تعريف المحاسبة:

تعرف المحاسبة كنظام للمعلومات يختص بقياس ومعالجة المعلومات المالية للشركات وايصالها الى مستعمليها داخل وخارج هذه الشركات، فهي تختص بتجميع وتوصيل المعلومات الاقتصادية لغرض توفير تقارير مالية للاطراف الداخلية والخارجية تفيد في عملية اتخاذ القرارات في المجالات الاقتصادية المختلفة.وتنبع اهمية المحاسبة من الحاجة الى المعلومات التي يمكن ان توفرها لاحتياجات عملية اتخاذ القرار.

النظرية المحاسبية: هي مجموعة الفرضيات والمفاهيم الأساسية المستنبطة منهما مبادئ تقود المحاسبة في عملية لتشخيص وقياس والإفصاح عن القوائم المالية في منشأة ما. هناك إجماع على أن هيكل النظرية المحاسبية يجب أن يكون من ثلاث مستويات سنذكرها لاحقا.

الاطار المفاهيمي (الفكري) او هيكل النظرية المحاسبية.

وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية **(IASB)** في عام 1989 اطارا مفاهيميا لاعداد وعرض القوائم المالية وتم تعديله في العام 2001، اما مجلس معايير المحاسبة الامريكي **(FASB)** فقد اصدر في ايلول 2010 البيان (8) الذي على وفقه تم تعديل الاطار المفاهيمي السابق المنشور في بياناته السابقة. وفيه نوع من الاتساق مع الاطار المفاهيمي الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية**(IASB)** بأعتبار ان الولايات المتحدة ستلتزم بالمعايير المحاسبية الدولية ومعايير الابلاغ المالي الدولي اعتبارا من عام 2015.

فالاطار المفاهيمي:(هي مجموعة مترابطة من الاهداف والأسس فالأهداف لتحديد غايات واغراض التقارير المالية، والأسس هي المفاهيم الرئيسية التي تساعد على تحقيق تلك الاهداف، وتوفر هذه المفاهيم دليلا لاختيار المعاملات والاحداث والحالات لاخذها بعين الاعتبار عند الاعتراف بها وقياسها وكيف يتم تلخيصها ويجري الابلاغ عنها.

لقد حدد **FASB** (مجلس معايير المحاسبة المالية) **اربعة فوائد** يمكن تحقيقها من اكتمال اصدارات الاطار المفاهيمي (الفكري) وهي:

1- يكون مرشدا لمجلس المعايير المحاسبية في اصدار المعايير المحاسبية.
2- يوفر اطارا مرجعيا لايجاد الحلول للعديد من الاسئلة المحاسبية في غياب المعايير الخاصة المنشورة.
3- يقيد احكام اعداد التقارير المالية، ويقصد بهذا انه يقيد ترك الحرية لكل شركة ان تعد قوائمها المالية بالشكل الذي تريدها.
4- يعزز قابلية تحقيق المقارنة من خلال تقليل عدد البدائل للطرق المحاسبية.

الشكل يوضح الاطار المفاهيمي (الفكري) للنظرية المحاسبية

المستوى الثالث مفاهيم الاعتراف والقياس	الافتراضات المحاسبية	المبادئ المحاسبية		المحددات المحاسبية
	١. الاستقلالية	١. القياس		١- الكلفة
	٢. الاستمرارية	٢. تحقق الايراد		
	٣. وحدة القياس	٣. تحقق المصروف		
	٤. الدورية	٤. الافصاح المحاسبي		
المستوى الثاني المفاهيم الرئيسة (العناصر والخصائص النوعية)	عناصر القوائم المالية	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية		
	١. الاصول	١. الخصائص الرئيسية		
	٢. الخصوم	أ. الملائمة	١. القيمة التنبوَية	
	٣. حق الملكية		٢. القيمة التوكيدية	
	٤. استثمارات الملاك		٣. المادية (الأهمية)	
	٥. توزيعات الملاك	ب. التمثيل الصادق	١. الاكتمال	
	٦. الدخل الشامل		٢. الحيادية	
	٧. لإيرادات		٣. الخلو من الخطأ	
	٨. المصروفات	٢. الخصائص التعزيزية		
	٩. المكاسب	أ. قابلية المقارنة	ب. قابلية التحقق	
	١٠. الخسائر	ج. التوقيت المناسب	د. قابلية الفهم	
المستوى الأول أهداف المحاسبة	توفير معلومات مفيدة للأصحاب المصالح عن الشركة للمستثمرين الحاليين والمرتقبين والمقرضين والدائنين الأخرين على وفق قدرتهم على الفهم كمزودين لرأس المال			

ملاحظة على المستوى الاول.

يبين المستوى الاول الاهداف الاساسية للقوائم المالية والتقارير وكما ياتي

1- ان تكون مفيدة لمن يتخذون قرار الاستثمار والائتمان ومن يتفهمون الانشطة التجارية.

2- تكون مفيدة للمستثمرين والدائنين الحاليين والمرتقبين وغيرهم من المستخدمين.

3- تقيم درجة التغير في الموارد الاقتصادية للوحدة الاقتصادية.

ملاحظة على المستوى الثاني.

أ- الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية: وهي

(1)-الخصائص الرئيسية

اولا: الملائمة:

تعني قدرة المعلومة المحاسبية على احداث فرق في قرارات مستعمليها عن طريق تغيير توقعاتهم (قراراتهم)، والمعلومة المحاسبية تكون ملائمة اذا كانت ذات علاقة او مفيدة للقرار اذى اعدت من اجله.

ويمكن ان تتفرع من عنصر الملائمة الاتي:

1- القيمة التنبؤية: تعني امكانية استعمال المعلومات في توقع نتائج مستقبلية، فأذا امكن استعمالها كمدخلات لتوقع نتائج مستقبلية، تكون هذه المعلومات ملائمة.

2-القيمة التوكيدية: استعمال المعلومات في في تأكيد قرارات سابقة او تغيير قرارات مستقبلية يعني انها معلومات ملائمة.

3-المادية (الاهمية النسبية): تكون المعلومات مادية عندما يؤثر حذفها او عدم اظهارها او تحريفها في القرارات المتخذة على وفقها، فتأثير وجود او عدم وجود معلومات محاسبية معينة في قرارات المستعملين يعني انها معلومات ملائمة.

ثانيا: التمثيل الصادق :

لكي تكون التقارير المالية مفيدة يجب ان تمثل الظواهر الاقتصادية بالكلمات والارقام. وان لاتظهر الظواهر الملائمة فقط وانما تمثلها بصدق.

1- الاكتمال: يعني تضمين جميع المعلومات الضرورية لفهم الظواهر الموصوفة مشتملة الاوصاف والتوضيحات المرتبطة بجودة وطبيعة البنود والعوامل التي تؤثر في جودتها وطبيعتها.

2- الحيادية: اي خالية من التحيز في اختيارعرض المعلومات المالية دون تلاعب او تحريف او محاباة، وان يكون لها وزن ومؤكدة، فحيادية هذه المعلومات يعني تمثيلها بصدق للظواهر الاقتصادية الموصوفة.

3- الخلو من الخطأ: عدم وجود اخطاء او حذف في الظواهر، فعدم وجود اي خطأ في عملية انتاج المعلومة وتقديمها للمستخدمين يعني انها تمثل بصدق الظواهر الاقتصادية.

(2)- الخصائص التعزيزية(الثانوية) للمعلومات المحاسبية:هي المواصفات التي ينبغي توافرها في المعلومة المحاسبية لتكون اكثر فائدة،الا ان عدم توافرها لايعني ان المعلومات غير مفيدة.ويجب ان تتوافر فيها الخصائص الاتية:

أ-**المقارنة:** للاختيار بين البدائل.

ب- **قابلية التحقق:** تكون المعلومة المحاسبية قابلة للتحقق اذا مثلت بصدق ظاهرة اقتصادية معينة.

ج- **القدرة على الفهم**.اذ يجب تبويب وتصنيف وعرض المعلومات بوضوح واتساق لتكون قابلة للفهم.

د- **التوقيت المناسب:** اي يجب ان تصل المعلومة الملائمة الى المتلقي في الوقت المناسب. ولكي يكون التوقيت مناسب يجب ان يتوافر ما يلي:

1- استخراج تقارير دورية.

2- كلما كان وقت نشر المعلومة اقرب الى تاريخ وقوع الحدث كلما كان افضل.

مثال: شخص يريد ان يستثمر في سوق الاوراق المالية وهناك شركة ارباحها عالية ولكن في ذلك التاريخ لم تتوفر اي معلومات عن الشركة وبالتالي سوف تضيع فرصة الاستثمار على هذا الشخص لانه لايستطيع اتخاذ القرار بدون توفر المعلومة عن هذه الشركة.

لذلك توفر هذه الخصائص الرئيسية والثانوية هي التي تجعل المعلومة مفيدة.

ب- عناصر القوائم المالية :

1- الموجودات: منافع اقتصادية مستقبلية محتملة تم الحصول عليها او السيطرة عليها من قبل المنشأه ناتجة عن احداث او عمليات سابقة.

2- المطلوبات: تضحيات مستقبلية محتملة لمنافع اقتصادية تنشأ عن تعهدات حالية من قبل منشأه لمنشأه اخرى مقابل تحويل موجودات او تقديم خدمات ناتجة عن احداث او عمليات سابقة.

3- حصة السهم: وهي الحصة في موجودات المنشأة بعد اقتطاع الالتزامات منها. وهذه الحصة يطلق عليها في الشركات التجارية بحصة حقوق الملكية.

4- الايرادات: وهي تدفقات واردة أو مساهمات موجودات المنشأة او تسوية التزاماتها (او كلاهما) خلال فترة تسليم او تصنيع البضائع، تأدية الخدمات، او الفعاليات التي تساهم في استمرارية او السيطرة على نشاط المنشأة الرئيسي.

5- المصروفات: وهي تدفقات صادرة او استخدمات اخرى للموجودات او التعهد بالتزامات (او كلاهما) خلال فترة تسليم او تصنيع البضائع، تأدية الخدمات، او الفعاليات التي تساهم في استمرارية او السيطرة على نشاط المنشأة الرئيسي.

6- المكاسب: زيادة في حقوق الملكية (صافي الموجودات) ناتجه عن عمليات للمنشأة عرضية او خارجية خلال فترة محدده مستثنى منها تلك الناتجة عن الايرادات و استثمارات الملاك.

7- الخسائر: نقص في حقوق الملكية (صافي الموجودات) ناتجه عن عمليات للمنشأة عرضية او خارجية وناتجة كذلك من جميع العمليات والاحداث والظروق المؤثرة على المنشأة خلال فترة محدده مستثنى منها تلك الناتجة عن المصاريف وتوزيعات الملاك.

<u>ملاحظة على المستوى الثالث:</u>

أي نظرية محاسبية ينبغي أن تتألف من أهداف ومفاهيم وفروض ومبادئ.

أما **المفاهيم:** فهي عبارة عن تركيبات نظرية تمثل إدراكاً ذهنياً أو بناءً, يحدد لنا ماهية أو جوهر الأشياء والظواهر, تكون في مجموعها نظاماً توصيفياً متماسكاً للمادة العلمية, وهي تعطي البنيان الفكري مضموناً عملياً متصلاً بواقع الحياة الاقتصادية والاجتماعية.

يُقصَد بالتركيبات النظرية, أي الأفكار المجردة في الذهن.

والمفاهيم باعتبارها اللغة العلمية لأي حقل من حقول المعرفة, يجب أن تتمتع بخاصيتين أساسيتين:

1- أن تكون عملية:

بمعنى أن تكون خصائص المفهوم قابلة للتحديد والقياس, أي إمكانية التعبير عنها بشكل كمي ورقمي, فمثلاً, إن مفهوم الدخل النفسي هو عبارة عمَّل يحصل عليه الفرد ليرضي رغباته وحاجاته خلال فترة معينة.

وعلى الرغم من السلامة العلمية لهذه المفهوم, إلا أنه غير عملي لأنه غير قابل للقياس الموضوعي.

وكذلك الأمر عندما نقول المنافع الاجتماعية, فمن الصعب قياسها بدرجة موضوعية, باعتبار أنها مقدار الفوائد التي تقدمها المنشأة للمجتمع نتيجة قيامها بممارسة أنشطتها الاجتماعية (تشجير منطقة معينة, العمل على تخفيض نسبة التلوُّث).

وهناك بعض المفاهيم يمكن تحديدها وقياسها بشكل كمي, كالتكاليف الاجتماعية وتكلفة الموارد البشرية, حيث أن قياس التكاليف الاجتماعية على الرغم من حداثة هذا المفهوم وصعوبته, إلا انه يمكن أن تُقاس التكاليف الاجتماعية بمقدار الضرر الحاصل للمجتمع, والمُتمثِّل في إزالة هذا الضرر, أو تكلفة منع حدوثه.

وكذلك الحال نستطيع قياس تكلفة الموارد البشرية, ولكن لا يمكننا بحالٍ من الأحوال أن نقيس قيمة الموارد البشرية.

2- أن تكون إجرائية:

بمعنى أن يشتمل المفهوم على مضمون يوضح إجراءات توضيحها (كيف يمكن تطبيقه) وكيفية قياسها, أي أن يكون المفهوم واقعياً وتنفيذياً.

وفي المحاسبة نُواجه بعدد وفير من المفاهيم التي تمثل ذخيرة علمية تكونت على مرِّ العصور, إلا أنه يمكن تقسيمها إلى أربع مجموعات رئيسية:

الأولى – مفاهيم خاصة بالوحدة المحاسبية.

الثانية– مفاهيم خاصة بالقوائم المالية الأساسية.

الثالثة– مفاهيم خاصة بعناصر القوائم المالية.

الرابعة– مفاهيم خاصة بجودة المعلومات المحاسبية.

المفاهيم خاصة بالوحدة المحاسبية:

ويتكون من

أ– الفروض وهي.

1– الوحدة الاقتصادية 2– الاستمرارية 3– وحدة القياس(النقد) 4– الدورية(الفترة المحاسبية)

ب– المبادئ الاساسية وتشمل:

1– مبدأ القياس (التكلفة التاريخيةسابقا) 2– مبدأ تحقق الايراد(الاعتراف) 3– مبدأ تحقق المصروف (مبدأ المقابلة سابقا) 4– مبدأ الافصاح الشامل

ج– المحددات وهي:

1– التكلفة / المنفعة 2– الاهمية النسبية 3– التحفظ

* الفروض المحاسبية.

يمكن تعريف الفرض في مجال المحاسبة بأنه :" استنتاج يعبر عن فكرة موضوعية متعارف عليها بين المهتمين بالمحاسبة، ويعتبر الأساس الذي يستمد منه أو تبنى عليه المبادئ العلمية.

والافتراض هو مسلمة مقبولة بذاتها لاتحتاج الى برهان لاثبات صحتها، ولايوجد دليل على عدم وجودها، تضع الاسس العلمية للعملية المحاسببية، وتعمل لتحقيق اغراض المحاسبة.

اولا: فرض الوحدة الاقتصادية(الاستقلالية):

من الافتراضات الاساسية في المحاسبة ان النشاط الاقتصادي يمكن رده الى وحدة مساءلة معينة. بمعنى انه يمكن الفصل بين النشاط الخاص بمنشأة الاعمال المعينة والنشاط الخاص بملاكها او بمنشآت الاعمال الاخرى فأن لم يتم الفصل بين كل الاحداث الاقتصادية فانه لن يوجد اساس للمحاسبة ويجب ان يكون:

1– ان يكون للمشروع مجموعة دفترية تتضمن جميع العمليات التي تمت بينه وبين المجموعات الاخرى والمجموعة الدفترية يقصد به سجل اليومية العامة وسجل الاستاذ.

2– ان يستخرج من هذه المجموعة الدفترية قوائم مالية واحدة. فالمشروع يجب ان يستخرج له ميزانية عمومية واحدة ولايمكن ان ينظم ميزانية واحدة لمشروعين.

3– كذلك يجب ان يكون للمشروع ادارة واحدة (مدير مفوض– مجلس ادارة– هيئة عامة).

ثانيا: فرض الاستمرارية:

تشكل هذه الفرضية العمود الفقري للفكر المحاسبي، وتعني هذه الفرضية ان المشروع عندما يتأسس يعتبر مستمر الى مالانهاية وهذه فرضية وليست اثبات لان المشروع قد يخسر او يصفى.

كذلك ان الاستمرارية تفترض ان عمر المشروع اطول من عمر كل العناصر المكونة للمشروع من موجودات ومطلوبات فان فائدة الاستمرارية هي لكي يحقق المشروع موجوداته والوفاء بالتزاماته ولكن هناك حالات قد يتم انجاز المشروع للعمل الذي انشئ من اجله ثم يصفى المشروع.

مثال: شراء سيارة بمبلغ 11000000 دينار وان قيمة انقاضها كانت 1000000 دينار وان عمر السيارة الانتاجي هو 10 سنوات. فالمعالجة المحاسبية لاندثار هذا الموجود عندما يكون عمر المشروع غير محدد لعدد من السنين اي مستمر الى مالانهاية فيكون توزيع اندثارات هذا الموجود على 10 سنوات بافتراض اتباع طريقة القسط الثابت.ويكون قسط الاندثار 1000,000 اما اذا كان المشروع قد حدد عمره بسنتين فهنا يكون توزيع الاندثار على سنتين ولكل سنة يكون مخصص اندثاره 5000000 دينار.

ثالثا: فرض وحدة النقد (ثبات القوة الشرائية):

1- المحاسبة تستعين بوحدة النقد لكي تحول العملية المالية الى ارقام.

2- النقد عادة لايكون ثابت اي تتغير قوته الشرائية لكن هذه الفرضية تفترض ان النقد وقوته الشرائية تكون ثابتة وان التغير يكون على نوعين :-

أ- تغير في المستوى العام للاسعار (كما في حالة التضخم والكساد).

ب- تغير في المستوى الخاص للاسعار. وهو التغير الذي يكون في جانب معين او في سلعة معينة نتيجة ظروف اقتصادية او سياسية.

الانتقادات الموجهة لفرضية ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد هي ان المحاسبة لاتعترف بالتغير الحاصل في وحدة النقد او القوة الشرائية، وتتعامل مع وحدة النقد وكأنها ثابتة.

رابعا: فرض الدورية (الفترة المحاسبية):

بموجب هذه الفرضية تقسم حياة المشروع الى فترات منتظمة ومتساوية لانه لايمكن الاستمرار الى مالانهاية لمعرفة نشاط المشروع لانه اذا لم يكن فرض الدورية لانستطيع تقييم المخزون واحتساب الاندثار وكذلك المقدمات والمستحقات وينظر الى القوائم المالية في فرض الدورية على انها حلقة مرتبطة مع الحلقات الاخرى، لان القوائم السنوية مرتبطة ببعض وقد صدر المعيار المحاسبي رقم 34 بخصوص الفترات وهناك اتجاه اخر جديد وفق هذا المعيار يطالبون بالتمسك لفترة اقل من سنة.

* المبادئ المحاسبية :

ويمكن تعريف المبدأ في مجال المحاسبة بأنه "اقتراح مؤكد قابل التطبيق في مجال معين، وحائز على القبول بين أعضاء المهنة، ويعرف ومشتق بين الملاحظة أو الخبرة، ويعتبر مرشدا في مجال الإختيار بين البدائل التي تحقق الفرض المستهدف من النشاط"، المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (**AICPA**)المبدأ بأنه "قانون عام أو قاعدة عامة تستخدم كمرشد للعمل، وهو أرض وهي صلبة أو أساس للسلوك أو التطبيق العملي فيعتبر المبدأ الأساس العلمي التي تستند إليه المحاسبة في إثبات العمليات المالية في الوحدات الاقتصادية وتنبع أهمية المبدأ المحاسبي من قبوله العام من قبل الأكاديميين وأهل المهنة من

المحاسبين، وهي ليست مجموعة من القوانين الجامدة، وإنما تطبيقات ومفاهيم وأعراف من صنع البشر تخضع للتقييم والتعديل كلما استدعت الظروف ذلك، عندما يكون 22 بالإمكان التوصل إلى ما هو أفضل منها . قواعد واحكام عامة للقرارات المحاسبية(التي يتخذها المحاسب) تشتق من الاهداف والمفاهيم المحاسبية وتساعد في وضع الفروض الفنية لتسجيل العمليات المالية والمحاسبية والابلاغ عنها.ويمثل المظلة التي يستظل بها المحاسب في كل قراراته.والمبادئ المحاسبية هي:

1- **مبدأ القياس:** (مبدأ الكلفة التاريخية سابقا) عدل مجلس معايير المحاسبة المالية **(FASB)** بالاتفاق مع مجلس معايير المحاسبة الدولية **(IASB)** مبدأ الكلفة التاريخية بالاطار المفاهيمي للمحاسبة المالية الى مبدأ القياس كأحد المبادئ المحاسبية عند القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية فقد سمح لطريقة قياس اخرى غير الكلفة التاريخية هي مبدأ القيمة العادلة او الاصح خيار القيمة العادلة لذلك لم تعد الكلفة التاريخية الاساس الوحيد للقياس المحاسبي بل اضيف اليها القيمة العادلة.

2- **مبدأ تحقق الايراد:**يتحقق الايراد عند بيع سلعة او تقديم خدمة، ويعترف بهذا الايراد محاسبيا عند تحققه وتحصيله، ومن ثم يسجل في السجلات،وبشكل عام يشترط في تحقق الايراد الاتي:

أ- امكانية القياس: يعني امكانية قياس الايراد والتأكد من امكانية تحصيله.

ب- الاكتمال الجوهري: اي اكتمال عملية اكتساب الايراد بتقديم خدمة او بيع سلعة..

ج- وجود طرف خارجي: اي وجود عملية مبادلة بين الوحدة المحاسبية والوحدات الاخرى التي تتحدد فيها قيمة السلع القابلة للبيع..

3- **مبدأ تحقق المصروف** : (مبدأ مقابلة المصروف سابقا) يتحقق المصروف ويعترف به عندما تحدث تدفقات خارجة من الوحدة او بأستعمال الموجودات او حصول الالتزام.

4- **مبدأ الافصاح الشامل:**

ويعني الاعتراف بجميع الاحداث والعمليات التي كان المشروع طرفا فيها خلال الفترة المحاسبية. والاعتراف يعني تنظيم قيد محاسبي في سجل اليومية ومن ثم يرحل الى سجل الاستاذ وهناك ثلاث وسائل متفق عليها للافصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية وهي:

1- اظهار الافصاح كجزء من مكونات القوائم المالية.

2- اظهار الافصاح كمعلومة اضافية تعرض في ضوئها بيانات محاسبية معدة على وفق مبادء محاسبية معينة لاتتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية.

3- اظهار الافصاح كملاحظة ارشادية مرفقة مع القوائم المالية.

* **القيود المحاسبية (المحددات):** المعلومات المحاسبية هي خلاصة النتائج للعمل المحاسبي لان هدف المحاسبة هو توفير معلومات محاسبية والمعلومات المحاسبية لكي تصبح معلومة فهي تمر بمراحل، ففي البداية تكون بيانات وبعدها تتم المعالجة لهذه البيانات ومن ثم تخرج كمعلومة محاسبية والمعلومة المحاسبية هذه ليست خالية من القيود (المحددات) ومنها:

1- الكلفة او المنفعة :

ليست للمعلومة المحاسبية اية قيمة اذا تجاوزت كلفتها عن منفعتها. والمفروض الحصول على منفعة تفوق كلفة الحصول على المعلومة المحاسبية.

2- الاهمية النسبية.

3- التحفظ

الفصل الثاني:

القوائم المالية مصدر المعلومات

مفهوم القوائم المالية وأهدافها

تمثل القوائم المالية الناتج النهائي والأساسي للعمل المحاسبي في أي وحدة اقتصادية ، وهي تنشأ نتيجة إجراء مجموعة من المعالجات المحاسبية على البيانات التي ترتبط بالأحداث والأنشطة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية لغرض تقديمها بصورة إجمالية وملخصة إلى كافة الجهات التي يمكن تستفاد منها في إتخاذ القرارات المختلفة .

ويتحدد الهدف العام للقوائم المالية من خلال الهدف العام للمحاسبة وذلك بتوفير البيانات والمعلومات اللازمة والمفيدة للعديد من الجهات التي لها علاقة (مباشرة أو غير مباشرة) بالوحدة الاقتصادية بهدف اتخاذ القرارات المختلفة في ضوئها ، وذلك من خلال :

1. – توضيح وتحديد نتيجة العمليات والأنشطة التي قامت بها الوحدة الاقتصادية خلال فترة مالية معينة (من ربح أو خسارة)

2. – توضيح قوة المركز المالي للوحدة الاقتصادية في لحظة زمنية تتمثل في نهاية الفترة المالية .

ويتم إعداد القوائم المالية في نهاية الفترة المالية التي جرى العرف على إنها تمثل سنة مالية تبدأ في 1/1 وتنتهي في 12/31 ، وهي تقدم إلى مجموعة من الجهات التي لها علاقة (مباشرة أو غير مباشرة) بالوحدة الاقتصادية ، سواء كانت من داخل الوحدة الاقتصادية مثل : المالكين ، الإدارة (بمختلف مستوياتها) ، العاملين في الوحدة الاقتصادية ، أو من خارج الوحدة الاقتصادية مثل : المساهمين، المستثمرين ، المصارف والمؤسسات المالية الأخرى ، الدائنين والمقرضين ، أجهزة الدولة المختلفة (مثل الوزارة المختصة ، وزارة التخطيط ، الهيئة العامة للضرائب ، ... الخ) ، حيث يتم اتخاذ العديد من القرارات في ضوء البيانات التي تحتويها القوائم المالية .

وبغرض تحقيق الهدف العام للقوائم المالية فان هناك مجموعة من (الأهداف الفرعية) التي يجب مراعاة تحقيقها عند إعداد القوائم المالية من أهمها الآتي :

1.– إن البيانات التي تحتويها القوائم المالية يجب أن تساعد في توفير المعلومات المفيدة للعديد من الجهات (الداخلية والخارجية) التي لها علاقة بالوحدة الاقتصادية بهدف اتخاذ القرارات المختلفة ، وبما يعني ضرورة التأكد من توفير المعلومات لأولئك المستخدمين الذين ليس لديهم السلطة أو القدرة أو الإمكانيات على طلب المعلومات مباشرة من الوحدة الاقتصادية إلى جانب المستخدمين من داخل الوحدة الاقتصادية .

2. – ضرورة الأخذ بنظر الاعتبار اختلاف الاحتياجات من البيانات والمعلومات التي تحتاجها الجهات المختلفة ، وبما يعني أن القوائم المالية يجب أن تعد في ظل الأهداف التي يتوقع أن تحقق الفائدة لاحتياجات المستخدمين المتعددين سواء في عمليات التخطيط أو الرقابة أو تقييم الأداء ... الخ.

3. – يجب أن توضح البيانات الواردة في القوائم المالية إمكانية المقارنة مع بيانات فترة (أو فترات) مالية سابقة بهدف المساعدة على توفير البيانات والمعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات الخاصة بتقييم الأداء واتخاذ القرارات المستقبلية أو التخطيط لها وكذلك عمل المقارنات المختلفة .

4. – توفير المعلومات اللازمة لما يتعلق بالكيفية التي مارست بها الوحدة الاقتصادية نشاطاتها المختلفة وذلك من خلال

تحليل تلك الأنشطة وتوضيح كيفية تدبير أموالها (الحصول عليها) والمجالات التي تم فيها استخدام تلك الأموال .

5. – ضرورة توفير البيانات اللازمة عن المجالات غير الربحية التي قامت أو ساهمت بها الوحدة الاقتصادية ، وخاصة فيما يتعلق بتوفير البيانات عن الدور الاجتماعي (المسؤولية الاجتماعية) وكذلك توفير البيانات المتعلقة بالبيئة ، على اعتبار أن هذه الأنشطة لها تأثيراً واضحاً (مباشراً أو غير مباشرعلى المجتمع الذي تعمل الوحدة الاقتصادية ضمن نطاقه) .

6. – الأخذ بنظر الاعتبار القدرات المختلفة لاستخدام وفهم البيانات الواردة في القوائم المالية من قبل المستخدمين المتعددين (المحتملين) من حيث درجة ثقافتهم الإدارية والمحاسبية وخبرتهم في مجال التعامل مع تلك البيانات خلال فترة أو فترات زمنية سابقة .

وفي سبيل تحقيق الأهداف العامة والفرعية السابقة ، فان هناك عدة أنواع من القوائم المالية التي يمكن أن يقوم النظام المحاسبي بإعدادها في نهاية كل فترة مالية والتي يمكن تقسيمها إلى نوعين أساسيين هما :

1. –القوائم المالية الأساسية .

وهي تشمل مجموعة القوائم المالية التي يجب أن يقوم النظام المحاسبي بإعدادها في نهاية الفترة المالية ، فهي تعتبر إلزامية ، وتشمل كلا من :

آ. قائمة الدخل .

ب. قائمة المركز المالي .

ج. قائمة التدفقات النقدية .

2. –القوائم المالية الإضافية (الملحقة)

وهي تشمل كافة القوائم المالية الأخرى التي يمكن إعدادها إلى جانب القوائم المالية الأساسية اعتماداً على درجة الحاجة إلى إعدادها والأغراض التي يمكن أن تساعد في تحقيقها لمجموعة من المستخدمين سواء من داخل الوحدة الاقتصادية أو من خارجها ، وهي تشمل كلا من :

آ. قائمة التغير في المركز المالي (قائمة مصادر الأموال واستخداماتها)

ب. قائمة حقوق الملكية .

ج. قائمة القيمة المضافة .

وسوف يتم التركيز في هذا الفصل على دراسة كل من : قائمة الدخل وقائمة المركز المالي ، نظراً لأنهما يعدان الأساس في إعداد أي قوائم أخرى فضلاً عن احتوائها اكبر كمية ممكنة من البيانات التي تهم العديد من مستخدميها والتي يتم في ضوئها اتخاذ العديد من القرارات المتعلقة بالوحدة الاقتصادية المعنية.

أ– قائمة الدخل:

تمثل قائمة الدخل أحد القوائم المالية الأساسية التي يجب إعدادها في نهاية كل فترة مالية ، حيث يتم من خلالها توضيح كافة العمليات المتعلقة بالأنشطة التي قامت بها الوحدة الاقتصادية خلال الفترة المالية وصولاً إلى تحديد نتيجة تلك العمليات والأنشطة (من ربح أو خسارة).

وعليه فإن الهدف الأساسي لإعداد قائمة الدخل يكمن في تحديد كيفية الوصول إلى صافي نتيجة نشاط لوحدة الاقتصادية (من ربح أو خسارة) من خلال عرض البيانات التي تتأثر وتؤثر في نتيجة النشاط ، حيث يتم من خلالها تلخيص الحسابات

الختامية (حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر) وعرضها بصورة يمكن أن تحقق الفائدة لمستخدميها بعيداً عن التفصيلات المحاسبية للدائنية والمديونية التي تكون عليها بنود تلك الحسابات .

أهمية قائمة الدخل:

تأتي أهمية قائمة الدخل من خلال :

1. – الإفصاح عن نتيجة النشاط الذي قامت به الوحدة الاقتصادية خلال الفترة المالية (سواء كان النشاط جارياً أو عرضياً) والبنود التي تؤثر في عملية تحديده.

2. –تتيح القائمة إمكانية حذف أو إلغاء بنود غير ذات أهمية لمستخدمي القائمة ، أي يمكن الإيجاز أو التفصيل حسب الغرض والاستخدام.

3. –لا تتطلب من مستخدميها الإلمام بالنواحي الفنية في المحاسبة وقواعد القيد والترحيل لحساب الأستاذ ، بعكس حسابي المتاجرة والأرباح والخسائر فهما حسابان فنيان يتطلبان الإلمام بقواعد التسجيل والترحيل حتى يمكن فهم دلالة البيانات التي تظهر بهما.

4. –المساعدة في إجراء عملية التحليل المالي من خلال العلاقات المترابطة بين العديد من البنود التي تحتويها وبصورة مفهومة وسهلة الاستخدام من قبل المحلل المالي.

وبما أن نتيجة النشاط (من ربح أو خسارة) تتحدد من خلال الفرق بين ما تحصل عليه الوحدة الاقتصادية من إيرادات وما يمكن أن تنفقه من مصاريف (سواء من خلال ممارستها لنشاطها الجاري أو لنشاطات عرضية أخرى) ، فإن محتويات قائمة الدخل سوف تتركز في توضيح تلك الإيرادات والمصاريف بصورة تفصيلية من خلال الأنشطة التي تتأثر بها ، وعليه فإن قائمة الدخل هي ليست حساباً وإنما تقريراً أو كشفاً يحتوي على البيانات الأساسية .

ب– قائمة المركز المالي:

تمثل قائمة المركز المالي أحد القوائم المالية الأساسية التي يجب إعدادها في نهاية كل فترة مالية إلى جانب قائمة الدخل ، حيث يتم من خلالها عرض كافة ممتلكات الوحدة الاقتصادية وكافة التزاماتها في لحظة زمنية معينة (غالباً ما تكون نهاية الفترة المالية في 12/31 من كل سنة)

وتحتوي قائمة المركز المالي على كافة أرصدة الحسابات التي تم التوصل إليها باستخدام مجموعة من المبادئ والقواعد والسياسات المحاسبية التي تشمل عمليات التسجيل والتبويب والترحيل والعرض ، بعد إقفال الحسابات التي يتأثر بها كل من حسابي المتاجرة والأرباح والخسائر (الحسابات المؤقتة)

وتشمل أرصدة الحسابات التي تظهر في قائمة المركز المالي كافة الحسابات التي يمكن أن تبدأ بها الوحدة الاقتصادية في الفترة المالية اللاحقة ، وهو ما يطلق عليه (الحسابات الأسمية) التي لا يتم قفلها في نهاية الفترة الحالية ، والتي تشمل كافة عناصر الموجودات التي تملكها الوحدة الاقتصادية من خلال الأموال التي حصلت عليها من الغير في صورة ديون أو قروض من جهات من خارج الوحدة الاقتصادية أو في صورة أموال مستثمرة (أسهم) من قبل المالكين)المساهمين) وبما يساعد كافة الجهات (الداخلية والخارجية) على اتخاذ القرارات الخاصة بكل منهم وبما له علاقة بتلك الوحدة الاقتصادية .

ويمكن تلخيص محتويات قائمة المركز المالي من خلال المجموعات الآتية:

أولاً. الموجودات

تمثل الموجودات كافة ممتلكات الوحدة الاقتصادية التي تستخدمها في ممارسة أنشطتها المختلفة وصولاً إلى تحقيق أهدافها ، ويعبر عن عناصر الموجودات بوحدات نقدية تمثل قيمتها التاريخية (وقت الحصول عليها) اعتماداً على مبدأ الكلفة التاريخية.

ويتم ترتيب عرض عناصر الموجودات في قائمة المركز المالي اعتماداً على درجة سيولتها ، أي إمكانية تحويل الموجود إلى نقدية سائلة ، فيتم البدء بعرض الموجودات الأكثر سيولة وصولاً إلى الموجودات الأقل سيولة بحيث تظهر وفق التسلسل الآتي :

1. الموجودات المتداولة
2. المجودات الثابتة
3. الموجودات الأخرى

وفي غالبية الوحدات الصناعية يتم البدء أولاً بعرض الموجودات الثابتة قبل الموجودات المتداولة نظراً لكبر حجم الأموال المستثمرة في الموجودات الثابتة ، وهو ما اعتمد عليه النظام المحاسبي الموحد أيضاً.

العلاقة بين قائمتي الدخل والمركز المالي :

يمكن القول أن هناك علاقة وثيقة بين القائمتين ، وذلك من خلال علاقات التكامل والترابط بين البيانات التي تحتويها كلاً منهما ، بحيث يمكن القول أن قراءة أي قائمة لوحدها لا يمكن أن تقدم فائدة تامة للمستخدم دون قراءة وفهم القائمة الأخرى نظراً لوجود العديد من البيانات ذات التأثير المتبادل على كل منهما ، ويمكن توضيح ذلك من خلال الآتي :

1- إن البيانات التي تحتويها كل من قائمتي الدخل والمركز المالي هي بيانات محاسبة (مالية) تم استخدام الإجراءات والمبادئ والطرق والإجراءات المحاسبية في إعدادها ، وبما يعني أن كل من القائمتين قد تم إعدادهما في ضوء نفس الأسس المحاسبية من خلال عمليات التسجيل والتبويب والتلخيص في مجموعة الدفاتر والسجلات المحاسبية .

2- تمثل عملية إعداد قائمة الدخل خطوة مسبقة لاعداد قائمة المركز المالي من حيث أن الهدف العام من قائمة الدخل هو التوصيل إلى تحديد نتيجة النشاط)من ربح أو خسارة) ، وبالتالي فإن رصيد حقوق الملكية سوف يتأثر بهذه النتيجة عند تحديده ضمن قائمة المركز المالي.

3- هناك العديد من أرصدة الحسابات التي يرتبط تفسيرها بأرصدة حسابات أخرى يمكن أن تظهر في إحدى القائمتين ، ومن الأمثلة على ذلك-:

آ. إن رصيد المدينين وأوراق القبض (الحسابات المدينة) الوارد في قائمة المركز المالي له ارتباطاً قوياً ومتبادلاً مع رصيد المبيعات الوارد في قائمة الدخل من حيث العلاقة بالمبيعات الآجلة والمبيعات النقدية .

ب. إن رصيد الدائنين وأوراق الدفع (الحسابات الدائنة) الوارد في قائمة المركز المالي له ارتباطاً قوياً ومتبادلاً مع رصيد المشتريات الواردة في قائمة الدخل من حيث العلاقة بالمشتريات الآجلة والمشتريات النقدية.

4- تشترك كلاً من قائمتي الدخل والمركز المالي في تفسير وتوضيح أسباب التغير في رصيد النقدية الوارد في قائمة المركز المالي (بين أول المدة وآخرها) ، وذلك من خلال الاعتماد على البيانات الواردة فيهما في إعداد قائمة التدفقات النقدية التي توضح من خلالها أسباب التغير في رصيد النقدية من خلال عملية التحليل إلى الأنشطة الرئيسية التي قامت بها الوحدة الاقتصادية والمتمثلة بكل من الأنشطة التشغيلية والأنشطة التمويلية والأنشطة الاستثمارية

5-. هناك العديد من الكشوفات التوضيحية والتفسيرية التي يمكن إعدادها وارفاقها بالقوائم المالية ، والتي تعتمد بصورة أساسية على علاقات الترابط بين البيانات المالية التي تحتويها كل من قائمتي الدخل والمركز المالي.

التحفظات الموجهة إلى القوائم المالية

بالرغم من الكم الهائل من البيانات التي تحتويها القوائم المالية والتي يمكن أن تمثل أساساً مهماً في توفير المعلومات الملائمة التي يمكن أن يستفاد منها العديد من الجهات التي تستخدمها والتي لها علاقة (مباشرة أو غير مباشرة) بالوحدة الاقتصادية إلا أن الملاحظ أن هناك مجموعة من التحفظات التي تمثل انتقادات أو نواحي قصور يمكن أن يطلقها البعض على القوائم المالية ، والتي يمكن توضيحها كما يأتي :

1 – تحتوي القوائم المالية على بيانات إجمالية ، وبالتالي فإن عملية فهمها من قبل المستخدمين غالباً ما تحتاج إلى كشوفات توضيحية وتفسيرية مرفقة بهدف التعرف على التفاصيل اللازمة عن تلك البيانات ، وبما يمكن أن يساعدهم في اتخاذ قرارات اكثر دقة .

2 – إن البيانات التي تحتويها القوائم المالية هي بيانات مالية ذات طبيعة كمية ، وبما يعني إنها لا توضح العديد من البيانات ذات الطبيعة غير المالية أو غير الكمية (الوصفية) والتي يمكن بدورها أن تساعد مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قرارات اكثر دقة ، الأمر الذي يتطلب معه ضرورة البحث عن البيانات الأخرى من مصادر أخرى غير القوائم المالية المنشورة.

3 – إن إمكانية استخدام العديد من الطرق والسياسات المحاسبية لمعالجة الأحداث التي قامت بها الوحدة الاقتصادية يمكن أن يثير الجدل حول مدى الجدوى أو الفائدة من استخدام طريقة دون أخرى أو تفضيل إحداها عن غيرها ، حيث أن المحاسب يمكن أن يختار الطريقة أو السياسة المحاسبية التي يمكن أن تؤدي إلى خدمة الغرض الذي يريد تحقيقه أو ترغب الوحدة الاقتصادية بتحقيقه من خلال ذلك.

4 – إن البيانات الواردة في القوائم المالية هي بيانات متعلقة بلحظة افتراضية تتمثل بنهاية الفترة المحاسبية (اليوم الأخير من كل سنة) ، وبما يعني أن هناك إمكانية للقيام ببعض العمليات في تلك اللحظة ، وبما يمكن أن يؤثر في نتيجة العديد من البيانات التي ترغب الوحدة الاقتصادية بإظهارها في ذلك التاريخ.

5 – إن عملية إعداد القوائم المالية تقوم على افتراض أساسي وهو ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد ، وبما يعني أن كافة البيانات الواردة في القوائم المالية تكون معدة على أساس الكلفة (القيمة) الأساسية (التاريخية) دون الأخذ بنظر الاعتبار عامل تغير القوة الشرائية للوحدة بنظر الاعتبار نتيجة تغير العديد من العوامل المؤثرة فيه ، وعلى الرغم من وجود العديد من المقترحات للتخفيف من هذا الانتقاد عن طريق اقتراح تعديل البيانات الواردة في القوائم المالية من خلال الاعتماد على الأرقام القياسية لتغير القوة الشرائية لوحدة النقد ، إلا أن ذلك لم يلق القبول العام نظراً لتعارضه مع العديد من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بين المحاسبين والمقبول من قبلهم.

6 – إن البيانات التي تحتويها القوائم المالية هي بيانات تاريخية من حيث تعلقها بالفترة الزمنية المعدة عنها ، وبما يعني أن استخدامها سوف يكون محدوداً لأغراض اتخاذ القرارات المستقبلية نظراً لأن الأساس التاريخي غالباً ما يمثل أساساً ضعيفاً عند الاعتماد عليه في اتخاذ القرارات المستقبلية خاصة في ظل التغيرات العديدة والمستمرة لكافة العوامل التي يمكن أن تؤثر في عملية اتخاذ القرارات المختلفة .

*الفصل الثالث

المحاسبة والقيمة

القيمة بالمفهوم المحاسبي : وهي المنافع المتوقع الحصول عليها من الموجود او الخدمة للفترات القادمة من عمر الموجود ويكون معبرا عنها بوحدة النقد.

مثال: سيارة كلفتها 10,000,000 دينار والقيمة هي المنافع التي توفرها السيارة في الفترات القادمة ومن خلال مساهمتها في نشاط المشروع لتحقيق الايراد.

اولا: التكلفة التاريخية: سبق وان تم التطرق لمبدأ التكلفة التاريخية : ويعني قياس قيمة العمليات المالية والاحداث الاقتصادية بنفس حجم الانفاق الذي تم فعلا في تاريخ حدوث العملية واثبات تلك القيمة في السجلات المحاسبية والاستمرار بالاعتراف لهذه القيمة خلال الفترات المحاسبية القائمة دون الاخذ بنظر الاعتبار اي تغيرات تحصل لهذه القيمة وعند بيعها يعترف بالفرق بين الكلفة التاريخية وسعر البيع. لذلك هي صافي القيمة النقدية المدفوعة او (مايعادلها) لاقتناء السلع او الخدمات او (لحصول الالتزام) وذلك بتاريخ حدوث العملية.

فالمقصود بصافي القيمة سيتم توضيحه بالمثال التالي:

مثال: تم شراء ارض بمبلغ 1000000 دينار وان الارض يوجد عليه اشجار فلغرض استخدامها قمنا ببيع الانقاض بمبلغ 100000دينار، لذا يجب ان يخصم هذا العائد من سعر الشراء ليصبح سعر الشراء 900000دينار، او بالعكس قد يتطلب الارض تعديل قبل الاستخدام ولنفرض اننا صرفنا مبلغ 100000دينار كمصاريف لتعديل الارض لذلك يصبح سعر الارض 1100000دينار.

اي هي جميع المبالغ المصروفة لحين استخدام الموجود مطروحا منه اية مبالغ محصلة قبل الاستخدام.

اما كلمة مايعادلها فهي تعني مثلا اننا صدرنا اسهم لغرض شراء تلك الارض.

اما عبارة حصول الالتزام فهي تعني اننا احيانا لانحصل على الارض وانما نحصل على دائنين مثال ذلك شراء سيارة بالاجل وبموجب كمبيالة وبفائدة معينة لذلك تكون الكلفة التاريخية للسيارة هي فقط مبلغ الشراء اما الفائدة فهي تحمل على مصاريف السنة وتعتبر مصاريف مستحقة.

- كيف يتم احتساب التكلفة التاريخية للحالات التالية:-

1- الشراء نقدا:

التكلفة التاريخية تتمثل بالمبالغ المدفوعة او واجبة الدفع لاقتناء الموجود وصولا الى مرحلة الاستخدام.

مثال: شراء سيارة بمبلغ 1000000 دينار واضيفت لها رسوم تسجيل بمبلغ 10000 دينار فيتم احتساب الكلفة التاريخية باضافة مبلغ الرسوم الى سعر الشراء واذا حصل استرجاع بعض التكاليف قبل مرحلة الاستخدام فيجب تخفيضها من سعر الشراء.

س/ اذا تم تكليف موظف في المشروع لمتابعة عملية الشراء فهل يضاف راتب الموظف الى تكلفة الموجود؟

ج/ ان التكلفة المتغيرة هي التي تضاف اي اذا كان راتب الموظف 100000 دينار وتم تكليفه باعمال اضافية لمتابعة عملية الشراء فان تكلفة هذه الاعمال الاضافية تضاف على سعر السيارة.

2- اقتناء اصل مقابل اصل غير نقدي (استبدال).

(استبدال الة قديمة بالة جديدة متشابهة) بنفس المواصفات وبنفس الطاقة، فالتكلفة التاريخية هي القيمة العادلة للالة الجديدة واذا لم تتوفر القيمة العادلة فان تكلفة الالة الجديدة تعادل صافي القيمة الدفترية للالة القديمة(المتبقية) زائدا اية مبالغ نقدية مدفوعة عليها واذا حدثت مكاسب فلا يعترف بها بالنسبة للالة القديمة اما اذا حدثت خسارة فيتم الاعتراف بها ضمن كشف الدخل .

(استبدال الة بالة مختلفة): يتم التوصل الى التكلفة التاريخية لهذه الحالة من خلال قيمتها العادلة في السوق في تاريخ الاقتناء ويتم الاعتراف بالمكاسب والخسائر بفقرة مستقلة يعبر عنها بعمليات غير اعتيادية في كشف الدخل ضمن (بنود غير اعتيادية).

القيمة العادلة : هو ما يمكن الحصول عليه مقابل التنازل عن الموجود في سوق تجاري حر ونشط معلن والاتفاق حقيقي بين طرفين راغبين بتنفيذ العملية.

مثال: عن استبدال اصل باصل مختلف.

الكلفة التاريخية للماكنة القديمة 5000دينار ومخصص اندثارها المتراكم 4000 دينار وقيمتها الدفترية 1000دينار وكانت قيمتها العادلة 800 دينار والنقد المدفوع للالة الجديدة 5000 دينار فيكون القيد المحاسبي كالاتي.

الكلفة التاريخية للالة الجديدة= القيمة العادلة + النقد المدفوع لشراء الالة الجديدة

800 + 5000 = 5800دينار

5800 من حـ/ الالة الجديدة

4000 من حـ/ مخصص الاندثار المتراكم

200 من حـ/ خسائر استبدال الموجود

5000 الى حـ/ الصندوق

5000 الى حـ/ الماكنة القديمة

3- الحصول على مجموعة من الموجودات المختلفة مقابل مبلغ اجمالي واحد.

مثال/ شراء عمارة فيها مصعد كهربائي وتكييف مركزي بمبلغ مليار دينار فهنا يجب فصل الارض عن البناء بموجب المعيار الدولي رقم (16) الفقرة (34) كذلك فصل المصعد الكهربائي والتكييف المركزي وذلك لان كل موجود له نسبة اندثار معينة عدا الارض فليس له اندثار. وبعدها يتم القياس عن طريق نسبة وتناسب وهذا الاجراء يفيدنا لغرض احتساب الاندثارات اي يتم قياس هذه الموجودات على اساس القيمة العادلة وان الفرق بين كلفة الشراء والقيمة العادلة فهو يمثل شهرة سالبة او موجبة.

4- اقتناء اصل مقابل اصدار اسهم :

لقياس التكلفة التاريخية للاصل فيكون وفقا للكلفة الجارية والتي هي (طريقة قياس وتقدير الموجودات والمصاريف المرتبطة باستخدام او بيع هذه الموجودات باسعارها الجارية او بقيمتها الاستبدالية بتاريخ اعداد قائمة المركز المالي او بتاريخ البيع والاستغلال) وفي حالة عد التمكن من الحصول على الكلفة الجارية فيكون القياس على اساس القيمة السوقية بالاسهم المصدرة .

5- الحصول على الموجود عن طريق الهبات والتبرعات والمنح.

مثال/ تم منح قطعة ارض للكلية التقنية ، فهنا نبدأ بالقيمة الاسمية للمتر الواحد واذا لم يتوفر القيمة الاسمية نأخذ التكلفة الجارية .ففي النظام المحاسبي الموحد يتم معالجته عن طريق القيد الاتي في سجلات الجهة المستلمة.

××× من ح/ الموجود الثابت(المعني) ضمن حساب 12

××× الى ح /الاحتياطي العام 222

6- الانشاء الذاتي للاصل: في هذه الحالة يتم قياس التكلفة التاريخية عن طريق الكلف المتغيرة التي تكبدها المشروع للحصول على ذلك الموجود اما الكلف الثابتة التي لاتتأثر فلاتضاف للاصل .

7- حالة الموجودات المستهلكة دفتريا والتي لازالت فيها طاقات انتاجية تحقق موارد مستقبلية.

مثال/ ماكنة اصبح رصيدها الدفتري صفر او مقارب الى الصفر، لكن مازال لها طاقة انتاجية تحقق موارد مستقبلية. وهنا لغرض تحقيق مبدا مقابلة الايرادات بالمصروفات التي حققتها يفترض اعادة تقييم الموجود الذي به طاقات انتاجية ويظهر ضمن الموجودات. فالنظام المحاسبي الموحد عالج الموجودات المندثرة دفتريا وذلك باحتساب 50% من القسط السنوي او بنسبة معينة تلائم مقدار الخدمة التي يؤديها الموجود ثم تقيد القيمة على النحو التالي.

××× من ح /الاندثار (نوع الموجود)

××× الى ح / احتياطي ارتفاع اسعار الموجودات2212

ثانيا: القدرة الشرائية العامة:

وهو نموذج محاسبي مطروح لمعالجة تأثير التغيرات الحاصلة في القوة الشرائية لوحدة النقد ومدى تأثيرها على النتائج المحاسبية.حيث يعتمد هذا النموذج على مايسمى بالارقام القياسية العامة وهي حالة افتراضية على فرض وجود عملة لاتتغير بتاثيرات الاسعار ويخدم هذا النموذج التغيرات في المستوى العام للاسعار في حالتي التضخم والكساد.

اما في حالات التغير في المستوى الخاص للاسعار فيكون معالجتها على اساس الوضع القائم لتاريخ اعداد المعلومات المحاسبية.

مثال/ قطعة ارض ارتفع سعره اما باقي الاراضي فلم ترتفع اسعارها فهذه حالة خاصة.

اما التغير في المستوى العام للاسعار فيشمل جميع السلع والمواد.

مفهوم الدخل المحاسبي والدخل الاقتصادي:

كمقدمة للفصل نحاول التطرق الى نموذج(القيمة الاقتصادية)

الاقتصاديون يعترفون بالايراد بمجرد تغير الاسعار ولايلتزمون بالمبادئ المحاسبية مثل مبدأ التحقق عند البيع ومبدأ الكلفة التاريخية، وبموجب هذا النموذج (القيمة الاقتصادية) يتم تقييم المشروع لجميع فقراته وليس لبعضها اي على اساس المشروع ككل، ويعترف الفكر الاقتصادي بالنمو في المشروع (الشهرة) بينما لايعترف الفكر المحاسبي بالشهرة الا عند البيع (بيع المشروع). وان استخدام هذا النموذج في المحاسبة محدود جدا واكثر استخدامه من قبل الاقتصاديين حيث يعتمد وبشكل كبير على التقدير الشخصي بينما تحاول المحاسبة الابتعاد عن التقدير الشخصي قدر الامكان.

كذلك يفتقر هذا النموذج الى الموضوعية والتحقق والاثبات حيث يكون في الغالب استخدامه على اساس المشروع ككل بمعنى اخر لكي نصل الى الدخل الاقتصادي يجب تقييم المشروع ككل وهذه مشكلة لان الكثير من الموجودات يصعب الوصول الى اقيامها الحالية بشكل دقيق لذلك يتم الاعتماد على التقدير الشخصي لذلك ففي ظل هذا النموذج فان الدخل يتم

الوصول اليه من خلال الفرق بين قيمة المشروع في نهاية السنة عن بداية السنة مع الاخذ بنظر الاعتبار الاضافات والتوزيعات التي تتم خلال السنة.

س/ كيف نتوصل الى تقييم المشروع؟

هناك عدة طرق منها:

1- احتساب وتقيم الموجودات الثابتة بسعر البيع واضافة العناصر النقدية لها ثم طرح الالتزامات، اي بمعنى عرض المشروع للبيع، والصافي يعتبر القيمة الحالية بمعنى اخر نصل الى حقوق الملكية بتاريخ التقييم ثم نقارن ذلك مع صافي حقوق الملكية التي كانت في بداية السنة مع الاخذ بنظر الاعتبار الاضافات والتوزيعات حتى نصل الى الدخل الاقتصادي .

2- تقيم المدخلات للعناصر غير النقدية (مثل البضاعة والموجودات الثابتة) بالاسعار الجارية الحالية وتضاف لها العناصر النقدية ثم تطرح الالتزامات لكي يتم الوصول الى صافي قيمة المشروع في ذلك التاريخ.

3- تقيم المشروع على اساس القيمة السوقية لاسهم المشروع اذا كانت معروفة ومتداولة في سوق الاوراق المالية مثال ذلك.

التاريخ	عدد الاسهم	قيمة السهم الواحد	قيمة المشروع
2000/12/31	1000000	10	10000000
2001/12/31	1000000	12	12000000
			2000000 الفرق

هذه ابسط الطرق واكثرها حيادية وموضوعية وفيها يتم اخذ سياسة التحفظ والحيطة والحذر وهي استخراج قيمة المشروع عن طريق القيمة الجارية لاسهم المشروع.

4- خصم التدفقات النقدية المستقبلية للمشروع بسعر الخصم وبتاريخ التقييم مع الاخذ بنظر الاعتبار التوزيعات والمطلوبات. هذه الطريقة تعتمد على التوقعات والتنبؤات المستقبلية وكلما كانت التنبؤات قريبة للواقع يكون التقدير صحيح وكلما كانت التنبؤات سليمة ومبنية على معلومات صحيحة.

مفهوم الدخل المحاسبي:

وهو نتيجة عمليات حدثت فعلا ويمكن التحقق منها وقياسها. والدخل المحاسبي يستخرج عن طريق مقابلة الايرادات المتحققة التي تخص الفترة مع المصروفات التي ساهمت في تحقيق تلك الايرادات لتلك الفترة وذلك بالاعتماد على جملة من الفروض والمبادئ والسياسات التي توفر الموضوعية والحياد مثل مبدا تحقق الهدف ومبدا التكلفة التاريخية وسياسة التحفظ وهذه تعتبر صفات ومميزات امام الفكر الاقتصادي. والمشكلة تكون عندما يكون الاقتصاد غير مستقر مثل التضخم فهنا يتم استخدام طريقة **LIFO** في تسعير الصادر المخزني كمحاولة لتقليل الارباح وذلك لمواجهة التضخم.

مفهوم الدخل الاقتصادي:

وهو مقدار المنافع الاقتصادية او الثروة التي يمكن التصرف بها خلال الفترة المحاسبية بحيث لايؤثر على دخول الفترات المحاسبية المستقبلية او بمعنى اخر لايؤثر على القدرة الانتاجية لراس المال مع الاخذ بنظر الاعتبار الاستقطاعات والتوزيعات.

ويتم الوصول الى الدخل عن طريق استخراج الفرق بين قيمة المشروع في نهاية الفترة المحاسبية وقيمته في بداية الفترة المحاسبية مع الاخذ بنظر الاعتبار الاضافات والمسحوبات مثال.

صافي قيمة المشروع في بداية الفترة 1000000

صافي قيمة المشروع في نهاية الفترة 1200000

الدخل المتحقق في المنظور الاقتصادي 200000

* الفروقات الاساسية بين الدخل المحاسبي والدخل الاقتصادي.

الفرق بين المفهومين ينصب في مبدا التحقق الفعلي والاستحقاق

1- الدخل المحاسبي يعتمد على معلومات حدثت فعلا اي انه يتميز بالموضوعية ومبني على حدوث العملية فعلا بحيث يمكن من المراجعة والتحقق.

بينما الدخل الاقتصادي يعتمد على توقعات مستقبلية والتقدير الشخصي.

2- الدخل المحاسبي يستخرج في ضوء فروض ومبادئ محاسبية محددة مسبقا ويستمر تطبيقها من سنة لاخرى.

في حين الدخل الاقتصادي ينبني على الاجتهاد والتقدير الشخصي من قبل القائمين بعملية القياس وحسب الظرف القائم، وبذلك تختلف الاسس في سنة لاخرى.

3- الدخل المحاسبي مقبول عبر الزمن لذلك فان المحاسبين يعتمدون هذا الاسلوب منذ سنوات طويلة كذلك ان المستفيدين من نتائج المحاسبة لازالوا متمسكين بهذه المعلومات وهي تفي لحاجاتهم حتى الان.

4- يتم تقيم مخزون بموجب الفكر المحاسبي اخر المدة بالكلفة او السوق ايهما اقل.

بينما في الفكر الاقتصادي يقيم المخزون بسعر البيع.

5- يستخرج الدخل المحاسبي والدخل الاقتصادي كما يلي:

الدخل المحاسبي	**الدخل الاقتصادي**
الايرادات بالاسعار الجارية × ×	الايرادات بالاسعار الحالية للمخرجات ××
- المصروفات بالكلفة التاريخية (××)	- المصروفات بالقيمة الجارية للمدخلات (××)
= دخل العمليات او النشاط ×	= دخل العمليات او النشاط ×
+- مكاسب او خسائر راسمالية فعلية ××	+- مكاسب او خسائر الحيازة ××
= صافي الدخل المحاسبي ×	= صافي الدخل الاقتصادي ×

الفصل الرابع:

مفهوم الموجودات وقياسها والاعتراف بها

هناك اربع حسابات لكل مشروع اقتصادي وهي:

موجودات، مطلوبات مصروفات، ايرادات

اي كل عملية يجب ان تدخل ضمن هذه الفقرات

النوع الاول (الموجودات، والمطلوبات):-

وهي الحسابات الحقيقية (الدائمة) التي تنتقل ارصدتها من سنة لاخرى وتسمى بارصدة الميزانية.

النوع الثاني (مصروفات، ايرادات):-

وهي الحسابات الاسمية(المؤقتة) التي تدخل ضمن قائمة الدخل.

انطلاقا من فرضية الشخصية المعنوية المستقلة للوحدة الاقتصادية اذ يجب ان تكون للوحدة الاقتصادية مركز مالي يمكن قياسه في اية لحظة معينة ليعكس القدرة المالية للمشروع في تلك اللحظة وان هذا الوضع المالي يتم عرضه بموجب قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية) ولها جانبين الايمن الموجودات والايسر المطلوبات لذلك كل وحدة اقتصادية لها هذه الحسابات الاساسية الاربعة.

* **مفهوم الموجودات** :

وهي منافع اقتصادية مستقبلية نشأت نتيجة احداث او عمليات ماضية اعطت الحق للمشروع بالسيطرة عليها واستخدامها بشكل يمكن ان يعود من وراء ذلك الاستخدام منافع مستقبلية.

* يمكن تقسيم الموجودات الى :-

1- موجودات ملموسة:- وهي الموجودات الظاهرة للعيان والممكن مشاهدتها والتحكم بهامحتفظ بها للاستخدام في انتاج وتوريد السلع والخدمات. او تأجيرها للاخرين، او لاغراض ادارية من المتوقع استخدامها خلال اكثر من فترة. وبالتالي تشمل الاصول الثابتة الارض المباني(المكاتب والمصانع والمخازن) والمعدات (الالات والاثاث والادوات) وتتميز بالخصائص الاساسية الاتية:

1- يتم اقتنائه بغرض الاستخدام في النشاط وليس بغرض البيع.

2- انها ذات طبيعة طويلة الاجل وتخضع عادة للاندثار.

3- ان لها وجود مادي ملموس.

وتقسم الى:-

أ- موجودات عمرها غير محدد مثل الاراضي.

ب- موجودات عمرها محدود مثل المكائن.

2- موجودات غير ملموسة: وهي الموجودات الغير ظاهرة للعيان ولايمكن مشاهدتها وتقسم الى:

أ- موجودات غير ملموسة عمرها غير محدد مثل الاسم التجاري.

ب- موجودات غير ملموسة وعمرها محدد مثل براءة اختراع التي يكون لها عمر 5 او 10 سنوات اي بموجب القانون وبعد ذلك يستطيع الناس تجاوز ذلك ويكون مشاع كذلك حق التأليف.

– ويمكن تقسيم الموجودات الى:

1– موجودات ثابتة ذات عمر طويل ويستخدم لغرض تحقيق الايرادات مثل المكائن والابنية.

2– موجودات متداولة: ويتم اقتنائها لغرض التصرف بها وتحويلها الى شيئ اخر مثل النقد والبضاعة والمدينون.

3– موجودات شبه ثابتة: وهي عمرها اطول من سنة ولايكون الاحتفاظ بها لغرض استخدامها بالمشروع بل لغرض بيعها على المدى البعيد والحصول على الارباح مثل بعض الاستثمارات.

* فوائد تبويب الموجودات:

1– يعطي فكرة عن الطاقة الانتاجية للمشروع.

2– يستخدم التبويب كوسيلة للمقارنة بين الفترات الزمنية للمشروع او بين المشاريع انفسها.

3– من خلال التبويب نستطيع تقدير التدفقات النقدية المستقبلية لانها تساهم في تحقيق الايرادات وهذا ما ينعكس على قرارات الجهات المستفيدة من القوائم المالية.

4– مدى قدرة المنشأة على الايفاء بالالتزاماتها مثل السيولة النقدية المتوفرة وباقي الموجودات التي تشكل ضمانة للوفاء بالالتزامات.

5– تساعد على معرفة التكاليف التي من الممكن ان تتحول الى مصروفات خلال الفترات المستقبلية مثل السيارات سوف يتم معرفة كم هي مصاريف الاندثار التي سيتم احتسابها في الفترات القادمة.

الموجودات التي يتم عرضها ابتداءا بالموجودات الثابتة وانتهاءا بالموجودات المتداولة هذا في الشركات الانتاجية(الصناعية). اما في الشركات التجارية او المالية في تبدأ بالموجودات المتداولة وتنتهي بالموجودات الثابتة، لان الموجودات المتداولة لها اهمية كبيرة في السيولة وتحويلها او سرعة تحويلها الى نقد لكن في المنشآت الصناعية نجد اهمية كبيرة للموجودات الثابتة لان الانتاج وتحقق الايراد يعتمد وبشكل كبير على الموجودات الثابتة.

* لايمكن الاعتراف بالموجود الا اذا كان قد وصل الى مرحلة يكون صالح لتحقيق الموارد الاقتصادية المستقبلية.

* الموجودات وقياسها:

كيف يتم قياس الموجودات؟

القاعدة العامة لقياس الموجودات هي التكلفة التاريخية والابقاء على هذه التكلفة دون التأثر بالتغيرات التي تحصل لاحقا. الا ان الحياة العملية فرضت على المحاسبين الخروج عن هذه القاعدة بهدف زيادة الفائدة والايضاح للمعلومات المحاسبية . او في بعض الاحيان عدم معرفة التكلفة التاريخية بشكل محدد.

*** مشاكل قياس الموجودات:**

1– المطلوبات او العوائد التي يمكن الحصول عليها نتيجة اقتناء الموجود.

القاعدة العامة هي ان يتم تخفيض المطلوبات والعوائد من النفقات المدفوعة لاقتناء الموجود والخط الفاصل هو وصول الموجود الى ان يكون جاهز للاستخدام.

مثال/ شراء ارض لغرض استخدامها كبارك للسيارات وكان على الارض بناية قديمة وقد تم ازالة الانقاض وبيع تلك الانقاض ومن ثم تم صب الارضيات لغرض اكمالها كبارك، فهنا يكون كلفة البارك هي مبلغ الشراء الموجود+ مصاريف الهدم – مبلغ الانقاض + مبلغ صب الارضيات.

2- حالة التشغيل التجريبي للموجود قبل ادخاله للعمليات الاعتيادية.

اذا كان طبيعة الموجود يتطلب اجراء تشغيل تجريبي ففي هذه الحالة تكاليف التشغيل التجريبي تضاف الى كلفة اقتناء الموجود.

اما اذا كان اجراء هذه التجارب هو بشكل غير ملزم فهنا لايمكن اضافة ذلك الى التكلفة الخاصة للموجود وانما يدخل ضمن المصروفات الايرادية لتلك الفترة وتغلق في كشف الدخل.

* النفقات التى تصرف على الموجود بعد تاريخ الاقتناء:

قسم من هذه المصاريف تعتبر ايرادية وقسم اخر تعتبر راسمالية. وان المصاريف الراسمالية ترسمل على كلفة شراء الموجود.

خصائص المصروفات الراسمالية:

1- اذا حقق المصروف انخفاض في تكاليف تشغيل الموجود. اي قللنا كلفة المنافع المتحصلة.

مثال / شاحنة لنقل البضائع وقد تم تغير محركها من بانزين الى طاز وذلك لتقليل نفقات التشغيل فهنا ممكن اضافة تكاليف المحرك الى كلفة شراء الشاحنة.

2- اذا ساهمت المصاريف في تحسين جودة ونوعية المنتج لان ذلك سوف يحقق منفعة اي بمعنى زيادة الايرادات.

مثال/ فندق قديم وقد تم ترميم غرف الفندق وتم تحسين خدمات الغرف مما ادى ذلك الى تحقيق ايراد افضل، ففي هذه الحالة يمكن اضافة نفقات التحسين الى التكلفة التاريخية.

3- اذا ساهم المصروف في زيادة الطاقة الانتاجية للموجود وزيادة الموارد والمنافع الاقتصادية، اذا الاساس او الخط الفاصل هو زيادة المنافع. ولايمكن اعتبار حجم المبلغ اذا كان عالي هو مصروف راسمالي الا اذا ساهم في زيادة الطاقة الانتاجية.

مثال/ مستشفى تم اضافة طابق اخر له مما ادى الى زيادة طاقتها الانتاجية.

* التخلص من الموجود:

1- الحالة الاعتيادية عن طريق البيع حيث يتم الاعتراف بالمكاسب والخسائر ان وجد.

2- تلف او فقدان الموجود مثل الحريق او السرقة. ففي هذه الحالة يتم شطب القيمة الدفترية للموجود محسوبا على خسائر الموجودات وضمن المرحلة الثانية من قائمة الدخل.

3- حالة التبرع او الهبة المجانية اذا قامت به المنشأة، ففي هذه الحالة تشطب القيمة الدفترية للموجود بتاريخ العملية محسوبا على خسائر التبرع ضمن المرحلة الثانية من قائمة الدخل.

4- عن طريق المبادلة.

*** المعايير المحاسبية:-**

وهي مجموعة القواعد والاجراءات والآليات المستعملة للمحاسبة عن احد عناصر القوائم المالية والافصاح عنه.لذلك المعايير المحاسبية هي افضل طريقة يتبعها المحاسب للقيام بوظيفتي القياس والافصاح.

*** اهمية المعايير المحاسبية:**

تستخدم هذه المعايير كمقياس من قبل الفرد او الدولة والعامة في مراقبة تنفيذ وتقييم الانشطة المختلفةحيث لايمكن للافراد او المؤسسات انجاز اعمالهم وتقييم ادائهم بدون استخدام المقاييس، وان وجود المعايير المحاسبية يعزز موضوعية المخرجات، حيث ان موضوعية القياس التي تتطلبها المحاسبة لايمكن تحقيقها الا بوجود اطار نظري متكامل يحكم عملية التطبيق.

* المعيار الدولي رقم (16) الممتلكات والتجهيزات والمعدات.

يطبق هذا المعيار على الممتلكات والتجهيزات والمعدات ما عدا تلك الحالات التي فيها معيار دولي اخر.

ولايطبق هذا المعيار على :

1- الغابات وما شابهها من الموارد الطبيعية المتجددة.

2-حقوق التعدين، استكشاف واستخراج المعادن والنفط والغاز الطبيعي.

مصطلحات المعيار:

- الممتلكات والتجهيزات والمعدات: هي بمثابة موجودات حقيقية ملموسة مقتناة او تم انشائها ذاتيا ليس لاغراض البيع والتحوير وانما لتحتفظ بها المنشأة لاستخدامها في انتاج السلع والخدمات او لغرض تاجيرها الى الاخرين او للاغراض الادارية وعن المتوقع استخدامها لاكثر من فترة محاسبية.
- التكلفة: هي المبلغ النقدي او ما يعادله والمدفوع لحظة الحصول على الموجود عند شرائه او انشائه، او القيمة العادلة للموجودات المقدمة مقابل الحصول على الموجود الجديد.

الاستهلاك: هو توزيع منتظم لقيمة الموجود القابل للاستهلاك خلال عمره الانتاجي.

- خسائر انخفاض القيمة: هو المقدار الذي تزيد فيه القيمة الدفترية للموجود عن القيمة القابلة للاسترداد.
- العمر الانتاجي: هو الفترة الزمنية التي تتوقعها المنشأة في استخدامها للاصل، او عدد وحدات الانتاج.
- القيمة التخريدية: (هي صافي القيمة التي تتوقع المنشاة الحصول عليها من الموجود في نهاية عمره الانتاجي – التكاليف المتوقعة للتخلص منه)
- القيمة العادلة : هي القيمة التي على اساسها يمكن مبادلة الموجود بين اطراف تتوافر لها المعرفة والرغبة والتكافؤ في اتمام المبادلة وفي سوق نشط.
- القيمة المسجلة: هي القيمة التي تظهر فيها الموجود في الميزانية بعد طرح الاستهلاك المتراكم واية خسائر في انخفاض قيمته.

* الاعتراف بالممتلكات والتجهيزات والمعدات:

1- يعترف بالممتلكات والتجهيزات والمعدات كأصل عندما:

أ- يحتمل ان تتدفق الى المنشأة منافع اقتصادية متعلقة بالموجود

ب- يمكن قياس تكلفة الموجود بشكل موثوق.

2- تتالف تكاليف الحصول على الممتلكات والتجهيزات والمعدات من:

(ثمن الشراء، الرسوم الكمركية، وضرائب الشراء الغير المستردة واية تكاليف مباشرة، واية تكاليف اخرى ضرورية من اجل تجهيز الموجود للاستخدام المنشود وحيث لاتعتبر تكاليف بدء العمل وتكاليف ماقبل الانتاج جزء من تكاليف الموجود ما لم تكن ضرورية اية خصومات وتنزيلات.

3- يتم الاعتراف بالنفقات اللاحقة كاضافة لتكلفة الموجود اذا كان من المحتمل ان تضيف منافع للمشروع او عندما تؤدي تلك النفقات الى تحسين ظروف الموجود الى مستوى يتعدى الاداء النمطي.اما بقية المصاريف فتعتبر مصاريف تخص السنة التي حدثت فيها ومن امثلة التكاليف المباشرة: كلفة اعداد المكائن وتكاليف المناولة والتوصيل وتكاليف التركيب والرسوم الخاصة بالمعماريين والمهندسين والتكلفة المقدرة للتفكيك وازالة الموجود.

4- لاتمثل التكاليف الادارية والعمومية جزء من تكلفة الموجود الا اذا نسبت انها مصاريف مباشرة.

5- تحدد تكلفة الموجود المصنع داخليا باستخدام نفس المبادئ الخاصة لاحتساب كلفة الموجود الذي يتم حيازته.

* اعادة تقييم الموجودات:

1- القيمة العادلة للاراضي والمباني هي القيمة السوقية.

2- عند اعادة تقييم اي بند من الموجودات يجب اعادة احتساب الاندثار المتراكم منذ تاريخ اعادة التقييم .

4- يتم اعادة التقييم في وقت واحد لاغلب الموجودات وذلك تجنبا من عملية انتقاء موجود معين واعادة تقييمه واهمال البقية.

5- اذا ادت عملية اعادة التقييم الى زيادة في القيمة المسجلة للاصل فيجب ادراج الزيادة مباشرة ضمن حقوق الملكية تحت بند فائض اعادة التقييم ولكن يعترف بالزيادة الناتجة عن اعادة التقييم كربح في حدود ما يقابل الانخفاض الناتج من اعادة التقييم لنفس الموجود والذي سبق اعتباره كمصروف.

6- اذا ادت عملية اعادة التقييم الى انخفاض في القيمة المسجلة للاصل فيجب الاعتراف به كمصروف ولكن يجب مقابلة اعادة التقييم مباشرة بمكاسب اعادة التقييم بمقدار لايتعدى الانخفاض في القيمة المدرجة كمكاسب اعادة التقييم الذي تم احتسابه لنفس الموجود.

7- يمكن تحويل فائض اعادة التقييم المدرجة ضمن حقوق الملكية مباشرة الى الارباح المحتجزة.

* الايقاف والتخلص:

1- يجب ان يحذف الموجود من الميزانية عند التخلص منه او عند سحبه من الخدمة بصفة نهائية لانه لم يعد يحقق اية منافع اقتصادية.

2- عند ايقاف او سحب الموجودات لغرض الازالة يجب ادراجها بالقيمة المسجلة في تاريخ ايقاف الموجود.

* الافصاح:

يجب ان تفصح البيانات المالية (القوائم المالية) على كل نوع من الموجودات وبما يلي:

1- اسس قياس القيمة المسجلة.

2- طريقة الاندثار المستخدمة ونسب الاندثار والعمر الانتاجي.

3- تسوية القيمة المسجلة في بداية ونهاية الفترة لبيان:

أ- الاضافات والاستبعادات.

ب- الموجودات التي تم حيازتها من خلال عمليات الاندماج.

ج- الزيادة والنقص الحاصل عن اعادة التقييم.

د- خسائر انخفاض القيمة المعترف بها.

هـ الموجودات المتوقفة لفترة والموجودات المعدة للبيع.

و- صافي فروق العملة نتيجة ترجمة البيانات المالية لمنشأة اجنبية والافصاح عن السياسات المالية المتبعة.

* المعيار (36) انخفاض قيمة الموجودات:

يطبق على الانخفاض في كافة الموجودات عدا الموجودات التي تعالجها معايير اخرى.

مصطلحات المعيار:

1- انخفاض القيمة : هي الزيادة في القيمة الدفترية(المرحلة) عن المبلغ القابل للاسترداد.

2- المبلغ القابل للاسترداد: هو صافي سعر البيع للاصل او قيمته المستخدمة ايهما اعلى.

3- صافي سعر البيع: هو المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع اصل في عملية تجارية بحتة وبين اطراف مطلعة وراغبة مطروح منه تكاليف التخلص منه.

4- خسارة الانخفاض: هو مقدار زيادة المبلغ المسجل(مبلغ الموجود المثبت في الميزانية- الاندثار المتراكم- خسائر الانخفاض في قيمته) لاصل عن مبلغه القبل للاسترداد.

6- وحدة توليد النقد: وهي اصغر مجموعة من الموجودات القابلة للتحديد والتي تولد تدفقات نقدية نتيجة الاستعمال المستمر.

7- موجودات الشركة: هي الموجودات عدا الشهرة والتي تساهم في التدفقات النقدية المستقبلية.

8- السوق النشط: وهو السوق الذي يضم جميع الحالات الاتية:

أ- المتاجرة في المواد ضمن سوق متجانس.

ب- عندما يكون من الممكن ايجاد مستثمرين وبائعين راغبين في اي وقت.

ج- الاسعار في متناول يد العامة (الاسعار في متناول يد الجمهور)

هدف المعيار:

بيان الاجراءات التي تطبقها المنشاة لضمان تسجيل موجوداتها بما لايزيد عن مبلغها القابل للاسترداد. ويكون الموجود مسجلا بما لايزيد عن مبلغه القابل للاسترداد اذا كان مبلغه المسجل يزيد عن المبلغ الذي سيتم استرداده من خلال استعمال او بيع الموجود. واذا كان الحال كذلك يوصف الموجود بانه انخفضت قيمته. ويتطلب المعيار ان تقوم المنشأة بالاعتراف بخسارة الانخفاض مع افصاحات معينة للموجودات التي انخفضت قيمتها.

* قياس واثبات انخفاض قيمة الموجودات:

1- الاعتراف بانخفاض قيمة الموجودات اذا كان المبلغ القابل للاسترداد اقل من من القيمة الدفترية يكون الموجود قد اصابه انخفاض في القيمة.

2- يتم الاعتراف بخسارة الانخفاض على انها مصروف في قائمة الدخل،

الافصاح:

يجب الافصاح عن الاتي:

1- مبلغ خسارة الانخفاض المعترف بها من خلال قائمة الدخل.

2- الافصاح عن اي انعكاسات لخسائر الانخفاض التي تؤثر على حقوق الملكية.

3- الافصاح عن الاحداث والظروف التي تسبب في الخسارة .

4- المبلغ القابل للاسترداد هو صافي السعر البيعي .

5- المبلغ القابل للاسترداد هو القيمة الاستخدامية.

* معيار (38) الموجودات غير الملموسة.

الموجودات غير الملموسة:- هي موجودات غير نقدية ليس لها وجود مادي وتستمد قيمتها من خلال الخدمات او المنافع او الحقوق او الامتيازات التي تقدمها للمنشأة التي تقتنيها. مثال ذلك شهرة المحل، مصاريف التاسيس، براءة الاختراع، حقوق الطبع والنشر والتاليف العلامات التجارية المسجلة.

الاعتراف بالموجودات غير الملموسة:

1- اذا كان له صفة محددة ومنفصلة عن الجوانب الاخرى للمنشأة.

2- اذا كانت المنشأة تسيطر على استعمالها.

3- اذا كان من الممكن قياس تكلفة الموجود بشكل موثوق به.

4- اذا كان متوقع حصول منافع اقتصادية مستقبلية من خلال ذلك الموجود الى المنشأة.

* قياس واثبات الموجودات الغير الملموسة:

1- يجب عدم الاعتراف بالشهرة المولدة داخليا على انها موجود لانها لاتستوف معايير الاعتراف بها فهي لم تنشأ عن التزام تعاقدي او حقوق قانونية فضلا عن عدم امكانية قياسها بشكل موثوق.

2- الاعتراف بالموجود الناشئ من مرحلة التطوير لمشروع داخلي (تصنيع داخلي).

3- المصاريف التي تنفق على الموجود فاذا كانت نتائج هذه المصاريف تعود بمنافع اقتصادية مستقبلية للمنظمة فهنا تكون المصاريف راسمالية اي تضاف على كلفة الموجود كذلك المصاريف التي تعتبر او تشكل جزء من تكلفة الموجود الغير الملموس فهنا تعتبر هذه التكاليف راسمالية اما بالنسبة لموضوع اطفاء الموجودات الغير الملموسة. فتبدا عملية الاطفاء عندما يصبح الموجود جاهز للاستخدام ويجب توزيع المبلغ القابل للاطفاء على اساس منتظم بحيث لايتجاوز عن 20 سنة، ويجب مراجعة فترة الاطفاء في نهاية كل فترة مالية.

* جوهر المعيار:

يتم اعادة تقييم الموجودات غير الملموسة بالقيمة السوقية العادلة، فالزيادة الناتجة عن اعادة التقييم سوف تعالج في حقوق الملكية اما الانخفاض فيعالج كمصروف على الفترة ويظهر في قائمة الدخل.

* الموجودات المتداولة:

المعيار رقم (2) المخزون

يتناول هذا المعيار موضوع تقييم وعرض المخزون السلعي. ويعرف المخزون حسب المعيار :بأنه احد الموجودات التي يحتفظ بغرض بيعها او تصنيعها او تحويلها الى منتجات اخرى.

صافي القيمة التحصيلية: هو سعر البيع التحصيلي – التكاليف اللازمة لتهيئة المخزون لاغراض البيع اي هي (سعر البيع بهذا اليوم – تكاليف البيع)

يعتبر المخزون السلعي من اكثر الموجودات المتداوله في معظم الوحدات الاقتصاديه وذو وزن نسبي عالي جدا يتطلب قياسه دقه كبيره نظرا لتاثيره على ارباح المنشاه وعلى مركزها المالي. اي خطا او تحيز في تقييمه يؤثر على صحة اجمالي الموجودات وهذا مما يؤثر على حقوق الملكيه. وكذلك يؤثر على صحة الارباح باعتباره يؤثر على تكلفة البضاعه المباعه. تختلف عناصر المخزون السلعي من منشاه لاخرى وفق النشاط الاقتصادي,عناصر المخزون السلعي في منشاه تجاريه تختلف عنها في منشاه صناعيه او زراعيه.

قياس المخزون:-عند الشراء يسجل المخزون بالكلفة التاريخية. وفي نهاية السنة المالية يتم تقييم المخزون بالكلفة التاريخية او صافي القيمة التحصيلية ايهما اقل. وفي حالة وجود خسارة يعترف بها وتعالج في كشف الدخل. وهنا لايوجد ربح لانه عند التقييم ناخذ الكلفة التاريخية والقيمة التحصيلية ايهما اقل. فاذا سوف تكون النتيجة اما مساواة الكلفتين او وجود خسارة.

يسمح بموجب هذا المعيار استخدام احدى الطرق التالية في تقييم المصروف من المخزون خلال الفترة المحاسبية .

FIFO وتعتمد في حالات الانكماش والكساد

LIFO وتعتمد في حالات التضخم.

المعدل الموزون: وتعتمد عندما يكون الاقتصاد منتظم.

تكاليف المخزون تتضمن تكاليف المخزون من سعر البضاعة المشتراة والمحتفظ بها لغرض البيع + تكاليف النقل والتحميل والرسوم الكمركية والضرائب والمصاريف المباشرة التي لها علاقة بحيازة المخزون.

* الافصاح:

1- الافصاح عن السياسات المحاسبية المطبقة في قياس القيمة الدفترية للمخزون واذا تم تغير تلك السياسات يجب الافصاح عنها.

2- الافصاح عن القيمة الاجمالية للمخزون وقيمة المخزون المرتهن كضمان للمطلوبات.

3- الافصاح عن قيمة المخزون المحتفظ به بسعر صافي القيمة التحصيلية.

4- الافصاح عن المخزون المعترف به كمصروف خلال الفترة.

5- ماهي نتائج الخسائر المتحققة اذا كانت صافي القيمة التحصيلية اقل من القيمة الدفترية.

الفصل الخامس

* المطلوبات وحقوق الملكية..

تعتبر كل من المطلوبات وحقوق الملكية هي حقوق على موجودات المشروع .

المطلوبات: تعتبر حقوق لخارج المشروع (حقوق الدائنين)

حقوق الملكية: تعتبر حقوق لداخل المشروع (حقوق الملاك)

مفهوم المطلوبات: هي تضحية مستقبلية محتملة بالمنافع الاقتصادية نتيجة التزامات حالية من طرف وحدة معينة بتحويل موجودات او تقديم خدمات الى وحدات اخرى في المستقبل نتيجة احداث او عمليات ماضية او هي تفقات منافع لخارج المشروع.

ويجب الاعتراف بها في وقت حدوثها وعدم تاجيل الاعتراف بها عندما تكون حاصلة ولكي يتم الاعتراف ببند ما كالتزام في القوائم المالية يجب ان ينطبق على هذا البند تعريف الالتزامات. وكذلك يجب ان يكون قابل للقياس.

ويمكن تقسيم المطلوبات الى مجموعتين اساسيتين هما:-

أ- مطلوبات قصيرة الاجل: وهي التزامات يتطلب تسديدها خلال سنة او اقل.

ب- مطلوبات طويلة الامد: وهي التزامات يتطلب او يتوقع تسديدها خلال فترة اكثر من سنة.

وهناك تقسيم اخر:

أ- مطلوبات محددة تحديدا تاما بالمبالغ وتاريخ الاستحقاق مثل اوراق الدفع.

ب- مطلوبات غير محددة تحديدا تاما بالمبلغ وتاريخ الاستحقاق مثل الضمان عن فترة الصيانة، عقود المقاولات وفترة الصيانة المرتبطة به، خدمات ما بعد البيع.

جـ- مطلوبات تقديرية مثل المخصصات (مخصص الديون المشكوك في تحصيلها).

د- مطلوبات تعتمد على نتيجة النشاط مثل ضريبة الدخل.

هـ- مطلوبات طارئة او عرضية.

مثال: لدينا ورقة قبض وذهبنا الى البنك لغرض خصمها لصالحنا، ولكن اذا المدين لم يستطع الدفع الى المصرف فهنا من حق المصرف الرجوع الينا وبالتالي يحق لنا ان نعمل مخصص.

مثال اخر:

المشروع او الشركة كفل جهة اخرى لدى المصرف وذلك لحصول تلك الجهة على قرض بضمان الشركة ففي حالة عدم الايفاء يمكن للمصرف ان يرجع الى الشركة لغرض التسديد.

* ان عامل التفرقة بين كون المطلوبات طويلة الاجل او قصيرة الاجل هو عامل الزمن.

* اسباب تقسيم المطلوبات الى طويلة الاجل وقصيرة الاجل.

1- لغرض معرفة قدرة المشروع على الايفاء بالتزاماته.

2- تساعد في التنبؤ على قدرة المشروع في الاستمرار بنشاطه.

3- مساعدة الادارة المالية للمشروع في التخطيط. فعندما ترى الادارة ان المطلوبات المتداولة هي 100000 دينارفي حين ان موجوداتها النقدية 20,000,000 دينار فهنا امكانية السداد تكون قوية جدا.

4- اذا الشركة أ ارادت ان تستثمر في الشركة ب فان الشركة أ تنظر الى ديون الشركة ب مقارنة مع حقوق ملكية الشركة ب.

5- تبين مستحقات الضريبة والتقاعد والضمان.

س/ هل من الممكن ان تكون المطلوبات طويلة الاجل قصيرة الاجل او بالعكس ؟

ج/ نعم: مثال ذلك تاجير معمل لمدة طويلة فالمبلغ الكلي هو مطلوبات طويلة الامد. اما القسط السنوي المستحق هو مطلوبات قصيرة الامد، او قرض لمدة سنة حيث يعتبر قصير الاجل وهناك فقرة في العقد تسمح بالتجديد ففي هذه الحالة يمكن اعتبار القرض مطلوبات طويلة الامد.

* دائما اصحاب المشاريع يقومون بتحويل المطلوبات قصيرة الاجل الى مطلوبات طويلة الاجل لكي يبقى المشروع قائم ومحافظ على السيولة النقدية.

* التخصيصات تمثل مبالغ يتم حجزها لمواجهة التزامات مستقبلية وان هذه التخصيصات غير محددة مبالغها او تاريخ استحقاقها بدقة. ويمكن ان تعتبر هذه التخصيصات هي التزامات قصيرة الاجل اذا كانت مدة تسديدها خلال السنة او دورة انتاجية، ويمكن اعتبارها التزام طويل الاجل اذا كان تاريخ استحقاقها او تسويتها يستمر لاكثر من سنة او دورة انتاجية.

* الفرق بين الاحتياطيات والتخصيصات:

1- التخصيصات تدخل ضمن فقرة المطلوبات اما الاحتياطيات فتدخل ضمن فقرة حقوق الملكية.

2- ان التخصيصات يجب ان تستخدم لغرض الذي تم من اجله:

مثال/ مخصص ضريبة الدخل لايمكن استخدامه لغرض الديون المعدومة. في حين ان الاحتياطيات يمكن استخدامها بقرارات من المالكين للاغراض التي تخدم اهداف المشروع كذلك في حالة وجود فائض بعد استخدام المخصص يجب اعادة ذلك الفائض الى قائمة الدخل، في حين الاحتياطيات ممكن اضافتها الى راس المال.

3- التخصيصات تمثل عبء على الايرادات. اما الاحتياطيات فهي جزء من الارباح.

4- التخصيصات تؤخذ بغض النظر عن نتيجة النشاط ان كان ربح او خسارة، اما الاحتياطيات فهي جزء من الارباح.

5- التخصيصات تعتمد على حصول حدث معين كذلك لم تكن محددة بدقة كم المبلغ الذي سوف يعدم. اما الاحتياطيات فهي محددة بدقة وان الحدث حاصل.

- قياس المطلوبات قصيرة الاجل:

1- الدائنون: يتم قياسها بالكلفة التاريخية.

2- اوراق الدفع لاقل من سنة: يتم قياسها بالكلفة التاريخية ، واذا تضمنت فائدة فالفائدة لاتضاف الى مبلغ اوراق الدفع وانما تظهر في حساب مستقل وتظهر في حساب أ.خ.

3- مقسوم الارباح المقرر توزيعه: هنا تكون قصيرة الامد لانه تم الاقرار بتوزيعها. وتقاس بالكلفة التاريخية وان عامل الوقت هو الذي يحدد كون هذه المطلوبات قصيرة ام طويلة الامد. اما الجزء الاخر من الارباح فيعتبر ضمن حقوق الملكية.

4- التامينات المستلمة والقابلة للرد: مثال ذلك/ تامينات المناقصات فتقاس بالكلفة التاريخية.

5- المصروفات المستحقة تقاس بالكلفة التاريخية.

6- الاستقطاعات لحساب الغير تقاس بالكلفة التاريخية مثل استقطاعات التوقيفات التقاعدية من العاملين لصالح طرف اخر.

7- مستحقات العاملين تقاس بالتكلفة التاريخية مثل الرواتب المستحقة ورواتب الاجازات الاعتيادية المستحقة ومكافآت نهاية الخدمة.

- قياس المطلوبات طويلة الاجل:

القروض طويلة الاجل: تدرج بالكلفة التاريخية مع استبعاد الفوائد ان وجدت.

* حقوق الملكية:

وهو حق اصحاب المشروع في هذا المشروع وان حقوق الملكية هي نتيجة فرضته الشخصية المعنوية المستقلة للمشروع ويعبر عنها بصافي الموجودات(اجمالي الموجودات – المطلوبات).

وبشكل عام فان حقوق الملكية عبارة عن المبالغ المدفوعة من قبل المالكين واية اضافات حاصلة لصالح المالكين والمساهمين.

* الفرق بين حقوق الملكية والمطلوبات:

1- الاولوية في التسديد: فالمطلوبات يفترض ان تسدد اولا والمتبقي من الموجودات يوزع على اصحاب المشروع والمساهمين.

2- مقدار المبالغ: بالنسبة للمطلوبات سواء كانت قصيرة الاجل او طويلة الاجل فان مقدار مبالغها محددة ومثبتة في السجلات في حين ان مقدار مبالغ حقوق الملكية غير محددة فعليا بالرغم من وجود قيمة دفترية في السجلات لكن عند تصفية المشروع يتم معرفة المبلغ الذي يجب ان يسدد للمالكين.

3- تاريخ الايفاء: تاريخ الافاء بالمطلوبات محددة وفقا لعقود والتزامات في حين ان تاريخ تسديد حقوق الملكية غير محدد ويعتمد على تاريخ التصفية وغالبا ما يصعب تحديد تاريخ التصفية الا في المشروعات ذات العمر المحدود.

* فوائد فصل حقوق الملكية عن المطلوبات:

1- لكي يتمكن المتلقي من التفرقة بين الالتزامات التي يجب ان تسدد بتاريخ استحقاقها وبين الالتزامات المؤجلة والمتمثلة بحقوق الملكية.

2- تساعد المتلقي من التعرف على مكونات حقوق الملكية بالشكل الذي يساعده على اتخاذ القرارات تجاه المشروع.

3-اذا كان هناك بعض القيود على مكونات حقوق الملكية فيفترض ان يتم الافصاح عنها. كما ان المتلقي سيتمكن من التعرف على المركز المالي للمشروع.

* مكونات حقوق الملكية:

1- **راس المال**:-

وهو اهم فقرة من مكونات حقوق الملكية سواء كان نقدا او عينا او كليهما والذي يدفع من قبل المساهمين عند تاسيس المشروع المشروع او في حالات زيادة راس المال خلال المشروع.

2- **الاحتياطيات**:

وهو جزء مستقطع من الارباح الفعلية المتحققة للاغراض المطلوبة لدعم راس المال وتعزيزه. وفي كثير من التشريعات تسمح بدمج بعض الاحتياطيات مع راس المال. وقانونا عند رسملة الاحتياطيات الى راس المال فلا يجوز التحكم به ولايتلاعب به الا بموافقة القانون ، وفي بعض القوانيين يسمح بتوزيع الاحتياطي العام على المالكين والمساهمين باعتباره حق من حقوق الملكية وفي حالة وجود سيولة نقدية وان المشروع ليس بحاجة الى هذا الاحتياطي ولكن يجب ان يكون ذلك قبل دمجه مع راس المال اي لايجوز التصرف باي جزء من راس المال لان راس المال هو الضمانة للاطراف الاخرى.

3- **علاوة اصدار الاسهم:**

احيانا المشروع يقوم بزيادة راسماله عن طريق اصداره الاسهم الى الجمهور اي لايصدرها بالقيمة الاسمية وانما بالقيمة السوقية التي يجب ان تكون اعلى من القيمة الاسمية والفرق هو علاوة اصدار الاسهم اي ان القيمة السوقية = القيمة الاسمية + العلاوة.

4- **الهبات المجانية من الموجودات(راس المال المتبرع به)**

يحصل المشروع على الموجودات كمنح وتبرعات بغية تعزيز مركزه المالي فهنا تعتبر من ضمن حقوق الملكية(والمنح قد تكون نقدية او عينية) اي ان هذه المنحة تاتي لغرض استمراية المنشاة.

5- **الارباح المحتجزة المتراكمة** :

هي المتبقي من ارباح السنوات السابقة والغير الموزعة، وبمعنى انه من حق المشروع توزيعها باي وقت ففي بعض الاحيان لايتطلب توزيع كامل الربح لذلك فان الجزء المتبقي يدور للسنة القادمة كما ان الارباح المحتجزة قد تكون لمواجهة الخسائر التي قد تحدث في السنوات القادمة.

6- **فروقات اعادة تقييم الموجودات** او عمليات اعادة التقييم(مكاسب وخسائر اعادة التقييم لهذه الموجودات)

وتنشأ هذه الفروقات نتيجة التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد وحسب ما تسمح به القوانيين. فاذا كان القانون يسمح باعادة تقييم الموجودات فالفرق يبوب تحت عنوان حقوق الملكية.

* مفاهيم راس المال:

1- راس المال الاسمي(القانوني ،المصرح به)

ويقصد به راس المال المحدد للمشروع والكافي لتحقيق اهدافه فعند اعداد دراسات الجدوى الاقتصادية هو راس المال المثبت في عقد التاسيس، والمساهمين مسؤولين امام الغير بموجب هذا المقدار وليس اكبر منه. ولهذا نقول مسؤولية المساهمين عند التاسيس تتحدد بمقدار هذا المبلغ. وقد لايدفع هذا المبلغ بالكامل وانما جزء منه .

2- راس المال المصدر : وهو جزء من راس المال المصرح به والذي تم الاكتتاب فيه من قبل المساهمين والمؤسسين.

3- راس المال المدفوع: وهو راس المال المدفوع فعلا او المسدد من قيمة الاسهم المكتتب بها. وعند عدم تسديد كامل راس المال نلاحظ اختلاف راس المال المصدر عن راس المال المدفوع، اي المصدر اكبر من المدفوع.

4- راس المال المكتسب وهو الذي يكتسب في حالة اعادة تقييم الموجودات في حالات التضخم فالفرق يتم اضافته الى راس المال وتحت عنوان راس المال المكتسب.

5- راس المال الاضافي:

وهو يكون نتيجة علاوة الاصدار.

6- راس المال الداعم: وهو يتكون نتيجة الارباح المحتجزة والاحتياطيات.

7- راس المال المتبرع به: وهو يتكون نتيجة الهبات والمنح والتبرعات المجانية.

الفصل السادس:

* مفهوم الايراد قياسه وتحققه:

* **الايرادات:**

وهي تمثل تدفقات القيم الاقتصادية الداخلة للمشروع خلال الفترة المحاسبية نتيجة مزاولة المشروع لنشاطه من انتاج وتبادل السلع والخدمات وايراد الايجار واية ايرادات اخرى وان هذه التدفقات تؤدي الى زيادة الموجودات مثل زيادة النقد او المدينون او قد تؤدي الى تقليل التزامات المشروع .

او هي تحقق منافع اقتصادية خلال الفترة المحاسسبية حيث تؤدي الى زيادة الموجودات او تخفيض المطلوبات. ويجب ان يكون الايراد يخص الفترة المحاسبية ومازاد يقفل في حساب مستقل اسمه ايرادات مستلمة مقدما ويظهر في جانب المطلوبات الاخرى. اما الايرادات التي تخص نفس الفترة المحاسبية فتظهر في كشف الدخل.

* شروط الاعتراف بالايرادات:

1- ان يكون الحدث قد تم فعلا من عملية تبادل مع طرف خارجي واذا كانت العملية او الحدث داخل المشروع فلا يعتبر ايراد.

2- ان يكون المبلغ قابل للتحصيل او استلامه.

3- ان يكون الحدث قابل للقياس.

*** القياس:**

اذا كان الايراد نتيجة تبادل نقدية فيقاس بمقدار النقد المستلم. اذا كان مبلغ الايراد المقابل ديون او اوراق مالية او اوراق قبض فيتم القياس بالقيمة الحالية .

*** المكاسب**

وهي تدفقات داخلة نتيجة عمليات غير اعتيادية او لاتخص الفترة المحاسبية مثل الايرادات العرضية او ارباح بيع الموجودات الثابتة او تبرعات وهبات.

وتعالج المكاسب على شكلين:

1- مكاسب تدخل ضمن قائمة الدخل: وهي المكاسب التي تكون على شكل مبالغ حدثت في هذه الفترة ولم يمتد تأثيرها لفترات قادمة للتوسع في النشاط.

2- مكاسب تدخل مع حقوق الملكية: التبرع بقطعة ارض وهذه الارض تستمر مع المشروع لفترات قادمة.

وان المكاسب ممكن ان تسجل بالصافي/ مثال عند حصولنا على جائزة بمبلغ 1000000 وان على الجائزة ضريبة قدرها 100000 دينار فهنا يجب ان نسجل المكاسب بالصافي اي نسجلها بمبلغ 900000 دينار.

* متى يتحقق الايراد:

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية **IFRS15**والتي تخص الايراد وكيفية الاعتراف به.

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية **IFRS15** يحدد لنا خمسة خطوات اساسية تساعدنا على تحديد القيم التي يجب الاعتراف بها كإيراد و هي كالتالي:

1- تحديد العقد **Identify the contract**

هو اتفاق مكتوب او شفهى بين البائع و المشترى تنشأ عنه بعض الحقوق القانونية الخاصة بطرفى التعاقد و به توضح الالتزامات الخاصة بالبائع و العميل كنتيجة لألتزام اداء واحد او اكثر

2 – تحديد التزامات الاداء **Identify the performance obligations** – التزام الاداء هو عبارة عن وعد بتحويل بضاعة او خدمة يمكن تمييزها و يمكن تحديدها بشكل منفصل

3– تحديد سعر المعاملة **Determine the transaction price**

يقصد بسعر المعاملة بأنه السعر الاجمالي المتفق عليه في العقد و الذي سيستلمه البائع من العميل في حالة اتمام التزام الاداء

4– تخصيص سعر المعاملة **Allocate the transaction price**

يخصص البائع سعر المعاملة على التزامات الاداء على اساس اسعار البيع المنفردة (التجزئة) **Stand alone selling prices** و ذلك على كل التزام اداء

5–الاعتراف بالإيراد عندما أو (كما لو ان) التزامات الاداء تم الوفاء بها **Recognize revenue when (or as) each performance obligation is satisfied**

يتم الاعتراف بالإيراد بناءاً على طريقتين

a– الطريقة الاولى – الاعتراف بالإيراد عند نقطة معينة من الزمن **At a single point of time**

و يتم تطبيقها عندما تنتقل السيطرة إلى العميل ، و السيطرة هنا قد تعني نشأة التزام بالدفع للبائع ، أو انتقال ملكية قانونية للاصل أو حيازة او وضع يد على الأصل أو انتقال المخاطر و المنافع الخاصة بالملكية للعميل أو قبول الاصل

الطريقة الثانية – الاعتراف بالإيراد على مدى فترة من الزمن **Over a period of time**و يتم تطبيقها عندما يستهلك العميل المنافع كلما تم تنفيذ العمل أو عندما يسيطر العميل على الاصل كلما تم تخليق او تصنيع الاصل أو عندما يقوم البائع بتصنيع او تجميع الاصل الذي لا يوجد له اي استخدام بديل سوى بيعه لعميل محدد و بالتالي فإن للبائع الحق في استلام الدفعات مقابل العمل المنجز

<u>مثال</u>

شركة(بغداد) لبيع الملابس قامت بتاريخ 2016/01/01 ببيع عدد(2) بنطلون سعر الواحد 50 دينار نقدا و عدد(3) قميص سعر الواحد منها(25) دينار وحدة نقدا للعميل A ، فإذا علمت بأنه في الاحوال العادية فإنه كل بضاعة من البنود السابقة يباع بمفرده فما هي المعالجة المحاسبية طبقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الدولية **15** IFRS **<u>التحليل:</u>**

<u>الخطوة الاولى تحديد العقد</u> - فاتورة البيع هنا تعد بمثابة تعاقد تم بين طرفين و هذا الاستنتاج يمكن دعمه بقوانين المعاملات التجارية أو القوانين التجارية التي تعرف العقود التجارية و شروطه.

<u>الخطوة الثانية تتمثل في تحديد التزامات الاداء</u> - و قد تم تحديد ان بنود الفاتورة تباع بمفردها في الاحوال العادية و ايضاً نجد ان اي بند من بنود الفاتورة هنا لا يدخل في تركيب البند الاخر أي البنطلون يباع بشكل مستقل عن القميص و لا يوجد علاقة متشابكة مع اي بند من بنود الفاتورة و بالتالي فإن التزام الاداء الاول هو بيع 2 بنطلون و التزام الاداء الثاني هو بيع 3 قميص.

<u>الخطوة الثالثة تحديد سعر المعاملة</u> - في حالتنا هذه لدينا سعرين لمعاملتين ، المعاملة الاولى هي 2 بنطلون × 50 دينار = 100 دينار ، و المعاملة الثانية هي 3 قميص × 25 دينار = 75 دينار.

<u>الخطوة الرابعة تخصيص اسعار المعاملات</u> - و في هذه الحالة فإن اسعار المعاملات مخصصة و لا تحتاج إلى اعادة تخصيص بالمعاملة الاولى و سعره 100 دينار و تخصيصها 50 دينار لكل بنطلون و المعاملة الثاني و سعرها 75 دينار و تخصيصها 25 دينار لكل قميص.

الخطوة الخامسة الاعتراف بالإيراد - الاعتراف بالإيراد هنا سيكون الاعتراف بالإيراد عند نقطة زمنية معينة لأن شروط الاعتراف بالإيراد على مدى فترة زمنية لا تنطبق في هذه الحالة

بيان	دائن	مدين
من حـ / النقدية او البنك		175
إلى حـ / إيرادات المبيعات	175	

الفصل السابع:

مفهوم المصروفات قياسه وتحققه:

* المصروفات:

وهي المبالغ المدفوعة او مستحقة الدفع مقابل الحصول على سلعة او الاستفاد من خدمة تساعد في اداء النشاط الاعتيادي للشركة، وهي تمثل تدفقات قيم اقتصادية خارجة من المشروع لتحقيق الايرادات خلال الفترة المحاسبية. وهي تشكل نقص في الموجودات وزيادة في المطلوبات اي نقص في صافي الموجودات.

هناك بعض الصطلحات يجب التفرقة بينهم:

1- الكلفة المستنفذة (المستهلكة): وتعتبر مصروفات وتحمل على كشف الدخل.

2- الكلفة الغير المستنفذة(غير المستهلكة): وتعتبر مصاريف مؤجلة وتظهر في الميزانية العمومية كموجودات مثل المصاريف المدفوعة مقدما.

3- النفقة: وهي تضحيات اقتصادية تتحملها الشركة لمواصلة نشاطها الاعتيادي مثل شراء مواد اولية، فهنا لغاية اللحظة(قبل دخولها الى المخازن) فهي تعتبر نفقة. ولكن بعد دخول المواد الاولية الى المخازن وتصبح جاهزة للاستخدام عندها تكون تكلفة، وبعد ان نسحب هذه المواد من المخازن ونستخدمها في الانتاج فهنا تتحول الى مصروف. وممكن ان نعيد تحويل المصروف الى تكلفة عندما يتم ارجاع مواد الى المخزن وذلك لزيادة حاجتها.

4- التكلفة:- وهي تمثل نفقات تتحملها المنشأة وهي لازالت مخزونة ولم تستنفذ في تحقيق الايراد. مثل مصاريف نقل وتنصيب الماكنة.

5- الخسارة:- وهي تدفقات قيم اقتصادية خارجة من المشروع ولكن ليس الهدف منها تحقيق الايراد. مثل تعرض جزء من المواد الى الحريق. اذا هو ذلك الجزء المستنفذ دون ان يكون له القدرة الحالية او المستقبلية في تحقيق الايراد.

ان نقطة الفصل بين المصروف والخسارة هو هل كان هذا المصروف يساهم في الايراد ام لا. ومن الضروري ان نفصل بين المصروف والخسارة وذلك لغرض تقييم الاداء ولغرض اتخاذ القرارات.

* مثال/ يخص النفقة- التكلفة- المصروف.

قامت الشركة بشراء بناية بمبلغ 500000 دينار ثم انفقت النفقات التالية:

5000 مصاريف التسجيل، 10000دينار عمولة، 35000مصاريف اخرى.

المجموع 550000دينار هنا تعتبر نفقات (التدفقات الخارجة) 50000دينار مقابل الحصول على البناية ولحين استخدامها نفقات. كذلك يعتبر مجموع هذه النفقات تكاليف لم تستنفذ بعد او لم تساهم في تحقيق الايراد، اذ لاتعتبر هذه النفقات او التكاليف مصروفات الا عند مساهمتها في تحقيق الايراد وان ترتبط خلال الفترة المحاسبية للتوصل الى صافي نتيجة النشاط. والمصروف المستنفذ هنا هو الاندثار الذي يخص هذه السنة والذي ساهم في تحقيق ايرادات هذه السنة. وان المصروفات تدخل في قائمة الدخل والتي تخص الفترة المحاسبية بينما التكاليف تظهر في الميزانية بينما التكاليف تظهر في الميزانية مثل كلفة الماكنة. يجب التفرقة بين التلف الطبيعي والتلف الغير الطبيعي. فالتلف الطبيعي هو مصروف ضروري لتحقيق الايراد اذ ينظر له من مستلزمات العملية الانتاجية. مثال / فضلات القماش في معمل الخياطة ، اما التلف الغير الطبيعي فهو يعتبر خسارة لانه جاء نتيجة الاهمال والاخطاء.

مثال/ تم سحب طول قماش من المخزن وتم انتاج عشرة درازن قمصان وفي 12/31 كان المتبقي اربعة درازن اي انه تم بيع ستة درازن وتم ارجاع اربعة درازن الى المخزن، ومن المحتمل ان يتحول الى مصروف في السنة القادمة عندما يتم بيعه.

** متى يتحقق المصروف ؟

1- ان يكون المصروف مقابل تحقيق الايراد.

2- ان يكون المصروف قابل للقياس.

3- ان يكون المصروف قد حدث خلال الفترة التي تحقق فيه الايراد.

4- عند استنفاذ الكلف مثل الاندثار والاجور والمواد المصروفة للاندثار فالجزء المستنفذ من الكلفة يسمى مصروف.

* يمكن توزيع المصروفات الى مجموعتين(وهذا يفيد في تقويم الاداء والمقارنات).

1- المصروفات المرتبطة مباشرة بتحقيق الايراد.

مثل الانتاج التام اول المدة يضاف له تكاليف الانتاج لهذه الفترة ويطرح منه الانتاج المتبقي(تام اخر المدة) والنتيجة تمثل المصاريف التي حققت ايراد (الانتاج المباع لهذه الفترة) بينما يمثل المتبقي لاخر المدة تكاليف لم تستنفذ بعد وتدور الى الفترة القادمة وتظهر في الميزانية.

2- المصروفات الغير المرتبطة مباشرة في تحقيق الايراد.

وهي مصاريف صرفت نتيجة تحقيق الايرادات لهذه الفترة مثل رواتب مندوبي المبيعات الثابتة رغم انهم لم يحققوا اية مبيعات ولكن رواتبهم ساهمت بشكل غير مباشر في تحقيق الايراد. ومثال اخر ايضا التكاليف الادارية الثابتة والتي تخص الفترة تعتبر مصروفات غير مباشرة نتيجة فرضية استمرارية المشروع في عمله للفترات المحاسبية اللاحقة.

القياس

القاعدة العامة هي التكلفة التاريخية بمعنى مجموع النفقات التي انفقت ثم تحولت الى كلف.

بينما تقاس المصروفات على اساس الجزء المستنفذ من الكلف الذي ساهم في تحقيق الايرادات والمرتبطة بالفترة المحاسبية.

الفصل الثامن:

الافصاح المحاسبي:

* الافصاح :

وهو احد المبادئ المحاسبية ويعني اعتراف المحاسب بجميع العمليات المالية والاحداث الاقتصادية التي حصلت خلال الفترة المحاسبية ولها علاقة بالمشروع اي تاثرت واثرت بالمشروع خلال الفترة المحاسبية ثم الاشهار(الاعلان) ويعتبر الافصاح هو الهدف الاساسي الثاني باعتبار ان للمحاسبة هدفان هما القياس والافصاح لذلك هو عملية اقرار(اعتراف) واشهار(اعلان) للعمليات المالية والاحداث الاقتصادية التي كان المشروع طرفا فيها والتي تمت في فترة محاسبية فالافصاح له وجهان: الوجه الاول الاقرار والوجه الثاني الاشهار.

يتكون الافصاح من خطوتين:

1- الاعتراف:

على الوحدة المحاسبية ان تعترف وتقر بكافة العمليات التي تاثرت واثرت على المشروع والتي دونت خلال الفترة المحاسبية . حيث لايجوز اهمال او اغفال او اخفاء اي عملية مارستها الوحدة المحاسبية او المشروع خلال الفترة المحاسبية وهذا الاعتراف يتم من خلال اثبات هذه العمليات في مجموعة الدفاتر المحاسبية.

مثال/ مشروع يمارس عمل معين ولايثبت في الدفاتر او قيام المشروع بعملية وساطة بين المنتج وبين طرف اخر فهو لم يقم بعملية بيع بل استلم عمولة ولم يثبتها بالدفاتر واجلها للسنة القادمة او ان المشروع له مجموعتين من الدفاتر مجموعة للاغراض الخاصة تخص صاحب المشروع ومجموعة دفترية تخص المشروع وهذا مخالف وخروج عن مبدا الافصاح.

2- الاعلان:_ (كيفية توصيل تلك المعلومات الى الجهات المستفيدة)

اي ان العمليات يجب عرضها او نقلها او اعلانها للاطراف المستفيدة وهم مختلفون ومتعددون ابتداءا من المالكين والمساهمين والحكومة والضريبة والدائنون...الخ وصولا الى المجتمع بشكل عام فالوحدة المحاسبية هي جزء من الاقتصاد الكلي وان الوحدة تؤثر وتتاثر في المجتمع ومن حق المجتمع ان يتطلع عى نتائج المشروع.

وهناك صراع بين الادارة وبين الاطراف الاخرى حول موضوع الاعلان فالادارة لاترغب ان تعلن عن جميع نشاطاتها لاسباب عديدة منها:_

أ- خوفها من المنافسة وكشف الاسرار الخاصة بالشركة.

ب- تقوية الاطراف الاخرى في المفاوضات نتيجة علمها بنقاط الضعف للوحدة المحاسبية.

لماذا يتم الافصاح:_

1- الافصاح يرشد قرارات الاطراف المتلقية للنتائج المحاسبية ويساعدها في اتخاذ القرارات.

2- الافصاح كان في البداية لاغراض المراقبة لكن مع ظهور الشركات الكبيرة والمساهمة تطور مفهوم الافصاح . فاصبح المستثمرون والعاملون والحكومة وبتطور العلوم اصبح الافصاح يخدم المجتمع بشكل كامل حتى افراد المجتمع الذين ليس لهم علاقة مباشرة مع المشروع من خلال حاجة الفرد الى خدمة افضل واسعار اقل.

3- ان الافصاح يساعد على التقييم من خلال المقارنة مع الفترات السابقة او مع المشاريع المماثلة ويساعد ايضا على التنبؤ بالمستقبل.

4- لكي يتم توضيح جميع العمليات والانشطة التي مارستها المنشأة من خلال السنة.

متى يتم الافصاح؟:-

يتم الافصاح في نهاية الفترة المحاسبية وهذا في حالة الافصاح العام لمجموع الاطراف المستفيدة من القوائم المالية.

وقد يتم الافصاح على مراحل وكل ثلاثة اشهر او نصف سنوي او قد يكون بناءا على طلب خاص من الادارة او من المحكمة.

* لمن يتم الافصاح؟ او ما الجهات التي يوجه اليهم الافصاح؟

في البداية كان الافصاح للمالكين لكن مع التطور وانفصال الملكية عن الادارة وظهور الشركات الكبيرة والمساهمة حيث توسعت الجهات المستفيدة التي يتم الافصاح لها، لذلك فان الكثير من قوانين البلدان تقضي بان يتم نشر القوائم المالية في الصحف المتداولة لكي يتم الوصول بالافصاح الى المجتمع ككل.

* ما حجم او نطاق الافصاح ؟

الادارة هي المسؤولة عن كمية الافصاح وهناك صراع بين الادارة والمؤسسات المهنية والحكومية حول حجم الافصاح فهل هو اجمالي ام تفصيلي، مثلا اجمالي المبيعات(1) مليون دينار ام يتم تفصيل هذا المليون. وما نوع الافصاح هل هو كمي بالارقام او يكون وصف لبعض الامور مثلا وصف المركز التسويقي. فالادارة تحاول تضيق الافصاح لتجنب المخاطرة وكلما توسع الافصاح فانه يخدم المتلقي اكثر لكن التفاصيل قد تشغل المتلقي على حساب الجوهر. وهناك ثلاث اراء للافصاح:

الراي الاول: الافصاح الكافي. وهو الذي يكفي حاجة الاطراف المستفيدة لمساعدتهم في اتخاذ وترشيد قراراتهم ويكون بمقدار معين لاتخاذ القرار. اما التفاصيل فقد تكون غير مهمة او غير ضرورية لذلك يتم الافصاح بشكل كافي للاطراف المتابعة لهذه المعلومات. اي هناك درجة من الافصاح في ضوء فرضيات معينة يكون كافي لاتخاذ القرارات اي لايجوز ان ينخفض للحد المسموح به كحد ادنى من المطلوب.

الراي الثاني: الافصاح العادل.

اي تكون المعلومات متساوية من حيث الفائدة اي ان لاتكون موجهة لطرف معين دون الاخر. وهو يعني ان لانميز متطلبات فئة معينة من المستفيدين على حساب فئة اخرى وتعني ايضا الموازنة بين متطلبات المستفيدين. اي لاتتحيز لطرف وتهمل الطرف الاخر وان يكون عادلا لهذه الاطراف قدر الامكان مثلا يهتم بالمالكين ولايهتم بالبنوك او لايهتم بسوق الاوراق المالية فيجب ان يكون الافصاح مفيد لجميع الاطراف وبشكل عادل.

الراي الثالث: الافصاح الكامل

وهو ان تفصح بشكل كامل النطاق وغيرمحدد. اي الافصاح عن كل شيئ وعن كل المعلومات المتوفرة وهو يفتح الابواب على الافصاح التفصيلي وهو من الناحية العملية غير ممكن لان المعلومات الكثيرة جدا قد تكون مضللة وتشغل المتلقي على حساب امور جوهرية واساسية . اي على المشروع ان يقوم بالافصاح بشكل كامل بحيث يلبي جميع متطلبات المستفيدين والاطراف المختلفة.

* كيف يتم الافصاح ؟

1- القوائم المالية:

وهي تعتمد على معلومات كمية(لغة الارقام) قابلة للقياس وهي تمثل الحجر الاساسي لعملية الافصاح (الميزانية العمومية/ كشف الدخل/ كشف التدفقات النقدية/ كشف التغيرات في حقوق الملكية خلال الفترة المحاسبية).

2- الكشوفات التحليلية:

وهي تعتبر تعزيز للقوائم المالية لانها تعطي معلومات اكثر تفصيلا بحيث يستطيع المتلقي من الفهم وترشيد القرار. مثل تفصيل الموجودات الثابتة بكشف تحليلي تبين هل ان الموجودات الثابتة هي مكائن ام مباني ام سيارات... الخ.

3- تقرير مراقب الحسابات:

وهو من احد وسائل الافصاح المحاسبي. فهو يعرض في تقريره بعض المعلومات التي ممكن ان تستفاد منها الاطراف ذات العلاقة. مثل رايه في تقرير الادارة السنوي. ويفترض من مراقب الحسابات عند شعوره بضرورة الافصاح عن واقعة معينة لم يتم ذكرها في التقارير المالية وملحقاتها، فعليه ان يفصح عن ذلك في تقريره باعتبار ان تقريره صادر من جهة فنية محايدة ومتخصصة.

4- تقرير الادارة السنوي:

وهو تقرير يجمع بين المعلومات الكمية والوصفية فمعظم قوانين الدول ومنها العراق تفرض على ادارات المشاريع ان تعد تقرير مفصل عن نشاط الشركة والاحداث المهمة والتغيرات المهمة وكذلك الاسس والاساليب المحاسبية المتبعة التي حصلت خلال الفترة المحاسبية ويمثل هذا التقرير بان اقرار من ادارة الشركة عن اوضاع الشركة واهدافها المستقبلية وان هذا التقرير يخضع لمراجعة وتقييم مراقب الحسابات ففي العراق فرض مسجل الشركات على مراقب الحسابات ان يراجع ويدقق تقارير الادارة خوفا من اظهار معلومات مظللة.

5- الملاحظات التي توضع بين قوسين وتوضع بجانب المعلومة:

مثلا نقول في الميزانية مصطلح الموجودات الثابتة (بالقيمة الدفترية) فان القيمة الدفترية تمثل افصاح عن القيمة الدفترية للموجودات الثابتة.

6- كتابة ملاحظة على شكل هامش في نهاية التقرير.

* ان مجرد الافصاح يجب ان لايعطي ذريعة والسكوت عن ارتكاب الاخطاء.

و قد نص المعيار المحاسبي الدولي رقم (5)على المعلومات الواجب الإفصاح عنها في البيانات المالية و هي:

1. المعلومات التي يتوجب الإفصاح عنها في التقارير المالية و التي تتألف من الميزانية العمومية، و قائمة الدخل، و قائمة التدفق النقدي، و الإيضاحات حول القوائم المالية.
2. استخدام المعلومات المالية لإجراء الدراسات و اتخاذ القرارات المالية المختلفة لذلك يجب أن تكون المعلومات المالية واضحة و مفهومة من أجل سلامة قرارات المستثمر، و غالبا ما تتضمن القوائم المالية معلومات تفرضها المتطلبات المحلية لكل دولة، و ذلك بالإضافة إلى الحد الأدنى الذي تفرضه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
3. عدم الالتزام باستخدام شكل محدد للتقارير المالية، و قد يختلف شكل التقارير المالية من قطاع اقتصادي إلى آخر، و ذلك لتكون المعلومات الواردة فيه أكثر إفصاحا.

هـ- العوامل التي تؤثر على الإفصاح:

يوجد عدد من العوامل التي تؤثر على درجة الإفصاح بالتقارير المالية و قد أمكن تقسيمها إلى: عوامل بيئية تتعلق بالمجتمع الذي تعد فيه التقارير المالية، و أخرى تتعلق بالمعلومات المالية التي يتعين الإفصاح عنها، و أخيرا هناك عوامل تتعلق بالوحدة الاقتصادية ذاتها و يتضح ذلك فيما يلي:

أ- عوامل بيئية:

تختلف التقارير المالية من دولة لأخرى لأسباب اقتصادية و اجتماعية و سياسية، و عوامل أخرى ناتجة من حاجة المستفيدين إلى مزيد من المعلومات الإضافية عن التغيرات البيئية و أثرها على المشروع، بغرض المقارنة بين الوحدات الاقتصادية مع بعضها و تحديد المسؤولية الاجتماعية لكل منها.

و يبدو ذلك من المقارنة بين التقارير المالية التي تعد في كل من انجلترا و الولايات المتحدة الأمريكية حيث يحدد قانون المؤسسات في انجلترا التقارير التي يجب إعدادها و طرق عرض المعلومات المالية في القوائم المالية و العلاقة بين هذه المعلومات و المعلومات الأخرى الواردة بتقرير الإدارة، و أشار قانون المؤسسات الانجليزي أيضا إلى ضرورة توزيع هذه التقارير على المساهمين لمناقشتها قبل إقرارها.

بينما لا يوجد في الولايات المتحدة الأمريكية قانون للشركات يحدد المعلومات التي يجب أن ترد بالتقارير المالية، و إنما تعد في ضوء المبادئ المحاسبية المقبولة، و هي تحوي غالبا تقرير مجلس الإدارة و قائمة الدخل و قائمة المركز المالي، و قائمة التدفق النقدي، بالإضافة إلى بعض المعلومات الإحصائية الأخرى، و قد يرجع أسباب هذا الاختلاف بين التقارير المالية و المعلومات الواردة بها في كل من انجلترا و أمريكا إلى السلطة التي تشرف و تراقب على هذه الشركات، و مدى حاجة المستفيدين أو من يمثلهم من المعلومات المالية حيث يهتم المستثمر في أمريكا أساسا برقم صافي الدخل بينما يهتم المستثمر في انجلترا بقيمة المبالغ الموزعة و مدى قدرة المشروع على سداد التزاماته في المستقبل.

ب- عوامل تتعلق بالمعلومات:

تتأثر درجة الإفصاح في التقارير المالية بالمعلومات التي يتم الإفصاح عنها و مدى توافر عدد من الصفات للحكم على كفاءتها و أهمها أن تكون المعلومات ملائمة للقرارات التي سيقوم باتخاذها أغلب المستفيدين منها و أن تكون هناك ثقة في هذه المعلومات عند الاستفادة منها، بالإضافة لقابليتها للتحقق و المقارنة و في هذا الصدد أشارت لجنة معايير المحاسبة المالية كما هو مبين إلى أن المعلومات الواردة في التقارير المالية ليست إلا أداة تتوقف منفعتها على مدى الاستفادة منها، و ذلك من خلال تعريف اللجنة.

ج- عوامل تتعلق بالوحدة الاقتصادية:

و هذه المجموعة من العوامل ترتبط بالوحدة الاقتصادية مثل حجم المشروع، عدد المساهمين، صافي الربح ... إلى غير ذلك من العوامل. و قد تؤثر على درجة الإفصاح في ظل فروض معينة و يبدو ذلك فيما يلي:

أ- حجم المشروع (مجموع الموجودات): يحتاج إعداد المعلومات المحاسبية و استخراجها بشكل دقيق و بتوقيت مناسب و ملائم للمستفيدين منها إلى تكاليف مباشرة ناتجة عن إعداد القوائم و التقارير المالية، و تكاليف غير مباشرة ناتجة عن كشف جميع المعلومات عن المشروع للشركات المنافسة الأخرى و ناتجة عن عدم وضوح المعلومات للمستثمرين.

و قد تبين وجود علاقة موجبة بين حجم أصول المشروع و درجة الإفصاح في التقارير المالية في عدد من الدراسات الميدانية و قد يرجع ذلك إلى أن تكلفة المعلومات تكون غير ملموسة في المشروعات الكبيرة الحجم إذا ما قورنت بالمشروعات الصغيرة الحجم.

ب- عدد المساهمين:

و تبين وجود علاقة موجبة أيضا بين عدد المساهمين و درجة الإفصاح على أساس أن زيادة عدد المساهمين تؤدي إلى المزيد من المعلومات التي يتعين الإفصاح عنها من جانب المساهمين أو من ينوب عنهم من المحللين الماليين أو سماسرة الأوراق المالية.

ج- تسجيل الشركة بسوق الأوراق المالية:

و قد يكون لهذا العامل أثر مباشر على زيادة درجة الإفصاح حيث تقوم المؤسسات المسجلة بسوق الأوراق المالية التي يتم التعامل فيها بالأسهم أو السندات التي تصدرها بملء عدد من النماذج و الإيضاحات عن أهداف الشركة و نشاطها، و نتائج أعمالها و بهذا تكون تحت ضغط لزيادة و تحسين درجة الإفصاح في التقارير المالية.

د- المدقق الخارجي:

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

هذا و توجد عوامل أخرى قد تؤثر على درجة الإفصاح، أهمها صافي الربح، و رغبة إدارة المشروع في الإفصاح عن المعلومات، و أجهزة الإشراف و الرقابة على أعمال المؤسسات المساهمة.