعد الإعلامي للقياس المحاسبي.

إذ من الواضح مثلاً ، أن تقدير قيمة المبيعات السنوية المتوقعة خلال الفترة المالية التالية لمشروع معين بمبلغ ٢٠٠ ألف دينار ، وإظهار هذه القيمة المفردة Single - Value في الموازنة التخطيطية للمشروع دون إيضاح لمدى خطأ القياس المتوقع في عملية التقدير ، لا يوفر للمدير المسؤول عن الموازنة نفس القدر من المعلومات والذي يتوفر له في حالة اقتران القيمة المقدرة للمبيعات بمدى معين لخطأ القياس المحتمل في عملية تقديرها ، وذلك كسأن يكون هذا المدى محدداً مثلاً بإنحراف معياري واحد (± 1).

(1) Goran Schroderline, "Using Mathematicse, Probability to Estimate the Allowance for Doubtful Accounts. The Acc. Review, July 1964. PP. (679-684).

أو إنحرافين معيارين (± 2) عن القيمة المتوسطة لمجموعة القيم المقدرة لهذه المبيعات تحت درجات احتمال مختلفة.

واقتران عملية التقدير بمقياس لخطأ القياس المحتمل فيها يوفر للبيانات المحاسبية ميزتين هامتين من الزاوية الإعلامية :
أولهما: أن المدى المحدد للقيمة المقدرة ، سيعطي فكرة عن مدى إهتمام المحاسب تجاه اعتبار الدقة في تقديراته. مما يعطي فكرة أيضاً عن حساسيته Sensitivity تجاه عامل المخاطرة المرافق لعملية التنبؤ في حالة عدم التأكد .

إذ من الواضح مثلاً ، أنه إذا قدر المحاسب مبيعات المشروع في العام التالي بمبلغ ٢٠٠ ألف دينار ، ويمدى لخطأ القياس مقداره (± 1) عن القيمة المتوسطة ، فإن حساسيته تجاه عامل المخاطرة في هذه الحالة ستكون أكبر منها في حالة تقديره لهذه المبيعات بنفس القيمة السابقة ولكن بمدى للخطأ مقداره (± 2) .
وثانيهما: أن اقتران عملية التنبؤ بمقياس لخطأ القياس المحتمل ، بالإضافة إلى أنه سيمكن الإدارة من تقييم درجة دقة تقديرات المحاسب ، سيساهم أيضاً في تحديد درجة احتمال عشوائية الإنحراف الذي قد يحدث فيما بعد بين القيمة الفعلية للمبيعات وقيمتها المقدرة. وهذا يضيف بعداً جديداً لعملية متابعة وتحليل انحرافات الموازنات التخطيطية.

أسئلة الفصل السادس

- هناك شبه إجماع من قبل الباحثين، على تأكيد أهمية الدور المعاصر الذي تلعبه محاسبة كنظام للمعلومات. كيف تثبت صحة هذه المقولة .
- الفئات المستفيدة من المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات فئتان اذكرهما، م تكلم عنهما بالتفصيل.
- لقد جرت محاولات عدة من قبل الباحثين لتحسين أداء المحاسبة كنظام للمعلومات. من المحاولات الرائدة في هذا المجال دراسات قام بها Theil . بين كيف استطاع هذا تحسين أداء المحاسبة كنظام للمعلومات .
- يقصد بالمحتوى الإعلامي للتقرير المالي، قيمة ما يحويه من معلومات اقتصادية ذلك من وجهة نظر مستخدمي هذا التقرير في اتخاذ قرارات اقتصادية ذات علاقة المشروع. على ضوء ما تقدم بين القاعدة الأساسية العامة التي تحكم قياس المحتوى إعلامي للتقرير المالي. وما هي المبادئ التي تقوم عليها هذه القاعدة.
- لقد اقترح Theil الدالة اللوغرتمية كوسيلة لقياس المحتوى الإعلامي للتقرير المالي نظراً لخاصية الإضافة التي تتمتع بها هذه الدالة. فما هي هذه الدالة. وما هي معادلاتها رياضية ؟ وكيف يمكن التعبير عنها بيانياً .

٦- لقد أثرت الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على نظام القياس المحاسبي من عدة وجوه، فما هي هذه الأوجه. وكيف تأثرت كل واحدة منها من الوظيفة الإعلامية للمحاسبة.

٧- تركت الوظيفة الإعلامية للمحاسبة آثاراً على أساليب وطرق القياس المحاسبي . بين كيف جرى ذلك .

٨- أياً كانت طريقة تشغيل البيانات المحاسبية، هناك اعتباران هامان لا بد من مراعاتهما من قبل من يقوم بعملية تشغيل البيانات.
على ضوء ما تقدم حدد ما يلي :

- الاعتبارات التي يجب مراعاتها من قبل من يقوم بعملية تشغيل البيانات.
- لتحقيق الاعتبارات السابقة لا بد للمحاسب أن يسلك مداخل معينة فما هي هذه المسالك.

٩- توجد العديد من أنواع المقاييس المستخدمة في عملية القياس. فما هذه المقاييس. وكيف ومتى يجري استخدام كل نوع منها.

١٠- اكتب مقالة علمية شاملة عن آثار الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على القياسات المحاسبية.

الفصل السابع

تحيز القياس المحاسبي

تعتبر ظاهرة تحيز القياس Measurement bias ، من الظواهر العامة المرافقة لأية عملية قياس وأياً كان مجالها في العلوم البحتة أم في العلوم الإجتماعية على حد سواء .
يكن بينما يكون تحيز القياس ضئيلاً وبالإمكان تحديده ويقدر كبير من الدقة في العلوم البحتة ، فإنه في العلوم الإجتماعية عامة وفي المحاسبة خاصة غالباً ما يكون كبيراً ومن الصعب قياسه . وهذا بالطبع مرتبط إلى حد كبير بطبيعة المحاسبة نفسها من ناحية ، ثم طبيعة عملية القياس المحاسبية من الناحية الأخرى.

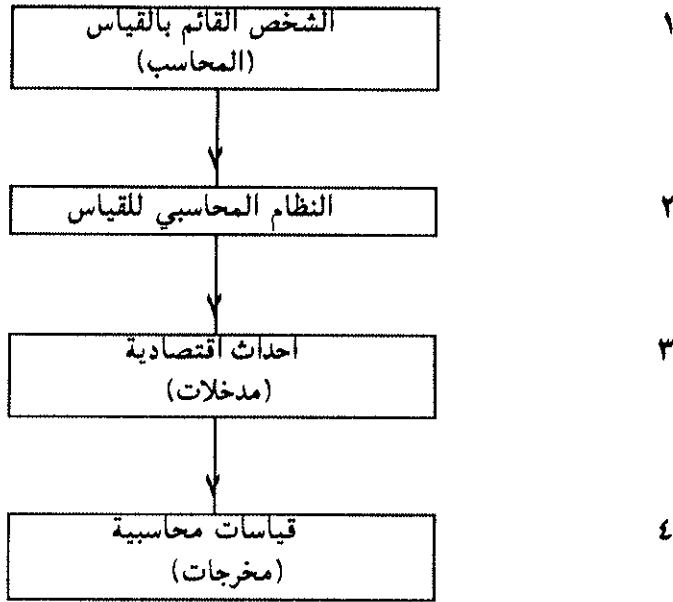
فالخاصية محل القياس في المجالات المحاسبية وهي القيمة المالية للحدث الإقتصادي، ليس لها مفهوماً محدداً لدى المحاسبين مما يجعلهم مختلفين في قياسها .
كما أن عملية القياس المحاسبية ، هي الأخرى محكومة بقواعد ومبادئ عامة ينقصها لتحديد، ذلك ما يجعلها عبر مراحلها المختلفة عرضة للإجتهاادات والتقديرات الشخصية للمحاسب. وبالإضافة إلى ذلك هناك عامل هام من عوامل تحيز القياس المحاسبي ، وهو عدم ثبات قيمة وحدة القياس المحاسبية (وحدة النقد) لأن قيمة هذه الوحدة بخلاف وحدات لقياس الأخرى تتسم بسمة التقلب وعدم الثبات مما يؤثر على مخرجات عملية القياس ، يجعلها هي الأخرى عرضة للتقلب وعدم الثبات.

عموماً ، سنتناول ظاهرة تحيز القياس المحاسبي بالتحليل والنقاش مسبينين أسبابها، ومصادرها ، وأشكال ظهورها في المراحل المختلفة لعملية القياس المحاسبية ذلك بقصد استكشاف بعض الوسائل المناسبة لعلاجها.

ولاً : مصادر تحيز القياس المحاسبي

للإحاطة بمصادر تحيز القياس المحاسبي ، من المفيد تحليل عملية القياس لمحاسبية بشكل عام والتاريخية منها بشكل خاص إلى عناصرها الرئيسية . إذ كما يبين لشكل التالي تقوم هذه العملية على أربعة أركان رئيسية هي :

شكل رقم (١٣)
أركان عملية القياس المحاسبية



١) الشخص الذي ينفذ عملية القياس المحاسبية وهو المحاسب.
٢) النظام المحاسبي للقياس ، ويقصد به مجموعة المفاهيم والمبادئ والقواعد والأحكام التي تحكم عملية القياس المحاسبية ثم طرق وأساليب تنفيذ عملية القياس ، ووحدات القياس المستخدمة .

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

٤) القياسات أو البيانات المحاسبية ، وتمثل نتائج عملية القياس المحاسبية أو مخرجاتها .

بناءً على تحليلنا السابق ، فإن أي خلل يصيب ركناً من الأركان الثلاثة الأولى لابد وأن تنعكس آثاره على الركن الرابع (القياسات المحاسبية) في شكل تحيز يؤدي إلى جعل نتائج عملية القياس، أما أكبر أو أقل من قيمتها الفعلية .
وعلى هذا الأساس ، يمكن تقسيم تحيز القياس المحاسبي حسب مصادره إلى ثلاثة أقسام على النحو التالي :

- (١) تحيز مصدره قواعد القياس ARule bias
- (٢) تحيز مصدره الشخص القائم بعملية القياس A measurer bias
- (٣) تحيز مصدره الشخص القائم بعملية القياس، وقواعد القياس التي يستخدمها أي تحيز مشترك A joint bias^(١) .

(١) تحيز قواعد القياس المحاسبي (ت ي)

يطلق هذا المصطلح على تحيز القياس المرتبطة أسبابه بوجه عام بمجموعة المفاهيم، والمبادئ ، والفروض والأعراف ، التي تحكم عملية القياس المحاسبية مثل : مبدأ التكلفة التاريخية ، فرض ثبات وحدة النقد ... الخ وما دمننا قد ربطنا مصدر هذه النوع من أنواع التحيز بنظام القياس المحاسبي نفسه ، فإن دور المحاسب في نشوئه - ومن ناحية نظرية على الأقل سيكون حيادياً .

ولعل من أوضح مظاهر هذا التحيز ، تحيز القياس الذي تحتويه القوائم والتقارير المحاسبية المعدة في فترات التضخم والإنكماش طبقاً لمبدأ التكلفة التاريخية ، دون أي مراعاة لتعديل آثار هذا التضخم أو الإنكماش .
ولشرح أبعاد هذا التحيز وآثاره على القوائم المالية والتقارير المحاسبية التاريخية نسوق الإيضاح التالي :

لنفرض ان مشروعاً للخدمات اتبع الأساس النقدي في اثبات عملياته المالية على مدار ٨ سنوات تبدأ من سنة ١٩٨٠ . وقد استخدم في نشاطه أصلاً معمرأ واحداً فقط اشتراه بمبلغ ٢٠٠٠٠ دينار في ١/١/١٩٨٠ . وقد العمر الإنتاجي لهذا الأصل بمدة ٨ سنوات كما قدرت قيمة نفايته في نهاية عمره الإنتاجي صفراً ، ويقصد التبسيط نفرض أن النتائج المحققة على مدار السنوات الثمان كانت متساوية كما يلي :

(1) George J. Murphy, "A Numerical Representation of Some Accounting. Conventions "The Acc. Review. April 1976. PP. (277-291).

جدول رقم (١)
قوائم نتائج أعمال المشروع عن ثمانية أعوام

بيــــــــــــان	١٩٨٠	٨١	٨٢	٨٣	٨٤	٨٥	٨٦	٨٧	إجمالي
إيرادات	٥.٠٠٠							٥.٠٠٠	٤.٠٠٠
يطرح المصروفات									
رواتب وأجور	٣٦٥.٠٠							٣٦٥.٠٠	٢٩٢.٠٠
استهلاكات	٢٥٠.٠٠							٢٥٠.٠٠	٢.٠٠٠
مصروفات أخرى	٨٠٠.٠٠							٨٠٠.٠٠	٦٤.٠٠٠
إجمالي المصروفات	٤٧٠.٠٠							٤٧٠.٠٠	٣٧٦.٠٠٠
صافي الربح قبل الضرائب	٣.٠٠٠							٣.٠٠٠	٢٤.٠٠٠
ضريبة الدخل	١.٠٠٠							١.٠٠٠	٨.٠٠٠
صافي الربح بعد الضريبة	٢.٠٠٠							٢.٠٠٠	١٦.٠٠٠
الأرباح الموزعة	٢.٠٠٠							٢.٠٠٠	١٦.٠٠٠
الأرباح المحتجزة	صفر							صفر	صفر

جدول رقم (٢)

قائمة ملخصة لمصادر أموال المشروع واستخداماتها خلال ثمانية أعوام

مصادر الأموال من العمليات

صافي الربح بعد الضريبة عن ٨ سنوات

١٦.٠٠٠

يضاف : مصروفات لم يترتب عنها تدفقات نقدية

استهلاكات عن ٨ سنوات

٢.٠٠٠

٣٦.٠٠٠

الأموال المتاحة في ٨ سنوات

يطرح : استخدامات الأموال في ٨ سنوات

أرباح موزعة خلال ٨ سنوات

١٦.٠٠٠

الزيادة في رأس المال العامل في نهاية السنة الثامنة

(في ١٩٨٧/١٢/٣١) وتظهر على شكل زيادة في رصيد

٢.٠٠٠

النقدية .

تحليل النتائج :

بمراجعة قوائم دخل المشروع عن الثمانية أعوام السابقة ، يتبين لنا أن جملة الأرباح المحققة والموزعة على مدار هذه الفترة كانت ١٦٠٠٠ دينار. كما أن القائمة الملخصة لمصادر الأموال واستخداماتها ، تبين ان رصيد النقدية في نهاية عام ١٩٨٧ سيزيد عن رصيدها في بداية عام ١٩٨٠ والذي كان صفرأ ، بمقدار ٢٠٠٠٠ دينار وهو مبلغ يكفي لاستبدال الأصل المستهلك بأصل جديد من نفس النوع (هذا بإفتراض ثبات سعر شراء الأصل مع إهمال اثار التضخم وافتراض عدم حدوث تحسينات تكنولوجية عليه).

لكن إلى ماذا ستؤول إليه النتائج أنفة الذكر ، لو أخذنا عامل التضخم في عين الاعتبار ...؟.

فلو فرضنا أن معدل التضخم الإقتصادي على مدار الفترة الممتدة من ٨٠/١/١ - ٨٧/١٢/٣١ بلغ ٨٠٪ ومدلوله أن المستوى العام للأسعار خلال هذه الفترة الزمنية قد ارتفع عما كان عليه في بدايتها بمعدل ٤٤٫٥٪ تقريباً عما كانت عليه في ٨٠/١/١^(١). في هذه الحالة ، سنجد ان إدارة المشروع في سعيها لإستبدال الأصل المستهلك بأصل جديد من نفس النوع ستحتاج إلى $\frac{٢٠٠٠٠}{٣٦٠٠٠}$ أي ٣٦٠٠٠ دينار بدلاً من ٢٠٠٠٠ دينار. وعلى هذا الأساس ستجد الإدارة نفسها في حاجة^{٥٥} إلى أموال إضافية مقدارها ١٦٠٠٠ دينار وهذه النتائج يجب ان تثير التساؤلات الآتية :

- ١- هل كان المشروع مربحاً حقاً على مدار الثمانية أعوام السابقة ؟.
- ٢- وهل أن الأرباح المحاسبية المحققة على مدار تلك الفترة كانت فعلاً ١٦٠٠٠ دينار، أم أن هذه الأرباح ليست في حقيقة الأمر سوى أرباحاً اسمية اما الأرباح الحقيقية فكانت صفرأ طالماً أن الأرباح التي وزعت وهي ١٦٠٠٠ دينار كان يجب تخصيصها لشراء الأصل الجديد ... ؟.

(١) القوة الشرائية للنقود = $\frac{١}{\text{الرقم القياسي للأسعار}}$ لذا فالقوة الشرائية لوحدة

$$\text{النقد في } ١٩٨٧/١٢/١ = \frac{١}{١٨٠} = ٥٥\%$$

انظر:

د. احمد عبادة سرحان ، وآخرون مقدمة في الإحصاء التطبيقي ، (دار الكتب الجامعية، ١٩٦٨) صفحة (٢٤٢).

٣- ومن ثم هل أن الضرائب التي دفعها المشروع لمصلحة الضرائب كانت عن أرباح حقيقية أم عن أرباح صورية . وبالتالي هل انصبت هذه الضرائب على رأس المال بدلاً من الربح ...؟.

والإجابة عن التساؤلات السابقة تشير علامات استفهام حول عدة أمور أهمها ما يلي:
١- مدى موضوعية البيانات المحاسبية المحتواه في القوائم المالية المنشورة للمشروع على مدار الثمانية أعوام السابقة . لأنه إذا جاز القول بأن المشروع قد حقق إيراداً مقداره (٥٠٠٠٠) دينار في نهاية العام ١٩٨٠ فإنه لا يجوز القول بأنه قد حقق مثل هذا الإيراد في نهاية عام ١٩٨٧ ، لأن قيمة الدينار مقاسة بقيمته الشرائية في نهاية عام ٨٧ ، ليست مثل قيمته الشرائية في نهاية عام ١٩٨٠ .

٢- مدى منطقية الفروض التي يقوم عليها مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات الذي يحكم عملية قياس الربح المحاسبي . إذ بينما تحتوي قائمة الربح على بنود معينة كالإيرادات والرواتب مقاسة بوحدة نقدية ذات قوة شرائية جارية ، فإن هذه القائمة تحتوي أيضاً بنوداً أخرى كالإستهلاك مقاسة بوحدة نقدية ذات قوة شرائية تاريخية . وعليه ، هل يجوز من الناحية المنطقية تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات على خليط غير متجانس من عناصر الإيراد وعناصر التكلفة ...؟.

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

(٢) تحيز القائم بعملية القياس (ت) .

ويقصد به جميع أنواع تحيز القياس المحاسبي المرتبطة بأسبابه بالقائم بعملية القياس وليس بالنظام المحاسبي ، مما يعني ومن الناحية النظرية على الأقل ، أن دور النظام المحاسبي في نشوء مثل هذا التحيز سيكون حيادياً ، هذا على أساس افتراض أن نظام القياس المحاسبي في مثل هذه الحالة سيتمتع بدرجة كاملة من الموضوعية Perfectly Objective لكن المحاسب سيستخدمه في عملية القياس بطريقة خاطئة تؤدي إلى نشوء تحيز قياس .

يحدث ذلك مثلاً ، إذا كلفت مجموعة من المحاسبين بتحديد قيمة قسط الإستهلاك لأصل ثابت بموجب قاعدة قياس معينة ولتكن طريقة القسط الثابت مثلاً. في هذه الحالة وإن اتفق جميع أفراد المجموعة في استخدام نفس قاعدة القياس، إلا أنهم قد يختلفون في نتائج القياس المحققة بخصوص قيمة قسط الإستهلاك، ولو حللنا أسباب تحيز القياس المحاسبي هنا والممثل في فروقات قيمة قسط الإستهلاك المحددة من قبل أفراد المجموعة لوجدناها مرتبطة بطريقة استخدام المحاسب لقاعدة القياس وليس بقاعدة القياس نفسها . إذ أن تحيز القياس الناشئ في تحديد قسط الإستهلاك من قبل أفراد المجموعة يمكن رده إلى اختلاف في تقدير العمر الإنتاجي للأصل مثلاً أو في تقدير قيمة النفاية مثلاً لا إلى قاعدة القياس.

(٣) التحيز المشترك (ت_٣) .

وهو تحيز القياس الذي يساهم في نشوئه القائم بعملية القياس وقواعد القياس المستخدمة في القياس المحاسبي معاً . بمعنى أن درجة موضوعية نظام القياس المحاسبي ، مثلها مثل درجة موضوعية القائم بعملية القياس يكونان ناقصتين في هذه الأحوال. يحدث ذلك مثلاً عندما يقوم محاسب لا يتصف بالموضوعية الكاملة باستخدام قاعدة قياس لا تتصف هي الأخرى بالموضوعية الكاملة . وهكذا فتحيز القياس الناشئ عن قاعدة القياس المتحيزة ، تتضاعف آثاره على البيانات المحاسبية المحاسبية بفعل التحيز الإضافي الذي يسببه المحاسب بسوء استخدامه لهذه القاعدة.

مثال على ذلك تحيز القياس المحاسبي المرافق لإستخدام مبدأ أو سياسة الحيلة والحذر، فهذا المبدأ وهو بمثابة قاعدة من قواعد القياسي المحاسبي ، يتمسك به المحاسبون في تنفيذ قياساتهم التاريخية ، ويؤدي بوجه عام إلى تخفيض قيم الأصول المقاسة ، وكذلك في قيم صافي الربح السنوي . لكن استخدام هذا المبدأ من قبل محاسبين مختلفين في درجات تحفظهم ، يؤدي إلى اختلاف في قيم تحيز القياس الذي يصيب البيانات المحاسبية التاريخية.

وفي الواقع العملي من الصعب تمييز مصدر واحد ومحدد لتحيز القياس المحاسبي لأن هذا التحيز في حالة وجوده غالباً ما يكون محصلة لأسباب عدة مصدرها المحاسب والنظام المحاسبي معاً .

ثانياً - أشكال تمييز القياس المحاسبي :

مثلما تتعدد مصادر تمييز القياس المحاسبي تتعدد الأشكال التي يظهر بها. إذ قد يظهر في صورة تمييز موضوعية (ت ع) ، أو في صورة تمييز مواصفة (ت و) أو في شكل تمييز معولية (ت ل). وعلى أية حال ، هناك ملاحظة هامة لا بد من الإشارة إليها في هذا المجال وهي أن الصورة التي يتخذها تمييز القياس المحاسبي تتحدد في ضوء عدة اعتبارات أهمها : وجهة نظر المحاسب ووجهة نظر مستخدم القياسات المحاسبية ، وكذلك أغراض استخدامها . إذ يختلف شكل تمييز القياس المحاسبي عندما يحتل اعتبار الدقة المكانة الأولى بين اهتمامات مستخدم البيانات ، عنه عندما يكون اعتبار المواصفة هو مركز اهتماماته. كذلك يختلف شكل هذا التمييز في الحالات التي تستخدم فيها القياسات المحاسبية في إعداد تقرير مالي خارجي ، عنه عندما تستخدم هذه القياسات في إعداد تقرير مالي داخلي.

عموماً يمكن حصر أشكال التمييز المحتمل ظهوره في جميع مراحل عملية القياس المحاسبية في ثلاثة هي : تمييز الموضوعية ، تمييز المواصفة ، ثم تمييز المعولية . كما أن هناك شكلاً آخر من أشكال التمييز قد يصيب القياسات المحاسبية ولكن مصدره هو مستخدم القياسات المحاسبية ، ويطلق على هذا التمييز الأخير تمييز متخذ القرار (ت م.ق).

(١) تمييز الموضوعية :

يأخذ تمييز القياس المحاسبي شكل تمييز موضوعية (ت ع) متى كان عامل الدقة هو العامل المتحكم في عملية القياس . وعليه يكون القياس المحاسبي متحيزاً بوجود فرق أو خلاف بين نتيجة القياس والقيمة الفعلية للحدث محل القياس. وينشأ هذا التمييز عن نقص في موضوعية المحاسب ، أو عن نقص في موضوعية أسلوب أو قاعدة القياس ، أو عن نقص في موضوعية الركنين معاً حيث يكون تحيزاً مشتركاً . أو بمعنى آخر فإن تمييز موضوعية القياس المحاسبي هو محصلة لتحييز قاعدة القياس (ت ق) وتحييز المحاسب (ت م) وتحييزهما المشترك (ت ش).

ومن الناحية النظرية البحثية ، يمكن القول أن تمييز موضوعية القياس المحاسبي ينعدم في حالة واحدة فقط هي متى تمتع كل من المحاسب وقواعد القياس بالموضوعية

الكاملة⁽¹⁾ وهذا شرط من الصعب تحقيقه في الحياة الواقعية . وأكثر مراحل عملية القياس لمحاسبية عرضة لنشوء تحيز الموضوعية هي مرحلة التحميل Allocation Process . لأن لمحاسب في هذه المرحلة يستخدم أساليب تحكمية في التحميل لا توفر له مستوى الدقة التي يطمح الي توفيرها في مخرجات عملية القياس.

(٢) تحيز المواءمة :

يتخذ تحيز القياس المحاسبي شكل تحيز المواءمة (ت و) عندما لا تفي القياسات لمحاسبية بإحتياجات مستخدم هذه القياسات عند استخدامها في غرض معين. هذا وإذا كان تحيز موضوعية القياس على صلة بإعتبار دقة مخرجات القياس ، فإن تحيز مواءمة القياس على صلة بإعتبار مناسبة مخرجات القياس للأغراض المستخدمة فيها. أو بعبارة أخرى يقاس تحيز مواءمة القياس، بمدى الإستفادة التي يحققها مستخدم البيانات لمحاسبية من مخرجات عملية القياس . وكلما زادت استفادته من البيانات كلما نقص تحيز المواءمة والعكس بالعكس .

ومن الناحية نظرية بحتة ، ينتفى تحيز المواءمة تماماً في حالة واحدة وهي عندما ينجح المحاسب في توفير مخرجات القياس التي يطلبها مستخدم البيانات بالضبط بالشكل المناسب وفي الوقت المناسب⁽²⁾ . وعلى هذا الأساس فتحيز مواءمة القياس لمحاسبي على صلة بوظيفة الإتصال المحاسبية ، وهو من العوامل التي تدخل في تقييم أداء المحاسبة كنظام للمعلومات.

وكما أشرنا في مكان سابق فإن تمتع القياسات المحاسبية بالموضوعية الكاملة لا يعني بالضرورة مواءمتها . إذ يمكن لقياسات محاسبية تتمتع بدرجة كاملة من الموضوعية ان تحمل معها تحيز المواءمة . وهذا ما يحدث عندما يقدم المحاسب القيمة الدفترية لأصل ثابت كمعلومة للمدير المكلف بإتخاذ قرار استثماري بإستبدال هذا الأصل، بالمعلومة المقدمة وهي القيمة الدفترية للأصل الثابت ، تتسم بقدر كبير من الدقة لأن عملية قياسها مدعمة بشاهد اثبات موضوعي هو فاتورة الشراء ، وكذلك الدفاتر المحاسبية كنها كمعلومة، لا تحقق لمتخذ القرار فائدة تذكر في الغرض الذي سيستخدمها فيه وهو قرار إستبدال الأصل، إذ تعتبر تكلفة غارقة Sunk Cost لا تلائم إتخاذ القرار . فالتكلفة

(1) George J. Murphy, Ibid., PP. (277-291).

(2) Ibid ., P. 283.

الإستبدالية أو التكلفة التفاضلية وهما يتمتعان بدرجة موضوعية منخفضة نسبياً هما المعلومة المناسبة لهذا الغرض.

كما ينشأ تحيز المواءمة في مرحلة أخرى من مراحل عملية القياس المحاسبية هي مرحلة الدمج أو التجميع Aggregation . ففي عملية الدمج أو التجميع لا تتأثر القياسات المحاسبية من زاوية موضوعيتها مطلقاً. لأن القيمة الإجمالية للأصول الثابتة مثلاً بعد عملية الدمج تساوي تماماً حاصل جمع قيم مفردات هذه الأصول . هذا بشرط صحة عملية الدمج من الناحية الحسابية بالطبع - لكن عملية الدمج هذه تؤثر على القيمة الإعلامية للقوائم المالية وبالتالي تؤثر على اعتبار الإستفادة منها بالنسبة لقارئ هذه القوائم مسببة بذلك تحيز مواءمة ، وذلك بسبب خسارة المعلومات Information Loss الناتجة عن عملية الدمج.

عموماً ، يمكن القول وبشكل عام ، أن أكثر مراحل عملية القياس عرضة لنشوء تحيز المواءمة هي مرحلة تحليل البيانات المحاسبية أو معالجتها . لأن المعلومات المحاسبية وهي مخرجات هذه المرحلة ، تكون في هذه المرحلة شديدة الحساسية من زاوية تأثيرها برغبات مستخدمي هذه البيانات والذين يستخدمونها بطرق مختلفة في تحقيق أغراض مختلفة . فمعلومة معينة ، تناسب شخصاً معيناً في غرض معين ، قد لا تكون مناسبة لشخص آخر يستخدمها في غرض آخر.

(٣) تحيز المعولية على القياس :

يعتبر تحيز المعولية على القياس المحاسبي (ت_٣) ، بمثابة المحصلة النهائية لجميع أشكال التحيز التي تنشأ في عملية القياس المحاسبية عبر مراحلها المختلفة وفي مجالها التاريخي والمستقبلي . وينشأ هذا التحيز في الأحوال التي يعجز فيها النظام المحاسبي عن توفير القياسات المحاسبية المعول عليها في عملية التنبؤ . ولشرح مفهوم تحيز المعولية على القياس المحاسبي ومعرفة أسبابه دعنا نتبع مراحل استخدام القياسات المحاسبية في عملية التنبؤ .

أولاً : في المرحلة الأولى من مراحل عملية القياس المحاسبية تشتق القياسات المحاسبية الأساسية بطريقة مباشرة أو غير مباشرة . وفي هذه المرحلة من مراحل عملية القياس إذا توفرت الدقة التامة في مخرجات عملية القياس ينتفي حينئذ وجود تحيز الموضوعية (ت_٤) . وفيما عدا ذلك ينشأ تحيز الموضوعية .

ثانياً: في المرحلة الثانية تحلل القياسات المحاسبية الأساسية لتنشأ عنها المعلومات المناسبة للقائم بعملية التنبؤ . وفي هذه المرحلة أيضاً وهي مرحلة التشغيل أو المعالجة إذا نجح المحلل في تحليل القياسات الأساسية بكيفية توفر للقائم بعملية التنبؤ للمعلومات المناسبة له تماماً ، حينئذ ينتفي وجود تحيز المواءمة (ت و) وفيما عدا ذلك تنشأ تحيز المواءمة والذي يمكن ربطه إما بخطأ في القياسات الأساسية ، أو بخطأ في تحليل هذه القياسات.

ثالثاً: وفي المرحلة الثالثة يستخدم القائم بعملية التنبؤ المعلومات المحاسبية الموفرة له من قبل النظام المحاسبي للمعلومات مع معلومات أخرى يوفرها له النظام الإداري للمعلومات في بناء نموذج التنبؤ Forecasting Model . وهنا يتوقف نجاحه في بناء النموذج الصحيح لعملية التنبؤ على ثلاثة عوامل رئيسية هي :

(١) أن تكون المعلومات المحاسبية الموفرة له من قبل النظام المحاسبي للمعلومات مناسبة تماماً.

(٢) أن تكون المعلومات الإدارية الموفرة له من قبل النظام الإداري للمعلومات هي الأخرى مناسبة تماماً.

(٣) وفي حالة توفر الشرطين السابقين ، يشترط أيضاً أن ينجح القائم بعملية التنبؤ في استخدام المعلومات الموفرة له من قبل النظامين المحاسبي والإداري للمعلومات بطريقة سليمة تقوده الى بناء النموذج الرياضي الصحيح.

وأى خلل يحدث في شرط من الشروط الثلاثة السابقة سيؤدي إلى خطأ في عملية التنبؤ يظهر في شكل فرق (موجب أو سالب) بين القيمتين المقدرة والفعلية للحدث محل التنبؤ. وإذا ما ربطت أسباب هذا الخطأ بالشرط الأول وهو المعلومات المحاسبية الموفرة له من قبل النظام الحاسبي للمعلومات ، حينئذ يعتبر ذلك مؤشراً إلى وجود تحيز المعولية على القياس المحاسبي (ت). أما إذا ربطت أسباب هذا الخطأ بأي من الشرطين الثاني والثالث أو بكليهما معاً فإن ذلك مؤشر لوجود ما يعرف بتحيز متخذ القرار (ت م.ق).

ولو حاولنا تتبع تحيز المعولية على القياس في عملية القياس المحاسبية، لوجدنا أن أسبابه قد تنشأ إما عن خطأ في القياسات الأساسية . وفي هذه الحالة ترتبط أسباب تحيز المعولية عليه بتحيز الموضوعية، وإما عن خطأ في مرحلة المعالجة أو التشغيل، وفي هذه الحالة ترتبط أسبابه بتحيز المواءمة، كما يمكن أن ترتبط أسبابه أيضاً بالمرحلتين معاً بمعنى أن تحيزاً في موضوعية القياس المحاسبي يحدث في المرحلة الأولى من مراحل عملية القياس، يضاف إليه تحيز مواءمة في مرحلة المعالجة أو مرحلة التشغيل سينشأ عنهما وبلا شك تحيزاً في المعولية على القياس.

أسئلة الفصل السابع

- ١- يربط الباحثون تحيز القياس المحاسبي بثلاثة مصادر أساسية، حدد هذه المصادر وبين دور كل منها في نشوء هذا التحيز .
- ٢- يعاني القياس المحاسبي تحيزاً كبيراً خلال فترات التضخم الإقتصادي، ما هي مصادره وما اقتراحاتك للحد من آثار هذا التحيز .
- ٣- يرى البعض أن توزيعات الأرباح على الملاك خلال فترة تسودها معدلات مرتفعة من التضخم ربما ينصب على رأس المال، علق على هذا الرأي، وما مدى صحته ؟
- ٤- ماذا يقصد بتحيز موضوعية القياس، وما مصدره .
- ٥- متى ينتفي تحيز الموضوعية تماماً، وهل بالإمكان توفير بيانات مكتملة الموضوعية في رأيك .
- ٦- أعط مرادفين آخرين لمصطلح مواءمة القياس المحاسبي.
- ٧- متى تخلو البيانات المحاسبية تماماً من تحيز المواءمة وهل يمكن أن يتحقق ذلك في الواقع العملي .
- ٨- ماذا يقصد بخسارة المعلومات، وكيف تنشأ .
- ٩- ماذا يقصد بتحيز معولية القياس المحاسبي وكيف يتكون .
- ١٠- رتب أنواع التحيز التالية للقياس المحاسبي تصاعدياً حسب شموليتها.
تحيز المواءمة، تحيز المعولية، تحيز الموضوعية.

مشاكل القياس المحاسبي في فترات
التضخم الاقتصادي

الباب
الرابع

الفصل الثامن: الإطار النظري لمحاكاة التضخم الاقتصادي

الفصل التاسع: مداخل تعديل القياس المحاسبي في
فترات التضخم الاقتصادي

الفصل الثامن

الإطار النظري لمحااسبة التضخم الاقتصادي

يعاني النظام التقليدي للقياس المحاسبي والمبني على مدخل التكاليف التاريخية صوراً واضحة تنعكس آثاره على مخرجات هذا النظام فيقلل من ملامتها لاتخاذ القرارات خصوصاً في الفترات التي ترتفع فيها معدلات التضخم الاقتصادي. وقد ظهرت معالم لمواجهة التضخمية في الاقتصاد العالمي بعد الحرب العالمية الثانية مباشرة لكنها تفاقمت في العقد السابع والثامن من هذا القرن، ذلك ما حدا بالباحثين والجهات المهنية المختصة بوضع المعايير المحاسبية إلى المناداة بضرورة تعديل البيانات المحاسبية المعدة وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية خلال فترات تسودها معدلات تضخم مرتفعة وذلك بقصد الحد من آثار تحيز القياس الذي ينشأ بسبب تغير القوة الشرائية لوحدة النقد والذي يعبر عنه في العادة بمصطلح التغير في المستوى العام للأسعار Genral Price Level Change.

ضمن هذا السياق اقترحت لجنة المعايير المحاسبية ASC ببريطانيا عام ١٩٧٤ استخدام أساس وحدة النقد ثابتة القيمة لاعداد التقارير المالية، كما أصدر المجلس الأمريكي لمعايير المحاسبة FASB عام/٧٩ البيان رقم (٣٣) بعنوان (اعداد التقارير المالية وتقلبات الأسعار) طالب فيه الشركات المساهمة باصدار ملاحق معدة طبقاً لأساس وحدة النقد الثابتة ولأساس التكلفة الجارية، تلحق بقوائمها المالية المنشورة المعدة وفقاً لأساس التكلفة التاريخية. كما سلكت اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة IASC السبيل نفسه فخصصت ثلاثة من المعايير الصادرة عنها لمعالجة محاسبة التضخم هي على التوالي: المعيار رقم (٦) عام/٧٧، والمعيار رقم (١٥) عام/٨١ والمعيار رقم (٢٩) عام/ ٨٩ والذي عدل مرة أخرى عام (١٩٩٤).

وتنوع أهمية معالجة الآثار التضخمية في البيانات المحاسبية المعدة وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية من الحاجة إلى تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية المنشورة، وذلك في الإتجاه الذي يحسن من دورها كأدوات لقياس ربحية المنشأة ومركزها المالي، ومن ثم تحسين مستوى الفائدة المحققة منها بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية المنشودة بزيادة قابليتها للمقارنة.

هذا وتقوم محاسبة التضخم على مجموعة من المفاهيم لعل من أهمها مفهومين هما: مفهوم المحافظة على رأس المال، ومفهوم القوة الشرائية لوحد النقد.

أولاً - مفهوم المحافظة على رأس المال Capital Mainenance

نوفقاً لهذا المفهوم يفترض بالمنشأة أن تسعى دائماً للمحافظة على مواردها الاقتصادية التي كانت بحوزتها في بداية الفترة المالية وذلك إذا ما رغبت بالمحافظة على استمرارية نشاطها التشغيلي وبمستوى يعادل على الأقل طاقتها التشغيلية التي توفرت لها في بداية الفترة.

وبموجب هذا المفهوم تقاس نتيجة أعمال المنشأة (صافي الربح أو صافي الخسارة) بالفرق الذي يحدث بين القيمة الحقيقية لمواردها المالية في بداية الفترة والقيمة الحقيقية لتلك الموارد في نهاية الفترة، مما يتطلب قياس هاتين القيمتين بوحدة نقد ذات قيمة ثابتة Fixed Monetary Unit ، تلغي آثار تحيز القياس الذي ينتج تقلب القوة الشرائية لهذه الوحدة. بناء عليه فإن إعداد القوائم المالية وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية وفي ظل افتراض ثبات قيمة وحدة النقد يتنافى مع مفهوم المحافظة على رأس المال الحقيقي، لأن هذا الافتراض يلغي بشكل قسري حقيقة تقلب القوة الشرائية لهذه الوحدة، حيث تقاس في واقع الأمر قيمة الموارد المالية المتوفرة للمنشأة في بداية الفترة المحاسبية وتلك المتوفرة لها في نهايتها بوحدي قياس مختلفتي القيمة وبذلك تصبح الأرقام التي تحتويها تلك القوائم بلا مدلول أو معنى طالما أنها لا تمثل بعدالة نتيجة أعمال المنشأة، أو مركزها المالي، أو ما يحدث في مركزها المالي من تغيرات.

لفهم آثار التمسك بافتراض ثبات وحدة النقد في اثبات العمليات المحاسبية خلال فترات يسودها معدلات عالية من التضخم، دعنا نفترض أن منشأة ما بدأت نشاطها في ٨٠/١/١ برأسمال قدره (٥٠) ألف دينار، ثم زاد المالك رأسماله في بداية العام الثاني بمبلغ ٢٠ ألف دينار، وفي بداية العام الثالث بمبلغ ٣٠ ألف، فالتمسك بافتراض ثبات وحدة النقد يقضي بأن يكون رصيد رأسمال المنشأة في ٨٢/١٢/٣١ (مع اهمال أثر الأرباح أو الخسائر المحقق) هو (١٠٠) ألف دينار. لكن ذلك لا يكون صحيحاً بالمفهوم الاقتصادي إلا إذا كان معدل التضخم على مدار السنوات الثلاث صفراً. أما إذا لم يكن كذلك وهو الافتراض الأكثر واقعية، فإن إضافة الأرقام (٥٠، ٣٠، ٢٠) بعضها مع بعض للوصول إلى المبلغ المتراكم وهو (١٠٠) ألف يصبح أمراً غير مقبول إذا ما أخذنا في الاعتبار بأن القيمة الشرائية للدينار قد تغيرت على مدار السنوات الثلاث بفعل تغير معدل التضخم، وكذلك لا يجوز جمع هذه الأرقام معاً طالما أن وحدة القياس لكل منها متغيرة.

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

ثانياً - مفهوم القوة الشرائية لوحدة النقد

Purchasing Power of the Monetary Unit

تتمثل القوة الشرائية لوحدة النقد في لحظة زمنية معينة بعدد الوحدات من سلعة معينة أو من سلعة من السلع والتي يمكن شراؤها بهذه الوحدة في تلك اللحظة. فمثلاً لو كان بالإمكان شراء ٥ كيلو غرام من الأرز بدينار واحد في بداية عام/٩٢، لكن بفعل عامل التضخم الحادث خلال هذا العام وبافتراض أن حالة التضخم انعكست على جميع أسعار

السلع والخدمات أصبح من غير الممكن الحصول إلا على ٤ كيلو غرام فقط مقابل الدينار، فحينئذ وإذا ما أهملنا آثار جميع العوامل الأخرى المؤثرة على سعر الأرز فيما عدا التضخم، يمكننا القول أن القيمة الشرائية للدينار في نهاية عام/٩٢ تعادل فقط ٨٠٪ من قيمته الشرائية في بداية ذلك العام. بما يعني أن قسيمة الانخفاض الحادث في القوة الشرائية للدينار (أو معدل التضخم) تعادل ٢٠٪.

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

الفصل التاسع

مداخل تعديل القياس المحاسبي في فترات التضخم الاقتصادي

في معالجة آثار التضخم على البيانات المحاسبية يمكن اتباع مدخلين أساسيين

هما:

أولاً- مدخل التكلفة التاريخية، المعدلة Adjusted Historical Cost Approach

ثانياً- مدخل التكلفة الجارية Current Cost Approach

أولاً- مدخل التكلفة التاريخية المعدلة :

وفقاً لهذا المدخل والذي يطلق عليه البعض مدخل وحدة النقد ثابتة القيمة Constant Monetaty Unit يتم تعديل وحدة القياس المستخدمة وهي وحدة النقد بمعامل تعديل معين يتغير بتغير معدل التضخم وذلك بقصد تثبيت قيمتها الشرائية كخطوة لا بد منها لالغاء تحيز القياس الذي تتضمنه البيانات المحاسبية المعدة حسب مدخل التكلفة التاريخية، أما الأداة المستخدمة في تعديل هذه البيانات فهي الأرقام القياسية General Price Indexs للتغيرات في المستوى العام للأسعار.

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

- الرقم القياسي لأسعار المستهلك The Consumer Price Index ويرتبط هذا الرقم عادة بمعدلات التغير في نفقة المعيشة وذلك بالاسترشاد بالتغيرات الحادثة في سلة سوقية من السلع والخدمات يتم اختيارها بأسلوب المعاينة الاحصائي.

- الرقم القياسي لأسعار الجملة The Whole Sale - Price Index ويرتبط هذا الرقم بمعدل التغير الذي يطرأ على أسعار مجموعة من السلع المتعامل فيها في سوق الجملة.

- الرقم القياسي للأسعار المرتبطة بمعدل التغيير الذي يحدث في إجمالي الناتج القومي The Gross National Product implicit price Defelator ويمثل هذا الرقم المتوسط المرجح لأسعار السلع والخدمات التي يتم تبادلها بين جميع القطاعات الاقتصادية.

ولدى استخدام مدخل التكلفة التاريخية المعدلة تصنف بنود الأصول والمطلوبات وكذلك حقوق المساهمين التي تظهر في الميزانية في مجموعتين رئيسيتين هما:

١- مجموعة البنود النقدية Monetary Items

وتشمل هذه المجموعة النقدية السائلة والمطالبات التعاقدية التي للمنشأة على الغير، أو للغير عليها والمحددة بعقود ذات قيمة نقدية ثابتة. ومن الأمثلة على البنود النقدية : جميع الأصول المتداولة (باستثناء المخزون السلعي، والاستثمارات في الأوراق المالية قصيرة الأجل) وكذلك الاستثمارات في السندات والأسهم الممتازة. والمطلوبات المتداولة طويلة الأجل.

٢- مجموعة البنود غير النقدية Non -monetary Items

وتضم هذه المجموعة إضافة للمخزون السلعي والاستثمارات في الأوراق المالية قصيرة الأجل الأصول طويلة الأجل وكذلك حقوق الملكية فيما عدا الأسهم الممتازة. وتجدر الإشارة هنا إلى أن التعديل في ميزانية العام الجاري ينصب فقط على الأرقام الممثلة بقيم البنود غير النقدية، في حين تبقى البنود النقدية على حالها بالقيم التي تظهر بها في الميزانية التاريخية لذلك العام، ذلك على اعتبار أن قيم هذه البنود لا تتطلب أي تعديل نظراً لأنها بالصورة التي تظهر بها في الميزانية التاريخية إنما تعكس تماماً قيمها الجارية في تاريخ الميزانية، كما تعكس أيضاً التغيير الحادث في القيمة الشرائية لوحدة النقد لهذا التاريخ.

ولعل من أهم المشاكل المحاسبية التي تنشأ لدى استخدام مدخل التكلفة التاريخية المعدلة، معالجة ما يعرف بمكاسب وخسائر القوة الشرائية لوحدة النقد والتي تنشأ عن حيازة البنود النقدية Monetary Holding Gains of Losses وذلك بسبب التغيرات العامة

في الأسعار (تقلب القوة الشرائية لوحدة النقد) على مدار الفترة المحاسبية. إذ تتحقق خسائر قوة شرائية بالنسبة لأرصدة الأصول النقدية، في حين تتحقق مكاسب قوة شرائية بالنسبة لأرصدة المطلوبات النقدية. هذا في حالة التضخم، أما في حالة الانكماش الاقتصادي فيحدث العكس إذ تتحقق مكاسب قوة شرائية بالنسبة لأرصدة الأصول النقدية، وخسائر قوة شرائية بالنسبة لأرصدة المطلوبات النقدية. وتنص المادة (٢٩) من معيار المحاسبة الدولي رقم (٢٩) الصادر عام ١٩٨٩ على معالجة مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للمركز النقدي يرجع بشأنها للمعيار الدولي الجديد باعتبارها بنوداً من بنود الأرباح والخسائر.

يترتب على ما سبق وجوب التمييز في قائمة الدخل بين صافي ربح أو خسارة التشغيل من جهة، ومكاسب أو خسائر القوة الشرائية التي تنشأ عن حيازة البنود النقدية من جهة أخرى. ذلك بالطبع يشير تساؤلاً هاماً حول مدى قابلية أو عدم قابلية مكاسب الحيازة للتوزيع.

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

وحسب مدخل التكلفة التاريخية المعدلة يتم تعديل قيم الأصول غير النقدية المسجلة وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية باستخدام الأرقام القياسية. فمثلاً لو فرضنا أن القيمة الدفترية للعقارات التي تملكها منشأة معينة في ميزانية العام الجاري كانت ١٠٠ ألف دينار -بالتكلفة التاريخية- في حين كان معدل التضخم بمعدل ٣٠٪ يتوجب حينئذ تعديل التكلفة التاريخية للعقارات وفقاً لهذا المدخل في الميزانية المعدلة للعام الجاري لتصبح ١٣٠ ألف دينار. وبالمقابل تزداد حقوق المساهمين في نفس الميزانية بنفس مقدار الزيادة التي حدثت في قيمة العقارات وهي ٣٠ ألف. وتظهر هذه الزيادة تحت بند احتياطي تغير في المستوى العام للأسعار.

وعلى نفس هذا المنهج يتم تعديل قيم باقي الأصول وذلك فيما عدا الأصول النقدية والتي تظهر في الميزانية كما أشرنا سابقاً بنفس قيمها الدفترية مع مراعاة إظهار أية مكاسب أو خسائر قوة شرائية تنشأ عن تعديل أرصدها الظاهرة بميزانية العام السابق في حساب الأرباح والخسائر.

فمثلاً لو أن بند المدينين ظهر في ميزانية العام الماضي المعدة على أساس التكلفة التاريخية بمبلغ ١٠ آلاف دينار لذا فإن القيمة التاريخية المعدلة لرصيد المدينين في بداية العام الجاري مقاسة بالقوة الشرائية لدينار نهاية العام الجاري تساوي $١٠ \times ١٣٠\%$ = ١٣ ألف دينار والفرق بين الرقمين هنا وهو ٣ آلاف دينار يمثل خسائر القوة الشرائية التي ترتبت على حيازة هذا البند.

وبالمثل لو أن بند الدائنين ظهر في الميزانية العمومية التاريخية للعام السابق بمبلغ ٢٠ ألف دينار، فإن تعديل رصيد هذا البند في بداية العام الجاري بمعدل التضخم وهو ٣٠% سينتج عنه مكاسب قوة شرائية مقدارها ٦ آلاف دينار. لكن يجدر التذكير هنا بأن رصيد كل من المدينين والدائنين الذي سيظهر في الميزانية التاريخية المعدة في نهاية العام الجاري لا يحتاج إلى تعديل ذلك على اعتبار أن ذلك الرصيد يكون حينئذ مقاساً بدينار ذي قوة شرائية جارية أي القوة الشرائية للدينار بتاريخ اعداد تلك الميزانية.

مثال شامل على مدخل التكلفة التاريخية المعدلة :

تكونت شركة القدس في ٣١ كانون الأول ١٩٩٣ وذلك نتيجة عملية اندماج بين مجموعة من الشركات وقد سجلت جميع أصولها بالقيم العادلة والآتي ميزانية مقارنة للشركة اعدت في نهاية عام ٩٣، عام/٩٤ على التوالي وفقاً لمدخل التكلفة التاريخية:

جدول رقم (١)
شركة القدس
الميزانية التاريخية المقارنة في ١٩٩٤/١٢/٣١

ميزانية عام/٩٤	ميزانية عام/٩٣	بيانات
<u>بالآلاف</u>	<u>بالآلاف</u>	<u>الأصول</u>
٢٦٠	٢٠٠	أصول نقدية (نقدية ومدينون)
١٣٠	١٥٠	المخزون السلعي (FIFO)
٤٠	٤٠	أراضي
٢٧٠	٢١٠	آلات ومعدات
(٢٤)	صفر	مجمع الاستهلاك
<hr/>	<hr/>	
٦٧٦	٦٠٠	مجموع الأصول
<hr/> <hr/>	<hr/> <hr/>	
		<u>المطلوبات وحقوق المساهمين</u>
٩٠	٨٠	مطلوبات متداولة
١١٦	١٠٠	مطلوبات طويلة الأجل
١٤٠	١٤٠	رأس المال من الأسهم العادية
٢٨٠	٢٨٠	علاوة الإصدار
٥٠	صفر	أرباح محتجزة
<hr/>	<hr/>	
٦٧٦	٦٠٠	مجموع المطلوبات وحقوق المساهمين
<hr/> <hr/>	<hr/> <hr/>	

وفيما يلي قائمة الدخل لشركة القدس المعدة للسنة المنتهية في ١٩٩٤/١٢/٣١ وفقاً
لمدخل التكلفة التاريخية .

جدول رقم (٢)
شركة القدس
قائمة الدخل والأرباح المحتجزة التاريخية
للسنة المنتهية في ٩٤/١٢/٣١

<u>كلي (بالآلاف)</u>	<u>جزئي (بالآلاف)</u>	<u>بـ</u>
٨٠٠		مبيعات (١٤ ألف وحدة)
		يطرح تكلفة البضاعة المباعة
		مخزون سلعي أول المدة (FIFO)
	١٥٠	٣٧٥٠ وحدة
	٥٠٠	مشتريات
		مخزون سلعي آخر المدة (FIFO)
	<u>(١٣٠)</u>	٣٠٠٠ وحدة
<u>٥٢٠</u>		
٢٨٠		مجمل الربح
		يطرح مصروفات التشغيل
	(٢٤)	مصروف الاستهلاك
	<u>(٩٦)</u>	مصروفات أخرى
<u>(١٢٠)</u>		
١٦٠		صافي الربح قبل الضريبة
<u>٧٠</u>		مصروف الضريبة
٩٠		صافي الربح بعد الضريبة
<u>(٤٠)</u>		توزيعات مقترحة على المساهمين
٥٠		رصيد الأرباح المحتجزة في نهاية عام/٩٤

=====

معلومات إضافية :

- الأرقام القياسية :

١٥٠	في ٩٣/١٢/٣١
١٥٧ر٥	متوسط عام ٩٤/
١٦٣ر٨	٩٤/١٢/٣١

- آلة تكلفتها ٦٠ ألف دينار اشترت في ٩٤/٧/١ حيث كان الرقم القياسي للأسعار

١٥٧ر٥ وتستهلك الآلات والمعدات بمعدل ١٠٪ سنوياً بطريقة القسط الثابت.

- المبيعات والمشتريات والمصروفات تتم على مدار السنة ويتم تقييم المخزون

السلعي بطريقة (FIFO).

- دفعت توزيعات الأرباح في نهاية عام ٩٤/.

لمطلوب :

- تعديل الميزانية المقارنة لشركة القدس وفقاً لمدخل التكلفة التاريخية المعدلة.

- تعديل قائمة الدخل للسنة المنتهية في ٩٤/١٢/٣١ وفقاً لمدخل التكلفة التاريخية

المعدلة.

- ولاً : تعديل الميزانية العمومية المقارنة بسعر الدينار في ٩٤/١٢/٣١ .
 أ- تعديل الميزانية العمومية المعدلة في ٩٣/١٢/٣١

جدول رقم (٣)

شركة القدس

ميزانية الشركة في ٩٣/١٢/٣١

معدلة بسعر الدينار في ٩٤/١٢/٣١

بيانات	تاريخية بالآلاف	معامل التحويل بالآلاف	معدله بالآلاف
الأصول			
أصول نقدية (نقدية ومديون)	٢٠٠	١٥٠./١٦٣ر٨	٢١٨ر٤
المخزون السلعي (FIFO)	١٥٠	١٥٠./١٦٣ر٨	١٦٣ر٨
أراضي	٤٠	١٥٠./١٦٣ر٨	٤٣ر٦٨
آلات ومعدات	٢١٠	١٥٠./١٦٣ر٨	٢٢٩ر٣٢
مجمع الاستهلاك	صفر		صفر
مجموع الأصول	٦٠٠		٦٥٥ر٢
المطلوبات وحقوق المساهمين			
مطلوبات متداولة	٨٠	١٥٠./١٦٣ر٨	٨٧ر٣٦
مطلوبات طويلة الأجل	١٠٠	١٥٠./١٦٣ر٨	١٠٩ر٢
رأس المال من الأسهم العادية	١٤٠	١٥٠./١٦٣ر٨	١٥٢ر٨٨
علاوة الإصدار	٢٨٠	١٥٠./١٦٣ر٨	٣٠٥ر٧٦
أرباح محتجزة	صفر		صفر
مجموع المطلوبات وحقوق المساهمين	٦٠٠		٦٥٥ر٢

- تعديل الميزانية العمومية المعدلة في ٩٤/١٢/٣١

جدول رقم (٤)

شركة القدس

ميزانية الشركة في ٩٣/١٢/٣١

معدلة بسعر الدينار في ٩٤/١٢/٣١

معدله	معامل التحويل	تاريخية	بيان
بالآلاف	بالآلاف	بالآلاف	
			الأصول
٢٦٠	١٦٣ر٨/١٦٣ر٨	٢٦٠	أصول نقدية (نقدية ومدينون)
١٣٥ر٢	١٥٧ر٥/١٦٣ر٨	١٣٠	المخزون السلعي (FIFO)
٤٣ر٦٨	١٥٠./١٦٣ر٨	٤٠	أراضي
٢٩١ر٧٢	(*)	٢٧٠	آلات ومعدات
(٢٦ر٠٥٢)	(**)	(٢٤)	مجمع الاستهلاك
<u>٧٠٤ر٥٤٨</u>		<u>٦٧٦</u>	مجموع الأصول
=====		=====	
			المطلوبات وحقوق المساهمين
٩٠	١٦٣ر٨/١٦٣ر٨	٩٠	مطلوبات متداولة
١١٦	١٦٣ر٨/١٦٣ر٨	١١٦	مطلوبات طويلة الأجل
١٥٢ر٨٨	١٥٠./١٦٣ر٨	١٤٠	رأس المال من الأسهم العادية
٣٠٥ر٧٦	١٥٠./١٦٣ر٨	٢٨٠	علاوة الإصدار
٣٩ر٩٠٨	(***)	٥٠	أرباح محتجزة
<u>٧٠٤ر٥٤٤</u>		<u>٦٧٦</u>	مجموع المطلوبات وحقوق المساهمين
=====		=====	

(***) الملاحظات

(**) الملاحظات

(* إرجع للملاحظات على العمل

ملاحظات على الحل :

١- البنود النقدية الأصول النقدية، والمطلوبات المتداولة، والمطلوبات طويلة الأجل تظهر في الميزانية المعدلة بقيمتها التاريخية وذلك لأن القيم التاريخية في ٩٤/١٢/٣١ تعكس التغير في القيمة الشرائية لوحدة النقد في ذلك التاريخ.

٢- رصيد الآلات في الميزانية التاريخية وهو ٢٧٠ ألف قسم إلى جزئين :
آلات قديمة ٢١٠ آلاف، ٦٠ ألف آلة جديدة وقد تم تعديل هذين الجزئين كما يلي :

$$٢٢٨٩٠ = \frac{١٦٣٨}{١٥٠} \times ٢١٠$$

$$٦٢٨٢ = \frac{١٦٣٨}{١٥٧٥} \times ٦٠$$

$$\underline{٢٩١٧٢} = \text{المجموع}$$

٣- كما تم تعديل الرصيد التاريخي لمجمع الاستهلاك بنفس الطريقة على النحو التالي :

$$٢٢٩٩٣ = \frac{١٦٣٨}{١٥٠} \times ٢١$$

$$٣١٢ = \frac{١٦٣٨}{١٥٧٥} \times ٣$$

$$\underline{٢٦٠٥} = \text{المجموع}$$

٤- يحدد الرصيد المعدل للأرباح المحتجزة وهو ٣٩٩١ كمتمم حسابي وذلك على النحو التالي :

$$٧٠٤٥٥ - (٩٠ + ١١٦ + ١٥٢٨٨ + ٣٠٥٧٦)$$

ويجب أن يتساوى بالطبع مع الرصيد المعدل للأرباح المحتجزة في قائمة الدخل المعدلة لعام/٩٤ والتي تظهر في الجدول رقم (٥).

ثانياً-تعديل قائمة الدخل التاريخية المعدة للسنة المنتهية في ٩٤/١٢/٣١

جدول رقم (٥)

شركة القدس

قائمة الدخل والأرباح المحتجزة للسنة المنتهية في ٩٤/١٢/٣١
معدلة بسعر الدينار في ٩٤/١٢/٣١

معدل بالآلاف	معامل التحويل بالآلاف	تاريخية بالآلاف	بيان
٨٣٢	١٥٧ر٥/١٦٣ر٨	٨٠٠	مبيعات
			يطرح تكلفة البضاعة المباعة
١٦٣ر٨	١٥٠/١٦٣ر٨	١٥٠	مخزون أول المدة (FIFO)
٥٢٠	١٥٧ر٥/١٦٣ر٨	٥٠٠	مشتريات
(١٣٥ر٢)	١٥٧ر٥/١٦٣ر٨	(١٣٠)	مخزون آخر المدة (FIFO)
٥٤٨ر٦		٥٢٠	تكلفة البضاعة المباعة
٢٨٣ر٤		٢٨٠	مجمل الربح
			يطرح مصروفات التشغيل
(٢٦ر٠٥)	(*)	(٢٤)	مصروف الاستهلاك
(٩٩ر٨٤)	١٥٧ر٥/١٦٣ر٨	(٩٦)	مصروفات أخرى
١٥٧ر٥١		١٦٠	صافي الربح قبل الضريبة
(٧٢ر٨)	١٥٧ر٥/١٦٣ر٨	(٧٠)	مصروف ضريبة الدخل
٨٤ر٧١		٩٠	صافي الربح بعد الضريبة
(٤ر٨)	(**)	-	يطرح خسائر القوة الشرائية

(*) إرجع للملاحظات على الحل (***) إرجع للملاحظات على الحل.

٧٩٩١	٩٠	صافي الربح
(٤٠)	صفر	رصيد الأرباح المحتجزة أول المدة
	(٤٠)	توزيعات مقترحة على المساهمين
<u>٣٩٩١</u>	<u>٥٠</u>	رصيد الأرباح المحتجزة في ٩٤/١٢/٣١
=====	=====	

ملاحظات على الحل :

- ١- عدل بند المبيعات باستخدام الرقم القياسي في نهاية عام/٩٤ وهو ١٦٣ر٨ منسوباً إلى متوسط الرقم القياسي للعام وهو ١٥٧ر٥ وذلك على أساس أن المبيعات تتحقق على مدار العام.
- ٢- عدل رقم المخزون السلعي أول المدة باستخدام الرقم القياسي في نهاية عام/٩٤ منسوباً إلى الرقم القياسي في بداية العام/٩٤ تاريخ الحصول على هذا المخزون لأن الشركة بدأت أعمالها في بداية عام/٩٣.
- ٣- وعدل بند المشتريات على نفس أسس تعديل بند المبيعات. باستخدام الرقم القياسي لأسعار نهاية عام/٩٤ منسوباً إلى متوسط الرقم القياسي للعام.
- ٤- عدل بند المخزون السلعي آخر المدة على نفس الأساس الذي تم فيه بالنسبة لبند المبيعات والمشتريات العام باعتبار أن الطريقة المتبعة في تقديم المخزون هي طريقة (FIFO).
- ٥- عدل بند الاستهلاك على نفس الأساس المتبع في تعديل بند الآلات. إذ جرى كما يلي :

$$٢٢,٩٣ = \frac{١٦٣,٨}{١٥٠} \times ٢١$$

$$٣,١٢ = \frac{١٦٣,٨}{١٥٧,٥} \times ٣$$

$$\underline{\underline{٢٦,٠٥}} =$$

المجموع

- ٢- عدل بند مصروف ضريبة الدخل مثله مثل المصروفات الأخرى باستخدام الرقم القياسي في نهاية عام/٩٤ منسوباً إلى متوسط الرقم القياسي لعام/٩٤.
- ١- بند التوزيعات المقترحة لا يحتاج إلى تعديل لأنه تدفق نقدي حدث في نهاية العام.
- ٨- أما بند خسائر القوة الشرائية فتم تحديده كما يلي :

<u>بيان</u>		
تاريخية	معامل التحويل	معدله
<u>بالآلاف</u>	<u>بالآلاف</u>	<u>بالآلاف</u>
٢٠	١٥٠/١٦٣ر٨	٢١ر٨٤
صافي البنود النقدية في بداية العام [٢٠٠ - ٨٠] + ١٠٠		
يضاف:		
مصادر صافي البنود النقدية خلال العام:		
٨٠٠	١٥٧ر٥/١٦٣ر٨	٨٣٢
<u>٨٢٠</u>		<u>٨٥٣ر٨٤</u>
مجموع المصادر يطرح:		
استخدامات صافي البنود النقدية خلال العام		
٥٠٠	١٥٧ر٥/١٦٣ر٨	٥٢٠
٩٦	١٥٧ر٥/١٦٣ر٨	٩٩ر٨٤
٧٠	١٥٧ر٥/١٦٣ر٨	٧٢ر٨
٦٠	١٥٧ر٥/١٦٣ر٨	٦٢ر٤
٤٠	١	٤٠
<u>٧٦٦</u>		<u>٧٩٥ر٠٤</u>
٥٤		٥٨ر٨
٤ر٨		
مجموع الاستخدامات		
صافي البنود النقدية في ٩٤/١٢/٣١		
خسائر القوة الشرائية (متمم حسابي)		

ثانياً- مدخل التكلفة الجارية .

يتمثل الفرق الأساسي بين هذا المدخل وسابقه في أنه بينما سينصب التعديل هنا على أساس القياس Meagement Basis انصب التعديل في المدخل السابق على وحدة القياس Measurement-Unit بمعنى أنه في حين يبقى أساس القياس المستخدم في المدخل السابق هو التكلفة التاريخية Historical Cost، فإن أساس القياس المستخدم هنا هو التكلفة الجارية Current Cost.

ومن ناحية تاريخية يعتبر مدخل التكلفة الجارية في معالجة البيانات المحاسبية في فترات التضخم حديثاً نسبياً، إذ بدأ استخدامه للمرة الأولى في بريطانيا خلال حقبة السبعينات من هذا القرن. لكنه كسب بعد ذلك تأييداً ملحوظاً في كثير من البلدان خصوصاً في مجموعة الدول الاسكندنافية التي باتت تعتمد أساساً لإعداد القوائم المالية المنشورة.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن تطبيق هذا المدخل في الواقع العملي، يستوجب استخدام عدة بدائل لتمثيل التكلفة الجارية، ومن هذه البدائل مثلاً: تكلفة الاحلال Replacement Cost، سعر السوق Market Price، صافي القيمة البيعية القابلة للتحقق Net Realizable Value.

أما أهم المشاكل التي يثيرها استخدام هذا المدخل فهي ضرورة التمييز في قائمة الدخل بين مصادر الربح إلى صافي ربح أو خسارة التشغيل، ومكاسب أو حيازة البنود غير النقدية. فصافي ربح أو خسارة التشغيل تتمثل بالفرق بين إيرادات الفترة ونفقاتها محسوبة بالقيمة الجارية، بينما تتمثل مكاسب أو خسائر حيازة Holding Gains or Losses البنود غير النقدية بالزيادة التي تحدث في القيمة أو التكلفة الجارية للأصول غير النقدية، أو النقص الذي يحدث في القيمة أو التكلفة الجارية للمطلوبات غير النقدية بسبب حيازة هذه الأصول أو تلك المطلوبات على مدار عدة فترات زمنية.

ويرتكز هذا المدخل في قياس آثار التضخم في البيانات المالية المنشورة على استخدام الرقم القياسي الخاص بالأسعار Specific Price Index وليس الرقم القياسي العام للأسعار كما هو الحال في المدخل السابق. بمعنى أن مدخل التكلفة الجارية يأخذ في الاعتبار التغيير الحادث في أسعار كل نوع من أنواع عناصر المركز المالي وذلك سواء بالزيادة أو النقص، وذلك يعكس المدخل السابق الذي يأخذ في الاعتبار التغيير الحادث في المستوى العام للأسعار فقط وليس التغيير الخاص في أسعار كل نوع على حدة. من هنا

تتفوق أساس التكلفة الجارية على أساس التكلفة التاريخية المعدلة من حيث ملائمة قياسية الكفاءة، كما يتفوق عليه أيضاً من حيث اعتباره وسيلة للمحافظة على رأس المال لحقيقي وكذلك أداة لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية، إلا أن من أهم الانتقادات الموجهة إليه هي أنه من الصعب في معظم الأحيان الحصول على التكلفة الجارية للأصول بسبب عدم توفر أسعار منشورة لها في كثير من الأوقات.

ويموجب مدخل التكلفة الجارية يتكون صافي دخل الفترة المحاسبية من جزئين
كما :

١- صافي دخل العمليات على أساس التكلفة الجارية.

٢- اجمالي مكاسب الحيازة للبنود غير النقدية.

١- صافي دخل العمليات على أساس التكلفة الجارية.

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

٢- اجمالي مكاسب أو خسائر للبنود غير النقدية

يتألف من بندين هما :

- مكاسب أو خسائر الحيازة/ المحققة ولا يتحقق إلا عند بيع الأصل وتحدد قيمتها بالفرق بين التكلفة الجارية للأصل بتاريخ البيع، وتكلفته التاريخية.

ب- التغيير الحادث في رصيد مكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة والذي يتمثل في لفرق بين رصيد المكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة في نهاية الفترة، ورصيد مكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة في بدايتها.

مثال :

في ١/١/٩٢ اشترت شركة كمية من البضاعة بمبلغ ٣٠٠ ألف دينار، وقد احتفظت لشركة بالمخزون حتى تاريخ بيعه في ٣١/١٢/٩٤ بمبلغ ٣٧٠ ألف دينار.

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

٣١٠ ألف	٩٢/١٢/٣١
٣٢٥ ألف	٩٣/١٢/٣١
٣٤٠ ألف	٩٤/١٢/٣١

والمطلوب :

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

١- مدخل التكلفة التاريخية

٢- مدخل التكلفة الجارية

الحل:

جدول رقم (٦)

تحديد صافي الدخل وفقاً لمدخل التكلفة التاريخية

١٩٩٤	١٩٩٣	١٩٩٢	بيان
<u>بالآلاف</u>	<u>بالآلاف</u>	<u>بالآلاف</u>	
٣٧.	صفر	صفر	الإيرادات
٣٠.	صفر	صفر	تكلفة البضاعة المباعة (تاريخية)
			صافي الدخل على أساس
<u>٧.</u>	<u>صفر</u>	<u>صفر</u>	التكلفة التاريخية

جدول رقم (٧)

تحديد صافي الدخل على أساس مدخل التكلفة الجارية

١٩٩٤	١٩٩٣	١٩٩٢	بيان
<u>بالآلاف</u>	<u>بالآلاف</u>	<u>بالآلاف</u>	
٣٧.	صفر	صفر	الإيرادات
٣٤.	صفر	صفر	تكلفة البضاعة المباعة (جارية)
			صافي دخل العمليات على أساس
<u>٣.</u>	<u>صفر</u>	<u>صفر</u>	التكلفة الجارية
٤٠.	صفر	صفر	مكاسب حيازة محققة
(٢٥)	١٥	١٠.	مكاسب حيازة غير محققة
<u>١٥</u>	<u>١٥</u>	<u>١٠.</u>	اجمالي مكاسب الحيازة
<u>٤٥</u>	<u>١٥</u>	<u>١٠.</u>	صافي الدخل على أساس التكلفة الجارية
=====	=====	=====	

ملاحظات على الحل :

١- وفق مدخل التكلفة التاريخية حدد صافي الدخل في نهاية العام/٩٤ بالفرق بين ثمن البيع ٣٧٠ وتكلفة البضاعة المباعة على أساس التكلفة التاريخية ٣٠٠.

٢- لكن وفق مدخل التكلفة الجارية يقسم صافي الدخل إلى جزئين :
الجزء الأول وهو صافي دخل العمليات. وقد حدد بالفرق في نهاية عام/٩٤ بالفرق بين ثمن البيع وهو ٣٧٠ وتكلفة البضاعة المباعة في ذلك التاريخ ولكن محددة بقيمتها الجارية وهي ٣٤٠.

أما الجزء الثاني فيتمثل في إجمالي مكاسب الحيازة والذي يتكون كما ذكرنا من جزئين. مكاسب حيازة محققة قدرها ٤٠ لم يتم احتسابها إلا عند بيع المخزون. وحددت بالفرق بين القيمة الجارية للمخزون بتاريخ البيع في ٣١/١٢/٩٤ وهي (٣٤٠) وتكلفته التاريخية وهي ٣٠٠ .

ومكاسب حيازة غير محققة كانت تحتسب في نهاية كل عام بالمعادلة التالية :
مكاسب الحيازة غير المحققة خلال العام = رصيد مكاسب الحيازة غير المحققة في نهاية العام - رصيد تلك المكاسب في بداية العام.

بناء على ذلك حددت المكاسب غير المحققة للأعوام الثلاثة على النحو التالي :

$$\begin{array}{rcl} \text{لعام/٩٢} & & ١٠ - \text{صفر} = ١٠ \\ \text{لعام/٩٣} & & ٢٥ - ١٠ = ١٥ \\ \text{لعام/٩٤} & & \text{صفر} - ٢٥ = (٢٥) . \end{array}$$

٣- يتمثل رصيد إجمالي المكاسب أو خسائر الحيازة في نهاية كل عام من حاصل جمع رصيد مكاسب أو خسائر الحيازة المحققة، ورصيد مكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة.

٤- أما صافي الدخل على أساس التكلفة الجارية فيتمثل في حاصل جمع رصيد صافي دخل العمليات على أساس التكلفة الجارية وإجمالي مكاسب الحيازة.

٥- وبمقارنة بيانات الجدولين (١، ٢) معاً نلاحظ بأن مجموع صافي الدخل المحقق بموجب مدخل التكلفة الجارية على مدار السنوات الثلاث من صفقة المخزون يعادل تماماً صافي الدخل المحقق من الصفقة بموجب مدخل التكلفة التاريخية

$$٧٠ = ٤٥ + ١٥ + ١٠$$

إعداد القوائم المالية المعدلة لشركة القدس وفقاً لمدخل التكلفة الجارية:
قبل شرح الخطوات المتبعة في هذا الشأن لا بد من الإشارة إلى ملاحظتين هامتين
في هذا المجال وهما :

- ١- ان المشاكل الخاصة بتعديل الميزانية العمومية تعتبر نسبياً بسيطة بالمقارنة مع تلك الخاصة بتعديل قائمة الدخل. فالبنود غير النقدية من الأصول والمطلوبات النقدية مثلاً تظهر في الميزانية المعدلة وفقاً لمدخل التكلفة الجارية بنفس قيمها المدرجة به في الميزانية التاريخية معدلة بالرقم القياسي الخاص Specific Price Index لكل بند منها وذلك للتوصل إلى تكلفتها الجارية.
- ٢- تحدد قيمة الأرباح المحتجزة المعدلة في قائمة الدخل كمتعم حسابي مثل الحال في مدخل التكلفة التاريخية المعدلة.

بناءً لم تقدم سنركز اهتمامنا هنا على تعديل قائمة الدخل فقط وذلك باستخدام البيانات الخاصة بشركة القدس المشار إليها في المثال الشامل :

١- تعديل تكلفة البضاعة المباعة :

في تحديد التكلفة الجارية للبضاعة المباعة سنستخدم المعلومات والفرضيات التالية:

١/١ عدد وحدات مخزون أول المدة ٣٧٥٠ وحدة (انظر الجدول رقم ٢) وحيث أن أصول الشركة في ٩٣/١٢/٣١ بالقيمة العادلة. إذن سنعتبر أن الرقم ١٥٠ ألف يمثل القيمة العادلة لمخزون أو المدة.

بناءً لما تقدم فإن متوسط التكلفة الجارية للوحدة من ذلك المخزون تساوي

$$١٥٠ \div ٣٧٥٠ = ٤٠ \text{ دينار/ وحدة}$$

٢/١: بقصد تحديد التكلفة الجارية لمخزون آخر المدة في ١٩٩٤/١٢/٣١ يمكن الاستفادة من الرقم القياسي الخاص بأسعار البضاعة حينئذ وباستخدام نظام الجرد المستمر. ولنفترض أن إدارة الشركة قدرت ذلك المخزون بالقيمة الجارية بمبلغ ١٤٤ ألف حينئذ سيكون متوسط التكلفة الجارية للوحدة منه وعلى أساس أن عدد وحدات المخزون

بلغت ٣٠٠٠ وحدة (انظر جدول رقم ٢) فإن متوسط التكلفة الجارية للوحدة
 $144 = 3 \div 48$ دينار.

٣/١ : وفي تحديد تكلفة البضاعة المباعة سنستخدم متوسط تكلفة الوحدة وهو

$$44 \text{ دينار} = \frac{48 + 40}{2}$$

وعلى هذا الأساس وباعتبار أن عدد الوحدات المباعة (من الجدول رقم ٢) بلغ ١٤ ألف وحدة فإن تكلفة البضاعة المباعة = $44 \times 14 = 616$ ألف دينار.

٢- تحديد قيمة بند مصروف الاستهلاك (بالكلفة الجارية) كما يلي :
 يتطلب الأمر هنا أولاً تحديد التكلفة الجارية لبند الآلات وذلك على النحو التالي :

بيان	التكلفة التاريخية	معدل التعديل	التكلفة الجارية
آلات في ٩٣/١٢/٣١	٢١٠	١١٠/١٧٦	٣٣٦
آلات مشتترة في ٩٤/٧/١	٦٠	١٢٠/١٨٠	٩٠
المجموع	٢٧٠		٤٢٦

نذكر هنا بأن معامل التعديل المستخدم في الجدول السابق يتمثل بسطه في الرقم القياسي الخاص لاسعار الآلات في نهاية عام/٩٤، ويتمثل المقام والرقم القياسي الخاص لأسعارها بتاريخ شراء الأصل.

بعد ذلك يتم تحديد قيمة مصروف الاستهلاك بالتكلفة الجارية كما يلي :

بيان	التكلفة التاريخية	لسنة الاستهلاك	التكلفة الجارية
آلات مشتترة في ٩٣/١٢/٣١	٣٣٦	٪١٠	٣٣٦
آلات مشتترة في ٩٤/٧/١	٩٠	٪٥	٤٥
المجموع	٢٧٠		٣٨١

- ٣- بالنسبة للبنود الأخرى في قائمة الدخل والأرباح المحتجزة مثل المبيعات ومصروفات التشغيل، ومصروف الضريبة، والتوزيعات المقترحة ستظهر بقيمتها المدرجة في قائمة الدخل التاريخية. وذلك على أن تلك القيمة تمثل قيمتها الجارية.
- ٤- يبقى بعد ذلك لاستكمال إعداد قائمة الدخل المعدلة وفقاً لمدخل التكلفة الجارية تحديد مكاسب أو خسائر حيازة البنود غير النقدية والتي تحدد كما يلي :

مكاسب أو (خسائر الحيازة)		التكلفة الجارية	التكلفة التاريخية	بيان
غير محققة	محققة			
صفر	١٤	١٤٤	١٣٠	مخزون في ٩٤/١٢/٣١
٩٦	صفر	٦١٦	٥٢٠	تكلفة البضاعة المباعة
صفر	صفر	٥٠٠	٥٠٠	المشتريات
صفر	١٦	٥٦	٤٠	أراضي
صفر	١٤١٩	٣٨٧٩	٢٤٦	آلات ومعدات (صافي)
١٤١	صفر	٣٨١	٢٤	مصروف الاستهلاك
صفر	صفر	٩٦	٩٦	مصروفات التشغيل الأخرى
صفر	صفر	٧٠	٧٠	مصروف الضريبة
	—————			
	١٧١٩			اجمالي مكاسب الحيازة غير المحققة
	—————			
١١٠١				اجمالي مكاسب الحيازة المحققة
—————				الزيادة في التكلفة الجارية (اجمالي
٢٨٢				مكاسب الحيازة المحققة)
=====				

ملاحظة :

تم تحديد التكلفة الجارية للأراضي كما يلي :

التكلفة التاريخية × $\frac{\text{الرقم القياسي الخاص في نهاية عام ٩٤}}{\text{الرقم القياسي الخاص في ٩٣/١٢/٣١}}$

$$٤٠ \times \frac{١٥٤}{١١٠} = ٥٦ \text{ ألف}$$

جدول رقم (٨)

شركة القدس

قائمة الدخل والأرباح المحتجزة معدة وفقاً لمدخل التكلفة الجارية

كلي	جزئي	بيان
	٨٠٠	مبيعات
	٦١٦	يطرح التكلفة الجارية للمبيعات
	-----	مجمل الربح
١٨٤		يطرح مصروفات التشغيل
	٣١٨	مصروف الاستهلاك
	٩٦	مصروفات أخرى
<u>١٢٧,٨</u>	-----	
٥٦,٢		صافي الربح قبل الضريبة
(٧٠)		مصروف الضريبة
-----		صافي الخسارة على أساس التكلفة
(١٣,٨)		الجارية من العمليات المستمرة
<u>١١٠,١</u>		يضاف مكاسب الحياة المحققة
٩٦,٣		الدخل المحقق
<u>١٧١,٩</u>		يضاف مكاسب حياة غير محققة
٢٦٨,٢		صافي الدخل على أساس التكلفة الجارية
صفر		أرباح محتجزة في ٩٤/١/١
(٤٠)		توزيعات مقترحة

<u>٢٢٨,٢</u>		أرباح محتجزة في ٩٤/١٢/٣١
=====		

أسئلة الباب الرابع الفصلان الثامن والتاسع

- ١- فسر مدلول المصطلحات التالية :
- مفهوم المحافظة على رأس المال، القوة الشرائية لوحدة النقد، البنود النقدية، مكاسب (خسائر) حيازة البنود غير النقدية، الرقم القياسي لأسعار الجملة، صافي القيمة القابلة للتحقيق، مكاسب (خسائر) القوة الشرائية للبنود النقدية.
- ٢- ما الفرق بين مدخل التكلفة التاريخية المعدلة، ومدخل التكلفة الجارية كأسلوبين من أساليب محاسبة التضخم.
- ٣- صنف ما يلي إلى بنود نقدية، وبنود غير نقدية.
- البضاعة، المدينون، الدائنون، الاستثمارات في الأسهم العادية، الاستثمارات في السندات، رأس المال من الأسهم العادية، الآلات، القروض طويلة الأجل، أوراق الدفع.
- ٤- خلال فترة التضخم تتحمل المنشأة خسائر تقلب قوة شرائية بسبب حيازة الأصول النقدية، ومكاسب تقلب قوة شرائية حيازة الخصوم النقدية، علل ذلك بمثال.
- ٥- حدد الإجابات الصحيحة للعبارة التالية:
- خلال فترة الانكماش الاقتصادي تحقق المنشأة مكاسب قوة شرائية من البنود التالية :
- أ- أوراق قبض.
ب- أوراق دفع.
ج- مخزون سلعي.
د- القروض قصيرة الأجل.

٦- إذا ارتفع الرقم القياسي للأسعار من ١١٠ إلى ١٣٠ على مدار السنوات الثلاث الأخير. كم ديناراً تحتاج منشأة الآن لشراء أصل كان تشتريه قبل ٣ سنوات بمبلغ ٢٠ ألف دينار (أهمل العوامل الأخرى غير آثار التضخم).

٧- اشترى مستثمر سنداً طويل الأجل يستحق بعد ٢٠ سنة بمعدل فائدة سنوي ١٠٪ (تدفع سنوياً) وقيمة اسمية ١٠٠٠ دينار. فإذا كان الرقم القياسي للأسعار بتاريخ استحقاق يعادل نصف الرقم القياسي بتاريخ الشراء، ما رأيك بتصرف هذا المستثمر.

٨- حدد ما إذا كان الشركة (أ) ستحقق مكاسب أو خسائر تحت كل من الحالات التالية :

- أ- إذا حازت المنشأة على قدر متساو من الأصول النقدية والخصوم النقدية خلال فترة يسودها التضخم الاقتصادي.
- ب- إذا حازت على قدر من الخصوم النقدية يزيد عن الأصول النقدية خلال فترة يسودها التضخم الاقتصادي.
- ج- إذا حازت على قدر من الأصول النقدية يزيد عن الخصوم النقدية خلال فترة يسودها الانكماش الاقتصادي.

٩- في فترة يسودها التضخم، هل ان امتلاك المنشأة للبنود التالية سيؤدي إلى مكاسب قوة شرائية أو خسائر قوة شرائية، أو مكاسب أو خسائر قوة شرائية.

- أ- الأراضي.
- ب- ورقة دفع طويلة الأجل.
- ج- أسهم ممتازة.
- د- ورقة قبض.
- هـ- حق اختراع.
- و- استثمارات في أوراق مالية قصيرة الأجل.

١٠- في بداية عام ١٩٩٢ اشترت شركة بضاعة بمبلغ ٥٠ ألف دينار. وقد باعت الشركة خلال العام نصف المخزون من البضاعة بمبلغ ٤٠ ألف دينار. وقدر المخزون المتبقي في نهاية العام وفقاً لأساس التكلفة الجارية بمبلغ ٥٥ ألف دينار.

المطلوب :

إعداد قائمة الدخل موضحاً عليها ما يلي :

- ١- مكاسب الحيازة المحققة.
- ٢- مكاسب الحيازة غير المحققة.
- ٣- صافي الربح وفقاً لمدخل التكلفة الجارية.

١١- في ١/١/٩٢ اشترت شركة صناعية آلة تكلفتها ٧٠ ألف دينار، وقدر عمرها الانتاجي بمدة ١٠ سنوات، والقيمة المقدرة للنفاية (صفر). وفي ٣١/١٢/٩٢ كانت تكلفة الجارية للآلة ٩٠ ألف دينار.

بافتراض أن الشركة تستهلك الآلة بطريقة القسط الثابت وعلى أساس الكلفة الجارية، حدد قيمة مصروف الاستهلاك الذي سيحمل لارباح العام.

١٢- في ١/١/٩٢ كان رصيد النقدية، ورصيد مخزون أول المدة في شركة الشروق ١٠، ٢٠، ألف على التوالي وخلال العام زاد معدل التضخم بنسبة ١٥٪ وقدر المخزون من البضاعة في ٣١/١٢/٩٢ بالتكلفة الجارية بمبلغ ٣٠ ألف.

المطلوب:

بافتراض أن الشركة حازت هذين الأصلين لعام كامل، حدد مكاسب الحيازة غير المحققة وفقاً لمدخل التكلفة الجارية المعدلة إذا :

- ١- استخدام وحدة قياس (الدينار) بقوة شرائية في نهاية العام.
- ٢- استخدام وحدة قياس (الدينار) بقوة شرائية في متوسط العام.
- ١٣- ما يلي أرصدة مستخرجة من ميزان المراجعة لشركة الأمل المعد بتاريخ ٣١/١٢/٩١، وحيث كان الرقم القياسي (١٢٥).

مبالغ بالآلاف	بيان
٣٠	نقدية
٥٠	أوراق قبض
١٠٠	أراضي
٤٠٠	مباني
٢٥	دائون

٢٠٠	سندات (تستحق عام ٩٨)
١٠	مصروف استهلاك المباني
٦٠	بضاعة (LIFO)
٤٠٠	مبيعات

معلومات إضافية :

- ١- بلغ متوسط الرقم القياسي للأسعار خلال عام/٩١ ١٢٠.
- ٢- اشترت الأراضي خلال عام/٨٣ حيث كان الرقم القياسي ٩٠.
- ٣- أنشئ المبني عام/٨٧ حيث كان الرقم القياسي ١٠٠.
- ٤- أصدرت الشركة السندات في نوفمبر ١٩٨٩ حيث كان الرقم القياسي ٩٨.
- ٥- بدأت الشركة في تكوين المخزون من البضاعة خلال عام/٨٨ وحيث كان الرقم القياسي للأسعار ١٠٥.

المطلوب :

حدد القيم التي ستظهر بها الأرصدة السابقة بالقوائم المالية التاريخية المعدلة إذا ما :-

- أ- تم تعديلها بالقيمة الشرائية للدينار في ٩١/١٢/٣١.
- ب- تم تعديلها بمتوسط القيمة الشرائية للدينار على مدار العام/٩١.
- ١- استخراج البيانات التالية من دفاتر شركة العامر بتاريخ ٩٠/١٢/٣١ ، ٩١/١٢/٣١ على التوالي:

١٩٩٠	١٩٩١	بيان
٣٠٥٠٠	٤٢٧٠٠	صافي البنود النقدية
٥٠٠٠٠	٦٦٦٠٠	المخزون من البضاعة (FIFO)
٢٢٥٥٠٠	١٢٥٥٠٠	الات ومعدات
٨٥٠٠٠	٣٠٠٠٠	مخصص الاستهلاك
١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	أسهم عادية (قيمة اسمية ١٠)

معلومات إضافية :

- ١- آلة تكلفتها ١٠٠٠٠٠٠ دينار، ومجمع استهلاكها ٦٠٠٠٠٠ بيعت في ١٥/٤/١٩٩١ بصافي قيمتها الدفترية.

٢- وزعت الشركة أرباحاً نقدية مرتين خلال العام بمعدل ١٠٠ فلس لكل سهم في كل مرة: الأولى في ٩١/٦/١٥ والثانية في ١٩٩١/١٢/١٥.

٣- كانت الأرقام القياسية كما يلي :

١١٠	١٩٩٠/١٢/٣١
١٠٥	١٩٩١/٤/١٥
١١٠	١٩٩١/٦/١٥
١٢٥	١٩٩١/١٢/١٥
١٢٥	١٩٩١/١٢/٣١
١١٥	متوسط العام

٤- افترض أن جميع العمليات الأخرى التي تؤثر على البنود النقدية قد حدثت على التوالي خلال العام.

المطلوب :

١- حدد قيمة مكاسب أو خسائر القوة الشرائية من حيازة البنود النقدية مقدرة بالقيمة الشرائية للدينار في ٩١/١٢/٣١.

٢- حدد قيمة مكاسب أو خسائر القوة الشرائية من حيازة البنود النقدية مقدرة بمتوسط القيمة الشرائية للدينار خلال عام/٩١.

١٥- بدأت شركة السلط التجارية أعمالها في بداية عام/٩١، وقد طبقت نظام التكلفة الجارية. وفي بداية العام اشترت بضاعة بمبلغ ٢٠ ألف دينار، وكان المخزون المتبقي في نهاية العام ١٢ ألف مقدرة بالتكلفة التاريخية وبمبلغ ١٩ ألف بالتكلفة الجارية.

وقد بلغت مبيعات الشركة خلال العام ١٥ ألف، وكانت التكلفة الجارية للبضاعة المباعة ١١ ألف.

أهمل الآثار الضريبية وافترض أن الرقم القياسي للأسعار لم يتغير على مدار العام. وبلغت المصروفات الأخرى مقدرة على أساس التكلفة التاريخية وأساس التكلفة الجارية أيضاً ١٠٠٠ دينار.

المطلوب :

صور قائمة الدخل وفقاً لمدخل التكلفة الجارية.

أسس قياس الدخل المحاسبي

الباب
الخامس

الفصل العاشر: قياس الإيرادات

الفصل الحادي عشر: قياس المصروفات

الفصل الثاني عشر: قياس الدخل

الفصل العاشر

قياس الإيرادات

يعرف الإيراد بأنه إجمالي التدفقات الداخلة التي تؤدي إلى زيادة في إجمالي أصول الوحدة المحاسبية، أو نقص في إجمالي خصومها أو في كليهما معاً. وعادة تنتج الإيرادات من :

- بيع السلع التي تنتجها أو تتأجر بها الوحدة المحاسبية.
- تقديم الخدمات للعملاء أو تأجير أصولها المختلفة.
- بيع أصول المشروع.
- الاستثمار في الأوراق المالية ووجه الاستثمار الأخرى.

وعادة يتم قياس الإيراد محاسبياً بالقيمة المتوقع الحصول عليها مقابل بيع السلع أو تقديم الخدمات، ويرى الاقتصاديون بأن الإيراد يقاس بالقيمة السوقية للسلع والخدمات، أي القيمة الحالية للقيم النقدية المنتظر الحصول عليها من الإيرادات الناتجة عن تبادل المنتجات في الأسواق.

والجدير بالذكر أن أصل كلمة إيراد⁽¹⁾ Revenue في اللغة الانكليزية هي اشتقاق من كلمة Revenir الفرنسية والتي هي بالأصل كلمة لاتينية Revenir متكونة من جزئين هما Venire و re والتي عنها اشتقت الكلمة الانكليزية Revenue .

ومن قراءة متأنية للدراسات العديدة من الذين اهتموا بموضوع الإيراد أمثال Vatter, Miller and Finney, Dohr وغيرهم نلاحظ أن جميعهم يتفقون على أن الإيراد في حقيقته يشكل تدفقاً داخلياً يؤدي إلى زيادة أصول الوحدة المحاسبية أو تخفيض في خصومها أو في كليهما معاً. وهو ذات التعريف الذي قدمنا له في هذا المجال.

(1) Staubus, J.G., "Revenue and Revenue Accounts", An Income Approach to accounting Theory".

أولاً : التطور التاريخي لمفهوم الإيراد :

عبر التطور التاريخي لمفهوم الإيراد قدمت له العديد من التعاريف كان أبرز هذه التعريفات ما صدر عن لجنة المصطلحات لمجمع المحاسبين القانونيين (AICPA)⁽¹⁾ وذلك سنة ١٩٥٥ حيث عرفته بأنه التدفق المتحقق في بيع السلع وتقديم الخدمات، وكذلك التعريف الخاص بمجلس مبادئ المحاسبة الأمريكي سنة ١٩٧٠ والذي جاء فيه على أن الإيراد عبارة عن الزيادة الاجمالية في أصول الوحدة المحاسبية أو النقص في إجمالي خصومها عن العمليات التي تمارسها الوحدة المحاسبية⁽²⁾. وأخيراً في سنة ١٩٨٥ عرف مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) الإيراد، على أنه التسدق الداخل للوحدة المحاسبية الذي يؤدي إلى زيادة أصولها أو تخفيض خصومها أو كليهما معاً نتيجة بيع السلع أو تقديم الخدمات أو من أي أنشطة أخرى تمارسها

وفي دراسة متأنية للتعريف السابقة يتضح جلياً بأن التعريف الذي قدمته لجنة المصطلحات التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين (AICPA) في سنة ١٩٥٥ يعبر في فحواه عن وجهة نظر قائمة الدخل معتبرة أن الإيراد حصيلة للنشاط الانتاجي الذي تمارسه الوحدة المحاسبية. أما تعريف مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكي لسنة ١٩٧٠ فقد جاء على العكس من التعريف السابق ليعبر عن وجهة نظر قائمة المركز المالي وذلك حينما اعتبر أن الإيراد حصيلة للمقابلة بين أصول الوحدة المحاسبية وخصومها خلال فترة محاسبية معينة.

وعلى الرغم من أهمية التعريفين السابقين في إرساء معالم مفهوم الإيراد إلا أنهما قصاران من حيث شموليتهما في تحديد مصادر الحصول على الإيراد، إلا أن تعريف مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) لسنة ١٩٨٥ قد تجاوز هذا النقص وأضحى أكثر شمولاً من التعريفين السابقين، واعتبر من قبل الاكاديميين والممارسين ومؤسستهم حجر الزاوية في البحث والتطبيق في هذا المجال.

- (1) AICPA, Committee on Terminology "Proceeds Revenue Income, Profit and Earnings" Accounting Terminology, Bulletin, No.2 (AICPA), 1955 Para5.
- (2) APB, Statement No.4, Op. Cit, Para 134.

ولقد دار جدل علمي كبير حول مفهوم الايراد ، ولهذا الشأن ينقسم الباحثون إلى فريقين فريق أول يرى أن الايراد هو عبارة عن تدفق داخلي مهما كان مصدره ويؤدي إلى زيادة أحد أو بعض عناصر أصول الوحدة المحاسبية أو إلى نقص أحد أو بعض عناصر فصولها أو كليهما معاً، بمعنى آخر أن أنصار هذا الرأي لا يفرقون في وجهة نظرهم بين الايرادات المتحققة عن الأنشطة التشغيلية والايادات الناجمة عن الأنشطة العرضية والتي ترتبط بالنشاط العادي للوحدة المحاسبية.

أما الفريق الثاني فيرى بأن الايراد هو ذلك التدفق الداخل للوحدة المحاسبية المتحقق عن العمليات التشغيلية فقط دون غيره فيؤدي إلى زيادة أحد أو بعض عناصر أصول الوحدة المحاسبية أو إلى نقص أحد أو بعض عناصر خصومها أو في كليهما معاً. وغالباً ما يطلق على وجهة نظر الفريق الأول مفهوم الايراد الشامل، في حين يطلق على وجهة نظر الفريق الثاني مفهوم ايراد التشغيل. وقد انبثق عن الرأيين السابقين مفهومان آخران للدخل، سمي الأول بمفهوم الدخل الشامل في حين سمي الثاني مفهوم دخل التشغيل. حيث يرى أنصار مفهوم الدخل التشغيلي بأنه من الضروري أن تعرض قائمة للدخل كافة الايرادات والمصروفات المتعلقة بالنشاط العادي، أما الايرادات والمصروفات غير العادية (الاستثنائية) فلا يعتمدها وبالتالي لا تعتبر من مكونات قائمة الدخل بل تعتبر من مكونات قائمة الأرباح المحتجزة.

وعلى العكس من ذلك يرى أنصار مفهوم الدخل الشامل بأن تضم قائمة الدخل كافة الايرادات والمصروفات خلال فترة معينة لتحديد دخل تلك الفترة ، وبمعنى آخر أن تشمل هذه القائمة الايرادات والمصروفات الناجمة عن النشاط العادي وغير العادي.

ثانياً - قياس الايراد :

المقصود بقياس الايراد تحديد القيمة المضافة لأصول الوحدة المحاسبية أو لتخفيض الحادث في خصومها أو كلاهما من العمليات المتعلقة ببيع السلع أو تقديم لخدمات أو السماح للغير باستخدام أصولها خلال فترة محاسبية معينة. ولا يقتصر قياس الايراد على هذا الجانب فقط، وإنما يشمل التبادل العيني (الأصول) مع وحدات محاسبية أخرى وما تحققه من زيادة في أصولها خلال هذه العمليات محسوباً على أساس القيمة لعادلة لعملية المبادلة (Fair Value) التي حققتها الوحدة المحاسبية في عملية خلق الايراد.

ومن الضروري بهذا الصدد التمييز بين المكاسب (Gains) والايراد (Revenue)، إذ أن الأول يعني التدفق الداخلى للوحدة المحاسبية والمتحقق من الأنشطة العرضية التي لا تتصف بالتكرار وليس لها علاقة بالنشاط العادي (التشغيلي) الذي تمارسه الوحدة المحاسبية، والمثال الواضح على المكاسب هو ما تحققه المشاريع أحياناً من ربح ينتج عن بيع بعض أصولها الثابتة عند الاستغناء عنها لأسباب ترتبط بالتطور الفني أو التقني لوسائل الانتاج الحديث المشابه لأصول الوحدة المحاسبية المستغنى عنها. أما الايراد فهو يطلق على ما تحققه الوحدة المحاسبية من عائد نقدي أو عيني عن طريق ما تمارسه من أنشطة عادية (تشغيلية).

وغالباً ما يعتبر الايراد مكتسباً من الناحية المحاسبية عند اتمام البيع والتسليم (Point of sale and delivery) باعتبار أن نقطة البيع توفر للمحاسب دليلاً موضوعياً يمكن بواسطته قياس قيمة الايراد وتحديد درجة التأكد من تحققه. إلا أن الاعتراف بالايراد غالباً ما يرتبط بمشكلة تخصيصه بين الفترات المحاسبية المختلفة فيما لو كان يتحقق في فترات محاسبية متداخلة. ولمعالجة هذه المشكلة يلجأ الفكر المحاسبي إلى تطبيق أساس الاستحقاق في عملية توزيع الايراد أو تخصيصه على الفترات المحاسبية، وذلك بأن يخصص للفترة المحاسبية جميع الايرادات التي تخصها سواء حصلت أم لم تحصل ويستعان لتحقيق ذلك بالتسويات الجردية، وينطبق نفس الإجراء بالنسبة للمصروفات التي تخص الفترة المحاسبية.

ومن المشاكل الأخرى التي غالباً ما تواجه المحاسب في توزيع الايرادات المحققة عن الزيادة الطبيعية في قيم الأصول عند إعادة تقديرها في الفترات المحاسبية المختلفة كما هو الحال في الصناعات الاستخراجية والزراعية وتربية المواشي التي تطرأ عليها زيادة تدريجية في قيمها عبر الزمن، مما يستوجب معها إعادة تقدير القيمة بصورة دورية بالمقارنة بالقيمة السوقية العادلة لمثل هذه الأصول وبالتالي فإن الايراد يعتبر محققاً وبالتالي مكتسباً في الفترة المحاسبية التي يجرى فيها إعادة التقدير بمقدار القيمة المضافة للأصل بالمقارنة للفترة السابقة.

ثالثاً - توقيت الاعتراف بالايراد Revenue Recognition :

يعترف بالايراد محاسبياً عند اتمام عملية اثباته في السجلات المحاسبية والتعبير عنه بالقوائم المالية وذلك متى توفر شرطان أساسيان فيه هما :

١- اتمام عمليات الاكتساب أو الاقتراب منها بدرجة معقولة.

٢- الانتهاء من عملية المبادلة التجارية.

ومن النتائج التي تترتب على الشرطين السابقين وجود عدة أسس للاعتراف بالايراد. وهذه الأسس هي :

١- الاعتراف بالايراد بمجرد بيع السلعة وتسليمها للعميل أي عند نقطة البيع.

٢- الاعتراف بالايراد قبل تسليم السلعة أي بمجرد الانتهاء من انتاجها أو حتى خلال عملية انتاجها كما يحدث عند البيع بعقود مقدمة، أو في عقد الانشاءات طويلة الأجل.

٣- الاعتراف بالايراد بعد تسليم البضاعة كما يحدث في البيع التأجيلي أو البيع بالتقسيط.

٤- الاعتراف بالايراد بمرور الزمن بالنسبة للايرادات التي تنتج عن استخدام الغير لأصول الوحدة المحاسبية مثل ايراد العقار، وفوائد القروض الخ.

ومن الأسس الأخرى التي يجري فيها الاعتراف بالايرادات وتوزيعها على الفترات المحاسبية المختلفة ما يعرف بأساس نسبة الاتمام (Percentage of Completion) المطبقة في عقود المقاولات الانشائية (Long-term Contracts) والتي سنوضح تطبيقها من خلال المثال التالي :

مثال^(١) : تعاقدت شركة النابلسي للانشاءات في ١/١/١٩٩٣ مع وزارة الاشغال العامة على بناء مجموعة من الجسور بقيمة اجمالية قدرها ١٨ مليون دينار على أن يتم تسليمها جاهزة للوزارة في موعد اقصاه ١/١/٩٦ وفيما يلي بيانات خاصة بالعقد علماً بأن المقاوله أنجزت في الزمن المحدد وفقاً لشروط العقد من حيث المواصفات وتم تسليمها للوزارة في التاريخ المحدد بموجب مخالصة نهائية حسب الأعراف المرعية.

٩٥/١٢/٣١	٩٤/١٢/٣١	٩٣/١٢/٣١	بيان
بالآلاف	بالآلاف	بالآلاف	
١٦٤٠٠	١١٦٦٤	٤٠٠٠	التكاليف الفعلية التاريخية
-	٤٥٣٦	١٢٠٠٠	التكاليف المقررة لتمام العقد
٤٨٠٠	٩٦٠٠	٣٦٠٠	قيمة المطالبات (الفواتير) الصادرة لتاريخه للعمل
٨٠٠٠	٧٠٠٠	٣٠٠٠	التقديرة المحصلة لتاريخه من العميل

(١) د. محمد مطر، د. عبد الكريم الزواتي، د. محمد مجيد سليم : مصدر سابق ص ٢٢-٣٥.

والمطلوب :

- ١- تخصيص نفقات وايرادات وأرباح أو خسائر العقد للفترات المحاسبية وفقاً لطريقة نسبة الاتمام المحددة وفق أسلوب المدخلات.
- ٢- اثبات العمليات الخاصة بالعقد على مدار الفترات المحاسبية الثلاث وتصوير الحسابات المناسبة في استاذ العقود.
- ٣- إظهار آثار العمليات السابقة على البيانات المالية الختامية للشركة على مدار السنوات الثلاث.

١- تحديد نسب الاتمام.

جدول تحديد نسب الاتمام (١)

بيان	٩٣/١٢/٣١	٩٤/١٢/٣١	٩٥/١٢/٣١
التكاليف الفعلية التاريخه	٤٠٠٠	١١٦٦٤	١٦٤٠٠
التكاليف المقررة لاتمام العقد	١٢٠٠٠	٤٥٣٩	-
التكلفة الاجمالية المقدرة بذلك التاريخ	١٦٠٠٠	١٦٢٠٠	١٦٤٠٠٠
نسبة الاتمام	١٦٠٠٠٠/٤٠٠٠	١٦٢٠٠/١١٦٦٤	١٦٤٠٠/١٦٤٠٠
النسبة %	%٢٥	%٧٢	%١٠٠

ملاحظات على جدول رقم (١)

- ١- تمثل ايرادات العقد للفترة الأولى لغاية ٩٣/١٢/٣١ %٢٥
- ٢- تمثل ايرادات العقد للفترة الثانية لغاية ٩٤/١٢/٣١ %٤٧
- أي %٧٢ - %٢٥
- ٣- تمثل ايرادات العقد للفترة الثالثة لغاية ٩٥/١٢/٣١ %٢٨
- أي %١٠٠ - (%٤٧ + %٢٥)

∴ ايرادات الفترة الأولى + ايرادات الفترة الثانية + ايرادات الفترة الثالثة = ايرادات الاجمالية

$$\%٢٥ + \%٤٧ + \%٢٨ = \%١٠٠$$

٢- تخصيص إيرادات العقد.

جدول (٢) تخصيص إيرادات العقد

السنة	نسبة الاتمام المخصص للعام	الايراد المخصص (بالآلاف)
١٩٩٣	%٢٥	$٤٥٠٠ = \%٢٥ \times ١٨٠٠٠$
١٩٩٤	%٤٧	$٨٤٦٠ = \%٤٧ \times ١٨٠٠٠$
١٩٩٥	%٢٨	$٥٠٤٠ = \%٢٨ \times ١٨٠٠٠$
	<u>%١٠٠</u>	<u>١٨٠٠٠</u>

٣- تخصيص أرباح أو خسائر العقد.

جدول رقم (٣)

تحديد الأرباح المقدرة للعقد عن الأعمال المنجزة

بيان الإيرادات		
٩٥/١٢/٣١	٩٤/١٢/٣١	٩٣/١٢/٣١
بالآلاف	بالآلاف	بالآلاف
١٨٠٠٠	١٨٠٠٠	١٨٠٠٠
١٦٤٠٠	١١٦٦٤	٤٠٠٠
=	<u>٤٥٣٦</u>	<u>١٢٠٠٠</u>
<u>(١٦٤٠٠)</u>	<u>(١٦٢٠٠)</u>	<u>(١٦٠٠٠)</u>
١٦٠٠	١٨٠٠	٢٠٠٠

قيمة اجمالي ايرادات العقد
ناقصاً اجمالي النفقات المقدرة لتاريخه
فعلية
مقدرة
مجمل الربح المقدر

تخصيص الأرباح المقدرة للفترات المحاسبية

جدول تحديد نسب الاتمام (١)

بيان		
٩٥/١٢/٣١	٩٤/١٢/٣١	٩٣/١٢/٣١
بالآلاف	بالآلاف	بالآلاف
		٥٠٠
	١٢٩٦	$(\%٢٥ \times ٢٠٠٠)$ ٩٣/١٢/٢١
	<u>(٥٠٠)</u>	$(\%٧٢ \times ١٨٠٠٠)$ ٩٤/١٢/٣١
	٧٩٦	ناقصاً ما خصص لعام ٩٣
١٦٠٠		الربح المخصص لعام ٩٤
<u>١٢٩٦</u>		$(\%١٠٠ \times ١٦٠٠)$ ٩٥/١٢/٣١
٣٠٤		ناقصاً ما خصص لعام ٩٤، ٩٣ (٧٩٦ + ٥٠٠)

°. الأرباح الاجمالية المقدرة للفترة الثلاث = السنة الأولى + السنة الثانية + السنة الثالثة
= ٥٠٠ + ٣٩٦ + ٣٠٤
= ١٦٠٠ دينار.

٤ - القيود المحاسبية في دفاتر شركة النابلسي.

١- خلال عام/٩٢

أ- اثبات التكاليف الفعلية المنصرفة خلال العام.

٤٠٠٠ من ح/ عقود تحت التنفيذ

٤٠٠٠ إلى ح/ تكاليف العقود (المخزون الدائون النقدي)

ب- اثبات المطالبات (الفواتير الصادرة من المقاول للعميل) خلال العام.

٣٦٠٠ من ح/ مدينى العقود

٣٦٠٠ إلى ح/ مطالبات عقود تحت التنفيذ.

ج- اثبات المتحصلات النقدية من العميل خلال العام.

٣٠٠٠ من ح/ النقدية

٣٠٠٠ إلى ح/ مدينى العقود.

د- اثبات الايرادات المخصصة للعام

من المذكورين

٤٠٠٠ ح/ تكاليف العقود (التكاليف الفعلية)

٥٠٠ ح/ عقود تحت التنفيذ (مجمل الربح المخصص للعام)

٤٥٠٠ إلى ح/ ايرادات العقود

٢- خلال عام/٩٤

أ- اثبات التكاليف الفعلية المنصرفة خلال العام.

التكاليف الفعلية التاريخيه لسنة ٩٤ - التكاليف الفعلية التاريخية لسنة ٩٣

= ١١٦٦٤ - ٤٠٠٠ = ٧٦٦٤ دينار

٧٦٦٤ من ح/ عقود تحت التنفيذ

٧٦٦٤ إلى ح/ تكاليف العقد (مخزون - دائون - نقدية)

ب- اثبات المطالبات الصادرة من المقاول للعميل خلال العام.

٩٦٠٠ من ح/ مدينى العقود

٩٦٠٠ إلى ح/ مطالبات عقود تحت التنفيذ.

ج- اثبات المتحصلات النقدية من العميل خلال العام.

٧٠٠٠ من ح/ النقدية

٧٠٠٠ إلى ح/ مدينى العقود.

د- اثبات الايرادات المخصصة للعام

من مذكورين

٧٦٦٤ ح/ تكاليف العقود (التكاليف الفعلية)

٧٩٦ ح/ عقود تحت التنفيذ (المخزون - دائنين - نقدية)

٨٤٦٠ إلى ح/ إيرادات العقود

٢- خلال عام/٩٥

أ- اثبات التكاليف الفعلية المنصرفة خلال العام.

التكاليف الفعلية لعام ٩٥ - التكاليف الفعلية لعام ٩٤

= ١٦٤٠٠ - ١١٦٦٤ = ٤٧٣٦ دينار

٤٧٣٦ من ح/ عقود تحت التنفيذ

٤٧٣٦ إلى ح/ تكاليف العقد (مخزون - دائنون - نقدية)

ب- اثبات المطالبات الصادرة خلال العام.

٤٨٠٠ من ح/ مدينى العقود

٤٨٠٠ إلى ح/ مطالبات عقود تحت التنفيذ.

ج- اثبات المتحصلات النقدية من العميل خلال العام.

٨٠٠٠ من ح/ النقدية

٨٠٠٠ إلى ح/ مدينى العقود.

د- اثبات الايرادات المخصصة للعام

من مذكورين

٤٧٣٦ ح/ تكاليف العقود

٣٠٤ ح/ عقود تحت التنفيذ

٥٠٤٠ إلى ح/ إيرادات العقود

هـ - اثبات المخالصة عن العقد وتسليم المقاوله للعميل في نهاية العام
 ١٨٠٠٠ من ح/ مطالبات عقود تحت التنفيذ
 ١٨٠٠٠ إلى ح/ عقود تحت التنفيذ

٥- تصوير حسابات العقد بأستاذ العقود.

منه	ح/ عقود تحت التنفيذ	له
٤٠٠٠ إلى ح/ تكاليف العقود	٤٥٠٠ رصيد مدين بالميزانية ٩٢/١٢/٣١	
٥٠٠ إلى ح/ إيرادات العقود أرباح/٩٣		
٤٥٠٠ رصيد منقول ٩٤/١/١	١٢٩٦٠ رصيد مدين بالميزانية ٩٤/١٢/٣١	
٧٦٦٤ إلى ح/ تكاليف العقود		
٧٩٦ إلى ح/ إيرادات العقود أرباح/٩٤		
١٢٩٦٠ رصيد منقول ٩٥/١/١	١٨٠٠٠ من ح/ مطالبات عقود تحت التنفيذ	
٤٧٣٦ إلى ح/ تكاليف العقود		
٣٠٤ إلى ح/ إيرادات العقود أرباح/٩٥		
١٨٠٠٠	١٨٠٠٠	

منه	ح/ مطالبات عقود تحت التنفيذ	له
٣٦٠٠ رصيد دائن بالميزانية ٩٣/١٢/٣١	٣٦٠٠ من ح/ مديني العقود	
١٣٢٠٠ رصيد دائن بالميزانية في ٩٤/١٢/٣١	٣٦٠٠ رصيد منقول ٩٤/١/١	
١٨٠٠٠ إلى ح/ عقود تحت التنفيذ	٩٦٠٠ من ح/ مديني العقود	
	١٣٢٠٠ رصيد منقول ٩٥/١/١	
	٤٨٠٠ من ح/ مديني العقود	
١٨٠٠٠	١٨٠٠٠	

له	ح/ مديني العقود	منه
	٣٠٠٠ من ح/ النقدية	٣٦٠٠ إلى ح/ مطالبات عقود تحت التنفيذ
٩٣/١٢/٣١	٦٠٠ رصيد مدين بالميزانية	
	٧٠٠٠ من ح/ النقدية	٦٠٠ رصيد منقول في ٩٤/١/١
٩٤/١٢/٣١	٣٢٠٠ رصيد مدين بالميزانية	٩٦٠٠ إلى ح/ مطالبات عقود تحت التنفيذ
	٨٠٠٠ من ح/ النقدية	٣٢٠٠ رصيد منقول في ٩٥/١/١
	٨٠٠٠	٤٨٠٠ إلى ح/ مطالبات عقود تحت التنفيذ
	====	====

له	ح/ تكاليف العقود	منه
٩٣/١٢/٣١	٤٠٠٠ من ح/ عقود تحت التنفيذ	٤٠٠٠ إلى ح/ إيرادات العقود
٩٤/١٢/٣١	٧٦٦٤ من ح/ عقود تحت التنفيذ	٧٦٦٤ إلى ح/ إيرادات العقود
٩٥/١٢/٣١	٤٧٣٦ من ح/ عقود تحت التنفيذ	٤٧٣٦ إلى ح/ إيرادات العقود
	١٦٤٠٠	١٦٤٠٠
	====	====

له	ح/ إيرادات العقود	منه
٩٣/١٢/٣١	٤٥٠٠ من مذكورين	٤٥٠٠ قائمة دخل العقد لعام ٩٣
٩٤/١٢/٣١	٨٤٦٠ من مذكورين	٨٤٦٠ قائمة دخل العقد لعام ٩٤
٩٥/١٢/٣١	٥٠٤٠ من مذكورين	٥٠٤٠ قائمة دخل العقد لعام ٩٥
	١٨٠٠٠	١٨٠٠٠
	====	====

٦ - إظهار بيانات العقد في القوائم المالية الختامية.

أ- لعام ١٩٩٣

شركة النابلسي للانشاءات
الميزانية العمومية في ٩٣/١٢/٣١

شركة النابلسي للانشاءات
قائمة الدخل للسنة المنتهية
في ٩٣/١٢/٣١

الأصول المتداولة	مبالغ بالآلاف	بيان
٤٥٠٠ عقود تحت التنفيذ	٤٥٠٠	الإيرادات المخصصة لعام/٩٣
تطرح مطالبات		
(٣٦٠٠) عقود تحت التنفيذ	(٤٠٠٠)	التكاليف المحملة لعام/٩٣
<u>٩٠٠</u>	—	
٦٠٠ مدينى العقود	٥٠٠	مجمل الربح المخصص لعام/٩٣

ب- لعام ١٩٩٤

شركة النابلسي للانشاءات
الميزانية العمومية في ٩٤/١٢/٣١

شركة النابلسي للانشاءات
قائمة الدخل للسنة المنتهية
في ٩٤/١٢/٣١

الخصوم المتداولة	الأصول المتداولة	مبالغ بالآلاف	بيان
١٣٢٠ مطالبات عقود تحت التنفيذ	٣٢٠٠ مدينى العقود	٨٤٦٠	الإيرادات المخصصة لعام/٩٤
(١٢٩٦٠) ناقصاً عقود تحت التنفيذ			
<u>٢٤٠</u>		<u>٧٦٦٤</u>	التكاليف المحملة لعام/٩٤
		٧٩٦	مجمل الربح المخصص لعام / ٩٤

ح- لعام ١٩٩٥

شركة النابلسي للانشاءات
الميزانية العمومية في ٩٥/١٢/٣١

شركة النابلسي للانشاءات قائمة
قائمة الدخل للسنة المنتهية
في ٩٥/١٢/٣١

بيان	مبالغ بالآلاف	الأصول المتداولة	الخصوم المتداولة
الايرادات المخصصة لعام/٩٥	٥٠٤٠	صفر عقود تحت التنفيذ	صفر مطالبات عقود تحت التنفيذ
التكاليف المحملة لعام/٩٥	<u>٤٧٣٦</u>	صفر مديني العقود	
مجمل الربح المخصص لعام/٩٥	٣٠٤		

أسئلة الفصل العاشر

- ١- عرف الإيراد وحدد عناصره الأساسية، معزراً التعريف بالأمثلة المحاسبية ومسجلاً إياها بقيود يومية .
 - ٢- مفهوم الإيراد بصيغته الأخيرة تجاذبته العديد من الآراء ووجهات النظر حتى استقر على ما هو عليه الآن. بين دور ووجهات نظر الهيئات والمنظمات المحاسبية الدولية بهذا الصدد .
 - ٣- يعترف بالإيراد محاسبياً عندما يقوم المحاسب بعملية إثباته بالسجلات المحاسبية بشرط أن تتوفر بعض الشروط. فما هي هذه الشروط .
 - ٤- يتنازع قياس الإيراد رأيان ناقشهما.
 - ٥- ما هو الأساس الذي يتم تطبيقه في عملية تخصيص الإيراد على الفترات المحاسبية المختلفة عند تداخلها. تكلم عن ذلك معزراً رأيك بمثال من الواقع .
 - ٦- بين أوجه الاختلاف بين الإيراد والمكاسب .
 - ٧- يقال أن هناك ربحاً شاملاً وربحاً تشغيلياً (عادياً). فما المقصود بذلك وما هو تأثيرهما على الدخل الشامل والدخل الجاري (العادي).
 - ٨- مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات أحد المبادئ الأساسية لتحديد نتيجة عمل الوحدة المحاسبية. كيف يجري تطبيقه في الممارسات المهنية، وما هي انعكاساته على تحقق الإيراد .
 - ٩- في ١/٧/١٩٩٢ تعاقدت الشركة المتحدة للمقاولات مع وزارة الأشغال العامة لبناء مجموعة من الجسور. وبلغت قيمة العقد ٣٥ مليون دينار على أن يسلم العقد في نهاية عام/٩٤.
- ما يلي معلومات موفرة عن العقد (بالملايين).

بيان	٩٣/١٢/٣١	٩٤/١٢/٣١	٩٥/١٢/٣١
نفقات فعلية لتاريخه	٦	١٨	٣٠
نفقات مقدرة لانجاز العقد	١٩	١٢	-
فواتير صادرة للعميل	٥	١٥	١٥
تسديدات العميل	٤	١٤	١٧
أ- المطلوب : حدد ما يلي وفقاً لطريقة نسبة الإتمام :			
	١٩٩٢	١٩٩٣	١٩٩٤

١- نسبة الإنجاز لكل عام

٢- الأيراد المعترف به لكل عام

٣- مجمل الربح المعترف به بشكل عام

ب- الإفصاح عن بيانات العقد المذكور في القوائم المالية لعام/٩٣

بيان الأرباح والخسائر لعام/٩٣

الميزانية العمومية في ٩٣/١٢/٣١	بيان الأرباح والخسائر لعام/٩٣
--------------------------------	-------------------------------

١- ما يلي بيانات مستخرجة من أستاذ العقود لشركة "المقاولون العرب" عن العقد رقم

(١٠)، وذلك في ٩٤/١٢/٣١، علماً بأن العقد طويل الأجل وقد نشأ خلال عام/٩٤.

١- قيمة العقد ٢٠ مليون دينار.

٢- الأيراد المخصص للعقد لعام/٩٤ ٥ مليون دينار

٣- الربح المخصص من الأرباح المقدرة للعقد لعام/٩٤ ٢ مليون دينار.

المطلوب :

١- نسبة الانجاز لعام/٩٤ ()

٢- التكاليف الفعلية لعام/٩٤ () مليون دينار

٣- اجمالي التكاليف المقدرة لانجاز

العقد في ٩٤/١٢/٣١ () مليون دينار

٤- بافتراض أن إدارة الشركة قد اعتادت على حجز احتياطي طوارئ يعادل ٣/١

الأرباح المخصصة للعام. وكانت الدفعات النقدية المحصلة من العميل خلال

عام/٩٤ $\frac{1}{4}$ مليون من جملة مطالبات قدرها ٦ مليون فإن قيمة الاحتياطي

المحجوز من أرباح العقد = () مليون دينار.

الفصل (الحاوي) عشر قياس المصروفات

ولاً - مفهوم المصروفات :

قدمت لجنة المصطلحات التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA عام ١٩٥٧ تعريفاً للمصروفات مفاده "أنها جميع التكاليف المستنفذة والتي تم خصمها من إيراد الفترة".

وفي عام ١٩٧٠ قدم مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكي (FASB) تعريفاً للمصروفات جاء فيه هي عبارة عن اجمالي النقص في الموجودات أو اجمالي الزيادة في المطلوبات الناتجة عن القيام بنشاط موجه لتحقيق الأرباح. ويتم قياس هذا النقص أو هذه الزيادة طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها".

ومن خلال التعريفات السابقة يفهم بأن المصروف هو كل نقص في أصول الوحدة لمحاسبية أو زيادة في التزاماتها أو كليهما معاً جراء انتاج سلع أو تأدية خدمات للغير. أما الخسائر فهي النقص الحاصل لحقوق الملكية جراء العمليات العرضية أو لفرعية أو نتيجة أي أحداث أو ظروف أخرى تؤثر في الوحدة المحاسبية، ويستثنى منها لمصروفات أو توزيعات الأرباح للمالكين.

وتجدر الإشارة هنا بأن الإفصاح عن المصروفات يتم على أساس إجمالي التدفقات وخاصة بها، أما الخسائر فيجري الإفصاح عنها بصافي القيمة الحقيقية لها وبشكل مستقل عن نتيجة النشاط المعتاد للوحدة المحاسبية.

وعلى ضوء ما تقدم يمكن تمييز مجموعة من الخصائص التي تتمثل بها الخسائر

ي :

- أن الخسائر هي عبارة عن نقص في صافي حقوق الملكية أو صافي أصول الوحدة لمحاسبية.

٢- تختلف الخسائر باختلاف طبيعة عمل الوحدات المحاسبية أو باختلاف الظروف التي تحيط بكل منها.

٣- تنتج الخسائر عن عملية تبادلية مع وحدات محاسبية أخرى.

٤- يتم التعبير عن الخسائر التي تؤثر سلباً على حقوق الملكية بوحدة القياس النقدي.

ثانياً - عناصر المصروفات :

تتمثل المصروفات في المشروعات التي تمارس الأعمال التجارية بمجموعة من

العناصر تكون أغلبها مشثلة بالآتي :

١- تكلفة البضاعة المباعة.

٢- الأجور.

٣- الاستهلاكات.

٤- الأيجارات ومصروفات أخرى.

كما أن هناك العديد من عناصر المصروفات التي يجري تبويبها حسب أهميتها ووزنها النسبي بالقياس لعناصر المصروفات الأخرى. وبشكل عام يمكن القول بأن المصروف هو عبارة عن أي تدفق خارجي في النشاط الجاري والمستمر والذي ينتظر تكراره في فترة إلى أخرى. وتعريف المصروف بهذه الصيغة الهدف منه إعطاء أهمية أكبر لبيان أثره في تحقيق فائدة ذات قيمة للمعلومات المحاسبية مما ينعكس أثرها بالتالي على مستخدمي القوائم المالية.

أما عناصر الكلفة فهي بشكل عام :

١- المواد الخام المباشرة وهي مجموعة المواد الخام الأولية التي يمكن تحديدها وتحميلها مباشرة لمنتج معين بذاتها وتكون غالباً أجزاء رئيسية في المنتج، وقد تكون المواد عناصر هامة وضخمة كالخشب وقد تكون ذات أهمية إلا أنها ضئيلة القيمة كالمسامير والغراء في الانتاج.

٢- العمالة : يقصد بها ما يدفع للعمال من أجور مقابل عملهم. وتعتبر الأجور من النفقات التي يمكن تحميلها على تكاليف صنف معين من المنتجات، أو على تكاليف عملية تكنولوجية أو مرحلة انتاجية محددة بشكل مباشر.

٣- التكلفة الصناعية الاضافية (النفقات الصناعية غير المباشرة) : هي النفقات التي يصعب تحميلها على تكاليف منتج محدد أو مرحلة معينة. إن هذه النفقات تصرف على الانتاج بشكل عام وتخص الانتاج باجمعه، لذلك فإن مسألة توزيع وتحميل هذه النفقات من أعقد الموضوعات في محاسبة التكاليف وخاصة إذا كان المشروع ينتج عدة سلع ويمر كل منها بعدة مراحل صناعية متتالية وتختلف بمواصفاتها عن الأخرى.

ثالثاً - قياس عناصر المصروفات :

تم المعالجة المحاسبية للمصروفات من خلال ثلاث خطوات رئيسية هي :

١- تعريف أو تحديد العناصر المكونة للمصروفات.

٢- قياس العناصر المكونة للمصروفات.

٣- الاعتراف المحاسبي للمصروفات.

فيما يتعلق بالنقطة الأولى فقد سبق أن تم الإشارة إلى أن هناك عدد من عناصر المصروفات وقد تختلف من منشأة إلى أخرى من حيث أنواعها وبشكل عام فإن قياس المصروفات يعتمد على العناصر المكونة لها.

أما قياس العناصر المكونة للمصروفات فقد كان رأي موست^(١) بأن يتم

قياس المصروفات بأحد الطريقتين التاليتين :

١- الطريقة المباشرة .

٢- الطريقة الغير المباشرة.

فالطريقة الأولى تقوم على أساس افتراض وجود علاقة بين المصروفات وبين الفترة، أو بين المصروفات وبين أنشطة معينة وإيرادات معينة. وعلى هذا الأساس يتم التحديد المباشر لنصيب كل فترة أو كل نشاط في المصروفات أي التحديد المباشر لذلك الجزء المستنفذ في موارد المنشأة في سبيل تحقيق نشاط معين.

(1) Mosr, K "Accounting theory" Grid Inc, Ohio, 1977, p276.

أما الطريقة الثانية فهي الطريقة الغير مباشرة وتعتمد على تحديد قيمة الموجودات في نهاية الفترة على أساس ذلك القدر من الموارد الذي يمكن تحميله لايرادات وأنشطة الفترات المقبلة، ويعتبر الرصيد المتبقي مصروفات الفترة الحالية. وبناء على هذه الطريقة تحدد المصروفات على أساس المعادلة التالية :

أرصدة الموجودات (المخزون) أول الفترة + الانفاق خلال الفترة/ المجموع - أرصدة الموجودات (المخزون) آخر الفترة = مصروفات الفترة.

وفي الواقع العملي فهناك كثير من الطرق المتبعة من قبل المحاسبين وبصرف النظر عن أي طريقة تتبع فهناك اعتراف عام بأهمية فصل عناصر المصروفات عن عناصر الخسائر.

فبعد التطرق لطريقة القياس يمكن القول بأن أساس القياس يعتمد على ثلاثة أسس حسب رأي (هندركسن) ⁽¹⁾ Hendriksen .

١- أساس القيم التاريخية لقياس المصروفات.

٢- أساس القيم الجارية لقياس المصروفات.

٣- أساس المصاريف الوقتية والمحددة.

يتم قياس المصروفات على أساس التكلفة التاريخية أو تكلفة اقتناء الموجودات التي استنفذت أو مقدار الالتزام الذي نشأ خلال الفترة المحاسبية، وسبب استخدام هذا الأساس يعتمد على :

١- يمكن أن يكون القياس أساس للقيمة التبادلية لتلك السلعة أو الخدمة عند وقت التحقق.

٢- تمثل مقياساً مناسباً للقيم الحقيقية للسلع والخدمات.

٣- يمكن أن يكون للمنشأة دليل اكتساب البضاعة أو الخدمة إذا توفر لديها قياس تاريخي مسجل في الوحدة المحاسبية.

وقد قدم (هورنجرن) ⁽²⁾ Horngren نظريتين بخصوص أساس القيم الجارية وهما:

- نظرية التكاليف المتغيرة.

- نظرية التكاليف المستغلة.

(1) Hendrikson, E "Accounting theory " 4 d, Irwin, III, USA, 1982 P 190.

(2) Horngren, C., "Cost Accounting - Amanagerial Emphasis", prenticc- Hall, Inc. Homewood Cliffs., N.J. 1980.

ومن الملاحظ أن النظرية الأولى تقدم أرباحاً تتفق مع مبدأ التحقق بالبيع إذ أن لتغيرات الحاصلة في المخزون للمخزون السلعي (كمصاريف) طبقاً لهذه الطريقة لا تؤثر على الأرباح الدورية إلا أنه في المقابل تقدم لنا هذه النظرية تقويماً للمخزون غير المكتمل نصف مصنع) حيث تعالج التكاليف الثابتة على أنها تكاليف خاصة بالفترة المحاسبية على ذلك فإن نظرية التكاليف المستغلة تقدم تقويماً أفضل للمخزون السلعي ولكن على حساب قياس الربحية متأثرة بتغيرات مستوى الانتاج.

إلا أن قياس المصروفات على أساس القيم الجارية، يجنب المنشأة الكثير من الانتقادات الموجهة إلى أساس الكلفة التاريخية. والقيمة الجارية تمثل قيمة البيعة عوامل الانتاج المستنفذة خلال الفترة المالية.

أما الأساس الثالث فبموجبه يتحدد المصروف عند استهلاك البضاعة أو الخدمة أو لاستخدام لتلك البضاعة أو الخدمة للحصول على الإيرادات ووقت تقديم تقارير المصروفات للتسجيل في السجلات المحاسبية.

وأن تعيين المصاريف تعني تحديداً استعمال البضائع أو الخدمات أو عملية تتابع الفعاليات أو الظروف الاعتيادية.

رابعاً - توقيت الاعتراف بالمصروفات :

يعني بتوقيت الاعتراف بالمصروفات تحديد اللحظة الزمنية التي يتحقق فيها المصروف واثباته محاسبياً. فتحقق المصروفات بشكل عام ويتم الاعتراف بها بمجرد أن يتضح للمحاسب أن هناك منافع اقتصادية قد تم استنفاذها في أداء النشاط خلال فترة معينة.

وقد أوضح مجلس معايير المحاسبة والمالية (FASB) ⁽¹⁾ وجود نوعين من المصاريف التي ترتبط بمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات هما :

(1) FASB, SFAC, "Recognition and Measurement in financial statements and Business Enterprises", Op. Cit, Paras 88-87, 1984.

١- مصروفات ترتبط بشكل مباشرة بالايرادات التي تم تحققها وجرى اثباتها محاسبياً خلال فترة محاسبية معينة، على أن تجري مقابلة الايرادات بالمصروفات هنا على أساس وجود علاقة سببية بين الايرادات والمصروفات.

٢- مصروفات لا ترتبط بصورة مباشرة بالايرادات ولكن يمكن ربطها بطريقة أو بأخرى بالفترات المحاسبية، أي أن المقابلة هنا تكون على أساس افتراض علاقة بين المصروف وبين نشاط فترة أو فترات معينة. وبهذا فقد وجد نوعان من المصروفات.

أ- مصروفات يمتد أثرها لأكثر من فترة محاسبية واحدة وهنا يتم الاعتراف بالمصروف على أساس توزيع (تخصيص) التكلفة على الفترات المختلفة.

ب- مصروفات تقتصر أثرها على الفترة المحاسبية التي يتم فيها الانفاق وبالتالي يتم الاعتراف بها على أساس التحميل الفوري.

اسئلة الفصل الحادي عشر

- ١- بين العلاقة بين كل من :
 - المصاريف والكلفة.
 - المصاريف والنفقة.
 - المصاريف والخسائر.
 - المصاريف و الايرادات.
- ٢- بين الأسس المستخدمة في قياس المصروفات. محدداً أفضلها وفقاً للإطار الفكري لنظرية المحاسبة .
- ٣- مر مفهوم المصروف بتطور تدريجي استناداً لمساهمة هيئات مهنية وأكاديمية. وضح مجرى هذا التطور مسترشداً بالأفكار التي وردت من الرواد الأوائل في هذا المجال.
- ٤- يجري تصنيف المصروفات في المشاريع التجارية حسب أهميتها أو وزنها النوعي. بين كيف يجري ذلك.
- ٥- للمصاريف مجموعة من الخصائص، عددها، وأشرحها بالتفصيل .
- ٦- ما المقصود بالعلاقة السببية للمصروفات بالايرادات.
- ٧- يرى هيتجر وزميله ماتولتوش بان المصروفات يجب أن توزع حسب عناصرها. فما هي هذه العناصر .
- ٨- أعط تعريفاً علمياً ومناسباً للمصروفات معزراً تعريفك بالأمثلة المحاسبية .
- ٩- قارن بين المصروفات والايرادات محدداً أبرز عناصرهما .
- ١٠- الاعتراف بالمصروفات محاسبياً يجري وفق أسس معينة. تكلم عن ذلك .

الفصل الثاني عشر

قياس الدخل

أولاً - الدخل بالمفهوم الاقتصادي والمحاسبي.

يختلف مدلول الدخل بالمفهوم الاقتصادي عن مدلوله بالمفهوم المحاسبي. فحسب المفهوم الاقتصادي، يتمثل الدخل بالحد الأقصى من الموارد الاقتصادية الذي يمكن للفرد أن يستهلكه خلال فترة زمنية معينة مع بقاء ثروته في نهاية تلك الفترة بنفس المقدار الذي كانت عليه في بدايتها .

ويتمشى هذا المفهوم مع ما يعرف لدى الاقتصاديين بمدخل أو منهج المحافظة على رأس المال Capital Maintenance Approach والذي يكتسب أهمية خاصة في فترات التضخم الاقتصادي وما يترتب على ارتفاع معدلات التضخم من تغير حاد في القيمة الشرائية لوحدة النقد. ففي مثل هذه الظروف يصبح العنصر الأساسي بالنسبة للمنشأة المحافظة على القيمة الحقيقية لرأسمالها وليس قيمته الاسمية فقط ممثلة بعدد الدينار وذلك طالما أن القيمة الشرائية للدينار تصبح متقلبة في مثل هذه الظروف. من هنا تصبح مشكلة قياس دخل المنشأة الاقتصادية في هذه الأحوال أكثر تعقيداً بسبب الصعوبات التي تنشأ في قياس القيمة الحقيقية لكل من موجوداتها والتزاماتها.

وكان عالم الاقتصاد المعروف (آدم سميث) أول من عالج المفهوم الاقتصادي للدخل حين عرفه بأنه "ذلك المبلغ الذي يمكن للفرد أن يصرفه خلال فترة زمنية معينة وذلك دون المساس برأس المال". ثم تبعه زميله الاقتصادي (هيكس) فعرف الدخل "في أنه يمثل الفرق بين ثروة الفرد في نهاية الفترة و ثروته في بدايتها".

تطبيقاً لما تقدم يمكن قياس الدخل الدوري للمنشأة عن طريق المقارنة بين قيمة صافي أصولها Net Assets في بداية الفترة المالية، بقيمة صافي أصولها في نهايتها وذلك بعد الأخذ في الحسبان أي تغيير يحدث في حقوق الملكية إما بسبب زيادة أو تخفيض رأس المال أو بسبب المسحوبات التي تحدث خلال تلك الفترة. ويقصد بصافي أصول المنشأة في لحظة زمنية معينة الفرق بين قيمة موجوداتها في تلك اللحظة وقيمة مطلوباتها في نفس تلك اللحظة.

وهكذا وفقاً لمدخل المحافظة على رأس المال (وإذا أهملنا مشاكل التغيير في القيمة الشرائية لوحدة النقد) لو فرضنا بأن قيمة صافي أصول منشأة ما كان في ١٩٩٤/١/١ ٨٠ ألف دينار، وفي ٩٤/١٢/٣١ ٩٥ ألف علماً بأن المالك لم يتم خلال عام ٩٤/ بأي إضافة لرأساله وبأية مسحوبات شخصية فإن صافي دخل الفترة المالية والمنتهية في ٩٤/١٢/٣١ يعادل ١٥ ألف دينار .

لكن لو افترضنا بأن ذلك المالك كان قد زاد رأساله خلال عام ٩٤/ بمبلغ ١٠ آلاف دينار كما أن مسحوباته النقدية كانت ٦ آلاف دينار فإن صافي دخل المنشأة لعام ٩٤/ وفقاً لذلك المدخل يحدد على النحو التالي :

صافي الأصول في ٩٤/١٢/٣١	٩٥ ألف
صافي الأصول في ٩٤/١/١	٨٠ ألف

١٥ ألف

يضاف أو (يطرح) صافي التغير في حقوق الملكية

المسحوبات الشخصية ٦

زيادة رأس المال (١٠)

(٤)

١١ ألف

صافي دخل عام ٩٤/

ويختلف المحاسبون عن زملائهم الاقتصاديين في المنهج أو المدخل الذي يسلكونه لقياس دخل الفترة المحاسبية. ولا تنحصر أوجه الخلاف في نظرة كل من الفريقين تجاه مفهوم الدخل بل أيضاً تجاه أسلوب القياس أيضاً.

فمن حيث المفهوم يهمل المحاسبون بتمسكهم بافتراض ثبات وحدة النقد أي تغيير يحدث في القيمة الشرائية للمقياس الذي تقاس به صافي أصول المنشأة في بداية الفترة وفي نهايتها. فنراهم يتمسكون بمبدأ التكلفة التاريخية في اثبات موجودات المنشأة

والالتزاماتها. ومن حيث أسلوب القياس يركز المحاسبون في قياس صافي دخل الفترة المحاسبية على حركة الأنشطة التي تحدث خلال الفترة المحاسبية وذلك بدلاً من التركيز فقط على التغير الحادث في صافي أصولها خلال تلك الفترة. بمعنى أنه في حين يسلك الاقتصادي في قياس دخل الفترة المحاسبية مدخل أو منهج المحافظة على رأس المال، يسلك المحاسب في ذلك منهج أو مدخل العمليات Transaction Approach وذلك بتركيزه على حركة العمليات المالية التي تؤديها المنشأة. ونقصد بالعمليات المالية التي تؤديها المنشأة خلال الفترة المحاسبية ما يحدث خلال تلك الفترة من إيرادات ومصروفات ومكاسب أو خسائر. وعلى هذا الأساس الأساسي يقاس صافي دخل الفترة المحاسبية وفقاً لمدخل العمليات بالمعادلة التالية :

$$\text{دخل الفترة} = \text{الإيرادات} - \text{المصروفات} + \text{المكاسب} - \text{الخسائر}.$$

ويمتاز مدخل العمليات في قياس الدخل الدوري للفترة المحاسبية عن مدخل المحافظة على رأس المال، في أنه يوفر معلومات أكثر تفصيلاً عن مصادر هذا الدخل مما يتمشى مع مبدأ الإفصاح، كما يوضح أيضاً أثر الأنشطة التي تمارسها المنشأة على العائد المحقق على الأموال التي يستثمرها الملاك، ويوفر بالتالي مجموعة من المؤشرات التي تمكن التنبؤ بالتدفق النقدي المستقبلي في المنشأة.

وتتمثل إيرادات المنشأة Revenues لفترة محاسبية معينة، بجملة التدفقات النقدية الداخلة وأية زيادة أخرى تحدث في موجودات المنشأة أو نقص في التزاماتها تحدث خلال تلك الفترة كنتيجة لانتاج وبيع السلع أو تأدية خدمات للغير وذلك خلال تلك الفترة.

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

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

في حين تمثل الخسائر Losses أي نقص يحدث في صافي أصول المنشأة عن أعمال تقع خارج نشاطها الرئيسي أو عن عمليات أو أحداث أخرى تؤثر على صافي الأصول وذلك بخلاف النقص الذي ينتج إما عن مصروفات أو عن توزيعات للأرباح على أصحاب المنشأة.

ثانياً : طرق قياس الدخل وفقاً لمفهوم الدخل الشامل :

في قياس الدخل وفقاً لمدخل العمليات يمكن للمحاسب أن يستخدم أحد مفهومين. المفهوم الأول، هو ما يعرف بدخل العمليات الجارية Current Operating Income، أما المفهوم الثاني، فهو ما يعرف بالدخل الشامل All - Inclusive Income وينعكس الخلاف بين المفهومين السابقين على مكونات قائمة الدخل. إذ وفق مفهوم دخل العمليات الجارية، لا يدخل في نطاق تحديد صافي الدخل الدوري إلا البنود العادية التي تنشأ عن عمليات أو أنشطة متكررة، أما البنود غير العادية أو غير المتكررة Extra Ordinary Items، أو تلك المرتبطة بنشاط فترة أو فترات محاسبية سابقة وكذلك الأثر المتراكم لتغيير سياسة محاسبية، فلا تدخل في نطاق تحديد صافي الدخل الدوري وإنما تعامل على أنها تعديل لرصيد الأرباح المحتجزة.

لكن وفقاً لمفهوم الدخل الشامل فتدخل البنود غير العادية أو غير المتكررة وكذلك الأثر المتراكم لتغيير السياسات المحاسبية جنباً إلى جنب مع البنود العادية أو المتكررة في تحديد رقم الدخل الدوري ولكن على أن تدرج هذه البنود بقيمتها الصافية بعد الخصم الضريبي في صورة منفصلة عن الدخل من النشاط العادي أو دخل العمليات الجارية. أما البنود المتعلقة بعمليات أو أنشطة فترات محاسبية سابقة فتستبعد من نطاق صافي الربح الدوري وتعامل على أنها تعديل لرصيد الأرباح المحتجزة.

ويقصد تفسير أوجه الاختلاف بين المفهومين السابقين لصافي الربح الدوري من المفيد شرح مفهوم العناصر التالية:

١- البنود غير العادية Extra Ordinary Items .

تعرف الفقرة (٦) من المعيار المحاسبي الدولي رقم (٨) الصادر عن آل (IASC) عام/٩٣ البنود غير العادية على أنها «بنود الدخل أو المصروفات التي تنشأ عن أحداث أو عمليات يمكن تمييزها بوضوح عن الأنشطة العادية للمنشأة، ولذا لا يتوقع حدوثها بانتظام وإنما تحدث بشكل غير متكرر».

ولكي يعامل البند ضمن فئة البنود غير العادية يجب أن تتوفر فيه الشروط الثلاثة التالية مجتمعة.

أ- أن يحدث هذا البند عن عمليات أو أنشطة لا تقع في إطار النشاط العادي للمنشأة.

ب- أن لا يتسم البند بسمة التكرار.

ج- أن يتسم من زاوية حجمه بسمة الأهمية النسبية. Materiality

ولعل من أهم الأمثلة على البنود غير العادية، الخسائر التي تصيب المنشأة بسبب الفيضانات والزلازل، أو بسبب مصادرة موجودات الشركة بقرارات سياسية، أو الخسارة التي تنشأ بسبب صدور قرار حكومي يحظر توزيع منتج من منتجات الشركة لمخالفتها للعادات والتقاليد، أو الخسائر التي تحدث بسبب قيام الشركة بتسديد السندات قبل موعد استحقاقها أو الوفورات الضريبية التي تنشأ بسبب أخذ خسائر مرحلة للشركة بعين الاعتبار لدى احتساب ضريبة الدخل للفترة الجارية.

تجدر الإشارة هنا إلى أهمية التفرقة بين البنود غير العادية من جهة Extra Ordinary Items والبنود الاستثنائية Exceptional Items من جهة أخرى .

فلكي يعامل البند على أنه استثنائي يكفي أن يتوفر فيه الشرط الثالث فقط وهو الأهمية النسبية مع واحد فقط من الشرطين الآخرين. ومن الأمثلة على البنود الاستثنائية والتي تعرف عادة تحت مصطلح البنود الأخرى Other Items، المكاسب أو الخسائر التي تنشأ عن تقلب أسعار صرف العملات الأجنبية، ومكاسب أو خسائر بيع الأصول الثابتة، والتسوية التي تحدث في مخصصات الأصول المتداولة.

والفرق الرئيسي بين البنود الاستثنائية والبنود غير العادية في أن الأولى تدخل في تحديد دخل العمليات المستمرة Net Operating Income، مع الحرص على أن تدرج في قائمة الدخل وبقيمتها الاجمالية في بند منفصل، في حين لا تدخل الثانية في تحديد دخل العمليات المستمرة، وإنما تدخل في تحديد صافي الربح العام Net Income. مع مراعاة إظهارها في قائمة الدخل في بند منفصل وبقيمتها الصافية بعد خصم الضريبة.

٢- نتائج العمليات المقرر إيقافها (غير المستمرة) Discontinued Operations.
تنشأ مشكلة المعالجة المحاسبية لهذا البند في المنشآت متعددة الأنشطة كالمنشآت التي تنتج سلعا متعددة بتشغيل خطوط إنتاج متعددة. فإذا ما قررت إدارة المنشأة وقف نشاط أحد هذه الخطوط إما بسبب عدم جدواه أو بسبب قرار حكومي، فتقضي

المبادئ المحاسبية حينئذ وتمشياً مع مبدأ الإفصاح أن يتم إظهار نتيجة العمليات المستمرة في قائمة الدخل في صورة منفصلة عن نتيجة الخط الذي تقرر إيقافه، وتظهر عادة بقيمتها الصافية بعد الخصم الضريبي والهدف من ذلك هو توفير معلومات أكثر إفادة لمستخدمي البيانات المالية تمكنهم من استنباط مؤشرات عن التدفق النقدي المستقبلي للمنشأة.

وتعرف الفقرة (٦) من المعيار المحاسبي الدولي رقم (٨) العملية غير المستمرة بأنها «ما ينتج عن بيع أو إيقاف أية عملية تمثل خطأ إنتاجياً رئيسياً ومستقلاً في المنشأة والتي يمكن تمييز موجوداتها وصافي الربح أو الخسارة المحققة عن نشاطها بشكل وذلك لأغراض التقارير».

وبالنسبة للقسم أو الخط الانتاجي الذي تقرر إيقافه فتختلف وجهات نظر المحاسبين بشأن عنصرين :

العنصر الأول، هو نتيجة أعمال القسم أي صافي ربح أو خسارة القسم في السنة التي تقرر إيقافه فيها. ففي حين يرى البعض منهم اعتبارها بنداً عادياً يرى البعض الآخر اعتبارها بنداً غير عادي لكن الرأي الأول هو الأرجح.

والعنصر الثاني هو المكاسب أو الخسائر المتوقعة من التخلص من أصول والتزامات القسم. فبينما تتفق الآراء على معالجتها كبند عادي لكن الخلاف تظهر حول تاريخ توقيت الاعتراف بها، إذ يرى البعض الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر المتوقعة منها بتاريخ اتخاذ القرار بالتخلص منها أي تاريخ القياس Measurement Date، يرى البعض الآخر خلاف ذلك إذ يرى معالجة الخسائر المتوقعة من التخلص من تلك الأصول في تاريخ إقرار التخلص من تلك الأصول، أما المكاسب المتوقعة فيجب تأجيلها لحين تحققها الفعلي بتاريخ البيع Disposal Date.

تطبيقاً لما سبق لو أن إدارة المنشأة اتخذت في نهاية عام/٩٤ قراراً باغلاق أحد أقسامها وكانت المعلومات الخاصة لهذا القسم ما يلي:

بالآلاف

- ١- الإيرادات المحققة من نشاط القسم خلال عام/٩٤ ١٠٠
- ٢- تكلفة البضاعة والمصروفات التشغيلية للقسم خلال عام/٩٤ ١٥٠
- ٣- صافي الخسارة قبل الضريبة (٥٠)

فإن نتيجة أعمال القسم ممثلة بصافي الخسارة ٥٠ ألف وبافتراض أن المعدل سريبي ٤٠٪ ستظهر قيمتها الصافية وهي ٣٠ ألف في بند منفصل في قائمة الدخل عدة عام/٩٤، كأحد مكونات صافي الربح قبل البنود غير العادية وذلك بعد صافي ربح عمليات المستمرة وقبل البنود غير العادية. من جانب آخر لو أن تقديرات الإدارة بأن خلص من أصول وخصوم القسم هي مكاسب قدرها ٢٠ ألف دينار، فتختلف المعالجة المحاسبية لها حسب تاريخ تحقق هذه المكاسب فإذا تحققت هذه المكاسب خلال نفس العام/٩٤ أي أن بيع أصول وخصوم القسم حدث خلال عام/٩٤ وقبل إعداد الحسابات ستامية، فإن هذه المكاسب ستعالج بنفس الطريقة التي عولجت بها صافي نتيجة أعمال قسم الذي تقرر إيقافه فتظهر بقائمة الدخل لعام/٩٤ بصافي قيمتها بعد خصم الضريبة بمبلغ ١٢ ألف أما لو أن واقعة البيع لم تحدث خلال نفس العام فإن المكاسب المقررة سنذ وهي ٢٠ ألف لن تظهر بقائمة الدخل لعام/٩٤ وإنما ستؤجل ليتم الاعتراف بها ربح تحققها الفعلي.

بطبيعة الحال تختلف المعالجة لو أن تقديرات الإدارة بأن عملية بيع أصول وخصوم ك القسم كان سينتج عنها خسارة قدرها ٢٠ ألف، ففي تلك الحالة ستظهر هذه الخسارة بند منفصل بقيمتها الصافية بعد الضريبة في قائمة الدخل لعام/٩٤ أي بمبلغ ١٢ ألف ك بغض النظر عما إذا كان تاريخ البيع الفعلي سيتم خلال عام/٩٤ أما خلال عام/٩٥.

- الأثر المتراكم للتغيير في سياسات محاسبية.

تقضي المبادئ المحاسبية المتعارف عليها باتباع مبدأ الثبات أو الاتساق أو Consistency في تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية المعتمدة في إعداد واثم المالية. وبناء لمبدأ الثبات فإنه لا يجوز لادارة المنشأة التغيير من مبدأ أو سياسة محاسبية معينة إلى مبدأ أو سياسة محاسبية أخرى مثل طريقة الاستهلاك، أو طريقة تقييم المخزون..... الخ. إلا في حالتين استثنائيتين هما وفق نص الفقرة (٤٢) من معيار المحاسبي الدولي رقم (٨).

- أن يكون هذا التغيير تنفيذاً لقرار أو تشريع حكومي أو لمعيار محاسبي صادر عن مجامع المهنة المعتمدة..

- أن يكون الهدف من هذا التغيير تحسين المحتوى الاعلامي للبيانات المالية بالنسبة

لمستخدمي هذه البيانات .
وفي جميع الأحوال يتوجب في حال حدوث مثل هذا التغيير الإفصاح عن هذا التغيير وأسبابه وأثره المتراكم على البيانات المالية.
وتتفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها على معالجة الأثر المتراكم للتغيير في سياسات محاسبية ضمن البنود غير المتكررة وذلك بإظهاره في آخر قائمة الدخل من البنود غير العادية وبقيمته الصافية بعد خصم الضريبة .
وبقصد توضيح مدلول الأثر المتراكم للتغيير في السياسات المحاسبية وكيفية معالجته في قائمة الدخل نسوق المثال التالي :

مثال :

في ١/١/٩٢ اشترت شركة مجموعة من الآلات بمبلغ ١٠٠ ألف دينار وتقرر استهلاكها حينئذ بطريقة القسط الثابت على أساس أن عمرها الانتاجي المقرر ٥ سنوات والقيمة المقدرة للنهاية (صفرًا).
وفي ١/١/٩٤ قررت إدارة الشركة تنفيذاً لقرار وزارة التجارة والصناعة تغيير طريقة الاستهلاك من طريقة القسط الثابت إلى طريقة القسط المتناقص وذلك بمعدل استهلاك ٤٠٪.

في هذه الحالة تتم معالجة هذا التغيير في سياسة الاستهلاك على النحو التالي :
أولاً: احتساب قيمة الأثر المتراكم .

٤٠ ألف دينار	قيمة مجمع الاستهلاك في ١/١/٩٤ بطريقة القسط الثابت
٦٤ ألف دينار	قيمة مجمع الاستهلاك في ١/١/٩٤ بافتراض أن الشركة كانت تستخدم طريقة القسط المتناقص
٢٤ ألف دينار	الفرق ويمثل الأثر المتراكم

ثانياً: إظهار الأثر المتراكم في قائمة الدخل لعام / ٩٤ .

بافتراض أن معدل الضريبة ٣٠٪

سيظهر الأثر المتراكم في قائمة الدخل

في بند منفصل بعد خصم الضريبة بمبلغ $٢٤ \times ٧٠\% = ١٦,٨$ ألف دينار .

ويعالج على أنه تخفيض لصافي ربح عام / ٩٤ .

بالأول: الإفصاح عن التغيير في طريقة الاستهلاك.

سيتم الإفصاح عن هذا التغيير في الملاحظات على الحسابات المرفقة بالقوائم المالية على النحو التالي :

في ٩٤/١/١ غيرت الشركة (تنفيذاً لتشريع حكومي) طريقة استهلاك أصولها ثابتة من طريقة القسط الثابت إلى طريقة المتناقص. وقد بلغت القيمة الصافية للأثر متراكم لهذا التغيير بعد الضريبة مبلغاً وقدره ١٦ر٨ ألف دينار تنعكس في صورة خفيض لصافي الربح بعد البنود غير العادية.

وقد بلغت قيمة مصروف استهلاك الآلات للعام/٩٤ بناءً لطريقة القسط المتناقص مبلغاً وقدره ١٤ر٤ ألف دينار وقد حدد مصروف استهلاك الآلة لعام/٩٤ بطريقة القسط متناقص على النحو التالي (١٠٠ - ٦٤) × ٤٠٪ = ١٤ر٤ ألف دينار.

تجدر الإشارة هنا إلى خلاف بين المحاسبين بشأن معالجة الأثر المتراكم للتغيير في سياسات محاسبية. ففي حين ترى الأغلبية معالجته كبنود قائمة الدخل، يرى بعض الآخر معالجته كتعديل لنتائج أعمال سنوات سابقة وذلك باظهارها في قائمة الأرباح المحتجزة كتسوية أو تعديل لرصيد الأرباح المحتجزة في بداية العام الذي يحدث فيه التغيير لكن الرأي الأول هو الأكثر قبولاً لدى المهنيين.

- تعديل أو تسوية بنود سنوات سابقة :

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

ومن الأمثلة على الظروف التي تتطلب مثل هذا التعديل أو التسوية أخطاء كانت قد حدثت في تقييم المخزون، أو أخطاء كانت قد حدثت في تقدير العمر الانتاجي لأصل بت ترتب عليها خطأ في قياس مصروف الاستهلاك .

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

وعلى هذا الأساس لو افترضنا مثلاً أن خطأ كان قد حدث في تقييم المخزون سلعي قدره ٥٠ ألف دينار بالزيادة. وشم اكتشافه خلال عام/٩٤، فإن تصحيح هذا الخطأ

يتطلب ويفترض أن معدل ضريبة الدخل ٣٠٪ تخفيض رصيد الأرباح المحتجزة في ٩٤/١/١ بمبلغ قدره $٥٠ \times ٧٠\% = ٣٥$ ألف دينار.

ثالثاً: قائمة الدخل متعددة الخطوات Multiple-Step Income Statement

تبنى المهنيون نموذج قائمة الدخل متعددة الخطوات كبديل لنموذج الدخل ذات الخطوة الواحدة Single - Step Income Statement وقد جاء موقفهم هذا تطبيقاً لمفهوم الدخل الشامل في قياس الربح الدوري بدلاً من المفهوم الذي كان سائداً قبل ذلك وهو مفهوم دخل العمليات.

وبالمقارنة مع قائمة الدخل ذات الخطوة الواحدة تحقق قائمة الدخل متعددة الخطوات ميزتين رئيسيتين. فبالإضافة إلى تفوقها عن الأولى من زاوية قياس الدخل Measurement وذلك بتوفير قياساً أكثر معقولية لنتيجة أعمال الفترة المحاسبية، فإنها تتفوق عليها أيضاً من زاوية الإفصاح Disclosure، وذلك بتوفير معلومات أكثر إفادة لمستخدمي القوائم المالية المنشورة. إذ يتبنى هذا النموذج Format في إعداد قائمة الدخل يمكن لمستخدمي هذه القائمة تمييز المعالم الرئيسية التالية التي تظهر عليها وهي:

١- صافي المبيعات من العمليات المستمرة.

وتمثل صافي مبيعات المنشأة بعد استبعاد ما يخص القسم أو الأقسام التي تقرر إيقافها في حالة وجود مثل هذه الأقسام.

٢- تكلفة البضاعة المباعة من العمليات المستمرة.

وتمثل تكلفة البضاعة بعد استبعاد تكلفة البضاعة للبصم أو الأقسام التي تقرر إيقافها .

٣- مجمل دخل العمليات المستمرة.

ويمثل الفرق بين (١ ، ٢).

٤- مصروفات التشغيل للعمليات المستمرة.

وتمثل قيمة مصروفات التشغيل بعد استبعاد ما يخص القسم أو الأقسام التي تقرر إيقافها.

٥- صافي البنود الاستثنائية .

ويمثل صافي المكاسب والخسائر المتكررة المحققة من أنشطة فرعية غير النشاط الرئيسي.

٦- دخل العمليات المستمرة قبل الضريبة.

ويمثل مجمل ربح العمليات المستمرة مطروحاً منه مصروفات التشغيل للعمليات المستمرة \pm صافي البنود الاستثنائية.

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

٨- دخل العمليات المستمرة بعد الضريبة.

٩- صافي نتيجة أعمال القسم الذي تقرر إيقافه.

وتمثل صافي مبيعات القسم الذي تقرر إيقافه مطروحاً منها تكلفة هذه المبيعات مع ما يخص ذلك القسم من مصروفات التشغيل وذلك بعد خصم الأثر الضريبي.

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

وتمثل الفرق بين قيمة صافي أصول القسم مقومة بالقيمة الدفترية وثمان البيع وذلك بعد خصم الأثر الضريبي.

١١- صافي الدخل قبل بند غير عادي.

ويمثل صافي دخل العمليات المستمرة مضافاً إليه أو مطروحاً منه صافي نتيجة أعمال القسم الذي تقرر إيقافه بما في ذلك صافي المكاسب أو الخسائر المحققة من بيعه وذلك بعد أخذ الأثر الضريبي بعين الاعتبار.

١٢- صافي بند غير عادي.

ويعتبر في المكاسب أو الخسائر غير العادية المحققة بعد خصم الأثر الضريبي.

١٣- صافي الدخل قبل الأثر المتراكم لتغيير سياسات محاسبية.
ويمثل صافي الربح قبل بند غير عادي مضافاً إليه أو مطروحاً منه صافي البنود غير العادية بعد الأثر الضريبي.

١٤- صافي الأثر المتراكم لتغيير سياسات محاسبية.
ويتمثل بقيمة الأثر المتراكم على نتيجة أعمال المنشأة سواء بالزيادة أو بالنقص بسبب تغيير مبدأ محاسبي أو سياسة محاسبية اعتادت المنشأة على استخدامها في إعداد بياناتها المالية.

١٥- صافي الدخل.
ويمثل صافي الدخل بعد بند غير عادي مضافاً إليه أو مطروحاً منه صافي الأثر المتراكم لتغيير سياسة محاسبية بعد خصم الأثر الضريبي.

١٦- عائد السهم العادي (EPS) Earnings Per Share .
ويمثل نصيب السهم العادي من صافي الربح الدوري بعد خصم الضريبة وبعد خصم توزيعات الأسهم الممتازة إن وجدت.
بناءً لما تقدم تتخذ قائمة الدخل متعددة الخطوات في شكلها الأكثر تفصيلاً النموذج التالي :