الجامعة الافتراضية السورية
SYRIAN VIRTUAL UNIVERSITY

محاسبة متوسطة1

د.باسل أسعد- د.ربيع سميا

CC BY ND

ISSN: 2617-989X

Books & Refrences

محاسبة متوسطة1

د.باسل أسعد- د.ربيع سميا

من منشورات الجامعة الافتراضية السورية

الجمهورية العربية السورية 2020

هذا الكتاب منشور تحت رخصة المشاع المبدع – النسب للمؤلف – حظر الاشتقاق (CC– BY– ND 4.0)

https://creativecommons.org/licenses/by-nd/4.0/legalcode.ar

يحق للمستخدم بموجب هذه الرخصة نسخ هذا الكتاب ومشاركته وإعادة نشره أو توزيعه بأية صيغة وبأية وسيلة للنشر ولأية غاية تجارية أو غير تجارية، وذلك شريطة عدم التعديل على الكتاب وعدم الاشتقاق منه وعلى أن ينسب للمؤلف الأصلي على الشكل الآتي حصراً:

باسل أسعد ، ربيع سميا، الإجازة في علوم الإدارة، من منشورات الجامعة الافتراضية السورية، الجمهورية العربية السورية، 2020

متوفر للتحميل من موسوعة الجامعة https://pedia.svuonline.org/

Intermediate Accounting (1)

Bassel Asaad – Rabie smaya

Publications of the Syrian Virtual University (SVU)

Syrian Arab Republic, 2020

Published under the license:

Creative Commons Attributions- NoDerivatives 4.0

International (CC-BY-ND 4.0)

https://creativecommons.org/licenses/by-nd/4.0/legalcode

Available for download at: https://pedia.svuonline.org/

مقدمة:

أدى التطور المهني للمحاسبة إلى زيادة الاهتمام بعملية التقرير المالي وما تقدمه من معلومات تمثل مخرجات للنظام المحاسبي، حيث أصبحت معلومات التقارير المالية المحدد الرئيس للعديد من القرارات الاستثمارية، الأمر الذي حظي باهتمام كبير على المستوى المهني للمحاسبة من خلال إصدار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تعمل على إيجاد لغة مشتركة في بيئة الأعمال على المستوى الدولي. وزاد التركيز على مخرجات العمل المحاسبي نظراً لما تتمتع به من خصائص معينة تجعلها تلقى القبول العام، الأمر الذي عزّز الثقة بشكل كبير بضرورة الاهتمام بقضايا القياس والاعتراف والإفصاح بالقوائم المالية.

بناءً عليه، عملنا على أن نقدم لأعزائنا الطلبة المادة العلمية التي تستكمل الأساسيات التي تم تناولها عند دراستهم لمبادئ المحاسبة، إذ يتعرض هذا المقرر إلى عناصر القوائم المالية في إطار أهمية ودور عملية التقرير المالي، وما تقدّمه من معلومات مهمة في اتخاذ القرارات ذات الصلة بالمنشأة، وذلك من خلال التعرّض للإطار المفاهيمي لعملية التقرير المالي وفقاً لمعايير التقرير المالي الدولي، إضافة إلى قضايا الاعتراف والقياس والإفصاح لجانب الأصول في الميزانية، سواء كانت أصول متداولة كالنقدية والذمم المدينة والمخزون السلعي أو أصول غير متداولة.

بحيث يكون الطالب لدى استكمال دراسته لهذا المقرر قادراً على أن:

- يتذكر مفهوم وأهمية ودور التقارير المالية والمعلومات التي تحتويها، وأهمية إصدار المعايير الدولية للتقارير المالية.
- يدرك أهمية وجود إطار مفاهيمي للمحاسبة، وأن يميز بين العناصر المحاسبية الأساسية، والقواعد المتعلقة بالاعتراف بها في القوائم المالية.
- يعد قائمة الدخل؛ وقائمة المركز المالي حسب التصنيفات الرئيسية مرفقة بالإيضاحات المتممة.
- يُميّز البنود التي تعتبر نقدية، وأن يحدّد ويعالج محاسبياً أنواع مختلفة للذمم المدينة.
- يكون قادراً على استخدام الطرق المختلفة لقياس تكلفة المخزون، ومعرفة المعالجة الصحيحة للقضايا ذات الصلة بالمخزون.
- يفهم الأهداف من وراء المحاسبة عن مجموعات الأصول غير المتداولة.

متمنين أن يحقّق هذا المؤلف الأهداف المرجوة منه.

والله وليّ التوفيق،،،

المؤلفان

الفهرس:

الفصل الأول: دور المحاسبة في ظلّ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية..... 1

1-1: التطور المهني للمحاسبة:..... 2

1-2: إصدار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:..... 3

1-2-1: الحاجة إلى معايير عالية الجودة:..... 5

1-2-2: مرونة معايير المحاسبة الدولية: 6

1-3: أهمية التقارير المالية:..... 9

1-3-1: مفهوم التقارير المالية وأهميتها:..... 9

1-3-2: هدف التقارير المالية:..... 10

1-3-3: الأطراف المستفيدة من التقارير المالية:..... 10

1-3-4: حدود الاستفادة من التقارير المالية:..... 12

1-3-5: التحديات التي تواجه التقارير المالية: 14

1-3-6: الفرق ما بين التقارير المالية والقوائم المالية:..... 16

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية..... 22

2-1: الحاجة إلى إطار مفاهيمي:..... 22

2-2: طبيعة الإطار المفاهيمي:..... 23

2-3: تطوير الإطار المفاهيمي:..... 26

2-4: مفاهيم أساسية: 28

2-4-1: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:..... 28

2-5: الفروض الأساسية في المحاسبة:..... 34

2-5-1: فرض الكيان الاقتصادي *Economic Entity Assumption*:..... 34

2-5-2: فرض الاستمرارية *Going Concern Assumption*: 34
2-5-3: فرض الوحدة النقدية *Monetary Unit Assumption*: 35
2-5-4: فرض الدورية *Periodicity Assumption*:..... 35
2-5-5: أساس الاستحقاق المحاسبي *Accrual Basis of Accounting*: 35
2-6: مفاهيم القياس والاعتراف والإفصاح: 36
2-6-1: أساسيات القياس *Measurement Principles*: 36
2-6-2: مبدأ الاعتراف بالإيرادات *Revenue Recognition Principle*:..... 39
2-6-3: مبدأ الاعتراف بالمصاريف *Expense Recognition Principle*: 39
2-6-4: مبدأ الإفصاح الكامل. *Full Disclosure Principle*: 40
2-7: قيود التكلفة *Cost constraints*:..... 41
الفصل الثالث: قائمة الدخل والمعلومات ذات الصلة..... 45
3-1: استخدامات ومحددات قائمة الدخل:..... 46
3-2: شكل ومحتوى قائمة الدخل:..... 47
3-3: إعداد قائمة الدخل: 48
3-4: كيفية الإفصاح عن البنود في قائمة الدخل: 56
3-4-1: تحديد مكان الإفصاح عن معلومات أرباح الأسهم:..... 57
3-4-2: الإفصاح عن التغييرات في السياسات المحاسبية والأخطاء المحاسبية: 58
3-5: إعداد قائمة الأرباح المحتجزة. 64
3-6: الإفصاح عن الدخل الشامل الآخر. 66
الفصل الرابع: قائمة المركز المالي 71

4-1: استخدامات وقيود قائمة المركز المالي: 72
4-2:التبويبات الرئيسية لقائمة المركز المالي: 73
4-3: إعداد قائمة المركز المالي باستخدام نموذجي التقرير والحساب:..... 76
4-4: تحديد المعلومات الإضافية التي تتطلب ملاحظات إفصاح: 80
4-5: وصف تقنيات الإفصاح الرئيسية للقوائم المالية: 82
الفصل الخامس: النقدية والذمم المدينة..... 88
5-1: القياس والإفصاح عن النقدية:..... 89
5-1-1: البنود التي تعتبر نقدية وكيفية الإفصاح عن النقد والبنود المتعلقة بها: 89
5-1-2: استخدام الحسابات المصرفية وتسوية حسابات المصارف:..... 91
5-1-3: نظام المصاريف النثرية:..... 95
5-1-4: الحماية المادية للأرصدة النقدية: 98
5-2: القياس والإفصاح عن الذمم المدينة:..... 98
5-2-1: الاعتراف بحسابات المدينين (الزبائن):.....100
5-2-2: تقييم حسابات الذمم المدينة:.....102
5-2-3: أوراق القبض:.....104
5-2-4: قضايا أخرى متعلقة بالذمم المدينة:.....108
الفصل السادس: تقييم المخزون- منهج أساس التكلفة 116
6-1:التصنيفات الرئيسية للمخزون:.....117
6-2: أنظمة جرد المخزون السلعي(الجرد الدائم والدوري).....118
6-3: البضائع المدرجة في المخزون وآثار أخطاء المخزون على القوائم المالية: 122

6-4: طرق تسعير المنصرف من المخزون..... 127

6-5: العناصر التي تعتبر كتكلفة مخزون:..... 129

6-6: طرق تقييم المخزون. 131

الفصل السابع: الأصول غير المتداولة 137

7-1: أنواع الأصول غير المتداولة:..... 138

7-1-1: الأصول الملموسة: 138

7-1-2: الأصول غير الملموسة: 153

7-2: الاستهلاك، الاستنفاذ، الاستنزاف: 158

7-2-1: مفهوم الاستهلاك والعوامل المتعلقة به:..... 159

7-2-2: طرق الاستهلاك المختلفة: 160

7-2-3: مفهوم الاستنفاذ والاستنزاف:..... 164

7-2-4: المشكلات المحاسبية المتعلقة بانخفاض قيمة الأصول: 167

المراجع المستخدمة: 177

الفصل الأول: دور المحاسبة في ظلّ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

عنوان الموضوع: دور المحاسبة في ظل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية *The role of accounting under international Financial Reporting standards (IFRS)*

كلمات مفتاحية:

التقارير المالية*financial reporting*، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية *International Financial Reporting Standards (IFRS)*، معايير عالية الجودة*high quality standards*، مرونة المعايير *Flexibility of Standards*، القوائم المالية*financial statements*، أصحاب المصلحة *Stakeholders*، بيئة الأعمال *Business Environment*، مجلس معايير المحاسبة الدولية *International Accounting Standards Board (IASB)*،

ملخص الفصل:

تمثل مخرجات العمل المحاسبي حجر الزاوية في الممارسة العملية للمحاسبة، ذلك بالنسبة لجميع الأطراف ذات الصلة بالمنشأة، وتعتبر التقارير المالية المنتج النهائي والرئيسي للمحاسبة، ولجعل هذه التقارير تبدو بصورة عادلة وصادقة وتعبر عن الوضع الحقيقي للمنشأة، فلابد من الالتزام بمبادئ ومعايير ملزمة، بحيث تبدو هذه التقارير ركيزة أساسية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية، ويشير التطور التاريخي للمحاسبة إلى الطبيعة الديناميكية للمحاسبة وقدرتها على التطور لتلبية الاحتياجات المتنامية التي تفرضها متغيرات بيئة الأعمال، وعملت المنظمات المهنية خلال مراحل التطور المختلفة على تنظيم الممارسة المحاسبية في الواقع العملي، وحل المشاكل التي تنشأ، وبما يجعل تلك التقارير تتمتع بخصائص الجودة المطلوبة. ويعتبر إصدار المعايير الدولية للتقارير المالية (*IFRS*) من أهم الإصدارات المهنية على المستوى الدولي للمحاسبة، بحيث أصبحت هذه المعايير وكأنها لحنٌ واحدٌ يُعزف في جميع أنحاء العالم.

يناقش هذا الفصل التطور المهني للمحاسبة وصولاً إلى إصدار المعايير الدولية للتقارير المالية، ومن ثم يتناول أهمية التقارير المالية ودورها وأهدافها والتحديات التي تواجهها وحدود الاستفادة منها، ومن ثم نختتم الفصل بعرض الفرق مابين التقارير المالية والقوائم المالية.

المخرجات والأهداف التعليمية:

1. التمكن من شرح التطور المهني للمحاسبة وصولاً إلى إصدار المعايير الدولية للتقارير المالية.
2. فهم الحاجة إلى إصدار معايير دولية عالية الجودة.
3. استيعاب أهمية التقارير المالية وأهدافها وحدود الاستفادة منها.
4. التمكن من معرفة وشرح الأطراف المستفيدة من التقارير المالية.
5. استيعاب التحديات التي تواجه التقارير المالية.
6. التمييز بين التقارير المالية والقوائم المالية.

1-1: التطور المهني للمحاسبة:

يشير التطور التاريخي للمحاسبة إلى أن التنظيم المهني ظهر رسمياً خلال القرن التاسع عشر، وكان الهدف من ظهور المنظمات المهنية الوصول إلى إمكانية تحقيق توافق في التطبيق العملي للمحاسبة. فالممارسات المحاسبية تغيرت استجابةً للظروف الاقتصادية، وهذا الأمر الذي سبّب عدم وضع نظرية للمحاسبة قبل القرن العشرين، إذ أن الوضع الاقتصادي والاجتماعي وانتشار منشآت الأشخاص ساهم في تراكم خبرات محاسبية أدت تدريجياً إلى أعراف Customs وتقاليد Conventions أصبحت مقبولة بين المحاسبين.

ومع تطور بيئة الأعمال المعاصرة، وما رافقها من ظهور شركات الأموال – الشركات المساهمة – والتي اعتبرت نقطة تحول مهمة في تطور بيئة الأعمال الحديثة، الأمر الذي ساهم في ازدياد ونمو حجم الممارسات التجارية. فخلق هذا الشكل الجديد من المنشآت مميزات وقضايا مستجدة لم تكن موجودة سابقاً، وقد مثلت قضية انفصال الملكية عن الإدارة أبرز خصائص هذه المنشآت، وأحد أهم دوافع تطوير مهنة المحاسبة، إضافة إلى ضرورة توفير أساليب وإجراءات تضمن حماية حقوق الملاك.

وكان لحدوث الأزمة الاقتصادية العالمية (أزمة الكساد) التي أصابت المجتمعات الرأسمالية عام 1930 العديد من الآثار على الأسواق المالية، فقد أدّت إلى في انهيار أسواق المال، زيادة العرض على الطلب، ولإقبال الناس على شراء الممتلكات مرتفعة الثمن.

إنّ هذه التطورات دفعت باتجاه العمل على إصدار مبادئ محاسبية ملزمة، وعلى مدى فترات زمنية متتالية فقد قامت العديد من الهيئات المهنية على المستوى الدولي بالقيام بالعديد من المحاولات بهدف توحيد الممارسات المحاسبية[1]. ولذلك يمكن اعتبار أن المشكلة تتمثل في إمكانية تحقيق توحيد محاسبي في الممارسات العملية على المستوى الدولي. فإذا اجمعنا على أن الهدف الرئيس للمحاسبة يكمن فعلاً في تقديم معلومات حول المنشأة، والتي تستخدم من قبل المستثمرين والأطراف الأخرى ذات المصلحة Stakeholders في اتخاذ القرارات المختلفة، فيجب الإقرار أيضاً بأنه هناك مسؤوليات كبيرة تقع على المحاسبة في الالتزام بتقديم معلومات تتصف بخصائص معينة، وتتجلى هذه الخصائص في أن تكون المعلومات ملائمة وذات مصداقية في قياس المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها، وأن تُعدّ بشكل يمكن الاعتماد عليها بموثوقية من قبل الأطراف المختلفة.

وتعتبر التقارير المالية الوسيلة الرئيسية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات المحاسبية إلى الأطراف ذات الصلة بالمنشأة، وتحمل تلك التقارير مؤشرات ومقاييس رئيسية بالنسبة للمستخدمين تعكس المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية، وهذه التقارير المالية ومرفقاتها تُعدّ وفق قواعد

1–للمزيد من الاطلاع يرجى مراجعة ملحق المطالعة.

وأسس محاسبية نشأت وتطورت خلال فترات زمنية مختلفة، وتأثرت بالعديد من الاعتبارات الاقتصادية والتنظيمية والقانونية التي مرت بها بيئة الأعمال Business Environment عبر مراحل تطورها المختلفة.

ولتحقيق المصداقية في التقارير المالية، على إدارة المنشأة الالتزام بمعايير محددة تكون قابلة للتطبيق على المستوى المحلي والدولي، وذلك بهدف توحيد الممارسات المحاسبية في التقارير المالية. وقد جاءت معايير المحاسبة الدولية في إطار الجهود الدولية المشتركة لتوحيد الممارسة المحاسبية على مستوى العالم، ففي حزيران من عام 1973 تأسست لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) بموجب اتفاق أبرم بين مجموعة من البلدان يتم تعيينهم من قبل مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين هي: استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، المكسيك، اليابان، هولندا، بريطانيا، والولايات المتحدة الأمريكية، جنوب افريقيا، ماليزيا، الهند، واتحاد نيويورك للمحاسبين القانونيين. وكان الهدف الأساسي لهذه اللجنة هو إصدار معايير محاسبة دولية تحقق إجماع وتوافق دولي بين هذه الدول بما يسمح بإنتاج تقارير مالية قابلة للمقارنة بصرف النظر عن الدولة التي أعدت فيها. وقد تم إصدار أول معيار محاسبي دولي في عام1975وتتالت الإصدارات والتعديلات، وبقي هدف إنتاج تقارير مالية قابلة للمقارنة الهدف الرئيس الذي شغل لجنة المعايير. وفي عام2001 تم استبدال لجنة معايير المحاسبة الدولية بمجلس معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Board (IASB)، بهدف تطوير مجموعة موحدة عالية الجودة وعالمية من معايير المحاسبة الدولية التي تتطلب معلومات تتصف بالشفافية وقابلة للمقارنة في البيانات المالية ذات الأهداف العامة.

1-2: إصدار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:

يعتبر تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حاجة ضرورية بالنسبة للمنشآت وذلك على المستوى الدولي للمحاسبة، نظراً لأنها تساهم في تخفيض الاختلافات بين هذه التقارير في الدول المختلفة، وتدعم قابلية المعلومات للرقابة، وتحسن قدرتها التفسيرية كمؤشر لأداء المنشأة، وتخفيض تكلفة الحصول عليها، وتزيد الشفافية، وتخفض من درجة عدم تماثل المعلومات Asymmetry Information، إضافة إلى زيادة جودة التقارير المالية. كما أن تبني المعايير الدولية الإلزامية يؤدي إلى زيادة المعلومات العامة بالنسبة لجميع الأطراف، مما يحدّ من المعلومات الخاصة Private Information التي يمتلكها المطلعون من داخل المنشآت، والذين يسعون من خلالها إلى تزويدها لعملاء خاصين بهدف الإقبال على شراء الأسهم.

ولهذه الأسباب تتجلى أهمية معايير المحاسبة الدولية في كونها تحدد الضوابط والقواعد والممارسات المحاسبية الواجبة التطبيق على المستوى المهني للمحاسبة، فهي تعد الإطار المستخدم لتقييم مدى جودة الممارسة المحاسبية والمعلومات الناتجة عنها. ويمكن تحديد أهمية المعايير المحاسبية من الأهداف التي أطلقها مجلس معايير المحاسبة الدولية والمتمثلة بـ:

أ –تطوير مجموعة وحيدة من معايير إعداد التقارير المالية المقبولة عالمياً والعالية الجودة والقابلة للفهم والتطبيق عالمياً والمبنية على مبادئ محددة بوضوح، إذ تتطلب هذه المعايير وجود معلومات في البيانات والتقارير المالية الأخرى ذات جودة عالية وشفافة وقابلة للمقارنة لمساعدة المستثمرين والمشاركين الآخرين في أسواق رأس المال العالمية والمستخدمين الآخرين للمعلومات المالية في صنع القرارات الاقتصادية، وذلك من أجل المصلحة العامة.

ب –تعزيز الاستخدام والتطبيق الصارم لتلك المعايير.

ج –تحقيقاً لأهداف البندين (أ) و(ب) يجب مراعاة احتياجات مختلف أنواع وأحجام المنشآت، في مختلف الظروف الاقتصادية.

د –تعزيز وتسهيل تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، نظراً لكون هذه المعايير والتفسيرات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، ويتم ذلك من خلال تحقيق المقاربة بين مجلس معايير المحاسبة الوطنية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

وانطلاقاً من الإطار الفكري المحاسبي الدولي الذي يخرج من نطاق الإقليمية إلى نطاق العولمة، فإن إصدار معايير المحاسبة الدولية يهدف إلى تحقيق التوافق والاتساق في الممارسات المحاسبية بين الدول، بحيث تكون تلك المعايير مقبولة قبولاً عاماً من قبل معدّي القوائم المالية ومستخدميها والهيئات المسؤولة عن تنظيم وإصدار المعايير على المستوى الدولي، مما ينعكس مباشرة على شكل ومضمون القياس والإفصاح المحاسبي، بالتالي زيادة المصداقية للقوائم المالية. ومن العوامل التي ساعدت في ظهور وتطور المعايير المحاسبية ما يلي:

1. **ظهور المنشآت المتعددة الجنسيات واختلاف الدول في الطرق المحاسبية لإعداد التقارير المالية،** لاسيما وأنّ ممارسات الأعمال بعد الحرب العالمية الثانية أوجدت طلباً متزايداً على تحقيق التوافق في الممارسات المحاسبية في مجالي المحاسبة والمراجعة.
2. **المشاكل المحاسبية المعاصرة،** مثل: التسويات المحاسبية عن التضخم، المحاسبة عن تأجيل الضرائب على دخل المنشآت، القيمة العادلة، المشتقات...الخ.
3. **عولمة الأسواق المالية،من خلال** بروز التكتلات الاقتصادية العملاقة وسعي العديد من الدول إلى تكوين الاتحادات الدولية الإقليمية، إضافة إلى نهضة دول متعددة اقتصادياً.
4. **اهتمام المنظمات الاقتصادية بمعايير المحاسبة الدولية، مثل** المنظمة الدولية للجان الأوراق

المالية IOSCO، الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، ومثل هذه المنظمات تهدف إلى حث التنظيمات الاقتصادية وأسواق المال على تبني معايير المحاسبة الدولية.

5. **الاهتمام الدولي بحوكمة المنشآت**، إن الاهتمام بتفعيل حوكمة المنشآت يمثل اتجاهاً عالمياً، وتعتبر كل من الشفافية والمصداقية Transparency & Reliability من أهم آليات حوكمة المنشآت، ونظراً لأن معايير المحاسبة الجيدة تؤثر إيجابياً في الإفصاح والشفافية، فلا بد أن يكون الاتجاه العالمي نحو معايير المحاسبة الدولية وذلك بهدف تحقيق حوكمة فعالة.

ولذلك فإن وجود وتطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية قد آلف بين جميع الدول عالمياً، باعتبارها وسيلة اتصال تتعامل بأسلوب واحد ونمط واحد وكأنها قد أوجدت لغة مشتركة عالمياً، ذلك من حيث المكونات وطرق العرض والإفصاح، مما يجعل محتوياتها من المعلومات ذات أغراض عامة.

1-2-1: الحاجة إلى معايير عالية الجودة:

لتسهيل تخصيص رأس المال بكفاءة، يحتاج المستثمرون إلى المعلومات التي تتصف بخصائص معينة مثل الملائمة والتمثيل الصادق وذلك بهدف إجراء مقارنات عبر الدول، لا سيما في المنشآت متعددة الجنسيات. ولتحقيق هذه الخصائص في المعلومات يجب أن تعد هذه المنشآت تقاريرها المالية اعتماداً على مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية عالية الجودة والمقبولة على نطاق واسع، وذلك لضرورة ضمان قابلية المعلومات للمقارنة بشكل كافٍ. ويستطيع المستثمرون اتخاذ قرارات استثمارية أفضل إذا حصلوا على معلومات مالية عالية الجودة، ويمكن تحقيق هذه المعايير من خلال مجموعة العناصر التالية:

1. الاعتماد على مجموعة واحدة من معايير المحاسبة الدولية عالية الجودة التي وضعتها هيئة وضع المعايير.
2. التوحيد في التطبيق والتفسير.
3. الإفصاحات المشتركة.
4. معايير وممارسات التدقيق المشتركة عالية الجودة.
5. منهج مشترك للمراجعة التنظيمية والتطبيق.
6. تعليم وتدريب المشاركين في السوق.
7. أنظمة التسليم الشائعة (على سبيل المثال ، لغة تقارير الأعمال الموسعة الإلكترونية – *XBRL*).
8. منهج مشترك لحوكمة المنشآت والأطر القانونية في جميع أنحاء العالم.

إن التركيز الكبير على وجود معايير عالية الجودة ناتج عن وجود تغييرات كبيرة في بيئة التقارير المالية، ولذلك يجب أن يكون التركيز الرئيسي لواضعي المعايير على وجود مجموعة واحدة ومقبولة على نطاق

واسع من المعايير المحاسبية عالية الجودة.

1-2-2: مرونة معايير المحاسبة الدولية:

مع استمرار سريان العولمة، إضافة إلى ضرورة البحث عن أسباب الأزمات المالية التي لحقت بكبرى المنشآت حول العالم، مع التنافس على الموارد كل ذلك أدى إلى زيادة مطالبة كل من المستثمرين والدائنين والجهات المانحة إلى ظهور معايير تحسن جودة وشفافية المعلومات التي تمنح لمختلف أصحاب المصلحة في العالم المالي، مما يجعل القوائم المالية المتاحة للمستثمرين أكثر قابلية للمقارنة بما يمكنهم من اتخاذ القرارات المالية الرشيدة عند تخصيص مواردهم. ونظراً لأهمية هذه القوائم ودورها في اتخاذ القرارات المختلفة بالنسبة للمستخدمين، فإن على المنشآت تقديم معلومات تتمتع بخصائص محددة. وعلى الرغم من أن هذه القوائم المالية تبدو متشابهة في البلدان المختلفة، إلا أن هناك فروقاً بينها بسبب ما تراه بعض البلدان من حاجات مختلفة لمستخدمي القوائم المالية عندما تضع المتطلبات الوطنية، بالتالي فإن تعدد هذه الظروف قاد إلى تعاريف مختلفة لعناصر القوائم المالية، وهي: الأصول، الالتزامات، وحقوق الملكية، والدخل والمصروفات، كما أدى أيضاً إلى استخدام معايير مختلفة في الاعتراف بعناصر القوائم المالية وفي تفضيل أسس مختلفة للقياس، كما تأثر كذلك في نطاق القوائم المالية والإفصاحات المدرجة فيها. ولتحقيق المطالب السابقة ظهرت الحاجة إلى توحيد المعايير على مستوى العالم، وقد جاءت معايير المحاسبة الدولية في إطار الجهود الدولية المشتركة لتوحيد الممارسة المحاسبية على المستوى الدولي، إلا أن هذه المعايير قد سمحت بعدة معالجات محاسبية بديلة لنفس العملية، وهذه المعالجات يمكن أن تكون لها نتائج إيجابية، أو نتائج سلبية، تتحدد بناءً على دوافع الإدارة من جراء اختيار مثل هذه السياسات، لذلك يمكن اعتبار تعدد هذه السياسات بمثابة عصا سحرية بيد الإدارة لإدارة أرباحها بالشكل الذي يخدم مصالحها.

ووفقاً لما سبق، فإن تعدد البدائل وتوقيت استخدامها يتمثل بالحرية المتاحة أمام الإدارة، لذلك يمكن القول بأن مرونة معايير المحاسبة الدولية تتمثل في حرية الاختيار من بين أكثر من سياسة محاسبية مسموح بها لمعالجة نفس العملية.

والجدير ذكره، بأن لجنة معايير المحاسبة الدولية اعتمدت في مجال التوافق المحاسبي الدولي على ما يسمى أسلوب الحقائق المرنة Soft Facts، حيث يعتمد هذا الأسلوب على إعمال النشاط الذهني للعقل، لذلك فإنه يتطلب تفسيرات وتقديرات شخصية لما وراء هذه الحقائق والتي قد تختلف باختلاف القائم بالتحليل لنفس الموضوع، وبهذا يختلف هذا الأسلوب عن أسلوب الحقائق المصدرية والذي يعتمد على حقائق ليست اجتهادية وإنما حقائق موضوعية، وبالتالي فإن سلوك ودوافع اللجنة الدولية من ناحية استخدام ممارسات أو بدائل محاسبية معينة لقضايا معينة في محتوى معيار معين تعتبر من الحقائق

المرنة، وعلى ذلك فإن الحقائق المرنة تستلزم نوعاً من التقدير الشخصي لبيان حقيقة دوافع ونوايا اللجنة والأطراف ذات المصلحة في عملية إعداد وإصدار مجموعة متوافقة من المعايير الدولية.

وفي ضوء ذلك، فإن التوافق أو التوحيد يمكن تواجده على المستوى التنظيمي أو على المستوى العملي. ويتحقق التوحيد على المستوى التنظيمي من خلال مدخلين:

الأول: مبدأ المهنية: وفيه تتولى مهنة المحاسبة تنظيم ومتابعة نشاط إصدار وتطوير المعايير والقواعد المحاسبية في دولة معينة، ويتصف هذا المبدأ بالمرونة حيث أنه يعطي المنشأة الحق في الاختيار من بين عدد من البدائل المحاسبية لاستخدامها في المعالجة المحاسبية للأحداث والعمليات المالية ذات الظروف المتشابهة، بالإضافة إلى الحرية المتاحة للمنشآت في الالتزام بتطبيق معيار معين نظراً للظروف الاقتصادية أو اختلاف التطبيق على أساس حجم المنشأة.

الثاني: المبدأ التشريعي: وطبقا لذلك يتم تنظيم مهنة المحاسبة وإصدار المعايير والقواعد المحاسبية من خلال قانون أو تشريع دستوري معين، وعليه فإن مجموعة القواعد والسياسات المحاسبية الواردة بهذا التشريع تكون ملزمة لجميع المنشآت بغض النظر عن الظروف وحجم المنشأة.

وهناك الكثير من الموجودات والالتزامات والتي تخضع للتقديرات الشخصية، وتكون متاحة أمام الإدارة، ومنها:

1 – وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم [2]، فإن المخزون يقيم بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، وتتحدد تكلفة المخزون السلعي (كما سيرد في الفصل السادس) بحسب نوع المخزون السلعي كما يلي:

أ– بالتكلفة المحددة: وذلك بما يخص بنود المخزون السلعي غير القابلة عادة للتبديل وللسلع أو الخدمات المنتجة والمخصصة لمشروعات محددة سواءً اشترت أم أنتجت، ولا يمكن تطبيق هذه الطريقة عندما يكون هناك عدداً كبيراً من بنود المخزون القابلة عادة للتبديل.

ب– وفق طريقة الوارد أولاً (المنتج أولاً) يباع أولاً (FIFO): وتفترض أن بنود المخزون التي يتم شراؤها أولاً أو إنتاجها أولاً يتم بيعها أولاً، بالتالي فإن البنود المتبقية في نهاية الفترة هي تلك التي يتم شراؤها أو إنتاجها حديثاً.

ج– وفق طريقة المتوسط المرجح للتكلفة: يتم تحديد تكلفة كل بند من المتوسط المرجح لتكلفة بنود مشابهة في بداية الفترة وتكلفة بنود مشابهة يتم شراؤها أو إنتاجها خلال الفترة، ويمكن حساب المتوسط على أساس دوري أو عندما يتم استلام شحنة إضافية، بالاعتماد على ظروف المنشأة.

وقد أعطى المعيار مرونة في الخروج عن نمط الـ FIFO ونمط المتوسط المرجح للتكلفة مشترطاً أنه يمكن استخدام معدلات تكلفة أخرى بالنسبة للمخزونات ذات الطبيعة الخاصة أو الاستخدام المختلف. وليس المقصود الاختلاف بالموقع الجغرافي للمخزون أو في قوانين الضريبة المختلفة.

2 – وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم [16]، فإن طريقة الاستهلاك المستخدمة يجب أن تعكس النمط الذي يتوقع فيه استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل من قبل المنشأة. حيث تتم مراجعة طريقة الاستهلاك المطبقة على الأصل على الأقل في نهاية كل سنة مالية، وإذا حدث تغير هام في نمط الاستهلاك المتوقع للمنافع الاقتصادية المستقبلية المجسدة في الأصل، يتم تغيير الطريقة لتعكس النمط المتغير.

3 – وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم [8]، ينبغي محاسبة هذا التغيير على أنه تغيير في التقدير المحاسبي، حيث يمكن استخدام مجموعة متنوعة من طرق الاستهلاك لتخصيص المبلغ القابل للاستهلاك للأصل على أساس منتظم خلال عمره الإنتاجي. وتشتمل الطرق على طريقة القسط الثابت وطريقة الرصيد المتناقص وطريقة وحدات الإنتاج (التي سندرسها في الفصل السابع). ويؤدي الاستهلاك بطريقة القسط الثابت إلى تكلفة ثابتة خلال العمر الإنتاجي. وتؤدي طريقة الرصيد المتناقص إلى تخفيض التكلفة خلال العمر الإنتاجي. أما طريقة وحدات الإنتاج فينتج عنها تكلفة على أساس الاستخدام أو الإنتاج المتوقع. وتختار المنشأة الطريقة التي تعكس أكثر من غيرها نمط الاستهلاك المتوقع للمنافع الاقتصادية المستقبلية المجسدة للأصل. ويتم تطبيق تلك الطريقة بشكل منسجم من فترة إلى أخرى إلا إذا حدث تغيير في النمط المتوقع لاستهلاك تلك المنافع الاقتصادية المستقبلية.

4 – وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم [21] التغيرات في أسعار الصرف، يسمح للمنشآت بإثبات المكاسب أو الخسائر الناتجة عن التغيرات في أسعار الصرف بالنسبة للأصول النقدية وشبه النقدية، شريطة أن تثبت المكاسب والخسائر الناتجة عن تغيرات أسعار الصرف بالنسبة للبنود النقدية ضمن الأرباح أو الخسائر لنفس الفترة التي نشأ فيها هذا التغير، وكذلك اشترط أن يتم إثبات التغيرات في أسعار الصرف بالنسبة للأصول غير النقدية ضمن الدخل الشامل الآخر (بالشكل الذي يرد في الفصل الثالث).

5 – وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي [38] الأصول غير الملموسة، هناك حرية للمنشأة في تحديد البدء في احتساب عبء إطفاء الأصل غير الملموس وطريقة الإطفاء، محدداً أنه يجب البدء بإطفاء الأصل غير الملموس عندما يكون الأصل متاحاً للاستخدام، أو عندما يكون في الموقع وبالحالة اللازمة ليكون قابلاً للتشغيل بالطريقة المقصودة من قبل الإدارة. ويجب أن تعكس طريقة الإطفاء المستخدمة النمط الذي يتوقع أن تستهلك به المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل من قبل المنشأة. وعند عدم القدرة على تحديد ذلك النمط فيجب أن تستخدم طريقة القسط الثابت.

6 – معيار المحاسبة الدولي رقم [37] المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة، منح المنشأة حرية تقدير المخصصات بطريقة يمكن الاعتماد عليها لمبلغ الالتزام، وبالنسبة للالتزامات المحتملة، يتم إثبات مخصص لذلك الالتزام المحتمل والذي لأجله يحتمل وجود تدفق خارج لموارد تنطوي على نقدية، كما يمكن أن يتم تقويم الالتزامات المحتملة بشكل مستمر، ومثال ذلك (تقدير تكاليف الضمان المحتملة لمنتجات المنشأة أو تقدير الخسائر المحتملة نتيجة الدعاوى القضائية). وعندما يكون من

المحتمل تدفق داخل لمنافع اقتصادية، فإنه يجب على المنشأة الإفصاح عن وصف موجز لطبيعة الأصول المحتملة في نهاية فترة التقرير، وتقدير لأثرها المالي، عندما يكون ذلك عملياً ومقاساً باستخدام المبادئ الموضوعة للمخصصات.

وعلى الرغم من أن معايير المحاسبة الدولية قد حددت القواعد الأساسية التي تجعل من القوائم المالية أكثر عدالة بحيث تبدو وكأنها لغة مشتركة على مستوى العالم، إلا أنها ساهمت في تعميق الدوافع الخاصة لدى الإدارة من خلال المرونة المتاحة في بعض البدائل، مما سمح بتعدد السياسات نتيجة لتعدد البدائل.

1-3: أهمية التقارير المالية:

تعتبر المعلومات المحاسبية أحد أهم مصادر المعلومات بالنسبة للمستخدمين المختلفين، وهي مصدر مهم كونها تنتج عن تطبيق قواعد ومعايير محاسبية، وتخضع لعمليات إشرافية ورقابة متعددة. ومؤخراً انصب التركيز المحاسبي حول هذا الاتجاه نظراً للحاجة إلى تقديم أدلة عملية حول مدى استفادة المستخدمين من هذه المعلومات المحاسبية، إضافة إلى دورها في اتخاذ القرارات الاستثمارية.

1-3-1: مفهوم التقارير المالية وأهميتها:

تلعب التقارير المالية Financial Reports دوراً مهماً في إمداد الأطراف المهتمة بالمنشأة من مستثمرين ودائنين ومدققين بالمعلومات المهمة حول أداء المنشأة، فضلاً عن الإدارة التي تهتم بالمنتج النهائي للمحاسبة – التقارير المالية – من أجل اتخاذ قراراتهم. لذلك يتم تصميم النظام المحاسبي بشكل يراعي أهمية تلك التقارير ودورها بالنسبة لمختلف الأطراف. فيجب أن تتصف المعلومات المقدمة بخصائص نوعية لتحقق الغاية المرجوة منها، وكل معلومات ليس لها منفعة تصبح عبئاً على حاملها ومضللة وتتطلب تكاليف إضافية، في حين أن المعلومة المفيدة تجعل جميع الأطراف المهتمة بها تتجه لزيادة الطلب عليها، مما يزيد من أهمية وخصائص المعلومات المقدمة من قبل المنشأة، الأمر الذي ينعكس على وضعها التنافسي في السوق. علاوةً على ذلك، يجب أن تكون هذه المعلومات موثقة، بحيث يمكن الرجوع إليها في أي وقت كان.

لذلك، تعتبر التقارير المالية المصدر الرئيس للمعلومات التي يحتاجها كل من المستثمرين والدائنين والمقرضين وحتى إدارة المنشأة، حول أداء المنشأة وقيمتها، إضافة إلى نتائج أعمالها. وللإفصاح المحاسبي دورٌ مهمٌ في التقارير المالية من خلال توفير المعلومات الصحيحة والقابلة للفهم والواضحة من أجل اتخاذ القرارات، مما يجعل التقارير المالية أكثر ملاءمة، إذ إن اتخاذ القرارات الاستثمارية والتمويلية

الصحيحة يتوقف على جودة التقارير المالية. كما أن المعلومات الواردة في التقارير المالية تمثل تضافر جهود جميع الأطراف المتعاقدة ضمن أي منشأة.

1-3-2: هدف التقارير المالية:

حدد الإطار المفاهيمي للتقارير المالية هدف التقارير المالية ذات الغرض العام بتقديم معلومات مالية حول المنشأة المعدة للتقارير بحيث تكون مفيدة للمستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين في اتخاذ القرارات المتعلقة بتوفير الموارد للمنشأة. وتشمل تلك القرارات شراء أو بيع أو امتلاك أدوات حقوق الملكية وأدوات الدين، وتقديم أو تسوية القروض والأشكال الأخرى من الائتمان، وتعتمد القرارات التي يتخذها المستثمرون الحاليون والمحتملون بخصوص شراء أو بيع أو امتلاك أدوات حقوق الملكية وأدوات الدين على العوائد التي يتوقعونها من الاستثمار في تلك الأدوات، مثل أرباح الأسهم أو المبلغ الأصلي ودفعات الفائدة أو الزيادة في سعر السوق. وعلى نحو مشابه، تعتمد القرارات التي يتخذها المقرضون الحاليون والمحتملون والدائنون الآخرون بخصوص تقديم أو تسوية القروض والأشكال الأخرى من الائتمان على المبلغ الأصلي ودفعات الفائدة أو العوائد الأخرى التي يتوقعونه. وتعتمد توقعات المستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين بشأن العوائد على تقييمهم لمبلغ وتوقيت وشكوك صافي التدفقات النقدية (وتوقعاتها)المستقبلية الواردة للمنشأة. وتبعاً لذلك، يحتاج المستثمرون الحاليون والمحتملون والمقرضون والدائنون الآخرون معلومات تساعدهم على تقييم احتمالات صافي التدفقات النقدية المستقبلية الواردة للمنشأة.

ولكن ومن جهة أخرى، وطالما أن الهدف الرئيس والعام للتقارير المالية يتمثل في تقديم المعلومات النافعة أو المفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية والتجارية، إلا أنه يمكن التركيز على طبيعة مستخدمي تلك المعلومات، فإذا كان هؤلاء المستخدمين محددين بالمستثمرين والدائنين، فإن التقرير المالي يجب أن يوفر المعلومات التي تكون مفيدة في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية والائتمانية.

1-3-3: الأطراف المستفيدة من التقارير المالية:

تتمثل الغاية الرئيسية من التقارير المالية في خدمة الأطراف المهتمة بها والتي تبني قراراتها بناءً على ما يتم الإفصاح عنه من معلومات. وقد حدد الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية للتقارير المالية أن العديد من المستثمرين والمقرضين الحاليين والمحتملين وغيرهم من الدائنين لا يستطيعون أن يطلبوا من المنشآت المعدة التقارير المالية ذات الغرض العام أن تقدم لهم معلومات بشكل مباشر، بل يجب أن يعتمدوا على التقارير المالية ذات الغرض العام للحصول على الكثير من المعلومات المالية التي يحتاجونها، وتبعاً لذلك فهم المستخدمون الرئيسيون الذين توجه لهم التقارير المالية ذات الغرض العام، ومن أجل تقييم

احتمالات المنشأة المتعلقة بصافي التدفقات النقدية المستقبلية الواردة، يحتاج المستثمرون الحاليون والمحتملون والمقرضون والدائنون الآخرون معلومات حول موارد المنشأة والمطالبات من المنشأة وكيف يؤدي مجلس إدارة المنشأة مسؤولياته بكفاءة وفاعلية لاستخدام موارد المنشأة. تشمل الأمثلة على تلك المسؤوليات حماية موارد المنشأة من الآثار غير المواتية للعوامل الاقتصادية مثل تغير الأسعار والتغيرات التقنية وضمان امتثال المنشأة للقوانين واللوائح المعمول بها والأحكام التعاقدية. وتعتبر المعلومات حول أداء الإدارة لمسؤولياتها هو أمر مفيد لاتخاذ القرارات من قبل المستثمرين والمقرضين الحاليين والدائنين الآخرين الذين يحق لهم التصويت على إجراءات الإدارة أو التأثير عليها بطريقة أخرى.

بناءً عليه، يمكن القول بأن الأطراف المهتمة بالتقارير المالية هم غالباً المستثمرون سواء كانوا حاليين أم متوقعين، وهذه الفئة من المستفيدين تحتاج إلى التقارير للحكم على مقدرة المنشأة في تحقيق الأرباح حالياً أو مستقبلاً، ودرجة نمو هذه الأرباح من سنة إلى أخرى. هذا ويعتبر الدائنون والبنوك من أهم المستفيدين من التقارير المالية من خارج المنشأة، للحصول على معلومات تهتم بمقدرة المنشأة على تسديد التزاماتها القصيرة أو الطويلة الأجل ودرجة السيولة النقدية والتدفقات النقدية الواردة والصادرة بالإضافة إلى حاجة الدائنين والبنوك أيضاً إلى التعرف على حركة الأرباح والتغيرات في المركز المالي خلال عدد من الفترات. ولاشك بأن هناك مستخدمين متعددين للمعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية، بخلاف مستثمري حقوق الملكية، ومن بينهم من لا يهتم بتقييم حقوق الملكية، وإنما ما يجمع بينهم هو طبيعة المعلومات التي يحتاجونها، والمتعلقة بالتدفق النقدي.

ونتيجة للتركيز على المستثمرين والدائنين كمستخدمين رئيسيين، تختلف النظرة إلى دور الإدارة، فالتقرير المالي –خاصةً القوائم المالية–، لا يفصل عادة أداء الإدارة عن أداء المنشأة. واعتماداً على موقع الإدارة في المنشأة، فإن لديها معلومات أكثر مما هو متاح للمستخدمين الخارجيين، ولذلك فإن لها دور مهم في مساعدتهم على اتخاذ قراراتهم الاستثمارية والائتمانية، فيجب أن يتضمن التقرير المالي تفسيرات وتوضيحات لمساعدة المستخدمين على فهم المعلومات المالية المقدمة، فالإدارة تعلم حول المنشأة وأوضاعها بشكل أكبر من المستثمرين والدائنين والأطراف الأخرى الخارجية، ويمكنها غالباً زيادة منفعة المعلومات المالية، من خلال تحديد الصفقات والأحداث والظروف الأخرى التي تؤثر بالمنشأة، وتفسير تأثيرها المالي على المنشأة.

وطالما أن الإطار المفاهيمي للمحاسبة يقرّ بوجود أهمية لقرارات المستثمرين، إلا أن للمحاسبة دوراً لا يقتصر على تقديم المعلومات المفيدة لهم، فمستثمري حقوق الملكية يشكلون جزء من المستخدمين الرئيسيين للمعلومات المحاسبية. كما تختلف النظرة تجاه دور الإدارة عما هو سائد في الاختيار المحاسبي وإدارة الأرباح، فيعترف الإطار المفاهيمي بتدخل الإدارة في عملية التقرير المالي، إلا أن ذلك يتم بتقديم تفسيرات وتوضيحات تفيد في اتخاذ القرارات الاستثمارية والائتمانية، وتتسق هذه النظرة مع المنظور المعلوماتي لإدارة الأرباح، "فالإدارة ونتيجة لموقعها في المنشأة، تستخدم أحكامها وتقديراتها في عملية

التقرير المالي، ولديها معلومات أكثر مما هو متاح لدى المستخدمين الخارجيين، ويجب أن تعمل على تقديم معلومات في شكل تفسيرات وتوضيحات تساعد في زيادة فهم المعلومات.

1-3-4: حدود الاستفادة من التقارير المالية:

يعتبر حملة الأسهم أهم المستخدمين الرئيسيين لمعلومات التقارير المالية، ويمثلون الفئة الرئيسية التي يجب الاعتماد على قراراتهم كأساس لتقييم مدى منفعة معلومات التقارير المالية. وقد بين الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حدود الاستفادة من التقارير المالية، وذلك للأسباب التالية:

1 – لا تستطيع التقارير المالية ذات الغرض العام أن تقدم جميع المعلومات التي يحتاجها المستثمرون والمقرضون الحاليون والمحتملون وغيرهم من الدائنين. لذلك يجب على هؤلاء المستخدمين أن يبحثوا في معلومات ذات صلة من مصادر أخرى، على سبيل المثال، الظروف والتوقعات الاقتصادية العامة والأحداث السياسية والمناخ السياسي والتطلعات المستقبلية للصناعة والمنشأة.

2 – إن التقارير المالية ذات الغرض العام غير مصممة لإظهار قيمة المنشأة المعدة للتقارير، لكنها تقدم معلومات لمساعدة المستثمرين والمقرضين الحاليين والمحتملين وغيرهم من الدائنين على تقدير قيمة المنشأة المعدة للتقارير.

3 –إن لدى مختلف المستخدمين الرئيسيين احتياجات مختلفة، وربما متضاربة، من المعلومات والرغبات. ولذلك يسعى المجلس إلى وضع معايير إعداد التقارير المالية التي تساهم في توفير مجموعة المعلومات التي ستلبي احتياجات أكبر عدد ممكن من المستخدمين الرئيسيين. إلا أن التركيز على احتياجات المعلومات المشتركة لا يمنع المنشأة المعدة للتقارير من تضمين معلومات إضافية تعتبر مفيدة جداً لمجموعة فرعية محددة من المستخدمين الرئيسيين.

4 – تكون إدارة المنشأة المعدة للتقارير معنية أيضاً بالمعلومات المالية حول المنشأة، لكن لا ينبغي أن تعتمد الإدارة على التقارير المالية ذات الغرض العام، لأنه بإمكانها الحصول على المعلومات المالية التي تحتاجها داخلياً.

5 – قد تجد أطراف أخرى، مثل الجهات التنظيمية وأفراد الجمهور عدا عن المستثمرين والمقرضين الحاليين والمحتملين وغيرهم من الدائنين، أن التقارير المالية ذات الغرض العام هي تقارير مفيدة. إلا أن تلك التقارير غير موجهة بشكل رئيس إلى هذه المجموعات الأخرى.

6 – إلى حد كبير، تستند التقارير المالية على التقديرات والأحكام والنماذج وليس إلى أوصاف دقيقة. وينصّ إطار المفاهيم على المفاهيم التي تشكل أساس تلك التقديرات والأحكام والنماذج. وهذه المفاهيم هي الهدف الذي يسعى المجلس ومعدي التقارير المالية إلى تحقيقه. وكما هو الحال في معظم الأهداف،

من غير المحتمل أن يتم تحقيق رؤية إطار المفاهيم في تحقيق إعداد مثالي للتقارير المالية بشكل كامل، على الأقل ليس على المدى القريب، لأن فهم وقبول وتطبيق طرقٍ جديدة في تحليل المعاملات والأحداث الأخرى يستغرق الكثير من الوقت. ومع ذلك، فإن وضع هدف معين لتحقيقه هو أمر أساسي إذا كان يراد لإعداد التقارير المالية أن يتطور لتحسين فائدتها.

إلا أنه وعلى الرغم من أهمية معلومات التقارير المالية، فهناك حدود للاستفادة منها، ذلك للأسباب التالية:

1 – تعتبر معلومات التقارير المالية مضللة وعرضةً للتلاعب، ذلك نتيجة تعدد الطرق المحاسبية المتاحة أمام الإدارة، فالإدارة تختار الطرق المحاسبية التي تخدم مصالحها، من أمثلة ذلك طرق تسعير المنصرف من المخزون السلعي.

2 – اعتماد المحاسبة على التقدير بالتقرير عن القيم في نهاية الفترة.

3 – تتميز المعلومات المحاسبية بأنها معلومات كمية مقاسة نقداً، وفقاً لمبدأ القياس النقدي.

4 – المعلومات المحاسبية في معظمها معلومات تاريخية، نتيجة لتطبيق المبادئ المحاسبية مثل مبدأ التكلفة التاريخية في قياس الأصول وتقويمها والتقرير عنها.

5 –تمثل الأرقام المحاسبية نتائج تقريبية مشروطة، وصحة بعض النتائج تتوقف على صحة التقديرات في المستقبل. كما تنشأ هنا مشكلة رئيسية، تتعلق بطبيعة تعقيد الإجراءات والقواعد المحاسبية خاصة تلك المرتبطة بأساس الاستحقاق وتعدد طرق التقييم المحاسبي، ومدى قدرة المستثمر على فهم هذه الأسس، إذ تفترض هذه النظرية المحاسبية وفق الاتجاهات الحديثة أن لدى المستثمر القدرة على فهم تلك الأسس، بحيث يمكن أن تساهم في تعظيم منفعة قراراته كما هو مفترض لها من قبل معديها، فقد ناقشت دراسة صادرة عن مجمع المحاسبين الأمريكي AICPA بشكل مشترك مع الخمسة الكبار في المراجعة، أن أحد العوامل التي تؤثر على التقرير المالي، هي درجة تعقيد المعايير المحاسبية وكثرة عددها. ففي ظل تغيرات بيئة الأعمال واتجاهها نحو التعقيد، فإن القواعد المحاسبية تصبح على درجة فنية وتفصيلية عالية، ووجود القواعد المفصلة والمعقدة سيفترض وبشكل آلي بأن درجة تعقيدها ستستمر في التزايد، إلى درجة يصبح لدى الإدارة مشكلة في فهمها وتطبيقها.

بالتالي، فإن أحد قضايا البحث والمناقشة في هذا الاتجاه هو معرفة ما هي الطريقة المثلى التي يرغب المستثمر فيها بالحصول على المعلومات، وهل هذه المعلومات التي يريدها هي معلومات تفصيلية أم إجمالية ملخصة؟ ولاشك بأن المعلومات الإجمالية ستعم بالفائدة على أكثر من طرف، بعكس المعلومات الملخصة التي تفيد أشخاص محددين فقط تربطهم علاقات متعددة بالمنشأة، أو ربما يكون لهم هدف آخر في ظل المنظور النفعي.إن عدم توفر هذه النظرة لدى المستثمر سيؤدي ذلك إلى انخفاض الاستفادة من التقارير المالية بالتالي عدم مقدرة المستثمر على تقييم التدفقات النقدية.

1-3-5: التحديات التي تواجه التقارير المالية:

حظيت التقارير المالية المعدة على أساس المعايير بنجاح كبير، ذلك أن هذه التقارير إضافة إلى الإفصاحات المرافقة لها تقدم المعلومات المالية وتنظمها بطريقة مفيدة وموثوقة. وعلى الرغم من ذلك لا تزال التقارير المالية تعاني من تحديات كثيرة، ومن هذه التحديات:

1. البيئة السياسية:

تعتبر الأطراف المهتمة بالتقارير المالية (مستخدمو التقارير المالية) هي الفئة الأكثر تأثراً واهتماماً بالمعلومات المفصح عنها في هذه التقارير، وتهتم بشكل كبير بالقواعد المحاسبية، وقد يرغب الكثير من معدي التقارير المالية في عرض الأحداث الاقتصادية التي تؤثر عليها، أو التقرير عنها بطريقة معينة. وهذا الأمر قد يجعلهم أمام مشكلة تتمثل في القدرة على عرض هذه الأحداث نتيجة للقوانين التي تحكم البلاد. وقد وضعت هذه الأمور القائمين على وضع المعايير أمام قضية صياغة قواعد محاسبية ومعايير بهدف تغيير القواعد الحالية وتطوير قواعد جديدة. بهدف تحييد هذه التقارير عن الضغوط السياسية التي تؤثر على طريقة عرض المعلومات المحاسبية ضمن التقارير المالية. والسؤال الذي يمكن إثارته في هذا الصدد، هل يجب على واضعي المعايير الأخذ بعين الاعتبار الضغوط السياسية عند وضع المعايير؟. في الحقيقة هذا الأمر مهم جداً لأن هناك قوى قد تتأثر بتطبيق هذه المعايير، وبالتالي يجب على واضعي المعايير لحظ الضغوط السياسية أثناء وضع المعايير.

2. فجوة التوقعات:

ساهمت الانهيارات التي لحقت بكبرى المنشآت على مستوى العالم [مثل شركتي *Enron* و*WorldCom*] في لفت انتباه المهتمين والقائمين على وضع المعايير إلى ضرورة وضع معايير عالمية ذات جودة عالية. وقد يتساءل البعض عما إذا كانت مهنة المحاسبة تقوم بكامل واجباتها بهدف عدم الوصول إلى مثل هذه الانهيارات. القضية هنا في أن مهنة المحاسبة لا يمكن أن تكون مسؤولة عن كل كارثة مالية، فقد تكون هناك أطراف داخل المنشآت تسعى إلى تحقيق منافع خاصة وتؤثر سلباً على نمو هذه المنشآت. وعلى الرغم من كل ذلك فيجب على مهنة المحاسبة الاستمرار في السعي لتلبية احتياجات المجتمع، ولكن بالمقابل فإن الجهود المبذولة لتلبية هذه الاحتياجات سوف تصبح أكثر تكلفة للمجتمع. لذلك فإن الأمر يتطلب تطوير أنظمة تتسم بالشفافية والوضوح والموثوقية لتلبية توقعات الجمهور وهذا الأمر يحتاج إلى موارد كبيرة، قد تحول دون تحقيق هذه الأهداف.

3. إصدار تقارير مالية شاملة:

تتجلى هذه القضايا بضرورة السعي إلى تطوير التقارير حتى ولو كانت تلك التقارير المالية الحالية تقدم معلومات مهمة وتنظمها بطريقة مفيدة وموثوق بها، فهناك الكثير من القضايا التي لوحظ عدم اهتمام

إصدارات المعايير بها، ومنها:

•**المقاييس غير المالية:** أخفقت التقارير المالية في توفير بعض مقاييس الأداء الرئيسية المستخدمة على نطاق واسع من قبل الإدارة ، مثل: مؤشرات رضا العملاء ، تراكم المعلومات، أسعار السلع المشتراة غير المقنعة.

• **معلومات مستقبلية:** فشلت التقارير المالية في توفير المعلومات الاستشرافية التي يحتاجها المستثمرون والدائنون الحاليون والمحتملون. وقد أشار أحد الأفراد إلى أن البيانات المالية في عام 2018 كان يجب أن تبدأ بعبارة "فيما مضى" للدلالة على استخدامها للتكلفة التاريخية وتراكم الأحداث الماضية.

• **الأصول غير الملموسة:** ركزت التقارير المالية على الأصول التي لها تأثير(المخزون ، أصول المصنع)، لكنها فشلت في تقديم الكثير من المعلومات حول الأصول غير الملموسة. إذ أن الأصول الأكثر قيمة غالبا ما تكون غير ملموسة. مثلاً العلامة التجارية وأهميتها في ازدهار العديد من المنشآت.

•**التوقيت:** تعد المنشآت فقط البيانات المالية ربع السنوية وتقدم البيانات المالية المدققة سنويًا. ولكن هناك القليل من المعلومات قد تكون متاحة وقت إعداد التقارير المالية.

وبالتالي يجب مواجهة كل هذه التحديات لمهنة المحاسبة من أجل زيادة كفاءة رأس المال، **ومن الأمور التي تساعد على ذلك:**

1. أن تكشف بعض المنشآت طواعية عن المعلومات التي تعتبر ذات صلة بالمستثمرين. غالبًا ما تكون هذه المعلومات غير مالية. على سبيل المثال ، تكشف منشآت المصارف الآن عن بيانات حول نمو القروض وجودة الائتمان وإيرادات الرسوم وكفاءة التشغيل وإدارة رأس المال واستراتيجية الإدارة.
2. **استخدام المنشآت الإنترنت لتوفير بيانات مالية محدودة،** فمعظم المنشآت الآن تنشر تقاريرها السنوية بتنسيقات متعددة على الويب. تقدم المنشآت الأكثر ابتكارًا أقسامًا من تقاريرها السنوية بتنسيق يمكن للمستخدم معالجته بسهولة ، كما هو الحال في تنسيق جدول بيانات إلكتروني. تقوم المنشآت أيضًا بتنسيق تقاريرها المالية باستخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة (*XBRL*)، والذي يسمح بالوصول الأسرع والأقل تكلفة إلى المعلومات المالية للشركات.
3. **التحول باتجاه التسجيل وفق مدخل القيمة العادلة،** إذ يوجد العديد من المعايير المحاسبية تتطلب الآن تسجيل أو الكشف عن معلومات القيمة العادلة. **على سبيل المثال،** تقوم المنشآت إما بتسجيل الاستثمارات في الأسهم والسندات والتزامات الدين والمشتقات بالقيمة العادلة، أو تعرض المنشآت المعلومات المتعلقة بالقيمة العادلة في الملاحظات على البيانات المالية.

ستؤدي التغييرات في هذه الاتجاهات إلى تعزيز ملاءمة التقارير المالية وتوفير معلومات مفيدة للأطراف

ذات الصلة بالتقارير المالية.

4. **أخلاقيات مهنة المحاسبة:** في المحاسبة، كما هو الحال في مجالات العمل الأخرى، نواجه مشكلات أخلاقية بشكل متكرر، بعضها بسيط وسهل الحل. ومع ذلك، فإن الكثير منها لا يتطلب اختيارات صعبة بين البدائل المسموح بها. المنشآت التي تركز على "تعظيم الحد الأدنى" و "مواجهة تحديات المنافسة" و "التشديد على النتائج قصيرة الأجل" تضع المحاسبين في بيئة من الصراع والضغط. لا يمكن دائمًا الإجابة على الأسئلة الأساسية مثل "هل هذه طريقة لتوصيل المعلومات المالية جيدة أم سيئة؟" "هل هي صحيحة أم خاطئة؟" و "ماذا يجب أن أفعل في الظروف؟" من خلال الالتزام بالمعايير الدولية للتقارير المالية أو إتباع القواعد المهنية. الكفاءة الفنية ليست كافية عند مواجهة القرارات الأخلاقية. لذلك من الضرورة العمل على مجموعة واحدة من معايير التقارير المالية عالية الجودة وإجراء التقارب بينها، **فمثلاً:**

- تقوم الصين بإصلاح نظام التقارير المالية لديها، من خلال نهج يسمى عملية التقارب المستمر. والهدف هو الابتعاد عن الاختلافات بين المعايير المحلية والمعايير الدولية للتقارير المالية.
- تسمح اليابان الآن باستخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات المحلية. ومن المتوقع أن يزداد عدد المنشآت التي تختار استخدام المعايير الدولية للتقارير المالية زيادة كبيرة في المستقبل القريب.
- قضى *IASB* و *FASB* (من الولايات المتحدة) السنوات الـ 16 الماضية في العمل على دمج معاييرهما. أصدر المجلسان حالياً معايير جديدة بشأن الاعتراف بالإيرادات والأدوات المالية ومحاسبة الإيجار، على الرغم من أن معايير *IASB* و *FASB* في هذه المجالات الثلاثة متشابهة، إلا أنه يوجد اختلافات كبيرة أيضاً.
- في السنوات الأخيرة، كان لماليزيا دور فعال في المساعدة في تعديل المحاسبة عن الأصول الزراعية.
- قدمت مجموعة وضع المعايير في إيطاليا النصائح والمشورة بشأن المحاسبة عن مجموعات الأعمال الخاضعة لسيطرة مشتركة.

ويبقى السؤال النهائي هو ما إذا كانت المعايير الدولية للتقارير المالية ستعمل في الواقع كمجموعة واحدة من معايير المحاسبة العالمية عالية الجودة التي ظل العالم يسعى إليها لفترة طويلة. وربما عندما يتعلق الأمر بتلبية مخاوف المستثمرين، فإن الوعد بوجود معيار محاسبة عالمي حقيقي يدفع للطمأنينة.

1-3-6: الفرق ما بين التقارير المالية والقوائم المالية:

يشكل مصطلح القوائم المالية *Financial Statements* الشكل التقليدي للإفصاح عن المعلومات المالية التي ينتجها النظام المحاسبي، فالتطور الذي لحق بهذا الإفصاح نتيجة متغيرات بيئة الأعمال المتنوعة انتقل من مصطلح القوائم المالية إلى مصطلح أكثر اتساعاً وتعميماً وهو مصطلح التقارير المالية *Financial Reporting*، حتى أن معايير المحاسبة الدولية تطورت لتصبح معايير التقرير المالية الدولية *International Financial Reporting Standards(IFRS)*، وأصبح الحديث في الأوساط المهنية والعملية والبحثية حول مصطلح عملية التقرير المالي ومتطلباتها والخصائص لمرغوب توافرها في المخرجات الناتجة عن تلك العملية.

يعتبر الإفصاح في التقارير والقوائم المالية مهماً بالنسبة للأطراف المهتمة بتطور عمل المنشأة، فمن خلاله يمكن بناء معرفة واضحة عن وضع المنشأة إضافة إلى مدى التزام الإدارة وكفاءتها، من جهة ثانية، فإن مخرجات التقارير والقوائم المالية تمثل ركيزة رئيسة للإدارة للتأكد من مدى صحة ودقة المعلومات المتوافرة لديها، وهل أن القرارات التي تم اتخاذها كانت متوافقة والمعلومات المعروضة في القوائم والتقارير المالية؟.

ولا شك بأن هناك خلط واضح لدى الكثيرين ما بين التقارير المالية والقوائم المالية لأن كلاً منهما يعتبر منتج نهائي للمحاسبة، إضافة إلى المعلومات التي تتوافر فيهما، إلا أن هناك معلومات تفصيلية وأكثر إفصاحاً يمكن الحصول عليها من التقارير المالية. ويمكن توضيح الفروق مابين التقارير المالية والقوائم المالية من خلال:

1. تمثل التقارير المالية مجالاً أكثر اتساعاً من القوائم المالية، فقد تُعنى القوائم المالية بعرض نتائج أعمال المنشأة والقيم المحاسبية لأصولها والتزاماتها التي تعد على أساس الاستحقاق المحاسبي، باعتبارها شكل وطريقة لعرض هذه النتائج والقيم التي تمثل مخرجات النظام المحاسبيوتتضمن القوائم المالية تلك القوائم الرئيسة للإفصاح الإلزامي من قبل المنشآت والمحددة بموجب القوانين والتشريعات التي تتمثل بكل من:

- **قائمة الدخل** التي تبين الآثار التي تركتها الأحداث الاقتصادية التي جرت خلال فترة من الزمن، على نتائج أعمال المنشأة من ربح أو خسارة، إنها تمثل وسيلة إفصاح محاسبي تختص بإظهار نتائج الأعمال. فنجد أن قائمة الدخل تحتوي على بيانات النفقات والإيرادات التي تخص الفترة المحاسبية ، والمعدة طبقاً لأساس الاستحقاق.
- **قائمة التغييرات في حقوق الملكية** التي تظهر التغيرات التي حصلت على رأس المال والأرباح المحتجزة في الفترة التي تغطيها القائمة، حيث أن الأرباح المحتجزة تتأثر بالأرباح الصافية المحققة فتزداد، وبالخسائر المحققة أو بتوزيعات الأرباح فتنخفض. ورأس المال قد يزداد وينخفض

تبعاً لأسباب عدة منها إصدار أسهم جديدة مثلاً.

- **قائمة المركز المالي (أو الميزانية)** التي تصور المركز المالي للمنشأة في لحظة محددة (غالباً نهاية العام). تعرض القائمة أصول المنشأة مبوبة حسب درجة سيولتها (أي حسب سرعة تحولها إلى نقد)، والالتزامات المترتبة على المنشأة تجاه الغير مبوبة حسب درجة استحقاق الدين (حسب تواريخ الاستحقاق)، وكذلك حقوق الملكية كما ظهرت في قائمة التغيرات في حقوق الملكية.
- **قائمة التدفقات النقدية** التي تبين صافي التدفق النقدي المحقق من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، التي يمكن أن تعد بالطريقة المباشرة أم غير المباشرة.

بينما يهتم التقرير المالي بقضايا محاسبية أكثر شمولية واتساعاً، تتضمن أهداف المحاسبة ومستخدمي المعلومات المحاسبية ، وقضايا الاعتراف والقياس. ذلك من خلال قائمة المركز المالي، قائمة الدخل (الدخل الشامل)، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيرات في حقوق الملكية.

2. تهتم التقارير المالية بقضايا محاسبية أكثر شمولية واتساعاً، تتضمن أهداف المحاسبة ومستخدمي المعلومات المحاسبية، وقضايا الاعتراف والقياس.
3. تقدم التقارير المالية إيضاحات مرفقة مع القوائم المالية والتي تعتبر جزء لا يتجزء من التقارير المالية.
4. تحتوي التقارير المالية على تقرير مجلس الإدارة وتقرير الإدارة التنفيذية وتقرير مدقق الحسابات، وتقارير مقدمة إلى الجهات الحكومية، وتقارير عن توقعات الإدارة، إضافة إلى جداول متممة للتقرير السنوي للشركة، وتقارير حول الإفصاح عن التأثيرات الاجتماعية والبيئية.
5. تتضمن القوائم المالية وسائل أساسية عن معلومات يراد إيصالها إلى الأطراف المهتمة من خارج المنشأة، بالإضافة إلى أنها تحتوي على معلومات أخرى غير المدونة في الدفاتر المحاسبية، في حين تحتوي التقارير المالية بالإضافة إلى القوائم المالية على معلومات يمكن الحصول عليها–بشكل مباشر أو غير مباشر –من النظام المحاسبي لدى المنشأة، وهذه المعلومات غالباً ما تكون حول المشاريع الجديدة، الالتزامات، الأرباح، مصادر التمويل، النشاط الإنتاجي والتسويقي والعوامل التي تؤثر به مستقبلاً... الخ.
6. تدقق القوائم المالية من قبل مدقق الحسابات، في حين أن التقارير المالية تعد من قبل الإدارة وتراجع مراجعة دقيقة.

ملحق للمطالعة:

تكونت أول جمعية للمحاسبين في بريطانيا عام 1825، في حين تشكل مجمع المحاسبين العموميين الأمريكيين *AAPA* عام 1886، وأضيف إلى هذا المجمع في عام 1896 معهد ماسكي الدفاتر والمحاسبين. وقد أثبتت المراحل الأولى من تطور المحاسبة ظهور قصور الممارسة المهنية، وبدأ البحث المحاسبي يتجه نحو الدراسات النظرية لتطوير المحاسبة من مجرد فن عملي لتسجيل العمليات المالية للمنشأة، إلى علم له أصوله وفلسفته ونطاقه ودلالاته[2].وغالباً ما يشار إلى عام 1930 كحد فاصل في التطور المهني والفكري للمحاسبة، وقد تمت المحاولات الأولى لإدخال تحسينات على المحاسبة، بعد وقت قصير من حدوث أزمة الكساد، لا سيما وأن هذه الأزمة قد أثرت في تحويل مركز الاهتمام من قائمة المركز المالي باتجاه قائمة الدخل، إذ أصبح لرقم الربح وطرق حسابه أهمية كبيرة في الفترة التي تلت أزمة الكساد[3]. وقد دفعت هذه الأزمة العديد من المنظمات المهنية الصغيرة إلى توحيد الممارسات المحاسبية ووضع ضوابط للسلوك المهني، للحفاظ على مركز المحاسب ومدقق الحسابات، ومن أهم هذه المنظمات هو المجمع الأمريكي للمحاسبيين (*AAA*) الذي تأسس عام 1917 والذي كان له دور مهم في توحيد الممارسات المحاسبية من خلال إصدار المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً *GAAP*، إذ أصدرت إحدى اللجان المنبثقة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين(*AICPA*) في عام 1932 خمسة مبادئ عامة، تم إقرارها من قبل بورصة نيويورك للأوراق المالية *NYSE*، واعتبر ذلك بمثابة المحاولات الأولى لتطوير تلك المبادئ، وهي[4]:

1 – يتحقق الإيراد عند البيع.

2 – استبعاد المكاسب الرأسمالية المتحققة من قائمة الدخل، إلا في حالة إعادة التنظيم على أن يتم إقرار ذلك من المساهمين.

3 – لا تعد الأرباح المكتسبة من منشأة تابعة جزءاً من أرباح المنشأة المسيطرة إذا كانت متحققة قبل السيطرة.

4 – عدم احتساب أرباح الأسهم والسندات المملوكة وعرضها دائنة في قائمة الدخل.

5 – تستبعد أوراق القبض الموقعة من قبل موظفي المنشأة أو المنشآت التابعة لها، وإظهارها كبند مستقل.

وفي عام 1933 أُنشأت لجنة بورصة الأوراق المالية *SEC* بموجب قانون الأوراق المالية،

2–بدوي، محمد عثمان وعثمان ، الأميرة ابراهيم، 2000، "**دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة**"، الإسكندرية، منشأة المعارف، ص5.

3–يوسف، علي محمد، 2005، "**استخدام المدخل التطبيقي في الفكر المحاسبي المعاصر كإطار للتنظير المحاسبي**"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، ص88.

4–القاضي، حسين؛ حمدان، مأمون؛ المصري، تيسير ويوسف، علي، 2017، "**نظرية المحاسبة**"، كلية الاقتصاد، منشورات جامعة دمشق، ص ص 41 – 42.

وطالبت اللجنة *SEC* المهنة نتيجة للفوضى السائدة في الممارسات المحاسبية، إلى تطوير مبادئ ومعايير محاسبية وإصدار بيان رسمي بذلك. وفي عام 1959 شكلت هيئة مبادئ المحاسبة (*APB*)، بهدف تطوير مبادئ محاسبية، ونشرت الكثير من الآراء التي كان لها دور في حل العديد من مشاكل التطبيق العملي[5]، ويشير مصطلح المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً إلى ممارسات محاسبية تم قبولها من قبل عدد كبير من المحاسبين، إلا أن طريقة التطبيق كانت بشكل إلزامي ويمكن فرض هذه المبادئ دون الرجوع إلى ممارسات مقبولة[6]. وبالتدقيق في كيفية قبول هذه المبادئ نجد أنها عبارة عن مبادئ قُبلت من قبل المحاسبين فقط، وليس من قبل الملاك والمستفيدين من مخرجات النظام المحاسبي المطبق، بالتالي فهي قد تحتوي على ممارسات متناقضة، لأنها تولي بالدرجة الأولى مصالح المدراء، فهي تصبح ملزمة فيما بعد، ولكن وعند تغير الظروف السابقة، سيتم إقرار ممارسات مغايرة لتلك التي كانت موجودة سابقاً، الأمر الذي سيجعل هذه الممارسات في نهاية المطاف مبادئ ملزمة وتصبح مقبولة قبولاً عاماً، وهذا ما يجعل تلك المبادئ تحتوي على ممارسات متناقضة. ونتيجة لشعور مهنة المحاسبة بقصور المبادئ المحاسبية، وعجز هيئة المبادئ المحاسبية (*APB*) عن تلبية حاجات المجتمع المالي، فقد أُستبدلت هذه الهيئة في عام 1973 بهيئة معايير المحاسبة المالية *FASB*. والملاحظة الأساسية في هذه الهيئة أنها ضمت كافة الأطراف المعنيين في تنظيم السياسة المحاسبية، وبصفة خاصة:

1 – إدارة المنشأة بصفتها المسؤولة عن إعداد التقارير المالية.

2 – مهنة المحاسبة باعتبارها المسؤولة عن مراجعة التقارير المالية.

3 – مستخدمو التقارير المالية.

وانصب تركيز هيئة معايير المحاسبة المالية *FASB* في وضع إطار مفاهيمي لمعايير محاسبية ملزمة في التطبيق العملي، وقد صدر عن الهيئة العديد من بيانات مفاهيم *Statements* المتعلقة بأهداف التقارير المالية، ومفاهيم جودة المعلومات المحاسبية، وعناصر القوائم المالية، وقواعد التحقق وقياس وإثبات القوائم المالية، وبعضها خاص باستخدام معلومات قائمة التدفقات النقدية والقيمة الحالية في القياس المحاسبي. وقدمت الهيئة العديد من المعايير التي حلّت الكثير من مشاكل التطبيق العملي للمحاسبة.

ثم جاءت معايير المحاسبة الدولية في إطار الجهود المشتركة من أجل إيجاد معايير تكون قابلة للتطبيق الدولي في المحاسبة

5–**المرجع السابق**، ص 130.

6– يوسف، علي محمد، 2005، **مرجع سبق ذكره**، ص 94.

1) أسئلة صح / خطأ True/False

	السؤال	صح	خطأ
1	يعتبر ظهور شركات الأموال نقطة تحول مهمة في تطور بيئة الأعمال الحديثة	✓	
2	وتعتبر التقارير المالية الوسيلة الرئيسية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات المحاسبية إلى الأطراف ذات الصلة بالمنشأة	✓	
3	تتجلى أهمية معايير المحاسبة الدولية في كونها تحدد الضوابط والقواعد والممارسات المحاسبية الواجبة التطبيق على المستوى المهني للمحاسبة	✓	
4	التركيز الكبير على وجود معايير عالية الجودة ناتج عن وجود تغييرات في قناعات القائمين على وضع المعايير		✓
5	مرونة معايير المحاسبة الدولية تتمثل في حرية الاختيار التي سمح بها مجلس الإدارة من بين أكثر من سياسة محاسبية مسموح بها لمعالجة نفس العملية		✓
6	هدف التقارير المالية ذات الغرض العام هو تقديم معلومات مالية حول المنشأة المعدة للتقارير	✓	
8	يعتبر العامل السياسي واحد من التحديات التي تواجه التقارير المالية	✓	

2) أسئلة خيارات متعددة Multiple Choices

1- من التحديات التي تواجه التقارير المالية:

أ) فجوة التوقعات ب) أخلاقيات المهنة

ج)الإدارة د) أ وب

2-يعتبر تبني المعايير الدولية للتقارير المالية حاجة ضرورية نظراً لأنها:

أ) تساهم في تخفيض الاختلاف بين التقارير ب) تدعم قابلية المعلومات للمقارنة

ج) تخفض درجة عدم تماثل المعلومات د) جميع الأجوبة صحيحة

3- من العوامل التي ساعدت في ظهور وتطور المعايير المحاسبية:

أ) المشاكل المحاسبية المعاصرة. ب) عولمة الأسواق المالية

ج) ظهور المنشآت المتعددة الجنسيات. د) جميع الأجوبة صحيحة

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية

عنوان الموضوع: الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية *The Conceptual Framework of Financial Accounting*

كلمات مفتاحية:

الإطار المفاهيمي*Conceptual Framework*، الملاءمة *Relevance* ، التمثيل الصادق *Faithful Representation*، الحيادية *Neutrality* ، القابلية للتحقق*Verifiability*، القابلة للفهم*Understandability*، فرض الكيان الاقتصادي *Economic Entity Assumption*، فرض الاستمرارية *Going Concern Assumption*، فرض الوحدة النقدية *Monetary Unit Assumption*، فرض الدورية *Periodicity Assumption*، أساس الاستحقاق المحاسبي *Accrual Basis of Accounting*، أساسيات القياس *Measurement Principles*، التكلفة التاريخية *Historical cost*، القيمة العادلة *Fair value*.

ملخص الفصل:

تعتبر التقارير المالية المرآة التي تعكس عمل المحاسبة، وتمثل المنتج الرئيس لها، وهي مصممة من أجل تقديم معلومات تلقى القبول العام ومفيدة لجميع الأطراف ذات الصلة بالمنشأة. ومن أجل أن تقدم الغاية منها فيجب أن تصمم مجموعة من المعايير والقواعد الناظمة للعمل المحاسبي ككل بما فيها التقارير المالية، وقد قدم مجلس معايير المحاسبة الدولية (*IASB*) في عام 2010 إطار مفاهيمي للتقارير المالية محدد المفاهيم التي يجب أن تقوم عليها التقارير المالية، ولذلك فهو يشكل نظام متماسك ينطلق من الهدف الرئيس للتقارير المالية.

بناءً عليه، فإننا في هذا الفصل نركز على دراسة الإطار المفاهيمي للمحاسبة من منظور المعايير الدولية للتقارير المالية، حيث يتناول هذا الفصل دراسة الحاجة إلى الإطار المفاهيمي، ثم ننتقل إلى دراسة طبيعة الإطار المفاهيمي، وضرورة تطوير الإطار المفاهيمي، ومن ننتقل لدراسة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ونختتم الفصل بدراسة مفاهيم القياس والاعتراف والإفصاح.

المخرجات والأهداف التعليمية:

1. وصف فائدة الإطار المفاهيمي وهدف الإبلاغ المالي.
2. تحديد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والعناصر الأساسية للبيانات المالية.
3. مراجعة الافتراضات الأساسية للمحاسبة.
4. إمكانية شرح تطبيق المبادئ الأساسية للمحاسبة

2-1: الحاجة إلى إطار مفاهيمي:

يتم إعداد وعرض القوائم المالية للمستخدمين الخارجيين بواسطة العديد من المنشآت حول العالم. وعلى

الرغم من أن هذه القوائم المالية قد تظهر متماثلة من دولة إلى أخرى، إلا أنه يوجد اختلافات ربما سببها التباينات في الظروف الاجتماعية والاقتصادية والقانونية، أو بسبب كون البلدان المختلفة تأخذ في الحسبان احتياجات مختلف مستخدمي القوائم المالية عند وضع المتطلبات المحلية. وقد أدت هذه الظروف المختلفة لاستخدام مجموعة متنوعة من التعريفات لعناصر القوائم المالية، مثل، الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات. وقد نتج عن ذلك أيضاً استخدام ضوابط مختلفة لإثبات البنود في القوائم المالية وفي التفضيل لأسس مختلفة للقياس. وبهدف تضييق هذه الفروقات ظهرت الحاجة إلى إيجاد إطار مفاهيمي جامع وشامل يحتوي على مجموعة من الأهداف إضافة إلى وضع إرشادات وتوجيهات للممارسة العملية للمحاسبة. من جهة أخرى، فقد برزت الحاجة إلى إطار مفاهيمي عقب الفضائح التي طالت مهنة المحاسبة بعد انهيار كبرى الشركات على مستوى العالم كما ذكرنا سابقاً، وذلك بهدف استعادة ثقة الجمهور في عملية إعداد التقارير المالية.

وبناءً على هذه القضايا، فإننا نحتاج إلى إطار عمل مفاهيمي لكي تكون عملية وضع القواعد المحاسبية مفيدة، بحيث تستند إلى مجموعة مفاهيم راسخة وتتصل بها. وبالتالي فإن الإطار المفاهيمي المطوّر بشكل سليم يمكّن مجلس معايير المحاسبة الدولية من إصدار بيانات أكثر فائدة ومتسقة مع مرور الوقت، وينبغي أن ينتج عن ذلك مجموعة متناسقة من المعايير. ففي حال عدم وجود قواعد محددة بشكل سليم مقدمة ضمن إطار عمل مطور، فإن الأمر سيؤدي إلى أن يكون وضع المعايير قائماً على المفاهيم الفردية التي طورها كل عضو من أعضاء هيئة وضع المعايير، وبالتالي ستستند هذه المعايير إلى أطر مفاهيمية شخصية ستؤدي إلى استنتاجات مختلفة حول قضايا مماثلة حديثاً، أو مماثلة مما كانت عليه في السابق. ونتيجة لذلك، لن تكون المعايير متسقة مع بعضها البعض، وقد لا تكون القرارات السابقة مؤشراً على القرارات المستقبلية. علاوة على ذلك، يجب أن يزيد الإطار من فهم المستخدمين والثقة في التقارير المالية. كما يجب تعزيز قابلية المقارنة بين القوائم المالية للشركات. وبالتالي وكنتيجة للإطار المفاهيمي المطوّر بشكل سليم، ينبغي أن تكون المهنة قادرة على حل المشكلات العملية الجديدة والناشئة بسرعة أكبر من خلال الإشارة إلى إطار نظري أساسي قائم.

2-2: طبيعة الإطار المفاهيمي:

معظم الهيئات المهنية المتخصصة في وضع المعايير المحاسبية في العالم تقوم بوضع إطار مفاهيمي لأغراض إعداد المعايير المحاسبية، وإطار المفاهيم *Conceptual Framework* هو هيكل من الأهداف المترابطة إضافة إلى الأساسيات، فتحدد الأهداف أغراض عملية التقرير المالي بينما تمثل الأساسيات المفاهيم التي تساعد في تحقيق تلك الأهداف، وتوفر هذه المفاهيم إرشادات وتوجيهات في الممارسة العملية لاختيار الصفقات والأحداث والعمليات التي يجب أن تخضع للعمل المحاسبي، كما تحدد كيفية

الاعتراف بها وكيفية التقرير عنها في القوائم المالية.

والجدير ذكره إن الإطار المفاهيمي لا يستبدل أي معيار، فهو يجب أن يؤدي دوره كحجر الأساس في عملية وضع المعايير المحاسبية، ويساعد في إيجاد حلول لمشاكل الممارسة العملية الجديدة والناشئة. فيستند واضعوا المعايير ومستخدموا التقارير المالية والمدققون والأطراف الأخرى ذات الصلة بعملية التقرير المالي على الإطار المفاهيمي لمساعدتها في الوصول إلى فهم أفضل للطبيعة العامة لعملية التقرير المالي.

وطالما أن الإطار المفاهيمي لا يعتبر معيار تقرير مالي دولي فهو إذاً لا يحدد معايير لأغراض عملية قياس محددة أو إفصاحات بعينها. والغرض من الإطار المفاهيمي وفق مجلس معايير المحاسبة الدولية (*IASB*)، يتمثل في:

أ- مساعدة مجلس معايير المحاسبة الدولية في وضع معايير التقرير المالي الدولية *IFRS*وتطويرها مستقبلاً ومراجعة تعديل المعايير الحالية.

ب-مساعدة المجلس *IASB* في تحقيق التناغم *Harmonization* في الأنظمة والمعايير المحاسبية والإجراءات المرتبطة بعرض القوائم المالية من خلال وضع قاعدة وأساس لتقليل عدد البدائل المتاحة للمعالجات المحاسبية المسموح بها من قبل معايير التقرير المالي الدولية *IFRSs* .

ج- مساعدة الهيئات القائمة على وضع المعايير المحاسبية في كل دولة على تطوير معايير خاصة ببلدانها.

د- مساعدة معدي القوائم المالية في تطبيق معايير التقرير المالي الدولية والتعامل مع المواضيع التي لم تشكل حتى الآن إحدى موضوعات معايير التقرير المالي الدولية.

هـ- مساعدة المدققين في صياغة آرائهم عما إذا كانت القوائم المالية تلتزم بمتطلبات معايير التقرير المالي الدولية.

و- مساعدة مستخدمي التقارير المالية على تفسير المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية المعدة وفق معايير التقرير المالي الدولي.

ز- تزويد الأطراف التي لها مصلحة بعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية بمعلومات حول مداخل وضع معايير التقرير المالي الدولية.

وقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية الإطار المفاهيمي الجديد [7] عام 2010 الذي تناول

7-في عام 2004 صدر إطار مفاهيمي مشترك ما بين مجلس معايير المحاسبة الماليةFASB ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، وللمزيد من الاطلاع يمكن الرجوع إلى ملحق للمطالعة.

موضوعين رئيسيين هما:أهداف عملية التقرير المالي ذات الأهداف العامة والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المفيدة. بينما تبقى عناصر الإطار المفاهيمي السابق سارية المفعول من دون تعديل حتى الآن.

ويحدد الإطار المفاهيمي المفاهيم التي تشكل ركيزة لإعداد القوائم المالية للمستخدمين الخارجيين، ويتعامل مع القضايا التالية:

أ- أهداف عملية التقرير المالية .

ب-الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة.

ج- التعريفات والاعتراف والقياس لعناصر القوائم المالية.

د- مفاهيم المحافظة على رأس المال.

هـ-أهداف عملية التقرير المالي.

فيشكل تحديد الهدف من عملية التقرير المالي نقطة البداية في بناء المعايير المحاسبية وتنظيم السياسات المحاسبية المتعلقة بالمعالجة والقياس في الواقع العملي، فتحديد مستخدم محدد يلزم على المحاسبة صوغ السياسات المحاسبية والإجراءات التي تفضي إلى معلومات محددة تلبي احتياجات ذلك المستخدم. إلا أنه ونظراً لطبيعة المحاسبة وعملية التقرير المالي من حيث وجود أطراف متعددة تعتمد على معلومات التقرير المالي في اتخاذ القرارات ذات الصلة بالمنشأة من ناحية، ونظراً للآثار الاقتصادية لعملية التقرير المالي ودور المعلومات المحاسبية في تحويل الثروة بين الأطراف، فإنه يتم التأكيد بشكل مستمر على الأهداف العامة لعملية التقرير المالي إذ أن المحاسبة وعملية التقرير المالي غير مصممة لخدمة طرف دون آخر.

وقد يبدو هذا الكلام نظرياً إلى حد ما، إذ أن عملية الإفصاح تتوجه بشكل أساسي إلى الأطراف الخارجية التي لا تتمكن من الوصول مباشرة إلى البيانات المالية الخاصة بالمنشأة، كما أن هناك أطراف محددة من بين تلك الأطراف الخارجية لها المصلحة الأساسية في المنشأة، لذلك فإن الإطار المفاهيمي يركز على تحديد مستخدمين رئيسيين للتقارير المالية والممثلين بموردي رأس المال سواء كانوا من حملة الأسهم (المستثمرون الحاليون و المرتقبون) أم من الدائنين، ولكن هذا لا يعني أن تلك المعلومات التي تنشر من خلال التقارير المالية لا تفيد الأطراف الأخرى، إذ يؤكد الإطار المفاهيمي على أن عملية التقرير المالي هي ذات أغراض عامة، وإن كانت موجهة بشكل رئيسي إلى خدمة الأطراف التي تتولى توفير الأموال أو مصادر الأموال للمنشأة إلا أنها مفيدة لأطراف أخرى.

ووفقاً للإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية فإن الهدف إذاً من عملية التقرير المالي هو تقديم معلومات مالية حول منشأة التقرير تكون مفيدة للمستثمرين الحاليين والمحتملين، والمقرضين والدائنين الآخرين في عملية اتخاذهم للقرارات المتعلقة بتقديمهم الموارد المالية للمنشأة. وهذه القرارات تتضمن: شراء أو بيع أو الاحتفاظ بأدوات حقوق الملكية أو أدوات الدين وتقديم أو سداد القروض والأشكال الأخرى من الائتمان. ويعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية أن العديد من المستثمرين الحاليين

والمرتقبين والمقرضين والدائنين الآخرين لا يمكنهم أن يطلبوا من المنشأة أن تقدم المعلومات لهم مباشرة ويجب أن يعتمدوا على التقارير المالية ذات الأغراض العامة في جزء كبير من المعلومات المالية التي يحتاجونها. ويجب الأخذ بالحسبان أن التقارير المالية لا يمكنها أن توفر جميع المعلومات التي تحتاجها تلك الأطراف. ولذلك يجب عليها أن تدرس المعلومات التي يمكن الحصول عليها من مصادر أخرى. كما أن الأطراف الأخرى كالقائمين على العمليات التنظيمية وأعضاء المجتمع بشكل عام بخلاف المستثمرين والمقرضين قد يجدون في التقارير المالية منفعة أو فائدة. وعلى كل حال تلك التقارير لا توجه مباشرة إلى تلك الأطراف وحتى تحقق هذه الأهداف، فإن تلك القوائم المالية تعد وفق أساس الاستحقاق، ويتولى أساس الاستحقاق تصوير تأثيرات الصفقات والأحداث والظروف الأخرى على موارد المنشأة والتزاماتها في الفترات التي تحدث فيها تلك التأثيرات، حتى ولو كانت آثار تلك العمليات النقدية سواء كانت مقبوضات أم مدفوعات تحدث في فترات أخرى. وهذا أمر مهم لأن المعلومات المتعلقة بموارد المنشأة والتزاماتها والتغيرات في تلك الموارد والالتزامات خلال الفترة يوفر أساس أفضل لتقييم الأداء الحالي والسابق مقارنة بالاعتماد فقط على معلومات المقبوضات والمدفوعات النقدية لوحدها التي تمت خلال الفترة.

بالنتيجة، يرى مجلس المعايير المحاسبة الدولية أن الهدف من عملية التقرير المالي هو تقديم معلومات مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية، إذا اعتبر أن القوائم المالية معدة لهذا الغرض تحقق المتطلبات العامة لاحتياجات المستخدمين حيث أن جميع المستخدمين يتخذون قرارات اقتصادية من أمثلتها:

أ- اتخاذ قرار بتوقيت شراء أو بيع أو الاحتفاظ باستثمارات الأسهم

ب-تقييم مسؤوليات الإدارة أو دورها في تمثيل المصالح *Stewardship*.

ج-تقييم قدرة المنشأة على سداد التزاماتها تجاه الموظفين.

د- تقييم قدرة المنشأة على سداد الديون المقترضة.

هـ-تحديد السياسات الضريبية.

و- تحديد توزيعات الأرباح.

ز- إعداد البيانات اللازمة للحسابات القومية.

ح-تنظيم أنشطة المنشأة.

ومع ذلك يقر المجلس، بأن الحكومات على وجه الخصوص، قد تحدد متطلبات مختلفة أو إضافية لأغراضها الخاصة. وعلى الرغم من ذلك، فإنه ينبغي ألا تؤثر هذه المتطلبات على القوائم المالية المنشورة لصالح المستخدمين الآخرين ما لم تستوفي أيضاً احتياجات أولئك المستخدمين الآخرين.

2-3: تطوير الإطار المفاهيمي:

يتكون إطار مفاهيم التقرير المالي الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية من مقدمة وأربعة فصول

كما يلي:

الفصل الأول: هدف التقارير المالية ذات الغرض العام.

الفصل الثاني:المنشأة المعدة للتقارير (لم تصدر بعد).

الفصل الثالث: الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة.

الفصل الرابع: الإطار. حيث تم تطوير هذه المواد قبل إنشاء مجلس معايير المحاسبة الدولية ولكنها تعتبر جزءًا من الإطار المفاهيمي حتى يتم تغييره أو تحديثه (لم يُعدل النص المتبقي من الإطار لإعداد وعرض القوائم المالية (1989) ليعكس التغيرات التي تمت بموجب معيار المحاسبة الدولي /1/ "عرض القوائم المالية" المُنقح في سنة 2007) ، وتتألف مما يلي:

1. الافتراض الأساسي – الاستمرارية.
2. عناصر القوائم المالية.
3. الاعتراف بعناصر القوائم المالية.
4. قياس عناصر القوائم المالية.
5. مفاهيم رأس المال وصيانة رأس المال.

وتم الانتهاء من الفصلين الأول والثالث مؤخراً. ومع ذلك، يجب القيام بالكثير من العمل في الأجزاء المتبقية من الإطار المفاهيمي. وقد أعطى مجلس معايير المحاسبة الدولية الأولوية لإتمامه حيث أن مجلس الإدارة ضمن أي شركة يدرك الحاجة إلى مثل هذا الإطار المتكامل لخدمة مجموعة المستخدمين المتنوعين. ويجب التأكيد مرة أخرى على أن الإطار المفاهيمي ليس معيارًا لإعداد التقارير المالية، وبالتالي فإن المعايير الدولية للتقارير المالية لها الأسبقية دائماً حتى في حال وجود تعارض مع الإطار المفاهيمي. وينبغي أن يوفر إطار المفاهيم إرشادات في العديد من الحالات التي لا تغطى فيها من قبل معايير التقارير المالية الدولية.

وعلى الرغم من وجود حالات تعارض، فإن عملية تطوير معايير دولية مستقبلية للتقرير المالي تتم من خلال الاسترشاد بإطار المفاهيم إضافة إلى مراجعة المعايير الدولية الحالية للتقرير المالي، وبالتالي فإن عدد حالات التعارض بين "إطار المفاهيم" و"المعايير الدولية للتقرير المالي" سوف تتقلص بمرور الوقت. كما أن "إطار المفاهيم" يجب أن يُحدَّث من وقت لآخر على أساس خبرة المجلس من العمل بموجبه.

2-4: مفاهيم أساسية:

طالما أن التقارير المالية هي المصدر الأساسي للمعلومات التي يحتاجها كل من المستثمرين والدائنين والمقرضين والمحللين وحتى إدارة المنشأة، التي تساعدهم في اتخاذ قراراتهم. بالتالي تعتبر المعلومات ضالة متخذي القرارات من مستثمرين ومحللين وغيرهم، فهم يبحثون عن المصادر التي توفر لهم المعلومات الملائمة لاتخاذ قرارات فعالة، وتمثل التقارير المالية مصدراً رئيساً للمعلومات التي تعتمد عليها هذه الأطراف. وقد شكلت هذه القضية تحديات ومسؤوليات على الجهات التي تعد وتقدم هذه المعلومات، وخاصة الإدارة ومدى مصداقيتها في الإفصاح عن المعلومات المهمة، والمحاسبين الذين يقومون بإعدادها ومدققي الحسابات الذين يصدقون عليها.

من جهة ثانية تمثل المعلومات التي تقدمها هذه التقارير نتاج النظام المحاسبي والقواعد والمبادئ المحاسبية المطبقة بشكل عام، وتتوقف خصائص وطبيعة هذه المعلومات على طبيعة المبادئ والمعايير المطبقة على اختلاف الجهات القائمة على توفير هذه المعلومات. ولكي تقدم هذه المعلومات الفائدة المرجوة منها فيجب أن تتصف بخصائص نوعية، ولذلك تشكل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية محور اهتمام إطار مفاهيم التقرير المالي، فهي تعتبر بمثابة صلة وصل مابين الهدف من المحاسبة، وكيف يجب أن تكون المحاسبة (الاعتراف والقياس وعرض القوائم المالية). وتنطبق الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة على المعلومات المالية المتوفرة في القوائم المالية، إضافة إلى المعلومات المالية المتوفرة بطرق أخرى. وبالمثل، تنطبق التكلفة، التي تعد قيداً شائعاً على قدرة المنشأة المعدة للتقرير على توفير معلومات مالية مفيدة. وبالرغم من ذلك، قد تختلف الاعتبارات عند تطبيق الخصائص النوعية وقيد التكلفة للأنواع المختلفة من المعلومات. على سبيل المثال، قد يختلف تطبيقها على المعلومات المستقبلية عن تطبيقها على المعلومات عن الموارد الاقتصادية الموجودة والمطالبات الحالية، وعلى التغيرات فيتلك الموارد والمطالبات.

2-4-1: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

وحتى تكون المعلومات المالية مفيدة، يجب أن تكون ملائمة وتعبر –بصدق– عما تستهدف أن تعبر عنه. تُعزَّز فائدة المعلومات المالية إذا كانت قابلة للمقارنة، وقابلة للتحقق، وتتوفر في الوقت المناسب وقابلة للفهم.

2-4-1-1: الخصائص الرئيسية *fundamental qualitative characteristic*:

تشكل خاصيتي الملاءمة والتمثيل الصادق الخاصيتين الرئيستين للمعلومات المالية، وتأتي أهميتهما في توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات.

2-4-1-1-1: الملاءمة*Relevance*:

وتعني ملاءمة المعلومات أن هذه المعلومات تتوافق مع احتياجات ومتطلبات مستخدميها وفقا للغرض المطلوب استخدامها فيه، وأنها تؤثر في القرار المتخذ أو المراد اتخاذه، وتتوقف درجة ملاءمة المعلومات على نوعية وطبيعة القرار المطلوب اتخاذه. أي، هي تلك المعلومات التي تكون قادرة على إحداث فرق في القرارات التي يتخذها المستخدمون. يمكن أنتكون المعلومات قادرة على إحداث فرق في قرار حتى ولو اختار بعض المستخدمين عدم الاستفادة منها، أو كانوا –بالفعل– على علم بها من مصادر أخرى. وتحقق المعلومات المالية خاصية الملاءمة إذا كان لها قيمة تنبؤية، أو قيمة تأكيدية، أو كلاهما معاً. كما يلي:

- **قيمة تنبؤية*predictive value*:** إذا كان من الممكن أن تُستخدم كمدخلات في العمليات التنبؤية المستخدمة من قبل المستثمرين لتشكيل توقعاتهم الخاصة حول المستقبل. لا يلزم –بالضرورة– أن تكون المعلومات المالية نفسها تنبؤً، أو توقعاً ليكون لها قيمة تنبؤية. على سبيل المثال، إذا كان المستثمرون المحتملون مهتمين بشراء أسهم عادية في شركة (*X*) فيجوز لهم تحليل مواردها الحالية والمطالبات المتعلقة بهذه الموارد ومدفوعاتها من الأرباح وأداء دخلها السابق للتنبؤ بحجم وتوقيت ومستقبل تدفقاتها النقدية.
- **قيمة تأكيدية*confirmatory value*:**إذا كانت توفر تغذية عكسية عن (تُؤكد، أو تغير) تقويمات سابقة، بكلمات أخرى إذا كانت المعلومات تمكن المستخدمين مقارنة الموازنات المقدرة مع تلك المنفذة وتحليل الانحرافات.

ترتبط القيمة التنبؤية والقيمة التأكيدية للمعلومات المالية ببعضها البعض. فالمعلومات التي يكون لها قيمة تنبؤيه –غالباً– يكون لها قيمة تأكيدية أيضاً. فعلى سبيل المثال، يمكن مقارنة معلومات الإيراد للسنة الحالية، التي يمكن أن تستخدم على أنها أساس للتنبؤ بالإيرادات في السنوات المستقبلية، مع تنبؤات الإيراد للسنة الحالية التي تم إجراؤها في السنوات السابقة. يمكن أن تساعد نتائج تلك المقارنات المستخدم على تصحيح وتحسين الإجراءات التي كانت تستخدم لإجراء تلك التنبؤات السابقة.

- **الأهمية النسبية *Materiality*:**تكون المعلومات ذات أهمية نسبية، إذا كان من الممكن أن يؤثر حذفها، أو سوء عرضها على القرارات التي يتخذها المستخدمون على أساس المعلومات المالية عن منشأة معدة للتقرير بعينها. بعبارة أخرى، تعد الأهمية النسبية جانباً محدداً من الملاءمة – للمنشأة – يستند إلى طبيعة البنود التي ترتبط بها المعلومات في سياق تقرير مالي لمنشأة بعينها، أو إلى حجم

هذه البنود أو إليهما معا. وبالتالي، لا يمكن أن يحدد المجلس حداً كمياً موحداً للأهمية النسبية، أو أن يحدد – مسبقاً– ما قد يكون ذا أهمية نسبية في موقف معين.

ويعتبر تقييم الأهمية النسبية أحد أكثر جوانب المحاسبة صعوبة، لأنه يتطلب تقييم الحجم النسبي وأهمية عنصر ما. ومع ذلك، من الصعب تقديم إرشادات ثابتة في الحكم عند وجود عنصر ما أو عدم وجوده. وتختلف النسبية مابين كل من الحجم النسبي والأهمية النسبية. ولتوضيح ذلك يمكن أن نأخذ المثال التالي:

البيان	شركة (س)	شركة (ع)
المبيعات	200,000	20,000,000
يطرح التكاليف والمصاريف	(180,000)	(18,000,000)
دخل التشغيل	20,000	2,000,000
مكاسب غير عادية	10,000	40,000

من الملاحظ أن كلتا الشركتين قد حققتا صافي دخل تشغيل، ومعدل دخل التشغيل متساوي بينهما بمقدار 10%، ونلاحظ أن الشركة الأولى (س) لديها مكاسب غير عادية نسبتها 50% من دخل التشغيل، أما الشركة الثانية (ع) لديها مكاسب غير عادية نسبتها 2% فقط، مما يعني أن عدم إدراج المكاسب غير العادية بالنسبة للشركة (س) سيؤدي إلى تأثر دخل الشركة بشكل كبير ولا يعتبر مهماً بالنسبة للشركة (ع) وهنا يبرز لدينا أهمية الحجم النسبي.

2-4-1-1-2: التمثيل الصادق *Faithful Representation*:

يعبر التمثيل الصادق عن مدى الاعتماد على صدق أو حقيقية أو واقعية شيء ما، بالتالي فهي تمثيل للواقع كما هو دون تحريف. وتمتلك المعلومات خاصية المصداقية إذا كانت تخلو من الخطأ المادي والتحيز ويمكن التحقق من المعلومات في أي وقت كان، بحيث تكون المعلومات المقدمة علمية ويمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات. وتعبر التقارير المالية عن الظواهر الاقتصادية بكلمات وبأرقام. وحتى تكون المعلومات المالية مفيدة، يجب ألا تعبر –فقط– عن الظواهر الملائمة، بل يجب أن تعبر – أيضاً– بصدق عن الظواهر التي تستهدف التعبير عنها.

ولكي يكون التمثيل صادقاً بشكل كامل، يجب أن يكون للوصف ثلاث خصائص، حيث يجب أن يكون كاملاً ومحايداً وخالياً من الخطأ.

- **التمثيل الكامل *Completeness*:**

يشمل الوصف الكامل جميع المعلومات التي تعد ضرورية لتمكين المستخدم من فهم الظاهرة الموصوفة، بما في ذلك جميع التوصيفات والتوضيحات الضرورية. فعلى سبيل المثال، التصوير الكامل لمجموعة الأصول سيشمل – في الحد الأدنى– وصفاً لطبيعة الأصول، ووصفاً رقمياً لجميع

الأصول في المجموعة، وتوضيحا لما يعبر عنه الوصف الرقمي (على سبيل المثال، تكلفة تاريخية، تكلفة معدلة، أو القيمة العادلة). وقد يستلزم الوصف الكامل لبعض البنود توضيحات لحقائق مهمة عن جودة وطبيعة البنود، والعوامل والظروف التي يمكن أن تؤثر على جودتها وطبيعتها، والإجراء المستخدم لتحديد الوصف الرقمي.

- **الحيادية *Neutrality*:**

الحيادية في اللغة تعني المجانبة وعدم الانحياز أو الميل إلى أي طرف، أي عدم تغليب وجهة نظر على أخرى بحيث تخدم شخص دون آخر. ولذلك تتصف المعلومات بالحيادية عندما تكون خالية من التحيز، بحيث تكون المعلومات المقدمة عادلة ويمكن قياسها. وأن تكون معدة لتخدم مصالح كافة الأطراف المهتمة بهذه المعلومات، وليس خدمة لأحد الأطراف المفضلين فقط، أي بمعنى آخر، يركز معيار الحيادية على الموضوعية والتوازن في عرض المعلومات. مثال ذلك، يجب أن تفصح الشركات في الملاحظات المرفقة مع القوائم المالية عن معلومات الدعاوى القضائية في حال وجودها.

- **الخلو من الخطأ *Free from Error*:**

ويعني الخلو من الخطأ أنه لا يوجد أخطاء، أو حذف في وصف الظاهرة، وأنه قد أُختير وطُبق الإجراء المستخدم لإنتاج المعلومات التي يتم التقرير عنها بدون أخطاء في الإجراء. وفي هذا السياق، لا يعنى الخلو من الخطأ الدقة الكاملة من جميع الجوانب. فعلى سبيل المثال، لا يمكن تحديد ما إذا كان تقدير سعر غير ملحوظ أو قيمة غير ملحوظة تقدير دقيق أو غير دقيق. وعلى كل حال، يمكن أن يكون التعبير عن ذلك التقدير صادقاً، إذا وُصف المبلغ – بشكل واضح ودقيق – على أنه تقدير، وإذا تم توضيح طبيعة وحدود إجراء التقدير، وإذا لم تحدث أخطاء في اختيار وتطبيق الإجراء المناسب لتطوير التقدير.

ويجب عند تطبيق الخصائص الأساسية في معرض تقديم معلومات مفيدة، فإنه يجب أن تكون هذه المعلومات ملائمة – وفي ذات الوقت – مُعبر عنها بصدق. فالتعبير الصادق عن ظاهرة غير ملائمة، أو التعبير غير الصادق عن ظاهرة ملائمة، لا يساعد المستخدمين في اتخاذ قرارات جيدة.

وعادة ما يكون إجراء تطبيق الخصائص النوعية الأساسية أكثر كفاءة وفعالية كما يلي: (مع مراعاة آثار الخصائص المعززة وقيد التكلفة، التي لم تؤخذ في الحسبان في هذا المثال):

1. تحديد ظاهرة اقتصادية من الممكن أن تكون مفيدة لمستخدمي المعلومات المالية للمنشأة المعدة للتقرير.
2. تحديد نوع المعلومات عن تلك الظاهرة التي ستكون أكثر ملاءمة إذا كانت متاحة ويمكن التعبير عنها بصدق.

3. تحديد ما إذا كانت تلك المعلومات متاحة ويمكن أن يُعبر عنها بصدق. وإذا تم ذلك، فإن إجراء استيفاء الخصائص النوعية الأساس ينتهي عند هذه النقطة. وإلا فيكرر الإجراء مع النوع التالي الأكثر ملاءمة من المعلومات.

2-4-1-2: الخصائص النوعية المعززة *Enhancing qualitative characteristic*:

تعتبر الخصائص النوعية المعززة مكملاً للخصائص النوعية الأساسية، وهذه الخصائص تركز وتميز المعلومات المفيدة أكثر من المعلومات الأقل فائدة. وهذه الخصائص المعززة هي:

- **القابلية للمقارنة*Comparability*:**

تنطوي قرارات المستخدمين على الاختيار من بين عدة بدائل، على سبيل المثال، البيع، أو الاحتفاظ باستثمار، أو الاستثمار في المنشأة المعدة للتقرير أو منشأة أخرى. وبالتالي، تعد المعلومات عن المنشأة المعدة للتقرير أكثر فائدة وتكون لها قابلية للمقارنة إذا تحققت بها الشروط التالية:

1. أمكن مقارنتها بمعلومات مشابهة عن منشآت أخرى، وبمعلومات مشابهة عن المنشأة نفسها لفترة أخرى، أو لتاريخ آخر.

2. إذا تمكن المستخدمين من تحديد وفهم أوجه التشابه والاختلافات بين البنود.

بخلاف الخصائص النوعية الأخرى، لا ترتبط القابلية للمقارنة ببند واحد. تتطلب المقارنة بندين اثنين- على الأقل. ورغم أن الثبات يرتبط بالقابلية للمقارنة، إلا أنهما مختلفان. فالثبات يشير إلى استخدام الطرق نفسها للبنود نفسها، إما من فترة إلى فترة داخل المنشأة المعدة للتقرير، أو في فترة واحدة عبر المنشآت. فإذا اعتبرنا أن القابلية للمقارنة تعد الهدف؛ فإن الثبات يساعد على تحقيق هذا الهدف. ومن الجدير ذكره أن القابلية للمقارنة لا تعني التطابق التام. حتى تكون المعلومات قابلة للمقارنة، فإن الأشياء المتشابهة يجب أن تبدو متشابهة، والأشياء المختلفة يجب أن تبدو مختلفة. ولا تُعزز قابلية المعلومات المالية للمقارنة من خلال جعل الأشياء المختلفة تبدو متشابهة، كما لا تُعزز من خلال جعل الأشياء المتشابهة تبدو مختلفة. فمن المحتمل تحقيق درجة ما من القابلية للمقارنة من خلال استيفاء الخصائص النوعية الأساسية. ينبغي أن يحوز التعبير الصادق عن ظاهرة اقتصادية ملائمة – بالطبع- على درجة ما من القابلية للمقارنة مع التعبير الصادق عن ظاهرة اقتصادية ملائمة مشابهة من قبل منشأة أخرى معدة للتقرير. وعلى الرغم من أنه يمكن التعبير عن ظاهرة اقتصادية معينة – بصدق- بطرق متعددة، إلا أن السماح بطرق محاسبية بديلة للظاهرة الاقتصادية نفسها، يقلص من القابلية للمقارنة.

- **القابلية للتحقق*Verifiability*:**

تساعد القابلية للتحقق التأكيد للمستخدمين بأن المعلومات تعبر – بصدق- عن الظاهرة الاقتصادية التي تستهدف التعبير عنها. وتعنى القابلية للتحقق أنه بإمكان مراقبين مختلفين، على قدر من المعرفة ومستقلين، التوصل إلى النتائج نفسها، رغم أنه ليس من الضروري أن يكون اتفاقاً كاملاً، على أن وصفاً

معيناً هو تعبير صادق. لا يلزم المعلومات الكمية أن تكون تقديراً لنقطة واحدة حتى تكون قابلة للتحقق. يمكن التحقق – أيضاً– من نطاق من المبالغ المحتملة ومن الاحتمالات المتعلقة بها. ويمكن أن يكون التحقق مباشراً، أو غير مباشر. يعني التحقق المباشر التحقق من مبلغ، أو تعبير آخر من خلال الملاحظة المباشرة، على سبيل المثال، من خلال عد النقد. ويعنى التحقق غير المباشر فحص المدخلات لنموذج أو معادلة، أو أسلوب آخر، وإعادة حساب المخرجات باستخدام المنهجية نفسها. مثال ذلك التحقق من المبلغ الدفتري للمخزون من خلال فحص المدخلات (الكميات والتكاليف) وإعادة حساب مخزون آخر المدة باستخدام نفس افتراض تدفق التكلفة (على سبيل المثال، استخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً). وقد لا يكون من الممكن التحقق من بعض التوضيحات والمعلومات المالية المستقبلية إلا في فترة مستقبلية.

ولمساعدة المستخدمين على تحديد ما إذا كانوا يريدون استخدام تلك المعلومات، فإنه عادةً ما يكون من الضروري الإفصاح عن الافتراضات الأساسية، وطرق جمع المعلومات والعوامل والظروف الأخرى التي تؤيد المعلومات.

- **توفير المعلومات في الوقت المناسب*Timeliness*:**

يعنى توفير المعلومات في الوقت المناسب إتاحة المعلومات لمتخذي القرار في الوقت المناسب قبل أن تفقد قدرتها على التأثير في القرارات. وبشكل عام، المعلومات الأقدم هي معلومات أقل فائدة. وعلى الرغم من ذلك، وقد تتصف بعض المعلومات بأنها متاحة في الوقت المناسب بعد فترة طويلة من نهاية فترة التقارير المالية. ويمكن أن تعزز المعلومات الملائمة المتاحة في أقرب وقت من قدرتها على التأثير في القرارات، ويمكن أن يؤدي الافتقار إلى حسن التوقيت إلى سلب المعلومات فائدتها.

- **القابلة للفهم *Understandability*:**

ترتبط قابلية المعلومات للفهم بكل من تصنيف المعلومات وتحديد خصائصها، إضافة إلى عرضها بوضوح وعملية تلخيصها أو إيجازها، مع الأخذ بالحسبان لما يلي:

1. بعض الظواهر معقدة بطبيعتها، ويصعب فهمها، لذلك قد يؤدى استبعاد المعلومات عن تلك الظواهر من التقارير المالية إلى جعل المعلومات في تلك التقارير المالية أسهل للفهم. إلا أنه يجب الأخذ بالحسبان احتمال أن يؤدي ذلك إلى جعل التقارير غير كاملة، وبالتالي يُحتمل أن تكون مضللة.
2. تُعدّ التقارير المالية للمستخدمين الذين لديهم معرفة معقولة بالأعمال والأنشطة الاقتصادية، ويقومون بمراجعة وتحليل المعلومات بقدر من العناية.

2-5: الفروض الأساسية في المحاسبة:

2-5-1: فرض الكيان الاقتصادي *Economic Entity Assumption*:

وتعني أنه يمكن تحديد (تعريف) النشاط الاقتصادي بدرجة محددة من الاستقلالية، أي أن الشركة تحتفظ بنشاطها بشكل منفصل ومتميز عن نشاط المالكين، ونشاط أي من الكيانات الاقتصادية الأخرى. ويتطلب هذا الفرض من الشركة أن تسجل النشاطات المالية للشركة بشكل منفصل عن نشاطات المالكين ونشاطات الإدارة.

وإن مفهوم الكيان الاقتصادي لا يطبق على فصل النشاطات على مستوى الشركات المتنافسة، حيث يمكن اعتبار الفرد أو القسم، الفرع أو حتى كامل الصناعة كوحدة اقتصادية منفصلة إذا أردنا أن نفهمها بهذا المفهوم. وهكذا فإن مفهوم الكيان الاقتصادي لا يعني بالضرورة الكيان القانوني. فالشركة الأم والشركات التابعة لها تمثل كيانات قانونية منفصلة، إلا أن دمج أنشطتها لأغراض المحاسبة والإفصاح لا يتعارض مع فرضية الكيان الاقتصادي.

2-5-2: فرض الاستمرارية *Going Concern Assumption*:

تعد القوائم على أن المنشأة مستمرة في عملها مستقبلاً وأن حالة التصفية هي حالة استثنائية ما لم تهدف الإدارة إلى تصفية المنشأة أو التوقف عن العمل أو أنه لم يعد أمامها خيار واقعي سوى القيام بذلك. وإذا تم خلال هذا الفرض فإن القوائم المالية تعد وفق أسس مختلفة كما في حالات التصفية، وعلية يفترض أن ليس لدى المنشأة النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص كبير في حجم عملياتها، ولكن إذا وجدت مثل هذه النية أو الحاجة قد يتطلب إعداد القوائم المالية على أساس مختلف، وفي مثل هذه الحالة يجب أن يتم الإفصاح عن الأساس المستخدم. وقد تضمن معيار المحاسبة الدولي رقم (1) الاعتبارات المتعلقة بفرض الاستمرارية عند عرض القوائم المالية وما يجب القيام به لتقييم هذا الافتراض، إذ عدّ أنه:

أ- يجب أن تقيم الإدارة استمرارية المنشأة، وإذا ثبت خلال هذا التقييم وجود شكوك جوهرية فيما يتعلق بقدرة المنشأة على الاستمرار فيجب أن يتم الإفصاح عن هذه الحقيقة، وما هو السبب الذي من أجله تم اعتبار المنشأة غير مستمرة.

ب-عند تقييم مدى ملائمة الافتراض المحاسبي الخاص بالاستمرارية، تأخذ الإدارة في حسبانها كافة المعلومات المتاحة عن المستقبل المنظور والذي يمثل فترة لا تقل عن اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية.

ولهذا يمثل فرض الاستمرارية محوراً مهماً في فهم عملية التقارير المالية والقياس الدوري، إذ أنه وفق هذا الفرض فإن المنشأة مستمرة في عملها، وبالتالي فإن الحكم على المنشأة وأدائها يتطلب الانتظار حتى انتهاء هذا العمر والمفترض أنه غير محدد.

2-5-3: فرض الوحدة النقدية *Monetary Unit Assumption*:

وتعني أن النقود تشكل القاسم المشترك العام للنشاط الاقتصادي وتقدم الأساس الملائم للقياس والتحليل المحاسبي. ومن ثم فإن فرضية الوحدة النقدية الأكثر كفاءة للتعبير عن التغيرات في رأس المال، وفي تبادل السلع والخدمات بالنسبة للأطراف المهتمة. ولذلك يمكن اعتبار هذا الفرض قابل للتطبيق عالمياً.
إن تطبيق هذه الفرضية يعتمد على فرض أساسي مفاده أن البيانات الكمية مفيدة في إيصال المعلومات الاقتصادية وفي اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

2-5-4: فرض الدورية *Periodicity Assumption*:

يقتضي هذا الفرض تقسيم الشركة لأنشطتها الرئيسية إلى فترات دورية تسمى الفترات المحاسبية، قد تكون فترات شهرية، ربع سنوية، نصف سنوية، وسنوية. وكلما كانت الفترة المالية أقصر كلما أصبح تحديد صافي الدخل أكثر صعوبة. فرغبة المستثمرين في معرفة نتيجة عمل الشركة بشكل سريع، يدفع إلى إعداد قوائم مالية شهرية أو ربعية، وفي هذه الحالة قد تكون المعلومات مضللة أو عرضة للتلاعب من قبل القائمين عليها.
لذلك يعتبر تحديد الفترة المحاسبية ضرورة ملحة لا سيما وأن دورات الإنتاج أصبحت أقصر، إضافة إلى تقديم المعلومات للمهتمين بها عبر شبكات الانترنيت.

2-5-5: أساس الاستحقاق المحاسبي *Accrual Basis of Accounting*:

يشكل أساس الاستحقاق حجر الزاوية في الممارسة العملية للمحاسبة، وهناك تأكيد بالنسبة للمحاسبة، بأن تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي (أو ما يعرف بمحاسبة الاستحقاق) يقدم معلومات مهمة ومفيدة عن حجم نشاط المنشأة وحجم أرباحها، فتلعب هذه المعلومات دوراً مهماً في القدرة على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية. وقد ركزت الهيئات المهنية في المحاسبة على أفضلية المعلومات الناتجة عن تطبيق أساس الاستحقاق مقارنة بالمعلومات الناتجة عن تطبيق الأساس النقدي، فقد عدَّ مجلس معايير المحاسبة الدولية أنه حتى تحقق البيانات المالية أهدافها فإنها يجب أن تعد وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي، إذ يتم الاعتراف بآثار المعاملات والأحداث والظروف الأخرى على الموارد الاقتصادية للمنشأة فيتم المطالبة

في الفترات التي حصلت فيها تلك الآثار، حتى وإن حُصّلت المقبوضات والمدفوعات النقدية الناتجة في فترة مختلفة. هذا الأمر مهم لأن المعلومات حول الموارد الاقتصادية أفضل للمنشأة ومطالباتها والتغيرات في مواردها الاقتصادية خلال فترة معينة، إذ تقدم أساساً لتقييم الأداء المالي السابق والمستقبلي للمنشأة مقارنة بالمعلومات الوحيدة حول المقبوضات والمدفوعات النقدية خلال تلك الفترة، فالبيانات المالية المعدة على أساس الاستحقاق تُبلّغ المستخدمين ليس فقط عن العمليات المالية السابقة المنطوية على دفع واستلام النقدية بل تبلغهم كذلك عن التزامات دفع النقدية في المستقبل وعن الموارد التي تمثل نقدية والتي سيجري استلامها في المستقبل. وعليه، فإنها توفر ذلك النوع من المعلومات حول العمليات المالية السابقة والأحداث الأخرى التي تعتبر أكثر فائدة للمستخدمين في صنع القرارات الاقتصادية. ويرتبط أساس الاستحقاق بشكل أساسي بالفروض والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، ومن أهمها مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات ومبدأ الاستمرارية ومبدأ الدورية. وبناءً عليه، يمكن اعتبار أن أساس الاستحقاق المحاسبي يحظى باهتمام واسع على المستوى المهني للمحاسبة، نظراً لأهمية المعلومات التي يقدمها مقارنة بالأساس النقدي، وتفيد الأدبيات المحاسبية بأن أهمية المعلومات تأتي أساساً من أهمية تطبيق أساس الاستحقاق، فرقم الربح المحاسبي المعدّ وفق أساس الاستحقاق يعد أحد أهم المقاييس التي تعكس دقة وصحة وعدالة التقارير المالية وحجم تماثل المعلومات*Information Symmetry*، وأحد المؤشرات الرئيسية التي تبنى عليها قرارات المستثمرين ضمن أي منشأة، كما يعتمد عليه المساهمون في تقييمهم لأداء المنشأة ووضعها في السوق. بالتالي فإن معلومات الأرباح لأي منشأة والناتجة عن تطبيق أساس الاستحقاق، تعبر عن قدرة المنشأة الحالية والمستقبلية على توليد التدفقات النقدية.

2-6: مفاهيم القياس والاعتراف والإفصاح:

تعتبر كل من مفاهيم القياس والاعتراف والإفصاح مبادئ أساسية في الممارسة العملية للمحاسبة، وهي تعتبر مفاهيم متممة لاكتمال صياغة إطار مفاهيم التقارير المالية، لأنها تهتم بكيفية تسجيل العمليات وعرضها إضافة إلى الأحداث الاقتصادية الأخرى، ويتم استخدام أربعة مبادئ أساسية عند تسجيل العمليات وهي:

2-6-1: أساسيات القياس *Measurement Principles*:

القياس هو عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في القوائم المالية وتظهر بها في الميزانية وقائمة الدخل، ويضمن ذلك اختيار أساس محدد للقياس. وقد حدد إطار مفاهيم التقارير المالية وجود عدد من الأسس المختلفة للقياس تستخدم بدرجات مختلفة في تشكيلات متفاوتة في القوائم المالية وهذه الأسس تشمل:

2-6-1-1: التكلفة التاريخية *Historical cost*:

تُسجّل الأصول بالمبلغ النقدي المدفوع أو ما يعادله من نقدية، أو بالقيمة العادلة لما أعطي بالمقابل في تاريخ الحصول عليها. تُسجل الالتزامات بقيمة المتحصلات المُستلمة في مقابل الالتزام، أو في بعض الحالات (على سبيل المثال، ضريبة الدخل)، بمبلغ النقدية أو ما يعادله والذي من المتوقع أن يُدفع للوفاء بالالتزام ضمن النشاط العادي للشركة. وهناك اعتقاد أن المبلغ المدفوع لعنصر معين هو عبارة عن تمثيل صادق لهذا المبلغ. ويُفضّل العديد من المستخدمين التكلفة التاريخية لأنها توفر لهم معيارًا يمكن التحقق منه لقياس الاتجاهات التاريخية.

2-6-1-2: القيمة العادلة *Fair value*:

تُعرَّف القيمة العادلة بأنها "السعر الذي يتم استلامه لبيع أصل أو يتم دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس". وبالتالي، فإن القيمة العادلة تعتبر مقياس قائم على السوق. وفي الآونة الأخيرة، دعت المعايير الدولية للتقارير المالية بشكل متزايد إلى استخدام قياسات القيمة العادلة في القوائم المالية. وقد تكون معلومات القيمة العادلة أكثر فائدة من التكلفة التاريخية لأنواع معينة من الأصول والخصوم وفي بعض الصناعات. على سبيل المثال، تفصح الشركات عن العديد من الأدوات المالية بما في ذلك المشتقات بالقيمة العادلة. وتقوم بعض الصناعات، وشركات السمسرة وصناديق الاستثمار المشتركة، بإعداد قوائمها المالية الأساسية على أساس القيمة العادلة. عند الاستحواذ الأوليّ، تساوي التكلفة التاريخية القيمة العادلة، وفي الفترات اللاحقة، ومع تغير الظروف السوقية والاقتصادية، تتباعد التكلفة التاريخية والقيمة العادلة. وبالتالي، غالبًا ما توفر مقاييس أو تقديرات القيمة العادلة مزيدًا من المعلومات الملائمة حول التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة المتعلقة بالأصل أو الالتزام على سبيل المثال، عندما تنخفض قيمة الأصول طويلة الأجل، يحدد مقياس القيمة العادلة أي خسائر انخفاض في القيمة حدثت.

ويرى مجلس معايير المحاسبة الدولية (*IASB*) أن المعلومات المتعلقة بالقيمة العادلة أكثر صلة بالمستخدمين من السجلات التاريخية، ولذلك منح مجلس المعايير الشركات خيار استخدام القيمة العادلة (يشار إليها باسم خيار القيمة العادلة)، على اعتبار أن القيمة العادلة أكثر ملاءمة من التكلفة التاريخية لأنها تعكس القيم النقدية الحالية المكافئة للأدوات المالية. ونتيجة لذلك، أصبح لدى الشركات الآن خيار في تسجيل حساباتها وفق القيمة العادلة لمعظم الأدوات المالية، إضافة إلى بنود مثل الذمم المدينة والاستثمارات وسندات الدين.

وقد ازداد استخدام القيمة العادلة في التقارير المالية، وعلى الرغم من ذلك فإن القياس على أساس القيمة العادلة يوفر استخدام العامل الشخصي في التقارير المحاسبية عندما تكون معلومات القيمة العادلة غير متاحة بسهولة. ولزيادة الاتساق وقابلية المعلومات للمقارنة في مقاييس القيمة العادلة، أنشأ مجلس معايير المحاسبة الدولية تسلسل للقيمة العادلة يوفر أولوية أساليب التقييم التي يجب استخدامها لتحديد القيمة

العادلة، وذلك عندما لا يُتاح سعر معلن لتحويل التزام أو أداة حقوق ملكية مماثلة أو مشابهة خاصة بالمنشأة ويُحتفظ بالبند المماثل من قبل طرف آخر على أنه أصل، فإنه يجب على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة للالتزام أو أداة حقوق الملكية من منظور مشارك في السوق يحتفظ بالبند المماثل على أنه أصل في تاريخ القياس. وفي مثل هذه الحالات، يجب على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة للالتزام أو أداة حقوق الملكية كما يلي::

أ- استخدام السعر المعلن في سوق نشطة للبند المماثل المحتفظ به من قبل طرف آخر على أنه أصل، إذا كان ذلك السعر متاحاً.

ب-إذا لم يكن ذلك السعر متاحاً، استخدام مُدخلات أخرى يمكن مشاهدتها أو من خلال تأكيد، مثل السعر المعلن في سوق تكون غير نشطة للبند المماثل المحتفظ به من قبل طرف آخر على أنه أصل.

ج- إذا لم تكن الأسعار التي يمكن رصدها في (أ) و (ب) متاحة، يمكن استخدام أسلوب تقويم آخر مثل:

- منهج الدخل (مثل أسلوب القيمة الحالية التي تأخذ في الحسبان التدفقات النقدية المستقبلية التي يتوقع مشارك في السوق تسلمها من الاحتفاظ بالالتزام أو أداة حقوق الملكية على أنه أصل
- منهج السوق مثل استخدام الأسعار المعلنة لالتزامات أو أدوات حقوق ملكية مشابهة مُحتفظ بها من قبل أطراف أخرى على أنها أصول.

ويلقى مدخل القيمة العادلة الكثير من التأييد للأسباب التالية:

أ- يساهم في إدخال معلومات السوق إلى القوائم المالية.

ب-يساهم في إدخال معلومات أكثر إلى القوائم المالية.

ج- يحقق متطلبات معايير الإطار المفاهيمي المحدد للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بشكل أفضل من أسس القياس الأخرى.

وعلى الرغم من ذلك وعند تطبيق القيمة العادلة يجب الأخذ بالحسبان العديد من المشاكل التي ترافق تطبيقه، **وفيما يلي أهم مزايا وصعوبات القيمة العادلة:**

مزايا القيمة العادلة:

أ- ملائمة لأنها تعكس الظروف الحالية الاقتصادية المرتبطة بالموارد والالتزامات الاقتصادية.

ب-تحقق متطلبات التمثيل الصادق للأصول والالتزامات من خلال إعطاء ترجيحات متوازية للتدفقات النقدية المستقبلية.

ج- تحقق شروط عدم التحيز وبالتالي فهي حيادية.

د- تحقق متطلبات التوقيت الملائم لأنها تعكس الظروف الاقتصادية عندما تحدث.

هـ- قابلة للمقارنة لأن القيمة العادلة لأي أصل أو التزام عند اقتنائه يعتمد على خصائصه وليس على خصائص المنشأة.

و- تعزز من الثبات لأنها تعكس نفس النوع من المعلومات كل فترة.

انتقادات القيمة العادلة:

أ- القصور في تعريف القيمة العادلة أو تحديدها، وكيفية تطبيقها.

ب-مشكلة القيمة العادلة من حيث القابلية للتحقق، فقد تكون عبارة عن مخرجات نظم رياضية مجردة جداً وغامضة جداً.

ج- دور الإدارة وأهليتها في إجراء تقديرات القيمة العادلة، لأن هذا المدخل يتطلب استخدام الأحكام والتقديرات في تحديد الافتراضات التي تقاس على أساسها عناصر الأصول والالتزامات، وبالتالي فإن دقة القياس تتوقف على دقة الافتراضات.

2-6-2: مبدأ الاعتراف بالإيرادات *Revenue Recognition Principle*:

يتحقق الإيراد في المحاسبة على أساس البيع، ويعبر الإيراد عن الدخل الذي ينشأ عن نطاق ممارسة المنشأة لأنشطتها العادية، ويشار إليه بمسميات متعددة مثل المبيعات والفوائد والأتعاب وأرباح الأسهم والإتاوات. وهناك خمس خطوات للاعتراف بالإيراد:

أ- وجود عقد مع العملاء.

ب-تحديد كيفية أداء الالتزامات في العقد.

ج- تحديد سعر الصفقة.

د- تخصيص سعر الصفقة من أجل تأدية الالتزام.

هـ- الاعتراف بالإيراد عند أداء كل التزام.

أي يمكن الاعتراف بالإيراد عند تحققه، وتعد الإيرادات مكتسبة عندما تنجز وبشكل جوهري ماعليها أن تفعله ليصبح لها الحق بالمنافع المقدمة من قبل الإيراد.

2-6-3: مبدأ الاعتراف بالمصاريف *Expense Recognition Principle*:

تُثبت المصروفات في قائمة الدخل عندما ينشأ نقص في المنافع الاقتصادية المستقبلية، متعلق بنقص في أصل، أو زيادة في التزام، يمكن قياسه بطريقة يمكن الاعتماد عليها. يعنى ذلك – في الواقع- أن إثبات المصروفات يحدث – بشكل متزامن – مع إثبات زيادة في الالتزامات، أو نقص في الأصول (على سبيل

المثال، استحقاق حقوق الموظفين، أو استهلاك المعدات). وتُثبت المصروفات في قائمة الدخل على أساس وجود ارتباط مباشر بين التكاليف التي تم تحملها واكتساب بنود محددة من الدخل. ويشار إلى هذا الإجراء –عادةً– على أنه مقابلة المصاريف بالإيرادات، وينطوي على إثبات –متزامن أو مترافق– للإيرادات والمصروفات التي تنتج – بشكل مباشر ومشترك– من نفس المعاملات، أو الأحداث أخرى؛ على سبيل المثال، تُثبت المكونات المتنوعة للمصروف التي تتكون منها تكلفة البضاعة المباعة في نفس وقت إثبات الدخل المُستمد من بيع البضاعة.

وبالرغم من ذلك، لا يسمح تطبيق مفهوم المقابلة بموجب "إطار المفاهيم" بإثبات بنود في الميزانية لا ينطبق عليها تعريف الأصول، أو الالتزامات. عندما يكون متوقعاً أن تنشأ منافع اقتصادية على مدى عدة فترات محاسبية، وأن الارتباط مع الدخل يمكن تحديده – فقط– بصورة عامة أو بشكل غير مباشر، فإنه تُثبت المصروفات في قائمة الدخل على أساس إجراءات توزيع منتظمة ومنطقية. وغالباً ما يعد ذلك ضرورياً عند إثبات المصروفات المرتبطة باستخدام الأصول مثل العقارات والآلات والمعدات، والشهرة، وبراءات الاختراع والعلامات التجارية؛ في مثل هذه الحالات، يشار إلى المصروف على أنه استهلاك، أو إطفاء. يُقصد من إجراءات التوزيع تلك أن تُثبت المصروفات في الفترات المحاسبية التي تُستهلك، أو تنقضي فيها المنافع الاقتصادية المرتبطة بهذه البنود. يتم إثبات النفقة مصروفاً في قائمة الدخل فوراً عندما لا تنتج أي منافع اقتصادية مستقبلية، أو عندما تصل المنافع الاقتصادية إلى المدى الذي لا تتأهل بعده، أو تتوقف تلك المنافع عن تؤهلها، للإثبات في الميزانية على أنها أصل. يتم إثبات مصروف – أيضاً– في قائمة الدخل في تلك الحالات التي يتم فيها تحمل التزام بدون إثبات أصل، كما هو الحال عندما ينشأ التزام بموجب ضمان منتج.

4-6-2: مبدأ الإفصاح الكامل. *Full Disclosure Principle*:

مثلت قضية الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية والخصائص التي يجب أن تتوفر فيها المعلومات المحاسبية، محوراً مهماً في التنظيم والبحث المحاسبي خلال عقود طويلة. ويتعاظم دور الإفصاح في تنمية الثقة بين المستثمرين والشركات المساهمة مما ينعكس على تطور الاستثمارات وازدهارها. والإفصاح *Disclosure*لغة يعني أنه يمثل حالة الكشف عن الحقائق بحيث تظهر بشكل شفاف وعادل للوجود، أي يمكن القول بأن الإفصاح يتمثل في عملية الكشف عن جميع المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية والتي تهم جميع الأطراف ذات الصلة. حيث يقضي هذا المبدأ بضرورة شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة الضرورية لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية، **ويعتمد مبدأ الإفصاح الشامل على الفروض الرئيسية التالية:**

- إن احتياجات المستخدمين الخارجيين للمعلومات المحاسبية يمكن مقابلتها بمجموعة من القوائم المالية ذات الغرض العام.

- إن هناك احتياجات مشتركة للأطراف الخارجية يمكن مقابلتها إذا ما اشتملت التقارير المالية ذات الغرض العام على معلومات ملائمة عن الدخل والثروة.
- وعليه فإن دور المحاسب في الإفصاح عن المعلومات الملائمة للاحتياجات الخارجية يتحدد في إعداد وعرض القوائم المالية الأربعة التالية كحد أدنى(قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التغيير في حقوق الملكية، قائمة التدفق النقدي).

2-7: قيود التكلفة *Cost constraints*:

تعد التكلفة قيداً شائعاً على المعلومات التي يمكن توفيرها من خلال التقرير المالي، فالتقرير عن المعلومات المالية يتطلب تكاليف، ومن المهم أن تكون تلك التكاليف مبررة من خلال منافع التقرير عن تلك المعلومات. وتوجد أنواع عديدة من التكاليف والمنافع التي ينبغي أن تُؤخذ في الحسبان. ويبذل مزودو المعلومات المالية معظم جهودهم في جمع المعلومات المالية، والتعامل معها، والتحقق منها ونشرها، ولكن–في النهاية– يتحمل المستخدمون تلك التكاليف في شكل عوائد مخفضة. إضافة إلى ذلك يتحمل مستخدمو المعلومات المالية –أيضاً– تكاليف تحليل وتفسير المعلومات المُوفرة. وإذا لم تُوفر المعلومات اللازمة، فإن المستخدمين يتحملون تكاليف إضافية للحصول على تلك المعلومات من مكان آخر، أو لتقديرها. وإن التقرير عن المعلومات المالية التي تعد ملائمة وتعبر –بصدق– عما تستهدف أن تعبر عنه يساعد المستخدمين على اتخاذ القرارات بمزيد من الثقة. وينتج عن هذا عمل أسواق رأس المال بشكل أكثر كفاءة، وتكلفة أقل لرأس المال للاقتصاد ككل. أيضاً، يتلقى مستثمر، أو مقرض، أو دائن آخر بعينه، منافع من خلال اتخاذ قرارات أكثر استنارة. بالرغم من ذلك، من غير الممكن أن توفر التقارير المالية ذات الغرض العام جميع المعلومات التي يجدها كل مستخدم ملائمة. بسبب ملازمة الجوانب الشخصية، سوف تختلف تقديرات الأفراد المختلفة لتكاليف ومنافع التقرير عن بنود معينة من المعلومات المالية. وبناءً عليه، يسعى المجلس إلى الأخذ في الحسبان التكاليف والمنافع المتعلقة بالتقرير المالي بشكل عام، وليس –فقط– المتعلقة بمنشآت معدة للتقرير بعينها. ولا يعنى ذلك أن تقديرات التكاليف والمنافع تبرر–دائماً– نفس متطلبات التقرير لجميع المنشآت. قد تكون الاختلافات مناسبة نظراً للأحجام المختلفة للمنشآت، أو للطرق المختلفة لزيادة رأس المال (بشكل عام، أو بشكل خاص)، أو لاحتياجات المستخدمين المختلفين أو لعوامل أخرى.

ملحق للمطالعة: مشروع الإطار المفاهيمي لـ*FASB*و*IASB*[8]:

في شهر تشرين الأول من عام 2004 قرر الـ*FASB* و*IASB* إضافة مشروع مشترك بينهما لتطوير إطار مفاهيمي محسن يعتمد على الأطر المفاهيمية القائمة.

وذلك بهدف إيجاد قاعدة صلبة لوضع معايير محاسبية مستقبلية تعتمد على المبادئ *Principle based standers* ومنسجمة داخلياً (غير متناقضة) وتعمل على تحقيق التوافق الدولي كما رغب كل من الـ*FASB* و*IASB* في تطوير بعض أجزاء الأطر المفاهيمية الموجودة وتعديلها مثلا: لا يتضمن كلا الإطارين تحديد مفهوم منشأة التقرير *Reporting Firm*. **ووضع المشروع المشترك ثماني فقرات أساسية للنقاش والبحث هي كالآتي:**

1- الأهداف والخصائص النوعية.
2- تعاريف العناصر، الاعتراف وإلغاء الاعتراف.
3- القياس.
4- مفهوم منشأة التقرير.
5- حدود التقرير المالي والعرض والافصاح.
6- عرض الإطار المفاهيمي.
7- تطبيق الإطار المفاهيمي على المنشآت غير الهادفة للربح.
8- قضايا أخرى إذا وجدت.

ويتم الاتفاق على القضية الأولى وأصدرت *FASB* بيان المفاهيم رقم 8 في أيلول عام 2010 الذي تضمن فصلين حول موضوعين، يحلان محل بيان المفاهيم رقم 1 وبيان المفاهيم رقم 2.

وبذلك يكون *FASB* أصدرت ثمانية بيانات حول المفاهيم التي خضعت للتطوير والتعديل وهي:

الرقم	الموضوع	التاريخ
1	أهداف عملية التقرير المالي من قبل المنشآت التجارية	1978
2	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	1980
3	عناصر القوائم المالية للمنشآت التجارية	1980
4	أهداف عملية التقرير المالي من قبل المنشآت غير التجارية	1980
5	الاعتراف والقياس في القوائم المالية للمنشآت التجارية	1984
6	عناصر القوائم المالية (حل محل البيان رقم 3)	1985
7	استخدام معلومات التدفق النقدي والقيمة الحالية في القياس المحاسبي	2000

8-القاضي، حسين؛ حمدان، مأمون؛ المصري، تيسير ويوسف، علي، 2017، **"نظرية المحاسبة"**، كلية الاقتصاد، منشورات جامعة دمشق، ص ص182-184.

8	بيان المفاهيم رقم (8): الأهداف العامة لعملية التقرير المالي، والخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة	2010

تغطي هذه البيانات قضايا أساسية في عملية وضع المعايير المحاسبية والممارسة العملية حيث تغطي القضايا الآتية:

1- أهداف عملية التقرير المالي من قبل المنشآت التجارية

2- الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المفيدة

3- عناصر القوائم المالية (يحدد شروط تعاريف العناصر ومتطلباتها وهي: الأصول، الالتزامات، حقوق الملكية، المصاريف).

4- معايير الاعتراف بتلك العناصر وقياسها.

5- استخدام معلومات التدفقات النقدية، والقيمة الحالية في المقاييس المحاسبية

وبيانات المفاهيم المحاسبة المالية هي واحدة من سلسلة منشورات الإطار المفاهيمي للمحاسبة والتقرير المالي، ومنذ نشر بيان المفاهيم الأخير، فإن الـ*FASP* أخذت على عاتقها مشروع مع مجلس معايير المحاسبة الدولية *IASB* لتحسين الأطر المفاهيمية بينهما وتقليل التباين الموجود.

1) أسئلة صح / خطأ *True/False*

	السؤال	صح	خطأ
1	نحتاج إلى إطار عمل مفاهيمي لكي تكون عملية وضع القواعد المحاسبية مفيدة	✓	
2	يعد الإطار المفاهيمي على أنه معيار تقرير مالي دولي		✓
3	يحدد الإطار المفاهيمي معايير لأغراض عملية قياس محددة أو إفصاحات بعينها		✓
4	تعتبر خاصية الملاءمة من الخصائص المعززة للمعلومات المحاسبية		✓
5	تعد المعلومات عن المنشأة المعدة للتقرير أكثر فائدة وتكون لها قابلية للمقارنة إذا تمكن المستخدمين من تحديد وفهم أوجه التشابه والاختلافات بين البنود	✓	
6	يقصد بتوفير المعلومات في الوقت المناسب، إتاحة المعلومات لمتخذي القرار في الوقت المناسب قبل أن تفقد قدرتها على التأثير في القرارات	✓	
7	تعتبر المعلومات الناتجة عن تطبيق الأساس النقدي أفضل من المعلومات الناتجة عن تطبيق أساس الاستحقاق		✓
8	إن القياس على أساس القيمة العادلة يعزز من استخدام العامل الشخصي في التقارير المحاسبية	✓	
9	يقضي مبدأ الإفصاح بضرورة شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة الضرورية لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية،	✓	

2) أسئلة خيارات متعددة *Multiple Choices*

1- حتى تحقق المعلومات المالية خاصية الملاءمة يجب أن يكون لها:

أ) قيمة تنبؤية ب) قيمة تأكيدية

ج) أهمية نسبية د) جميع الأجوبة صحيحة

2- حتى تكون المعلومات المالية معبر عنها بصدق يجب أن تكون:

أ) ممثلة بشكل كامل ب) حيادية

ج) خالية من الأخطاء. د) جميع الأجوبة صحيحة

3- من الفروض الأساسية في المحاسبة:

أ) فرض الكيان الاقتصادي ب) فرض الاستمرارية.

ج) فرض الدورية. د) جميع الأجوبة صحيحة.

4- من مزايا القيمة العادلة:

أ) ملائمة ب) حيادية.

ج) قابلة للتحقق د) أ و ب.

الفصل الثالث: قائمة الدخل والمعلومات ذات الصلة

عنوان الموضوع: قائمة الدخل والمعلومات ذات الصلةIncome Statement and Related Information

كلمات مفتاحية:

قائمة الدخل *Income Statement*، الإيرادات *Revenues*، المصاريف *Expenses*، المكاسب *Gains*، الخسائر *Losses*، الدخل الشامل الآخر *other comprehensive income*.

ملخص الفصل:

يُشكِّل رقم الربح أحد أهم المعلومات التي يركز عليها مستخدمو القوائم المالية للمنشآت لاتخاذ قراراتهم بما يرتبط بهذه المنشآت، ويتم تقديم هذا الرقم من خلال قائمة الدخل، ويستفيدون من هذه القائمة في تقدير قيمة التدفقات النقدية المستقبلية وتوقيتها ومدى إمكانية تحققها.

وإن أهمية رقم الربح ومكونات قائمة الدخل دفع بمجلس المعايير المحاسبية الدولية للعمل في إطار "عرض القوائم المالية" على وضع مجموعة من المبادئ لإعداد قائمة الدخل بما يقدم المعلومات المفيدة لمتخذي القرارات، من خلال تلبية حاجتهم إلى معلومات مكتملة ودقيقة وقابلة للمقارنة عن الدخل ومكوناته بما يساعدهم على تقييم القدرة الربحية المستقبلية للمنشآت.

لذلك يركز هذا الفصل على تقديم المادة العلمية التي تمكن الطالب من فهم وإعداد قائمة الدخل بأشكالها المختلفة، والتقرير عن عناصر الدخل المختلفة، بما في ذلك المكاسب والخسائر غير عادية؛وفهم وتمييز المعالجات للعمليات التي تؤثر في قائمة الدخل الناتجة عن التغيير في السياسات المحاسبية المتبعة أو التصحيح لأخطاء محاسبية أو التغيير في تقديرات محاسبية، واستيعاب كيفية الإفصاح عن بعض المعلومات ذات الصلة المرتبطة بالإفصاح عن ربحية السهم، وتخصيص الضريبة، والدخل الشامل الآخر، والتغيرات في حقوق الملكية.

المخرجات والأهداف التعليمية:

1. فهم قائمة الدخل، ومكوناتها؛ وكيفية إعدادها بأشكالها المختلفة؛
2. فهم كيفية الإفصاح بشكل مفيد عن البنود التي تندرج ضمن قائمة الدخل؛
3. استيعاب كيفية الإفصاح عن العمليات التي تؤثر في قائمة الدخل الناتجة عن التغيير في السياسات المحاسبية المتبعة أو التصحيح لأخطاء محاسبية أو التغيير في تقديرات محاسبية؛
4. استيعاب كيفية الإفصاح عن بعض المعلومات ذات الصلة المرتبطة بالإفصاح عن ربحية السهم، وتخصيص الضريبة، والدخل الشامل الآخر، والتغيرات في حقوق الملكية.

3-1: استخدامات ومحددات قائمة الدخل:

يمكن تعريف قائمة الدخل باختصار بأنها: تقرير يقيس نتيجة عمل المنشأة عن فترة محاسبية محدّدة منتهية، من خلال مقابلة إيرادات ومصروفات هذه الفترة وفق أساس الاستحقاق.

وتأخذ عملية إعداد قائمة الدخل وقياس الدخل الصافي بشكل صحيح وفي الوقت المناسب أهمية كبيرة، لتقديمها معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية تساعدهم عند اتخاذ القرار، يقابل ذلك ضرورة معرفة هؤلاء المستخدمين بمجموعة من المحددات التي تحكم عملية إعداد قائمة الدخل والتي يفترض أخذها بعين الاعتبار عند الاعتماد على المعلومات التي تقدمها هذه القائمة، ونستعرض فيما يلي أهم استخدامات ومحددات قائمة الدخل.

3-1-1: استخدامات قائمة الدخل:

إن قائمة الدخل بشكل رئيسي تساعد مستخدميها على تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة، وهم يستفيدون منها للحصول على ما يلي:

1. **تقييم أداء المنشأة السابق:** من خلال مقارنة مكونات إيرادات ومصروفات المنشأة مع إيراداتها ومصروفاتها في السنوات السابقة لتقييم التطور التاريخي في نتيجة أعمال المنشأة، ومقارنة هذه المكونات مع المنشآت الأخرى التي تعمل في نفس المجال لتقييم الوضع التنافسي للمنشأة.
2. **الحصول على أساس لتقدير أداء المنشأة المستقبلي:** حيث إن تتبع الأداء السابق للمنشأة يمكن أن يعطي مؤشر عن الخط الذي يسير به هذا الأداء صعوداً أو هبوطاً مما يساعد على تقدير الأداء المستقبلي.
3. **تقييم درجة التأكد من تحقق التدفقات المستقبلية:** حيث أن عملية التصنيف للإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر يساعد في الإجابة على تساؤل هام هو: هل ربح المنشأة ناجم عن أعمال اعتيادية مستمرة توحي باحتمالية استمرار هذا الربح أم عن أعمال غير مستمرة من المحتمل عدم تكرارها في الفترات المستقبلية؟.

3-1-2: محددات قائمة الدخل:

هناك بنود تندرج ضمن قائمة الدخل قائمة على اختيارات وتقديرات تقوم بها المنشأة، لذلك من الضروري أخذ هذا الأمر بعين الاعتبار عند استخدام قائمة الدخل، ومن أهم المحددات:

1. **عدم احتواء قائمة الدخل على بنود لها تأثير على أداء المنشأة المستقبلي نظراً لعدم إمكانية قياسها بموثوقية:** مثلاً التطور في جودة المنتج الذي تقدمه المنشآت أو في خدمة العملاء يؤثر في نتيجة العمل المستقبلية ولكن لا يمكن قياسه بدقة وعرضه ضمن القوائم، إضافة إلى عدم إمكانية تسجيل مكاسب أو خسائر غير محققة نظراً لعدم إمكانية التأكد منها.

2. **تأثير الطرق المحاسبية التي تختارها المنشأة (الاختيار المحاسبي) على نتيجة عمل المنشأة(ربح أو خسارة):** مثلاً الطريقة التي تختارها المنشأة في استهلاك الأصول أو في تقييم تدفق المخزون تؤثر على رقم الربح، مما يضعف إمكانية المقارنة بين المنشآت المختلفة لاختلاف الطرق المحاسبية التي تستخدمها.
3. **احتواء قائمة الدخل على عناصر تنطوي على تقديرات من قبل المنشأة لحسابها:** مثلاً: تقدير المنشأة للعمر الإنتاجي للأصل وقيمة النفاية (الخردة) يؤثر على مصروف استهلاك الأصول في قائمة الدخل، أو مثلاً: تقدير نسبة الديون المشكوك في تحصيلها يؤثر على مخصص الديون المشكوك فيها التي تشكل عبء على نتيجة الفترة.

3-2: شكل ومحتوى قائمة الدخل:

بقصد تحقيق غاية قائمة الدخل الأساسية المتمثلة بتقديم معلومات مفيدة عن نتيجة عمل المنشأة خلال فترة زمنية، فإنه يتم تصنيف عناصر قائمة الدخل التي تعود لفترة زمنية معينة وفق ارتباطها بنشاط عمل المنشأة الرئيسي إلى (عناصر تشغيلية أو عناصر غير تشغيلية)، ووفق مدى استمرارية هذه العناصر إلى (عناصر مستمرة أو عناصر غير مستمرة).

وتتضمن قائمة الدخل العناصر الرئيسية التالية:

- **الإيرادات Revenues:** هي المنافع الداخلة لصالح المنشأة (التدفقات الداخلة والإضافات على الأصول والتسويات للالتزامات) الآتية من العمليات الأساسية والمستمرة للمنشأة.

مثال (3-1): العوائد من بيع البضائع أو تقديم الخدمات...

- **المصروفات Expenses:** هي المنافع الخارجة من المنشأة (التدفقات الخارجة أو التخفيضات للأصول أو إحداث الالتزامات) الناتجة عن أداء عمليات المنشأة الأساسية والمستمرة للمنشأة.

مثال (3-2): التكاليف التي يتم تكبدها لإنتاج البضائع المباعة أو لتقديم الخدمات...

- **المكاسب Gains:** هي الزيادة في حقوق الملكية الآتية من عمليات ثانوية أو عارضة للمنشأة.

مثال (3-3):بيع أحد الأصول الثابتة في المنشأة مثل الآلات، أو بيع استثمارات..

- **الخسائر Losses:** هي النقص في حقوق الملكية الناتج عن عمليات ثانوية أو عارضة للمنشأة.

مثال (3-4):تلف أصول نتيجة حرائق مثلاً أو فيضانات، أو التعرض للسرقة...

ويتم فصل المكاسب والخسائر عن الإيرادات والمصروفات عند عرضها ضمن قائمة الدخل بما يؤمّن دقة أعلى في عملية تقييم التدفقات النقدية المستقبلية، حيث أن ارتباط الإيرادات والمصروفات بأداء المنشأة الأساسي يفيد مستخدم القوائم في تقييم أداء المنشأة بدقة وتقدير التدفقات المستقبلية بناء على تقييمه

للأداء، في حين أن العرضية التي ترتبط مع المكاسب والخسائر تجعلها غير مرتبطة بأداء المنشأة وبالتالي لا تفيد مستخدم القوائم في تقييم الأداء وتقدير التدفقات المستقبلية.

إن ما سبق، وفي ظل هدف تقديم معلومات جيدة وملائمة لمستخدمي القوائم، فإن ذلك يؤثر على شكل قائمة الدخل، كما سنلحظه عند إعداد قائمة الدخل.

3-3: إعداد قائمة الدخل:

ذكرنا أن قائمة الدخل هي عبارة عن تقرير يقيس نتيجة عمل المنشأة (ربح أو خسارة) خلال فترة محاسبية محدّدة، وإن نتيجة عمل المنشأة (الربح أو الخسارة) يمثل مجموع الدخل مطروحاً منه المصروفات (باستثناء مكونات الدخل الشامل الآخر – سنفرد لهذه المكونات فقرة خاصة في نهاية الفصل–)، وبالتالي يجب إثبات جميع بنود الدخل والمصروف الخاصة بالفترة الحالية ضمن قائمة الدخل.

وإن أهم المبادئ والافتراضات المحاسبية التي تنظم عملية قياس الدخل:

1. **الدورية المحاسبية:** حيث يتم إعداد قائمة الدخل بشكل دوري خلال مدد زمنية ومالية من حياة المنشأة.
2. **تحقق الإيراد:** عدم تسجيل الإيراد إلّا بعد تحققه.
3. **مقابلة المصروفات بالإيرادات:** تحميل المصروفات والإيرادات التي تعود إلى نفس الفترة المالية، وعدم تحميلها بإيرادات ومصروفات تخص فترات أخرى.

وهناك طريقتان لإعداد قائمة الدخل هما:

3-3-1: قائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة.

3-3-2: قائمة الدخل متعددة المراحل.

3-3-1: قائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة:

تحتوي مجموعتين من العناصر هما: 1- الإيرادات (الدخل). 2- المصروفات (النفقات).

بحيث يتم تخفيض المصاريف من الإيرادات للوصول إلى صافي الدخل (ربح أو خسارة).

مثال (3-5):

كانت بيانات شركة (A to Z) التي تطرح /1600/ سهم للتداول وفق الآتي:

إيراد خدمات /1,000,000/، إيراد أرباح أسهم /100,000/، إيراد إيجار محل /100,000/، وقد بلغت تكاليف متنوعة مبلغ /800,000/، ونفقات إدارية /150,000/، ومصروف فائدة /50,000/.

المطلوب:

أ- إعداد قائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة، إذا علمت أن ضريبة الدخل على نتيجة عمل الشركة تفرض بمعدل 20%.

ب-حساب ربحية السهم الواحد.

الإيرادات		
إيراد الخدمات	1,000,000	
إيراد أرباح أسهم	100,000	
إيراد إيجار	100,000	1,200,000
المصروفات		
تكاليف متنوعة	800,000	
نفقات إدارية	150,000	
مصروف فائدة	50,000	
مصروف الضريبة	40,000 (%20×200,000)	(1,040,000)
صافي الدخل		160,000

ربحية السهم=صافي الدخل/عدد الأسهم= 1600/160,000= 100 ل.س

الميزة الرئيسية لهذه الطريقة بإعداد قائمة الدخل هي: سهولة عرضها والابتعاد عن تعقيدات أولويات عرض عناصر الدخل والمصروفات. ولكن بالمقابل يُعاب عليها محدودية المعلومات التي تقدمها.

ويتم استخدام هذه الطريقة في إعداد قائمة الدخل في الشركات الخدمية خصوصاً.

3-3-2:قائمة الدخل متعددة المراحل:

تقوم هذه الطريقة بالتصنيف للإيرادات والمصروفات حسب طبيعتها، ومدى تكرارها، وإمكانية التنبؤ بها، وإن هذا التصنيف يؤمّن الإفصاح عن البنود التي تندرج ضمن قائمة الدخل بشكل يضمن جودة المعلومات التي تقدمها هذه القائمة لتقييم أداء المنشأة خلال الدورة المحاسبية.

ويتم ذلك من خلال هيكلة بنود قائمة الدخل حسب احتمالية تكرارها المستقبلي إلى:

أولاً: بنود عادية: وتصنف هذه البنود العادية حسب ارتباطها بطبيعة عمل المنشأة الأساسية إلى بنود تشغيلية وإلى بنود أخرى غير تشغيلية وإلى مكاسب وخسائر رأسمالية.

ثانياً: بنود غير عادية: ويتم فيها الإفصاح عن المكاسب والخسائر من العمليات غير المستمرة، ومن العمليات الاستثنائية.

وتأخذ قائمة الدخل الشكل التالي:

البيان	جزئي	كلي
إيراد المبيعات	××	
-تكلفة المبيعات	(××)	
إجمالي الدخل		×××

-المصاريف الأخرى		
تكاليف البيع والتوزيع	(××)	
مصاريف إدارية	(××)	(×××)
صافي الدخل التشغيلي		×××
الإيرادات والمكاسب الأخرى		×××
-المصاريف والخسائر الأخرى		(×××)
التكاليف التمويلية		(×××)
صافي الدخل قبل الضريبة		×××
مصروف الضريبة		(××)
صافي الدخل من العمليات المستمرة بعد الضريبة		×××
العمليات غير المستمرة (صافية من الضريبة)		×××
صافي الدخل		×××
حصة السهم من الربح		××

وفيما يلي استعراض للمراحل الأساسية التي تتضمنها قائمة الدخل.

3-3-2-1: الإفصاح عن البنود العادية في قائمة الدخل:

في هذه المرحلة يتم الإفصاح عن البنود التي ترتبط بالعمليات التي يتكرر حدوثها خلال حياة المنشأة لتمييزها عن العمليات غير المستمرة والاستثنائية، وهي تقسم إلى مراحل فرعية تتضمن الإفصاح عن البنود تشغيلية ثم البنود غير التشغيلية، وصولاً إلى الدخل من العمليات العادية (المستمرة).

أولاً: البنود التشغيلية: وهي التي تنتج عن ممارسة المنشأة لعملها الرئيسي، وتتضمن:

1. إيراد المبيعات: وهو يمثل صافي المبيعات التي تمت خلال الفترة، وتتضمن المبيعات مطروحاً منها: الحسومات النقدية الممنوحة على المبيعات، ومردودات ومسموحات المبيعات.
2. تكلفة البضاعة المباعة: وهي تمثل التكاليف التي دفعت على البضاعة التي تم بيعها خلال الفترة. وتتضمن تكلفة مخزون أول المدة وصافي المشتريات ومصاريف نقل المشتريات وتكاليف التصنيع مطروحاً منها تكلفة مخزون آخر المدة.
3. إجمالي الدخل: ناتج عن طرح تكلفة البضاعة المباعة من إيراد المبيعات.
4. تكاليف البيع والتوزيع: تمثل ما تنفقه المنشأة في سبيل تسويق وبيع بضاعتها. مثل: أجور عملاء البيع، والدعاية والإعلان، ونفقات قسم المبيعات...وغيرها.

5. المصاريف الإدارية: تمثل ما تنفقه المنشأة على الأمور الإدارية العامة. مثل: رواتب الإداريين ونفقات الأقسام الإدارية المختلفة مثل قسم المحاسبة وقسم القانونية ... وغيرها.
6. الدخل من العمليات التشغيلية: وهو يمثل نتيجة العمل الاعتيادي للمنشأة، وينتج عن طرح تكاليف البيع والتوزيع والمصاريف الإدارية من إجمالي الدخل.

ثانياً: البنود غير التشغيلية: وهي التي تنتج عن ممارسة المنشأة لأعمال مساعدة أو ثانوية، وتتضمن:

1. الإيرادات والمصاريف الأخرى: وهي التي تنتج عن عمليات عادية مستمرة (أي غير استثنائية)، ولكن لا تندرج في أي من التصنيفات أعلاه.

الإيرادات والمكاسب الأخرى مثل: إيرادات الإيجار، أو إيرادات الفوائد الدائنة، أو إيرادات الاستثمار في الأوراق المالية...وغيرها

المصاريف والخسائر الأخرى مثل: الاهتلاكات، الخسائر الناتجة عن بيع الأصول طويلة الأجل، أو خسائر ناتجة عن حرائق ومسروقات... وغيرها.

مع ملاحظة أن مجلس معايير المحاسبة الدولية ينحى باتجاه اعتبار هذه الإيرادات والمصاريف الأخرى كجزء من الدخل من العمليات التشغيلية، مثلاً: من غير المناسب استبعاد استهلاك الأصول الثابتة من الجزء التشغيلي نظراً لاستفادة المنشأة من توظيف هذه الأصول لتحقيق الدخل التشغيلي.

2. التكاليف التمويلية: تمثل التكاليف التي يتم دفعها للحصول على الأموال لعمل المنشأة (فوائد مدينة).

ثالثاً: صافي الدخل من العمليات العادية (المستمرة):

بإضافة المكاسب الأخرى وطرح الخسائر الأخرى والتكاليف التمويلية من الدخل من العمليات التشغيلية نحصل على *صافي الدخل قبل الضريبة*.

وبتطبيق المعدلات الواردة في القانون الضريبي على رقم صافي الدخل قبل الضريبة نحصل على *مصروف الضريبة*.

وبطرح مصروف الضريبة من صافي الدخل قبل الضريبة نحصل على *صافي الدخل من العمليات العادية (المستمرة)*، هو يمثل نتيجة عمل المنشأة قبل احتساب أي مكاسب أو خسائر من العمليات غير العادية، مع ملاحظة أنه في حال عدم وجود عمليات غير عادية، سيكون هذا المبلغ يمثل صافي الدخل.

مثال (3-6):

تتوفر لديك البيانات التالية الخاصة بشركة السرور التجارية في نهاية عام 2018:

بلغ إيراد المبيعات /1,200,000/، وكانت الشركة قد قدمت حسم نقدي على مبيعاتها بلغ /20,000/، ورد الزبائن ما قيمته /80,000/ من البضاعة المباعة لوجود عيب فيها، كان لدى الشركة في بداية الفترة

مخزون بقيمة /250,000/، واشترت بضائع بقيمة /670,000/، حصلت على حسم نقدي لقاء تعجيلها بالدفع بلغ /25,000/، وقامت برد بضائع غير مطابقة للمواصفات التي طلبتها بقيمة /45,000/، علما أن مخزونها المتبقي في نهاية العام بلغ /150,000/،

علماً أن الشركة دفعت المصاريف التالية:

مصاريف لنقل المشتريات بلغت /100,000/، رواتب وعمولات مبيعات /25,000/، مصروفات حفلات إعلانية ودعاية /1,500/ مصروفات نقل مبيعات /500/، مصروفات هاتف وانترنيت في قسم المبيعات /500/، رواتب إداريين /45,000/، خدمات قانونية /3,000/، مصروفات عامة /1,000/، مصروفات تأمين /1,000/، ورقيات /300/، مصروفات نثرية أخرى /700/. إضافة إلى فوائد مدينة على سندات وأوراق تجارية بلغت 30,000

كانت الاستهلاكات لديها: استهلاك تجهيزات مبيعات /500/، استهلاك أبنية /500/، استهلاك أدوات مكاتب /500/

وحققت إيرادات أرباح أسهم /30,000/، وإيراد إيجار محل /30,000/ وفوائد دائنة /20,000/.

حصل حريق صغير في الشركة أدى إلى خسائر بلغت /70,000/

المطلوب: إعداد قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة وحساب ربحية السهم الواحد إذا علمت أن الشركة تدفع ضريبة دخل بمعدل 20%، ولديها 1,000 سهم عادي متداول.

قائمة الدخل لشركة السرور عن الفترة المنتهية في 2018/12/31			
البيان	**جزئي1**	**جزئي2**	**كلي**
إيراد المبيعات		1,200,000	
ناقص: الحسم النقدي الممنوح		(20,000)	
مردودات المبيعات ومسموحاتها		(80,000)	
صافي إيراد المبيعات			1,100,000
-تكلفة البضاعة المباعة:			
مخزون أول المدة (مخزون 1/1)		250,000	
+ صافي المشتريات:			
المشتريات	670,000		
-الحسم النقدي المكتسب	(25,000)		
-مردودات المشتريات ومسموحاتها	(45,000)	600,000	
+نفقات نقل المشتريات		100,000	
إجمالي البضاعة المتوفرة للبيع		**950,000**	

-مخزون آخر المدة (مخزون 12/31)		(150,000)	
تكلفة البضاعة المباعة			**(800,000)**
مجمل الربح			**300,000**
-المصروفات التشغيلية الأخرى:			
المصروفات البيعية:			
رواتب وعمولات مبيعات	25,000		
مصروفات حفلات إعلانية ودعاية	1,500		
مصروفات نقل مبيعات	500		
مصروفات هاتف وانترنيت في قسم المبيعات	500		
استهلاك تجهيزات مبيعات	500	**28,000**	
المصروفات الإدارية:			
رواتب إداريين	45,000		
خدمات قانونية	3,000		
مصروفات عامة	1,000		
مصروفات تأمين	1,000		
ورقيات	300		
مصروفات نثرية أخرى	700		
استهلاك أبنية	500		
استهلاك أدوات مكاتب	500	**52,000**	
إجمالي المصروفات التشغيلية الأخرى			**(80,000)**
الدخل من العمليات التشغيلية			**220,000**
+إيرادات ومكاسب أخرى:			
إيرادات أرباح أسهم	30,000		
إيراد إيجار محل	30,000		
فوائد دائنة	20,000	**80,000**	
-مصروفات وخسائر أخرى:			
فوائد مدينة على سندات وأوراق تجارية	30,000		
خسائر حريق	70,000	**(100,000)**	**(20,000)**
الدخل قبل الضريبة			**200,000**

-ضريبة الدخل			**(40,000)**
صافي الدخل			**160,000**

حصة السهم العادي من الأرباح= صافي الربح / عدد الأسهم المتداولة = 160,000 / 1,000 = 160 ل.س

3-3-2-2:الإفصاح عن البنود غير العادية في قائمة الدخل:

البنود غير العادية تمثل المكاسب والخسائر الناتجة عن أحداث غير مستمرة أو استثنائية واجهت عمل المنشأة. مثل: التخلص من خط إنتاجي كان موجود لدى المنشأة، أو حدوث فيضان في منطقة قلّما تتعرض للفيضانات.

ويتم عرض المكاسب والخسائر غير العادية بشكل مستقل، لضمان معلومات دقيقة عن المقدرة الإيرادية المستقبلية للمنشأة، حيث أن البنود غير العادية لا تعكس مقدرة المنشأة الإيرادية المستقبلية، ولكن قد تعطي معلومات للمستخدم تساعد في تقدير بعض المخاطر التي قد تواجه إيرادات المنشأة مستقبلاً بشكل عام. ولذلك فإن من الأمثل أن يتم عرض العناصر غير العادية بشكل مستقل (صافية من الضريبة) بعد العناصر العادية.

والعناصر غير العادية يمكن أن تضم المكاسب والخسائر الناتجة عن:

أولاً: العمليات غير المستمرة

ثانياً: العناصر الاستثنائية

أولاً: الإفصاح عن المكاسب والخسائر من العمليات غير المستمرة:

حتى نعتبر العمليات لقسم في المنشأة بأنها غير مستمرة يجب أن يتحقق الشرطان التاليان:

أ- تخلص المنشأة من نتائج العمليات التشغيلية والتدفقات النقدية للقسم المتخلص منه.

ب-عدم بقاء أي فائدة ذات معنى لذلك القسم بعد عملية التخلص منه.

مثلاً: تخلص من قسم من المنشأة ولن يكون للمنشأة أي علاقة بنوع الإنتاج الذي كان يشغله القسم المستغنى عنه.

مثال (3-7):

شركة الجمال لإنتاج مستحضرات التجميل، وبسبب ضعف الإقبال على منتج تبييض البشرة (WHITE) الذي تنتجه، قرر في عام 2018 التخلص من الخط الإنتاجي لهذا المستحضر لديها، وقد كانت خسائرها من العمل بهذا الخط في عام التخلص منه بلغت /200,000/ (متضمنة الضريبة)، وبتقييم عملية بيعها للخط تبين أن خسائرها من عملية البيع بلغت /240,000/ (صافي من الضريبة)، علماً أن معدل الضريبة على أعمال الشركة 20%.

المطلوب:

بين كيف سيتم إدراج نتيجة ما سبق في قائمة الدخل، إذا علمت أن صافي الدخل من العمليات المستمرة بلغ /10,000,000/.

عرض العمليات غير المستمرة في قائمة الدخل		
الدخل من العمليات المستمرة		**10,000,000**
العمليات غير المستمرة		
خسارة تشغيلية من خط انتاج كريم تبييض البشرة المتخلص منه	200,000	
(ضريبة الدخل)	(40,000)*	
	160,000	
خسارة التخلص من خط إنتاج كريم تبييض البشرة	300,000**	
(ضريبة الدخل)	(60,000)***	
	240,000	
صافي الدخل من العمليات غير المستمرة		**(400,000)**
صافي الدخل بعد العمليات غير المستمرة		**9,600,000**

*: حساب مقدار انخفاض مبلغ الضريبة نتيجة الخسارة التشغيلية= 200,000×20%= 40,000.

**: حساب خسارة التخلص من خط الإنتاج= 240,000 × (80/100)= 300,000

***: حساب مقدار انخفاض الضريبة من خسارة التخلص من الخط= 300,000×20%=60,000

وتكون القيود لإثبات ما سبق:

		من مذكورين	
400,000		حـ/ ملخص الدخل	
100,000		حـ/ ضريبة دخل مؤجلة (أصل)	
	500,000		إلى حـ/ خسارة التخلص من خط إنتاج الكريم

ثانياً: الإفصاح عن المكاسب والخسائر من العناصر الاستثنائية:

العناصر الاستثنائية لها أثر هام عند تقييم عمل المنشأة، لكي نصنف أية عناصر على أنها استثنائية يجب أن تتصف بالميزتين التاليتين:

أ- غير عادية بطبيعتها: بمعنى هي غير طبيعية قياساً بنشاط المنشأة العادي وبيئة عمل المنشأة.

ب-غير متكررة الحدوث: غير متوقع التكرار في المدى المنظور إذا أخذنا بالاعتبار بيئة عمل المنشأة (البيئية والسياسية والاقتصادية).

مثلاً: حدوث إعصار كبير أدى لخسائر في المنشأة، هنا عنصر استثنائي، أما إذا كانت المنطقة تعتبر منطقة تتعرض بشكل متكرر للأعاصير، فالحدث من المحتمل تكراره، بالتالي نعرضه ضمن العمليات المستمرة في القسم غير التشغيلي من العمليات العادية.

مثال (3-8):

تعرضت المنطقة التي تقع فيها شركة الإخلاص لزلزال خلال عام 2018 أدى لخسائر في الشركة المذكورة بلغت 500,000، بين كيفية إثبات هذه الخسارة في قائمة دخل الشركة إذا علمت أن نتيجة أعمال الشركة من الأعمال غير الاستثنائية بلغت 900,000 ربح، ومعدل الضريبة 20%.

عرض العناصر الاستثنائية في قائمة دخل شركة الإخلاص في 2018/12/31		
الدخل قبل العناصر الاستثنائية		**900,000**
عناصر استثنائية		
خسارة ناتجة عن الزلزال	500,000	
(ضريبة الدخل)	(100,000)	
صافي نتيجة العناصر الاستثنائية		**(400,000)**
صافي الدخل بعد العناصر الاستثنائية		**500,000**

والقيود المحاسبية لإثبات العنصر الاستثنائي:

		من مذكورين	
400,000		حـ/ ملخص الدخل	
100,000		حـ/ ضريبة الدخل المؤجلة (أصل)	
	500,000		إلى حـ/ خسائر ناتجة عن زلزال

3-4: كيفية الإفصاح عن البنود في قائمة الدخل:

يركز هذا الجزء من الفصل على كيفية الإفصاح عن بنود هامة ذات صلة بقائمة الدخل، وهي التي ترتبط بكيفية الإفصاح عن ربحية السهم، وتخصيص ضرائب الدخل خلال الفترة، وكيفية المعالجة

الصحيحة لضمان الإفصاح الجيد عن التغييرات في السياسات المحاسبية و تصحيح الأخطاء المحاسبية والتغييرات في التقديرات.

3-4-1: تحديد مكان الإفصاح عن معلومات أرباح الأسهم:

أرباح الأسهم يقصد بها حصة السهم الواحد من الأسهم العادية من الأرباح المتحققة عن أعمال المنشأة خلال فترة محددة، ولا تعني المبالغ التي دفعت لحملة الأسهم.

وبالتالي يتم حساب حصة السهم من الأرباح من خلال تقسيم (رقم صافي الربح القابل للتوزيع بعد تخفيض أرباح الأسهم الممتازة) على (عدد الأسهم العادية المتداولة).

مثال (3-9): في نهاية عام 2018 أعلنت شركة الخير عن أرباح تبلغ 7,000,000 ل.س، 1,000,000 ل.س منها تم دفعها للأسهم الممتازة. فما هي حصة السهم الواحدة من الربح الواجب الإفصاح عنها، إذا علمت أن عدد الأسهم العادية المتداولة بلغ 100,000 سهم.

$$\text{حصة السهم من الأرباح} = \frac{\text{صافي الدخل} - \text{أرباح الأسهم الممتازة}}{\text{عدد الأسهم العادية المتداولة}} = \frac{7{,}000{,}000 - 1{,}000{,}000}{100{,}000} = 60$$

وبسبب أهمية رقم حصة السهم من الأرباح (Earnings per share EPS) للمحللين الماليين ومستخدمي التقارير المالية، فإنه يتوجب على المنشآت أن تفصح عن هذا الرقم ضمن قائمة الدخل.

مع ملاحظة ضرورة عرض حصة السهم من أرباح العمليات غير العادية –إن وجدت– بشكل مستقل إما على وجه قائمة الدخل أو ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

مثال (3-10): بفرض حققت شركة الإخلاص صافي ربح من العمليات التشغيلية بلغ 5,000,000 ل.س، وهناك خسارة تشغيلية من خط إنتاجي تم التخلص منه بلغت (200,000) ل.س صافية من الضريبة، وحققت 700,000 ل.س كربح ناتج التخلص من هذا الخط الإنتاجي، في مثل هذه الحالة سيتم الإفصاح عن ربحية السهم الواحد من أصل (100,000) سهم متداول كالتالي:

صافي الدخل من العمليات المستمرة	**5,000,000**
العمليات غير المستمرة	
خسارة تشغيلية من خط إنتاجي تم التخلص منه	(200,000)
ربح التخلص من الخط الإنتاجي	700,000
صافي الدخل	**5,500,000**
حصة السهم من الأرباح العادية	
حصة السهم من أرباح العمليات المستمرة	50

حصة السهم من الخسارة التشغيلية للخط الإنتاجي الذي تم التخلص منه	(2)
حصة السهم من ربح التخلص من الخط الانتاجي	7
حصة السهم من أرباح المنشأة	**55**

3-4-2: الإفصاح عن التغييرات في السياسات المحاسبية والأخطاء المحاسبية:

يتم في هذا الجزء من الفصل عرض كيفية الإفصاح عن التغييرات في السياسات المحاسبية وعن الأخطاء المحاسبية وعن التغييرات في التقديرات المحاسبية، بما يضمن تقديم معلومة صحيحة قابلة للمقارنة لمستخدم التقارير المالية.

3-4-3-1:التغيير في السياسات المحاسبية:

عندما نتكلم عن التغير في السياسات المحاسبية علينا أن نتذكر أن:

- ✓ الأساس في المحاسبة هو الثبات في استخدام نفس السياسات المحاسبية لإثبات نفس العمليات خلال الفترات المختلفة، لنضمن قابلية المقارنة لنتائج المنشأة بين الأعوام المختلفة.
- ✓ ولكن التغير في السياسات المحاسبية يبقى محتملاً، ويكون هذا التغيير غالباً لأحد سببين رئيسيين هما:
  - تطبيق معيار جديد يحكم العمليات، يتطلب تغيير في السياسة التي كنا نستخدمها لإثبات هذه العمليات.
  - أو أن السياسة الجديدة التي سنقوم باعتمادها تقدم معلومات ملائمة أكثر.

كأمثلة على التغيرات في السياسات أو المبادئ: تغيير أسلوب الاستهلاك للأصول الثابتة من القسط الثابت إلى القسط المتناقص، أو مثلاً تغيير أسلوب تسعير البضاعة من FIFO إلى وسطي التكلفة المرجح...

وبناء على ما سبق، ولضمان الحفاظ على قابلية المقارنة، فمن الواجب عرض التغيرات الناجمة عن السياسة الجديدة بأثر رجعي.

وعندما نقول **بأثر رجعي** فإننا نعني:

- أن نعيد عرض القوائم المالية للفترات السابقة بأساس متوافق مع السياسة الجديدة.
- ونقوم بتسجيل الأثر المتراكم للتغيير في الفترات السابقة كتسوية لرصيد أول المدة للأرباح المحتجزة لأحدث سنة معروضة.

مثال (3-11):

الشركة (A to Z) بدأت عملها عام 2016، وكانت قد اشترت آلات عام 2016، وقامت باستهلاكها بطريقة أرقام السنين، وفي عام 2017 قررت تغيير طريقة الاستهلاك إلى طريقة القسط الثابت.

المطلوب: كيف يتم تسجيل هذا التغير في السياسة المحاسبية إذا علمت أن:

أ- قيمة الآلات 100,000 ل.س وعمرها الإنتاجي 4 سنوات.

ب-كانت قائمة الدخل المقارنة عن العامين قبل التعديل على الشكل التالي:

البيان	2016	2017
صافي الإيرادات	1,000,000	2,000,000
(ت. البضاعة المباعة)	(500,000)	(1,000,000)
مجمل الربح	**500,000**	**1,000,000**
(مصاريف تشغيلية)	(300,000)	(500,000)
الربح التشغيلي	**200,000**	**500,000**
(الضريبة 20%)	(40,000)	(100,000)
صافي الربح بعد الضريبة	**160,000**	**400,000**

الحل:

1- الخطوة الأولى: نحسب أثر التغير في السياسة المحاسبية على قيمة الاستهلاك في كل سنة من السنوات:

السنة	الاستهلاك وفق طريقة أرقام السنين	الاستهلاك وفق طريقة القسط الثابت	الزيادة الحاصلة في نتيجة العمل بسبب التغيير	التغيير صافي من الضريبة
2016	=(10/4)×100,000 40,000	=(4/1)×100,000 25,000	15,000	12,000
2017	=(10/3)×100,000 30,000	25,000	5,000	

2- الخطوة الثانية: إثبات القيود المحاسبية لأثر التغيير، من خلال إقفاله في الأرباح المحتجزة (دون أن ننسى أن يكون صافي من الضريبة، أي كما لو أو الإثبات حصل في تلك السنة):

يتبين من البيانات الناتجة عن الخطوة الأولى: أنه لو كانت طريقة القسط الثابت مطبقة من عام 2016 لكانت:

- زادت الأرباح في ذلك العام بقيمة 15,000، ننزل منها الضريبة فيكون قيمة الزيادة في صافي الربح هي 12,000

- ولكانت بالمقابل خفضت قيمة مجمع الاستهلاك الظاهر في الميزانية بقيمة 15,000.

وبالتالي يكون القيود على الشكل التالي:

15,000		من حـ/ م.أ. آلات
		إلى مذكورين
	12,000	حـ/ أثر تراكمي لتغيير طريقة اهتلاك الآلات
	3,000	حـ/ ضريبة دخل مؤجلة (التزام)

ثم نقفل الأثر التراكمي في الأرباح المحتجزة (أي زيادة الأرباح المدورة من العام الماضي كما لو أنه طبقنا السياسة المذكورة فعلاً)

12,000		من حـ/ أثر تراكمي لتغيير طريقة اهتلاك الآلات
	12,000	إلى حـ/ الأرباح المحتجزة

3- الخطوة الثالثة: نعيد عرض البيانات بأثر رجعي كما لو أن الطريقة مطبقة سابقاً

وتكون قائمة الدخل وفق التالي:

البيان	2016	2017
صافي الإيرادات	1,000,000	2,000,000
(ت. البضاعة المباعة)	(500,000)	(1,000,000)
مجمل الربح	**500,000**	**1,000,000**
(مصاريف تشغيلية)	(285,000)	(495,000)
الربح التشغيلي	**215,000**	**505,000**
(الضريبة 20%)	(43,000)	(101,000)
صافي الربح بعد الضريبة	**172,000**	**404,000**

وتظهر قائمة الأرباح المحتجزة بعد التعديل على الشكل التالي:

البيان	2016	2017
رصيد أول المدة قبل التعديل		160,000
الأثر التراكمي لتغيير طريقة اهتلاك الآلات (صافي من الضريبة)		12,000
رصيد أول المدة بعد التعديل		172,000
يضاف صافي الربح	172,000	404,000
رصيد آخر المدة	172,000	576,000

3-4-3-2:التغير في التقدير:

هناك بعض القيم تحتاج لتقديرات للأغراض المحاسبية مثل: العمر الإنتاجي للأصل، وقيمة النفاية للأصل، الذمم المدينة المشكوك في تحصيلها، والتالف من المخزون...

إن التغييرات في مثل هذه التقديرات لا ترتبط بالسنوات السابقة ولا تعتبر تصحيحاً، بل هي أتت نتيجة تغير في الظروف أو المعلومات التي كانت متوفرة والتي قدرنا على أساسها، دفعتنا لتغيير هذه التقديرات. لذلك لا نقوم بالإثبات بأثر رجعي، بل نثبت هذه التغييرات في التقديرات على البيانات المستقبلية فقط.

مثال (3-12):

اشترت شركة الإخلاص آلة في بداية عام 2015 بمبلغ 500,000 ل.س قدرت عمرها الإنتاجي بـ 5 سنوات بدون قيمة نفاية، وتستهلكها بطريقة القسط الثابت، وفي بداية عام 2018 تمت مراجعة العمر الإنتاجي للآلة وتبين أنه يتوقع أنه تبقى من عمرها الإنتاجي 4 سنوات. ما أثر ذلك؟

قبل تغيير التقدير:

قيمة القسط الثابت= 500,000× (5/1)= 100,000 سنوياً.

قيمة مجمع الاستهلاك عن الأعوام (2015+2016+2017) = 100,000×3= 300,000

وبالتالي تظهر الآلة في الميزانية الافتتاحية لعام 2018 كالتالي:

تكلفة الآلة	500,000
(مجمع الاستهلاك)	(300,000)
صافي القيمة الدفترية للآلة	200,000

بعد تغيير التقدير:

نحسب قيمة القسط الثابت في عام 2018 منطلقين من القيمة الدفترية للأصل في بداية عام تغيير التقدير، وبالتالي سيكون القسط بعد أن تم تغيير التقديرات= 200,000× (4/1)= 50,000

وبالتالي سيكون مجمع الاستهلاك في نهاية العام 2018= 300,000+ 50,000= 350,000

وستظهر الآلة في الميزانية الختامية لعام 2018 على الشكل التالي:

تكلفة الآلة	500,000
(مجمع الاستهلاك)	(350,000)
صافي القيمة الدفترية للآلة	150,000

3-4-3-3: تصحيح الأخطاء المحاسبية:

تنتج الأخطاء المحاسبية إما عن أخطاء في عمليات حسابية أو أخطاء في تطبيق معايير محاسبية أو نتيجة لفهم خاطئ لوقائع كانت موجودة عند إعداد القوائم المالية. وإنّ أغلب الأخطاء ارتبطت بالتقرير غير المناسب عن الإيرادات، أو المحاسبة عن خيارات الأسهم، أو مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها، أو المخزون.

يجب أن يتم تصحيح الأخطاء المحاسبية خلال العام الذي اكتشفت فيه من خلال قيود تستهدف الحسابات التي تأثرت بالخطأ المحاسبي كتسويات لفترات سابقة، ويتم التقرير عن أثر هذه التسويات كتعديل أو تسوية لرصيد الأرباح المحتجزة لأول الفترة التي تم اكتشاف الخطأ فيها، وإعادة عرض أرصدة الحسابات المتأثرة بالخطأ وفق الأساس الصحيح ضمن القوائم المالية المقارنة، بحيث تظهر أرقام السنة السابقة بشكل صحيح وكأنّ الخطأ لم يحدث.

مثال (3-13): في 2017/12/31 كانت الميزانية وقائمة الدخل تظهر كما يلي:

قائمة المركز المالي كما في 2017/12/31	
البيان	**المبلغ**
الموجودات الثابتة	700,000
(مجمع اهتلاك الموجودات)	(500,000)
صافي الموجودات الثابتة	200,000
... أصول ضريبية مؤجلة	50,000
.....	....
إجمالي الأصول	2,000,000
حقوق الملكية	
رأس المال	1,000,000
الأرباح المحتجزة	400,000
.....	
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	2,000,000

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في 2017/12/31	
البيان	المبلغ
الإيرادات	1,000,000
المصاريف	

اهتلاك الموجودات	(100,000)
.....	....
صافي الدخل قبل الضريبة	400,000
مصروف ضريبة الدخل (20%)	(80,000)
صافي الدخل بعد الضريبة	320,000

خلال عام 2018: كان صافي الربح يبلغ 200,000 ل.س، علماً أنه تم اكتشاف خطأ تسجيل قسط اهتلاك أثاث بمبلغ 50,000 بدلاً من 150,000 ل.س.

المطلوب: إجراء المعالجة المحاسبية لمعالجة الخطأ.

الحل: في عام 2018 نقوم بتسجيل قيد لتصحيح الخطأ وتسويته في حساب الأرباح المحتجزة، بالقيد:

من مذكورين

80,000 حـ/ الأرباح المحتجزة

20,000 حـ/ ضريبة دخل مؤجلة (أصل)

100,000 إلى حـ/ مجمع اهتلاك أثاث

ويجب أن يتم عرض القوائم المالية المقارنة في نهاية عام 2018 بأرقام صحيحة كأن الخطأ لم يكن، وهنا ستتأثر أرصدة أول المدة لكل من: الأرباح المحتجزة، مصروف الاستهلاك، مجمع الاستهلاك، الأصول الضريبية المؤجلة

قائمة المركز المالي كما في 2018/12/31		
البيان	**2018**	**2017**
الموجودات الثابتة		700,000
(مجمع اهتلاك الموجودات)		(600,000)
صافي الموجودات الثابتة		100,000
... أصول ضريبية مؤجلة		70,000
.....		....
إجمالي الأصول		
حقوق الملكية		
رأس المال		1,000,000
الأرباح المحتجزة		320,000
.....		
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية		

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في 2018/12/31		
البيان	**2018**	**2017**
الإيرادات		1,000,000
المصاريف		
اهتلاك الموجودات		(200,000)
.....		....
صافي الدخل قبل الضريبة		300,000
مصروف ضريبة الدخل (20%)		(60,000)
صافي الدخل بعد الضريبة		240,000

وتظهر قائمة التغيرات في الأرباح المحتجزة عن الفترة في عام 2018 على الشكل التالي:

البيان	**جزئي**	**كلي**
رصيد 2018/1/1		**400,000**
يطرح:		
تصحيح خطأ قسط اهتلاك أثاث في عام 2017	100,000	
ضريبة الدخل	(20,000)	(80,000)
رصيد 2018/1/1 المعدل		**320,000**
يضاف: صافي الدخل		200,000
رصيد 2018/12/31		**520,000**

3-5: إعداد قائمة الأرباح المحتجزة.

الأرباح المحتجزة تمثل الأرباح الصافية التي حققتها المنشأة ولم يتم توزيعها على الملاك أو المساهمين.

وتظهر قائمة الأرباح المحتجزة عملية تسوية لرصيد الأرباح المحتجزة أول المدة وصولاً إلى رصيد آخر المدة، وهذه التسوية تفصح عن أسباب الزيادة أو النقص في صافي أصول المنشأة. وأسباب التغير في الأرباح المحتجزة يمكن أن تكون:

- نتيجة الفترة: حيث تزداد الأرباح المحتجزة بمقدار صافي الربح المتحقق خلال الفترة، وتنخفض بصافي الخسارة.

- عرض التغييرات في السياسات المحاسبية بأثر رجعي والتسويات لتصحيح أخطاء سنوات سابقة تزيد أو تخفّض الأرباح المحتجزة.
- توزيعات الأرباح: حيث تنخفض الأرباح المحتجزة بمقدار ما يتقرّر توزيعه (دفعه) منها على الملاك أو المساهمين، علماً أنه من الممكن أن يكون هناك قيود على عملية توزيع هذه الأرباح إما بسبب وجود شروط تعاقدية تفرض حجز جزء من الأرباح المحتجزة ومنع توزيعها لحين انتهاء السبب القانوني لذلك، أو بسياسات مجلس إدارة المنشأة أو كتحوط لمواجهة أمور طارئة.

ويمكن أن يتم عرض قائمة الأرباح المحتجزة بأشكال مختلفة، حيث يمكن أن يتم إعداد قائمة مستقلة للأرباح المحتجزة، أو يتم دمجها مع قائمة التغيرات في حقوق الملكية. وفي حال وجود قيود على توزيع الأرباح المحتجزة يمكن أن يكون هناك عرض لمبلغين منفصلين من الأرباح المحتجزة (أرباح محتجزة حرة، وأرباح محتجزة مقيدة)

مثال (3-14):كان رصيد الأرباح المحتجزة لشركة الخير في 2018/1/1يبلغ 2,000,000 ل.س، وحققت أرباح خلال عام 2018 بلغت 1,000,000 ل.س، ولكن خلال العام تم اكتشاف وجود خطأ حصل في عام 2017 تمثل باحتساب قسط اهتلاك آلات بمبلغ 200,000 ل.س بدلاً من 100,000 ل.س.

المطلوب: إعداد قائمة التغير في الأرباح المحتجزة، إذا علمت أنه تم توزيع 1,500,000 ل.س على المساهمين نقداً، وأن الضريبة تفرض بمعدل 20%.

الحل: أولاً نقوم بتسوية الخطأ المتمثل بتسجيل مبلغ 100,000 ل.س كزيادة في قسط اهتلاك الآلات لعام 2107، بالقيد:

100,000 من حـ/ مجمع اهتلاك الآلات

إلى مذكورين

80,000 حـ/ الأرباح المحتجزة

20,000 حـ/ ضريبة دخل مؤجلة (التزام)

وتظهر قائمة الأرباح المحتجزة للفترة المنتهية في 2018/12/31 على الشكل التالي:

البيان	جزئي	كلي
رصيد 2018/1/1		2,000,000
يضاف:		
تصحيح خطأ قسط استهلاك آلات في عام 2017	100,000	
ضريبة الدخل	(20,000)	80,000
رصيد 2018/1/1 المعدل		2,080,000

يضاف: صافي الدخل		1,000,000
يطرح: أرباح موزعة نقداً		(1,500,000)
رصيد 2018/12/31		1,580,000

3-6: الإفصاح عن الدخل الشامل الآخر.

تواجه المحاسبة مسألة عملية الاعتراف بالمكاسب والخسائر غير المحققة (مثل: المكاسب والخسائر من الاستثمارات في الأوراق المالية المصنفة بأنها متوفرة للبيع، المكاسب والخسائر من تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية).

مثلاً: عندما نستخدم القيمة العادلة لقياس أصول والتزامات المنشأة. فإن عملية الاعتراف بالمكاسب والخسائر الناجمة عن التغير في قيم هذه العناصر تبقى إشكالية في ظل احتمالات التضليل الممكن التسبب به في حال تم الاعتراف بها في صافي الدخل. وبالمقابل وفي نفس الوقت هناك ضرورة أن يتم الإفصاح عن إمكانية تحقيق مكسب أو خسارة، لأن هذه المعلومة ممكن أن تكون مفيدة لمتخذ القرار.

إن هذا الأمر دفع بالمعايير الدولية لتنظيم عملية الاعتراف بهذه المكاسب والخسائر غير المحققة، بحيث لا يتم إدراج هذه العناصر ضمن قائمة الدخل بشكل يحمي نتيجة الفترة التي يتم التوصل إليها من قائمة الدخل من التضليل الناجم عن احتمالية عدم التحقق لهذه المكاسب والخسائر، وتقرر أن يتم إدراجها بشكل مباشر في حقوق الملكية بما يضمن الإفصاح عنها لمستخدمي المعلومات المحاسبية.

ويتم إدراج هذه المكاسب والخسائر في حقوق الملكية من خلال ما يسمى "**الدخل الشامل الآخر**".

تتضمن قائمة "**الدخل الشامل**" كافة التغييرات في حقوق الملكية خلال الدورة عدا تلك الناتجة عن الاستثمارات المقدمة من الملاك والتوزيعات لهم. وبالتالي يتضمن:

- كافة الإيرادات والمصروفات المعروضة في صافي الدخل. تعرض كنتيجة عمل تحت مسمى صافي الدخل.
- كافة المكاسب والخسائر التي لا يمكن أن تعرض في قائمة الدخل لتنتج صافي الدخل، ولكن تؤثر على حقوق الملكية. **ونسميها الدخل الشامل الآخر other comprehensive income.**

هناك طريقتين أساسيتين لعرض مكونات الدخل الشامل:

- **مدخل القائمة الواحدة:** يتم إعداد قائمة واحدة نسميها قائمة الدخل الشامل، بحيث يتم عرض مكونات قائمة الدخل الأساسية حتى نصل إلى صافي الدخل (الربح أو الخسارة) أولاً، وبعدها يكون هناك عنوان فرعي يتضمن الدخل الشامل الآخر (صافي من الضريبة).

- **مدخل القائمتين:** حيث يتم عرض الدخل الشامل الآخر من خلال قائمة دخل ثانية نسميها قائمة الدخل الشامل. بعد أن نكون قد أعددنا قائمة الدخل التقليدية للوصول إلى صافي الدخل. (يتم وضع صافي الدخل الناتج عن قائمة الدخل كنقطة بداية للقائمة الثانية، ثم نضيف الدخل الشامل الآخر /صافي من الضريبة/)

ويتم عرض الدخل الشامل الآخر المتراكم ضمن قائمة التغيرات في حقوق ملكية حملة الأسهم، والتي تضم أيضاً أيّة زيادة في الأسهم أو توزيعات على المساهمين.

مثال (3-15):

تتوفر لديك البيانات التالية المتضمنة أرصدة لحسابات شركة المحبة لعام 2018:

أسهم عادية /3,000,000/، أرباح محتجزة /200,000/، دخل شامل آخر متراكم /100,000/.

وكانت نتيجة أعمال الشركة خلال العام على الشكل التالي:

إيرادات مبيعات /1,500,000/، ت. البضاعة المباعة /1,000,000/، مصاريف تشغيلية /150,000/، مكاسب غير محققة نتيجة الاحتفاظ بأوراق مالية متوفرة برسم البيع /50,000/ (صافية من الضريبة التي تفرض بمعدل 20%)،

المطلوب:

1- إعداد قائمة الدخل الشامل وفق مدخل القائمة الواحدة.

2- إعداد قائمة الدخل الشامل وفق مدخل القائمتين.

3- إعداد قائمة التغير في حقوق الملكية.

الحل:

الطلب الأول: قائمة الدخل الشامل وفق مدخل القائمة الواحدة:

قائمة الدخل الشامل لشركة المحبة في 2018 /12/31	
إيراد مبيعات	1,500,000
(ت. البضاعة المباعة)	(1,000,000)
مجمل الربح	**500,000**
(م. تشغيلية)	(150,000)
صافي الربح قبل الضريبة	**350,000**
(مصروف الضريبة) (20%)	(70,000)
صافي الربح	**280,000**
دخل شامل آخر	
مكسب احتفاظ بأوراق مالية غير محقق	50,000
الدخل الشامل	**330,000**

الطلب الثاني: إعداد قائمة الدخل الشامل وفق مدخل القائمتين:

نقوم أولاً بإعداد قائمة الدخل للفترة:

قائمة الدخل لشركة المحبة في 2018/12/31	
إيراد مبيعات	1,500,000
(ت. البضاعة المباعة)	(1,000,000)
مجمل الربح	**500,000**
(م. تشغيلية)	(150,000)
صافي الربح قبل الضريبة	**350,000**
(مصروف الضريبة) (20%)	(70,000)
صافي الربح	**280,000**

ثم نقوم بإعداد قائمة الدخل الشامل:

قائمة الدخل الشامل لشركة المحبة في 2018 /12/31	
صافي الدخل	**280,000**
دخل شامل آخر	
مكسب احتفاظ بأوراق مالية غير محقق	50,000
الدخل الشامل	**330,000**

الطلب الثالث: إعداد قائمة التغير في حقوق الملكية متضمنة الدخل الشامل:

الشرح	أسهم عادية	دخل شامل آخر متراكم	أرباح محتجزة	إجمالي
رصيد أول المدة	**3,000,000**	**100,000**	**200,000**	**3,300,000**
صافي الدخل			280,000	**280,000**
دخل شامل آخر مكسب احتفاظ بأوراق مالية غير محقق		50,000		**50,000**
رصيد آخر المدة	**3,000,000**	**150,000**	**480,000**	**3,630,000**

ملاحظة: تعرض أرصدة آخر المدة لكل من الأسهم العادية والأرباح والمحتجزة والدخل الشامل الآخر، في الميزانية الختامية ضمن قسم حقوق الملكية، للوصول إلى رصيد حقوق الملكية في آخر الفترة.

1) أسئلة صح / خطأ True/False

	السؤال	صح	خطأ
1	تتأثر نتيجة عمل المنشأة بمسألة الاختيار المحاسبي، وهذا يشكل محدد لقائمة الدخل.	✓	
2	ليس هناك حاجة لإجراء تقديرات محاسبية عند إعداد قائمة الدخل.		✓
3	يتم عرض العناصر غير المستمرة ضمن الخسائر العادية الأخرى.		✓
4	تصحيح الأخطاء المحاسبية يتم بأثر رجعي.	✓	
5	عناصر الدخل الشامل الآخر تدخل في حساب نتيجة الفترة للمنشأة.		✓

2) أسئلة خيارات متعددة Multiple Choices

1-المنافع الخارجة من المنشأة الناتجة عن أداء عمليات المنشأة الأساسية والمستمرة للمنشأة، تندرج ضمن:

أ) الإيرادات ب) الخسائر

ج)المصروفات د) المكاسب

2-إن أهم المبادئ والفروض التي تنظم عملية قياس الدخل هي:

أ) الدورية ب) تحقق الإيراد

ج) مقابلة الإيرادات مع المصروفات د) جميع الأجوبة صحيحة

3- يتم إدراج المكاسب والخسائر غير المحققة ضمن:

أ) قائمة الدخل الشامل الآخر ب) العناصر الاستثنائية في قائمة الدخل.

ج) العمليات غير المستمرة في قائمة الدخل. د) العناصر العادية في قائمة الدخل.

3) مسائل غير محلولة:

المسألة الأولى:

كانت بيانات عام 2018 لشركة السالم التجارية التي تطرح (2,000) سهم للتداول على الشكل الآتي:
إيراد مبيعات /2,000,000/، مردودات مبيعات /50,000/، مخزون أول المدة /200,000/، المشتريات /1,000,000/، مخزون نهاية المدة /150,000/، رواتب إداريين /200,000/، مردودات مشتريات /50,000/، نفقات نقل مشتريات /50,000/، مصروفات نقل مبيعات /10,000/، رواتب وعمولات مبيعات /60,000/، إيراد أرباح أسهم /50,000/، فوائد دائنة على الحساب المصرفي /40,000/، مصروفات تأمين /50,000/، إيراد إيجار /100,000/، مصروفات دعاية وإعلان /50,000/، استهلاك تجهيزات مبيعات /20,000/، استهلاك أبنية /40,000/، مصروفات نثرية /30,000/ ، فوائد مدينة على أوراق تجارية /20,000/.
فإذا علمت أن الشركة تكلف بضريبة بمعدل 20% على صافي دخلها،
المطلوب:
1- إعداد قائمة الدخل متعددة المراحل عن أعمال شركة السالم لعام 2018.
2- حساب حصة السهم الواحد من نتيجة العمل.

المسألة الثانية:

شركة الخير لإنتاج الغذائيات حققت في عام 2018 ربح من أعمالها المستمرة بلغ /9,000,000/، قامت إدارة الشركة بتقييم أعمالها وقررت التخلص من خط انتاج مربى التفاح بسبب ضعف الإقبال عليه وتحقيقه خسائر متكررة.

كانت خسائر الشركة من تشغيل خط انتاج مربى التفاح /160,000/ (صافي من الضريبة).

كانت خسائر بيع خط انتاج مربى التفاح /400,000/ (متضمنة الضريبة).

علماً أن معدل الضريبة على أعمال الشركة 20%.

المطلوب:

1- بيان كيف سيتم إدراج عملية التخلص من خط الإنتاج في قائمة الدخل.

2- إعداد القيود اللازمة لإثبات خسارة التخلص من خط الإنتاج.

الفصل الرابع: قائمة المركز المالي

عنوان الموضوع: قائمة المركز المالي Statement of Financial Position

كلمات مفتاحية:

قائمة المركز المالي *Statement of Financial Position*، الأصول *Assets*، الالتزامات *Liabilities*، حقوق الملكية *Equity*.

ملخص الفصل:

تمثل قائمة المركز المالي إحدى القوائم التي تحظى بالاهتمام من قبل المستخدمين للوقوف على واقع المنشآت المالي، ولذلك تنال هذه القائمة الاهتمام من قبل الجهات المصدرة للمعايير بغرض تطوير عرض بنود هذه القائمة من أصول والتزامات وحقوق ملكية بالشكل الذي يضمن معلومات مفيدة ودقيقة للمستخدمين.

حيث تعرض هذه القائمة أصول والتزامات وحقوق الملكية للمنشأة في تاريخ إعداد هذه القائمة.

ويتناول هذا الفصل عرض لأهم الموضوعات المرتبطة بقائمة المركز المالي، بالشكل الذي يضمن إدراك الطالب لأهمية هذه القائمة بالنسبة للمستخدم، وتمكنه من إعداد القائمة بتصنيفاتها المختلفة وبالشكل الذي يؤمن الإفصاح عن الأمور ذات الأهمية والتي من الممكن أن تؤثر على قرار مستخدم هذه القائمة.

المخرجات والأهداف التعليمية:

1. فهم قائمة المركز المالي، أهميتها ومحدداتها ومكوناتها الرئيسية؛
2. التمكن من إعداد قائمة المركز المالي بتصنيفاتها المختلفة؛
3. استيعاب تقنيات الإفصاح الرئيسية في القوائم، وإرفاق الإيضاحات المتممة مع قائمة المركز المالي؛

4-1: استخدامات وقيود قائمة المركز المالي:

يهتم مستخدمو القوائم المالية بقائمة المركز المالي (أو الميزانية العمومية) عند اتخاذهم أي قرار يرتبط بالمنشأة نظراً إلى أن هذه القائمة تعرض الأصول والالتزامات وحقوق الملكية للمنشأة في تاريخ إعداد هذه القائمة. وبالتالي هي تعرض طبيعة وقيمة الأموال المستثمرة في المنشأة سواء كان مصدرها التزامات تجاه الدائنين أو حقوق للملّاك، وكيفية استخدام المنشأة لهذه الأموال. وإن ما سبق يمكن المستخدم من الوقوف على مركز المنشأة المالي، ويساعده على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية وتوقيتها. ويقابل هذه الأهمية ضرورة أخذ هؤلاء المستخدمين بعين الاعتبار لمجموعة من المحددات التي تحكم عملية إعداد قائمة المركز المالي. ونستعرض فيما يلي أهم استخدامات ومحددات أو قيود قائمة المركز المالي:

4-1-1: استخدامات قائمة المركز المالي:

يتم استخدام قائمة المركز المالي بشكل رئيسي في تقدير سيولة المنشأة، وملاءتها، والمرونة المالية لديها.

أ- سيولة المنشأة: إن السيولة الجيدة تقلل من مخاطر تعثر المنشأة في تسديد التزاماتها، حيث أن السيولة تعبر عن المدة الزمنية اللازمة لتحويل أصول المنشأة إلى نقدية سائلة مقابل الوقت المتبقي لحين استحقاق الالتزام. ويختلف الاهتمام بسيولة المنشأة حسب المستخدم وطبيعة مصلحته مع المنشأة،

مثال (4-1): الدائنون يهتمون بنسب السيولة قصيرة الأجل والتي تمثل نسبة النقدية ومعادل النقدية إلى الالتزامات قصيرة الأجل، والتي تعطي مؤشر عن إمكانية قيام المنشأة بتسديد التزاماتها خلال السنة القادمة، أي إمكانية قيام هؤلاء بتحصيل ديونهم في تاريخ استحقاقها.

ب-الملاءة المالية للمنشأة: وهي قدرة المنشأة على تسديد ديونها في تاريخ الاستحقاق، فبالنسبة للمنشآت التي تكون نسبة الديون طويلة الأجل إلى الأصول عالية تكون ملاءتها أقل من المنشآت التي تكون فيها هذه النسبة منخفضة، حيث أن النسبة العالية للديون طويلة الأجل تعني حاجة المنشأة لاستخدام نسبة كبيرة من أصولها لتسديد أقساط هذه الديون وفوائدها.

ج- المرونة المالية للمنشأة: وهي تقيس إمكانية تحكم المنشأة بمبالغ وتوقيت التدفقات المالية، بالشكل الذي يمكّنها من مواجهة الحاجة للسيولة لمواجهة حاجات غير متوقعة أو استفادة من فرص مستقبلية رابحة وغير متوقعة، وتتأثر مرونة المنشأة المالية بسيولة وملاءة المنشأة.

4-1-2: قيود (محددات) قائمة المركز المالي:

إن أهم قيود أو محددات قائمة المركز المالي هي:

أ- استخدام التكلفة التاريخية في التقرير عن أغلب الأصول والالتزامات، انطلاقاً من الموضوعية التي تقدمها التكلفة التاريخية، مما يجعل هذه الأصول والالتزامات غير ظاهرة بقيمتها الحقيقية العادلة في تاريخ إعداد الميزانية. مثلاً: إذا كان لدينا أصل ثابت عبارة عن سيارة مقتناة منذ عدة سنوات، فإنه يجب أن نثبتها بتكلفة الاقتناء التاريخية حتى لو كان هناك ارتفاع كبير في الأسعار في سوق السيارات.

ب- الحاجة لتقديرات وتخمينات من أجل التقرير عن العديد من البنود في قائمة المركز المالي،

مثال (4-2):صافي قيمة أصل يتأثر بتقدير العمر الإنتاجي له وتقديرنا لقيمة الخردة أو النفاية واختيارنا لطريقة الاستهلاك، أو مثلاً التقرير عن الذمم المدينة يتأثر بتقديرنا للمبالغ التي يتوقع أن يتم تحصيلها من أجل تخفيض الذمم المدينة بمقدار الديون المشكوك في تحصيلها التي نكون لها مخصص.

ج- عدم إمكانية التقرير عن بعض البنود التي تضيف قيمة مالية للمنشأة وذلك لعدم إمكانية قياسها بفعالية،

مثال (4-3): كفاءة الإدارة أو مهارة العاملين في المنشأة أو قاعدة بيانات العملاء للمنشأة هي معلومات قد تكون مؤثرة في عمل المنشأة ولكن عدم إمكانية قياسها بموثوقية يمنع التقرير عنها ضمن قائمة المركز المالي.

4-2:التبويبات الرئيسية لقائمة المركز المالي:

كما نعلم فإن معادلة الميزانية التي تعرض عناصر الميزانية الأساسية هي:

إجمالي الأصول = إجمالي الالتزامات + حقوق الملكية

ومنها يمكن أن نحصل على صافي الأصول بالمعادلة:

صافي الأصول = إجمالي الأصول – إجمالي الالتزامات.

وبالتالي التبويبات الثلاثة الأساسية هي: الأصول، والالتزامات، وحقوق الملكية. إضافة إلى تصنيفات فرعية ضمن الأصول والالتزامات تتم وفق سيولة الأصول والالتزامات، ووظائف الأصول، وطبيعة ومبالغ وتوقيت الالتزامات. ويمكن توضيحها من خلال الشكل التالي قبل أن نستعرضها بشكل مختصر:

الأصول	الالتزامات وحقوق الملكية

الأصول غير المتداولة	حقوق الملكية
استثمارات طويلة الأجل	رأس مال الأسهم
أصول ثابتة مادية (الممتلكات والمصانع والتجهيزات)	الأرباح المحتجزة
أصول غير مادية (غير ملموسة)	دخل شامل آخر متراكم
أصول أخرى	الالتزامات طويلة الأجل
الأصول المتداولة	الالتزامات المتداولة

4-2-1: الأصول: هي منافع اقتصادية مستقبلية محتملة (مملوكة أو مدارة من قبل المنشأة) نتيجة لعمليات وأحداث حصلت في الماضي.

يتفرع عن الأصول التقسيمات التالية:

أولاً- الأصول المتداولة: هي النقدية والأصول الأخرى المتوقع تحويلها إلى نقد (بالبيع أو الاستهلاك) خلال عام واحد أو خلال الدورة التشغيلية للمنشأة أيهما أطول. والدورة التشغيلية للمنشأة هي الفترة التي تبدأ من حصول المنشأة على المواد الأولية واللوازم وتنتهي مع استلام النقدية الناتجة عن عملية بيع المنتجات. وبالتالي إذا كان هناك أكثر من دورة تشغيلية واحدة خلال العام يتم استخدام العام كمقياس لتحديد الأصول المتداولة، أما إذا كانت الدورة التشغيلية الواحدة تتجاوز مدتها العام الواحد فيتم استخدام الدورة التشغيلية كمقياس لتحديد الأصول المتداولة.

ومن أهم الأصول المتداولة:

أ- النقدية والنقدية المعادلة: حيث أن النقدية تتمثل بالنقود في صندوق المنشأة والودائع تحت الطلب، والنقدية المعادلة هي استثمارات قصيرة الأجل ذات سيولة عالية تستحق خلال فترة لا تتجاوز الثلاثة أشهر.

ب- الاستثمارات قصيرة الأجل: هي استثمارات في أوراق مالية، إما أوراق دين (سندات) أو أوراق ملكية (أسهم).

ج- المخزون السلعي: هي البضائع التي تبيعها وتشتريها المنشأة التجارية، أو التي تصنعها وتبيعها المنشآت الصناعية، ويجب الإفصاح عن الأساس المتبع لتقييم المخزون السلعي بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل، كما يجب الإفصاح عن الأسلوب المتبع لتسعير إخراج بضاعة المخزون (الوارد أولاً صادر أولاً FIFO، وسطي التكلفة..). كما يجب تمييز المخزون حسب مستوى التصنيع الذي وصلت إليه البضاعة في المنشآت الصناعية (مواد أولية، بضائع تحت التصنيع، بضاعة تامة الصنع).

د- حسابات الذمم المدينة: هي الديون المترتبة على الآخرين نتيجة معاملاتهم مع المنشأة والتي يتوقع أن يتم تحصيلها خلال عام، ويجب الإفصاح عن النقص في الذمم المدينة بسبب عدم إمكانية تحصيلها، كما يتم توضيح تفصيلات وفئات الذمم المدينة ضمن الميزانية أو في الإيضاحات.

هـ- النفقات المدفوعة مقدماً: هي المصروفات التي تم دفعها ولم يتم الحصول على المنافع الاقتصادية منها بعد، ويتوقع أن يتم الحصول على هذه المنافع خلال العام القادم أو الدورة التشغيلية أيهما أطول.

ثانياً: الأصول غير المتداولة: هي باقي الأصول التي لا ينطبق عليها تعريف الأصول المتداولة، وتضم البنود التالية:

أ- الاستثمارات طويلة الأجل: غالباً تكون الاستثمارات طويلة الأجل في الأنواع الأربعة التالية:

- الاستثمار في الأسهم والسندات: وتصنف هذه الاستثمارات بدورها حسب غرض المنشأة من الاستثمار فيها إلى: استثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق (بغرض الاستفادة من الأرباح والفوائد)، أو استثمارات مقتناة بغرض المتاجرة، أو استثمارات متوفرة للبيع.
- الاستثمار في أصول ثابتة مادية مملوكة بغرض بيعها وليس لاستخدامها في النشاط التشغيلي للمنشأة.
- الاستثمار في صناديق خاصة: مثل الاستثمار في الصناديق التقاعدية.
- الاستثمار في فروع غير مندمجة أو في الشركات التابعة.

ب-الأصول الثابتة المادية (الممتلكات والمصانع والمعدات والتجهيزات): هي أصول طويلة الأجل تستخدم في أعمال المنشأة العادية، والتي لها وجود مادي، مثل: الأراضي والمباني والأثاث...

ج- الأصول غير المادية (غير الملموسة): هي الأصول التي تفتقر للوجود المادي (وليست أدوات مالية)، مثل: شهرة المحل، براءة الاختراع، علامات تجارية... وتستنفذ الأصول غير الملموسة ذات العمر المحدود على أساس عمرها الإنتاجي، كما أنه يعاد تقييم الأصول غير الملموسة بشكل دوري من أجل تخفيض قيمتها.

د- أصول أخرى: وتضم عملياً مجموعة متنوعة من الأصول، مثل التسويات طويلة الأجل (نفقات مدفوعة مقدماً، إيرادات مستحقة) أصول ضريبية مؤجلة (فروقات ضريبية قابلة للاسترداد). مع ملاحظة ضرورة محاولة الحد من تصنيف الأصول ضمن هذه المجموعة والعمل على إدراجها ضمن التقسيمات المحددة أعلاه إن أمكن.

4-2-2: الالتزامات: هي منافع اقتصادية محتمل التضحية بها مستقبلاً (تنتج عن تعهدات من قبل المنشأة بأن تقوم بنقل أصول أو تقديم خدمات لأطراف أخرى مستقبلاً) وذلك نتيجة لعمليات وأحداث حصلت في الماضي.

ويتفرع عن الالتزامات:

أولاً: الالتزامات المتداولة: هي تعهدات قدمتها المنشأة للغير يتوقع سدادها من خلال استخدام الأصول المتداولة أو من خلال التزامات متداولة أخرى جديدة (أي تستحق خلال عام أو دورة تشغيلية). ومفهوم الالتزامات المتداولة يتضمن:

أ- المبالغ مستحقة الدفع الناجمة عن الحصول على البضائع والخدمات مثل: الدائنون، أوراق الدفع، رواتب وأجور مستحقة الدفع... وغيرها.

ب- الإيرادات المقبوضة مقدماً، وهي التي يلزم أن يتم التسليم المستقبلي للبضائع أو تقديم الخدمات، مثل: إيراد إيجار محل مقبوضة مقدماً.

ج- الالتزامات الأخرى المتوجب تسديدها خلال عام واحد أو دورة تشغيلية، مثل: الجزء المستحق من قرض طويل الأجل والذي يجب دفعه خلال العام القادم. ومثل الالتزامات المحتملة كالتزامات الضمان للبضاعة المباعة.

وإن عملية تحديد الالتزامات المتداولة مهمة لتحديد صافي رأس المال العامل، بحيث نتأكد من أن السيولة المتوقع توفرها خلال الدورة التشغيلية أو العام القادم (من خلال الأصول المتداولة) تكفي لمواجهة الالتزامات التي ستستحق خلال الدورة التشغيلية أو العام القادم (الالتزامات المتداولة).

ثانياً: التزامات طويلة الأجل: هي التزامات آجالها طويلة تتجاوز الدورة التشغيلية الواحدة، وتستحق الدفع بعد الدورة التشغيلية القادمة، وهي إما أن تنشأ من عمليات المنشأة التمويلية مثل سندات القروض، أو من الأعمال التشغيلية مثل أوراق الدفع طويلة الأجل والالتزامات التعاقدية... مع ملاحظة أنه يتم تصنيف مبالغ الالتزامات طويلة الأجل التي تستحق خلال الدورة التشغيلية أو العام القادم ضمن الالتزامات المتداولة.

4-2-3: حقوق الملكية: هي الحقوق المتبقية في أصول المنشأة وذلك بعد تخفيض التزاماتها (صافي قيمة الأصول). وعملية إعداد وفهم حقوق الملكية فيه صعوبة ناتجة عن تعقيدات تسببها الاتفاقيات الممكن أن ترتبط بأسهم رأس المال والقيود التي توضع على حقوق الملكية من القوانين المحلية والاتفاقيات التعاقدية ومجالس الإدارة.

4-3: إعداد قائمة المركز المالي باستخدام نموذجي التقرير والحساب:

المعايير الدولية للتقرير المالي لم تحدد معايير ملزمة لكيفية تصنيف العناصر ضمن قائمة المركز المالي، لذلك تقوم بعض المنشآت بعرض الأصول أولاً متبوعة بحقوق الملكية ثم الالتزامات، والبعض الآخر من المنشآت يبدأ بعرض الأصول المتداولة ضمن قسم الأصول، وبعرض الالتزامات المتداولة ضمن قسم الالتزامات، كما أن أغلب المنشآت تعرض العناصر ضمن الميزانية بقيمها الصافية مثل الذمم المدينة والأصول الثابتة المادية مع الإفصاح عن إيضاحات أكثر ضمن الملاحظات.

وبالنسبة لإعداد قائمة المركز المالي فإنه يتم إما من خلال نموذج الحساب (على شكل حرف T) أو من خلال نموذج التقرير.

4-3-1: إعداد قائمة المركز المالي من خلال نموذج الحساب:

حيث يتم إعداد قائمة المركز المالي على شكل حرف (T)، ويتم عرض قسم الأصول ضمن الجانب الأيمن، وقسمي حقوق الملكية والالتزامات ضمن الجانب الأيسر. ولكن المشكلة عند استخدام نموذج الحساب هي الحاجة لمساحة واسعة لعرض الميزانية.

الأصول	الميزانية في 12/31/..		الالتزامات وحقوق الملكية
××	الأصول الثابتة المادية	××	حقوق الملكية
××	الأصول الثابتة المعنوية	××	الالتزامات طويلة الأجل
××	الاستثمارات طويلة الأجل	××	الالتزامات المتداولة
××	الأصول المتداولة		
×××	مجموع الأصول	×××	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

4-3-2: إعداد قائمة المركز المالي من خلال نموذج التقرير:

تلافياً لإشكالية الحاجة لمساحة واسعة لإعداد قائمة المركز المالي وفق نموذج الحساب، فإنه يتم استخدام نموذج التقرير، ويقوم على فكرة عرض الأصول أولاً ومن ثمّ تسجيل الالتزامات وحقوق الملكية تحت الأصول، وتكون الميزانية على الشكل التالي:

الميزانية في 12/31/....			
البيان	**جزئي1**	**جزئي2**	**كلي**
الأصول المتداولة			
النقدية		××	
الزبائن	××		
– مخصص ديون مشكوك في تحصيلها	(××)	××	
أوراق قبض		××	
إجمالي الأصول المتداولة			××
استثمارات طويلة الأجل			××

			ممتلكات ومصانع وتجهيزات
	××		أراضي
		××	سيارات
	××	(××)	–مجمع اهتلاك السيارات
××			**إجمالي الممتلكات والمصانع والتجهيزات**
			أصول غير ملموسة
××	××		شهرة المحل
××××			**إجمالي الأصول**
			الالتزامات المتداولة
	××		أوراق دفع
	××		دائنون
××			**إجمالي الالتزامات المتداولة**
			الديون طويلة الأجل
××	××		قرض سندات
×××			**إجمالي الالتزامات**
			حقوق الملكية
	××		رأس المال المدفوع
	××		الأرباح المحتجزة
	××		ربح الفترة
×××			**إجمالي حقوق الملكية**
××××			**إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية**

مثال (4–4):

تم استخراج الأرصدة التالية من دفتر أستاذ شركة السرور التجارية في 2018/12/31:

الصندوق /400,000/، المصرف /1,200,000/، براءة اختراع /900,000/، استثمارات في أسهم شركات زميلة /1,000,000/، مباني /4,000,000/، زبائن /400,000/، أوراق قبض /300,000/، سيارات /2,000,000/، احتياطيات /1,000,000/، قرض مصرفي 5 سنوات /2,000,000/، دائنون /500,000/، مخصص ديون مشكوك فيها /30,000/، مخصص آجيو /20,000/، أرباح محتجزة

/600,000/، رأس مال مدفوع /5,000,000/، خسارة الفترة /200,000/، مجمع اهتلاك مباني /400,000/، مجمع اهتلاك سيارات /500,000/، مجمع استنفاذ براءة اختراع /350,000/

المطلوب: إعداد قائمة المركز المالي من خلال نموذج التقرير.

ميزانية شركة السرور في 2018/12/31			
البيان	**جزئي1**	**جزئي2**	**كلي**
الأصول المتداولة			
نقدية في الصندوق		400,000	
نقدية في المصرف		1,200,000	
الزبائن	400,000		
– مخصص ديون مشكوك في تحصيلها	(30,000)	370,000	
أوراق قبض	300,000		
–مخصص آجيو	(20,000)	280,000	
إجمالي الأصول المتداولة			2,250,000
استثمارات طويلة الأجل			1,000,000
ممتلكات ومصانع وتجهيزات			
مباني	4,000,000		
–مجمع اهتلاك مباني	(400,000)	3,600,000	
سيارات	2,000,000		
–مجمع اهتلاك السيارات	(500,000)	1,500,000	
إجمالي الممتلكات والمصانع والتجهيزات			5,100,000
أصول غير ملموسة			
براءة اختراع	550,000		550,000
إجمالي الأصول			8,900,000
الالتزامات المتداولة			
دائنون		500,000	
إجمالي الالتزامات المتداولة			500,000
الديون طويلة الأجل			
قرض مصرفي 5 سنوات		2,000,000	2,000,000
إجمالي الالتزامات			2,500,000

			حقوق الملكية
	5,000,000		رأس المال المدفوع
	1,000,000		الاحتياطيات
	600,000		الأرباح المحتجزة
	(200,000)		–خسارة الفترة
6,400,000			**إجمالي حقوق الملكية**
8,900,000			**إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية**

4–4: تحديد المعلومات الإضافية التي تتطلب ملاحظات إفصاح:

بهدف تقديم معلومات مكتملة بما يرتبط بقائمة المركز المالي (الميزانية) فإن هناك حاجة للإفصاح عن معلومات إضافية ذات أهمية لمستخدمي القوائم، وهذه المعلومات الإضافية قد تكون تفسيراً لبعض العناصر التي ظهرت في الميزانية، وقد تكون عبارة عن معلومات من المهم معرفتها من قبل المستخدم ولم يتم ذكرها في الميزانية. وأهم هذه المعلومات الإضافية: السياسات المحاسبية، الأحداث اللاحقة، الأحداث المحتملة الطارئة، القيود التعاقدية، القيمة العادلة. وسنستعرضها بشكل تفصيلي فيما يلي:

4–4–1: السياسات المحاسبية:

في ظل الاختيار المحاسبي الذي يقوم على اختيار مبادئ أو طرق محاسبية محددة للتقرير عن عناصر في الميزانية من بين مجموعة من البدائل، فإنه من المهم أن تفصح الشركة عن السياسات المحاسبية التي اختارتها للتقرير عن عناصر ميزانيتها، بهدف الوصول إلى تقييم صحيح للمعلومات الواردة في الميزانية من قبل مستخدمي القوائم.

مثال (4–5): من الأمثلة على السياسات المحاسبية: الإفصاح عن سياسة استهلاك الأصول الثابتة هل هي بالقسط الثابت أو المتناقص...، الإفصاح عن السياسة المعتمدة لإثبات تدفق المخزون السلعي هل هي الواردة أولاً صادر أولاً FIFO أو طريقة وسطي التكلفة المرجح...، إضافة للإفصاح عن القواعد المستخدمة في تقدير بعض العناصر ضمن الميزانية مثل طريقة تقدير الديون المشكوك في تحصيلها.

4–4–2: الأحداث اللاحقة:

هناك فترة زمنية تفصل بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ إعدادها وإصدارها، حيث يتم خلال هذه الفترة الزمنية الفاصلة القيام بأعمال جرد المخزون السلعي والتسويات المحاسبية اللازمة، وأعمال تدقيق الحسابات من قبل مدقق حسابات خارجي مستقل، وتجهيز التقارير المحاسبية السنوية، وخلال هذه الفترة

تستمر المنشأة بعملها وبالتالي يمكن أن يكون هناك أحداث طرأت خلال هذه الفترة الفاصلة مؤثرة على المركز المالي للمنشأة نسميها أحداث لاحقة لتاريخ الميزانية، وإن إغفال هذه الأحداث يمكن أن يعطي معلومات مضللة لمستخدمي القوائم المالية، وتختلف آلية الإفصاح عن هذه الأحداث اللاحقة حسب مدى تأثيرها المادي على القوائم المالية وفق ما يلي:

أ- الأحداث اللاحقة التي تؤكد حالات كانت موجودة بتاريخ الميزانية، وبالتالي لها تأثير مادي على عناصر مقرر عنها في القوائم المالية، ومثل هذه الأحداث تقتضي إعادة عرض القوائم المالية بحيث يتم تضمينها المعلومات التي نتجت عن هذه الأحداث اللاحقة، فيمكن لمثل هذه الأحداث اللاحقة أن تؤثر على التقديرات المستخدمة للتقرير عن عناصر في القوائم المالية،

مثال (4-6): نستخدم التقدير في تاريخ الميزانية للتقرير عن الزبائن من خلال تخفيضه بمخصص الديون المشكوك في تحصيلها، وإن إفلاس أحد الزبائن في الفترة الزمنية الفاصلة يقتضي تعديل القوائم المالية قبل إصدارها لتضمينها الديون المعدومة الناجمة عن إفلاس الزبون الذي نشأ عن الوضع المالي السيء له في تاريخ الميزانية، أو قد تقدم إثباتات بما يرتبط بأحداث كانت محتملة أو غير مؤكدة في تاريخ الميزانية، مثلاً: ما يرتبط بالدعاوى القضائية التي كانت قد رفعت ضد الشركة مثلاً قبل تاريخ إعداد الميزانية، في حال صدر حكم في الفترة الزمنية الفاصلة فإنه يجب تعديل القوائم المالية لتضمين هذا الحدث.

ب- أحداث تؤكد حالات أو أوضاع لم تكن موجودة بتاريخ الميزانية، وقد يكون لهذه الأحداث تأثير على قرار مستخدم التقارير المحاسبية، لذلك يجب أن يتم الإفصاح عن هذه الأحداث، ولكن نظراً إلى أن الأوضاع التي تأكدت لم تكن موجودة في تاريخ الميزانية فإن هذا لا يتطلب تعديل القوائم المالية، بل يمكن أن يتم الإفصاح عن هذه المعلومات على شكل ملاحظات.

مثال (4-7): أمثلة على هذه الأحداث: حصول حريق أدى إلى خسارة جزء من أصول المنشأة، أو إفلاس زبون كان بوضع جيد في تاريخ الميزانية ولكن تعرض لاحقاً لكارثة مثل حريق في معمله أدت إلى إفلاسه، أو حصول اندماج أعمال... وغيرها.

نوع الحدث	آلية المعالجة	مثال
أحداث تقدم تأكيدات بخصوص أحداث كانت بتاريخ الميزانية وتؤثر على التقديرات المحاسبية	يجب تعديل القوائم المالية وفق ما توفر من معلومات لاحقة لتاريخ الميزانية	زبون كان وضعه المالي سيء، وأفلس بعد تاريخ الميزانية، هنا يجب إعدام الدين في البيانات المالية
أحداث نشأت بعد تاريخ الميزانية ولا ترتبط بوقائع سابقة (لم تكن موجودة بتاريخ الميزانية)	يتم الإفصاح عنها دون تعديل القوائم المالية	زبون كان وضعه عادي، وأفلس بعد تاريخ الميزانية بسبب تعرض معمله لحريق

		ضخم

4-4-3: الأحداث المحتملة الطارئة:

الأحداث المحتملة هي عبارة عن حدث غير مؤكد حالياً، ولكن له تأثير مادي مستقبلي هام ولكنه يبقى غير مؤكد، حيث يمكن أن يؤدي إلى تحقيق مكاسب مستقبلية محتملة أو خسائر مستقبلية محتملة، وتأكيد هذه المكاسب أو الخسائر المحتملة مرتبط بحصول حدث مستقبلي. وبالتالي قد يكون من المهم أن يكون لمستخدم التقارير المحاسبية علم بحصول مثل هذه الأحداث.

مثال (4-8): كمثال على المكاسب المحتملة: توقع الحصول على هبات أو تبرعات، قبول الإدارة الضريبية لترحيل خسارة سابقة بما يؤمن وفر ضريبي، توقع ربح دعوى قضائية مرفوعة من قبل المنشأة.

مثال (4-9): كمثال على الخسائر المحتملة: توقع خسارة دعوى قضائية مرفوعة ضد الشركة.

4-4-4: القيود التعاقدية:

قد يرغب مستخدمو التقارير المالية بمعرفة التأثير الممكن أن يحصل حالياً أو مستقبلاً والذي ينتج عن وجود شروط تعاقدية على المنشأة، ولذلك يجب تفادي حصول أي تضليل للمستخدمين ناتج عن حجب معلومات عن مثل هذه الشروط التعاقدية، والتي غالباً ما يتم الإفصاح عنها من خلال ملاحظات مرفقة بالقوائم المالية.

مثال (4-10): من الأمثلة على الشروط التعاقدية: حجوزات على الأصول، خطط خيارات الأسهم، وجود تعهدات بالحفاظ على مستوى محدد لرأس المال العامل... وغيرها.

4-4-5: القيمة العادلة:

إن الموضوعية التي يتم الحصول عليها من استخدام مبدأ التكلفة التاريخية عند إعداد القوائم المالية، نظراً لتوفر الإثباتات لمبالغ العناصر التي يتم التقرير عنها في القوائم المالية، يقابله اختلاف قيم العناصر عن قيمها الحقيقية في السوق، لذلك قد يكون لمعلومات القيمة العادلة فائدة أكبر عند تقييم الأصول أو الالتزامات، ويمكن أن يتم ملاحظة ذلك بشكل أكبر بما يرتبط بالأدوات المالية، والتي تمثل حقوق استلام أو دفع نقدية أو أدوات مالية أخرى، وتسمى أصول عندما يكون الحق باستلام النقدية أو الأدوات المالية الأخرى، وتسمى التزام عندما يكون المطلوب دفع نقدية أو أدوات مالية أخرى.

4-5: وصف تقنيات الإفصاح الرئيسية للقوائم المالية:

ضماناً للشفافية والإفصاح الكامل ضمن التقارير المالية، يجب على المنشأة أن تفصح قدر استطاعتها عن كامل تأثيرات الشكوك المختلفة على الوضع المالي، وعن الطرق المستخدمة لتقييم الأصول والالتزامات، وعن التعاقدات والاتفاقيات التي قامت بها الشركة.

وإن عملية الإفصاح عن هذه المعلومات ذات الصلة يمكن أن يتم باستخدام التقنيات المختلفة التالية:

- الإيضاحات بين قوسين Parenthetical explanation.
- الإسناد الترافقي والعناصر المقابلة Cross-reference and contra items.
- الملاحظات Notes.
- الجداول المكملة Supporting schedules.

1- الإيضاحات بين قوسين:

لإضافة معلومات مختصرة إضافية تزيد من وضوح المعلومة المرتبطة بعنصر من العناصر التي تم التقرير عنها في القوائم المالية، ويتم هذا الإيضاح ضمن القائمة المالية نفسه بعد العنصر مباشرةً، وميزة هذه التقنية في الإفصاح أن وجود الملاحظة في صلب القائمة يقلل احتمال عدم الانتباه لها من قبل المستخدم، ولكن بالمقابل يصعب استخدامها عندما يكون الإيضاح طويل، وعند ذلك يمكن استخدام تقنية أخرى من تقنيات الإفصاح.

مثال (4-11): في الشركات عند عرض رأس مال الأسهم في الميزانية، يمكن أن يوضع عدد الأسهم بين قوسين. على الشكل التالي:

كلي	جزئي	البيان
		حقوق الملكية
	10,000,000	أسهم عادية(100,000 سهم مصدر، بقيمة اسمية 100 ل.س)

2- الإسناد الترافقي والعناصر المقابلة:

يتم استخدام تقنية **الإسناد الترافقي** عندما يكون هناك علاقة مباشرة بين أصل والتزام في الميزانية، بحيث نفصح لمستخدم القوائم عن مثل هذه العلاقة،

مثال (4-12): إذا تم حجز نقدية مقدارها 100,000 ل.س بغرض سداد القسط المستحق من القرض المصرفي والبالغ 200,000 ل.س، يمكن أن يتم الإسناد الترافقي للإفصاح عن هذه العلاقة، بحيث يعلم مستخدم القائمة أن الشركة قد احتجزت نصف مبلغ القسط المستحق وباقي المبلغ ستؤمنه إما من النقدية غير المخصصة أو من مصدر آخر، ويتم ذلك في الميزانية على الشكل التالي:

كلي	جزئي	البيان
		...
		أصول متداولة:
		...
	100,000	نقدية محتجزة لسداد قسط قرض مصرفي – انظر التزامات متداولة

		إجمالي الأصول
		...
		التزامات متداولة:
		...
	200,000	قسط مستحق من قرض مصرفي– انظر أصول متداولة
		إجمالي الالتزامات

وللإفصاح ممكن أن يتم اللجوء إلى استخدام **حساب مقابل**Contra أو **حساب مغذي أو ملحق** adjunct، الحساب المقابل يمثل أحد بنود الميزانية الذي يخفض أحد حسابات الأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية، مثل مجمع الاستهلاك أو خصم إصدار السندات. وهو يضيف معلومة للمستخدم من خلال أنه عندما نستخدم مجمع استهلاك الأصل كحساب مقابل مطروح من قيمة الأصل فإن المستخدم يستطيع أن يعرف التكلفة الأساسية للأصل وما تم استهلاكه من الأصل حتى تاريخ الميزانية.

أما الحساب المغذي أو الملحق يؤدي إلى زيادة أحد حسابات الأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية، مثل: علاوة إصدار السندات التي تساهم في تحديد جملة التزام المنشأة عند إضافتها إلى حساب السندات.

3- الملاحظات:

تضيف معلومات أكثر تفصيلاً، ويتم استخدامها عندما لا يكون من المناسب عرض الإيضاحات الإضافية ضمن أقواس وتعرض مرقمة في الميزانية ومفصلة في نهاية الميزانية. ملاحظة (1)، ملاحظة (2)...

مثال (4-13):نضيف توضيح للأسلوب المتبع لتقدير الديون المشكوك في تحصيلها. أو الإفصاح عن أحداث محتملة. على الشكل التالي:

ملاحظة (5): هناك دعوى قضائية ضد الشركة، ومجريات المحاكمة تشير إلى احتمال خسارة الشركة للدعوى، وتكبدها لتعويض ونفقات قضائية بما يقارب 10 مليون ل.س

ويجب أن تعرض الملاحظات كل الحقائق الهامة بأكبر قدر ممكن من الاكتمال والإيجاز، مع الانتباه لدقة صياغة الملاحظات، حيث أن صياغة الملاحظات دون عناية قد تضلل مستخدم التقرير بدلاً من مساعدته، كما يجب الانتباه إلى أن الملاحظة يجب أن تضيف قيمة إلى جملة المعلومات المتاحة في القوائم المالية لا أن تطرح أسئلة بدون إجابة أو تتناقض من أجزاء أخرى من القوائم المالية.

4- الجداول المكملة:

ضماناً لسهولة الاطلاع على الميزانية فإنه غالباً ما يتم عرض بعض الأصول أو الالتزامات في بند مجمل واحد ، الأمر الذي يتطلب عرض معلومات تفصيلية عن هذه الأصول أو الالتزامات لضمان جودة الإفصاح عن المعلومات. ويكون ذلك من خلال جداول مكملة.

مثال (4-14): يظهر بند الممتلكات والتجهيزات والمعامل في ميزانية شركة السرور في 2018/12/31 بقيمة صافية على الشكل التالي:

كلي	جزئي	البيان
		أصول غير متداولة
	7,050,000	الممتلكات والتجهيزات والمعامل(انظر الجدول رقم 2)

ويتم إرفاق الجداول بالقوائم، وبالاطلاع على الجدول رقم /2/ يتمكن مستخدم التقرير من معرفة تفاصيل الممتلكات والتجهيزات والمعامل:

	مباني	سيارات	آلات	المجموع
رصيد 2018/1/1	4,000,000	3,000,000	3,000,000	10,000,000
إضافات خلال 2018	0	0	1,000,000	1,000,000
رصيد 2018/12/31	4,000,000	3,000,000	4,000,000	11,000,000
مجمع استهلاك 2018/1/1	2,000,000	600,000	300,000	2,900,000
استهلاك عام 2018	400,000	300,000	350,000	1,050,000
مجمع استهلاك 2018/12/31	2,400,000	900,000	650,000	3,950,000
القيمة الدفترية للأصول	1,600,000	2,100,000	3,350,000	7,050,000

1) أسئلة صح / خطأTrue/False

	السؤال	صح	خطأ
1	السيولة الجيدة تقلل من مخاطر تعثر المنشأة في تسديد التزاماتها	✓	
2	عندما تكون نسبة الديون طويلة الأجل إلى الأصول في المنشأة (أ) أعلى من (ب)، هذا يعني أن ملاءة (أ) أعلى من ملاءة (ب).		✓
3	لا تتأثر مرونة المنشأة المالية بسيولة وملاءة المنشأة		✓
4	يتم تصنيف الاستثمارات قصيرة الأجل ضمن الأصول المتداولة.	✓	
5	عدم إفصاح المنشآت عن السياسات المحاسبية التي اختارتها للتقرير عن عناصر ميزانيتها، لا يؤثر على تقييم المعلومات الواردة في الميزانية من قبل مستخدمي القوائم.		✓
6	الأحداث اللاحقة التي تؤكد حالات كانت موجودة بتاريخ الميزانية تقتضي إعادة عرض القوائم المالية بحيث يتم تضمينها المعلومات التي نتجت عن هذه الأحداث اللاحقة	✓	

2) أسئلة خيارات متعددة Multiple Choices

1- المصطلح الذي يعبر عن المدة الزمنية اللازمة لتحويل أصول المنشأة إلى نقدية سائلة مقابل الوقت المتبقي لحين استحقاق الالتزام:

أ) الملاءمة ب) المرونة.

ج) السيولة. د) غير ذلك

2- قدرة المنشأة على تسديد ديونها في تاريخ الاستحقاق، نعبر عنها بمصطلح:

أ) السيولة ب) المرونة

ج) الكفاءة د) الملاءة المالية

3- من قيود استخدام قائمة المركز المالي:

أ) التكلفة التاريخية. ب) السيولة

ج) الملاءة المالية. د) المرونة

4- الأصول المتوقع تحويلها إلى نقد (بالبيع أو الاستهلاك) خلال عام واحد أو خلال الدورة التشغيلية للمنشأة أيهما أطول، هي:

أ) الأصول الثابتة الملموسة ب) الأصول الثابتة غير الملموسة

ج) المصاريف د) الأصول المتداولة

5- بالنسبة لأحداث اللاحقة التي تؤكد حالات أو أوضاع لم تكن موجودة بتاريخ الميزانية،فإنه يجب:

أ) إعادة عرض الميزانية وتضمينها. ب) عدم فعل شيء.

ج) الإفصاح عنها. د) غير ذلك

3) مسائل غير محلولة:

تم استخراج الأرصدة التالية من دفتر أستاذ شركة الخير التجارية في 2018/12/31:
سيارات /5,300,000/،زبائن /500,000/،الصندوق /500,000/، المصرف /2,500,000/، امتيازات /1,000,000/، أثاث /2,000,000/ احتياطيات /2,000,000/،استثمارات في أسهم شركات زميلة /2,000,000/، مباني /5,000,000/،خسارة الفترة /400,000/، أوراق قبض /400,000/، قرض سندات /7,000,000/، مجمع استهلاك سيارات /500,000/، دائنون /400,000/، مخصص ديون مشكوك فيها /50,000/، مخصص آجيو /70,000/، أرباح محتجزة /900,000/، رأس مال مدفوع /8,000,000/، مجمع اهتلاك مباني /400,000/، مجمع استهلاك أثاث /280,000/.

المطلوب: إعداد قائمة المركز المالي من خلال نموذج التقرير.

الفصل الخامس: النقدية والذمم المدينة

عنوان الموضوع: النقدية والذمم المدينة Cash and receivables

كلمات مفتاحية:

النقدية *Cash*، النقدية المعادلة *Cash equivalents*، صندوق المصاريف النثرية *Petty expenses*، الذمم المدينة *Receivables*، الزبائن *Customers*، أوراق القبض*Notes receivable*.

ملخص الفصل:

يتناول هذا الفصل دراسة نوعين من الأصول المهمة وهي: النقدية والذمم المدينة، ولهذين الأصلين أهمية كبيرة في جميع المنشآت سواء كانت هذه المنشآت مالية أو غير مالية، ولذلك سيتم دراسة كيف يتم تحديد أصل على أنه أحد عناصر النقدية وكيف يتم الإفصاح عنه، ويتم التطرق إلى كيفية تحديد عناصر الذمم المدينة وفهم القضايا المرتبطة بهذا الأصل من كيفية الإفصاح عنه وكيفية تقييم والاعتراف بعناصر هذا الأصل.

.

المخرجات والأهداف التعليمية:

1. القدرة على تحديد عناصر النقدية والعناصر ذات الصلة، والإفصاح عنها.
2. القدرة على تحديد عناصر الذمم المدينة، وفهم القضايا المتعلقة بالإفصاح عنها.
3. فهم كيفية تقييم والاعتراف بكل من الحسابات المستحقة القبض وأوراق القبض.

5-1: القياس والإفصاح عن النقدية:

النقدية تمثل الأصول الأكثر سيولة في المنشأة، وهذا يجعل النقدية تستخدم كأساس لقياس جميع العناصر الأخرى والمحاسبة عنها.

عادةً ما يتم تصنيف النقدية ضمن الأصول المتداولة، ويتم في هذا الجزء من الفصل عرض للعناصر التي تندرج ضمن النقدية، وكيفية القياس والإفصاح عن عناصر مهمة من النقدية، وكيفية الحماية المادية للأرصدة النقدية.

5-1-1: البنود التي تعتبر نقدية وكيفية الإفصاح عن النقد والبنود المتعلقة بها:

تتكون النقدية من العملات النقدية والورقية في الصندوق والودائع تحت الطلب في المصارف، وأدوات مالية قابلة للتداول مثل الشيكات المصدقة والشيكات الشخصية والسحب على المكشوف وحسابات التوفير والتي يتم اعتبارها نقدية أيضاً، مع ملاحظة أن حسابات التوفير تم اعتبارها ضمن بنود النقدية رغم وجود قيود على عملية السحب تقتضي الإخطار (الإبلاغ) المسبق للبنك قبل إمكانية السحب من هذه الحسابات وذلك بسبب أن البنوك قلّما تستخدم حقها في الإخطار المسبق وتسمح بالسحب عند الطلب.

ذكرنا أعلاه أن هناك أدوات مالية قابلة للتداول تندرج ضمن النقدية، فالسؤال الذي يطرح نفسه: هل هناك أدوات مالية قابلة للتداول لا نعتبرها نقدية؟ الجواب: نعم، وذلك في حال كانت هذه الأدوات تتيح للمستثمرين الصغار الحصول على إيراد فائدة، في هذه الحالة يكون الأنسب أن يتم تصنيفها ضمن استثمارات قصيرة الأجل بدلاً من النقدية، من الأمثلة على هذه الحالة: شهادات الإيداع (CDs)، شهادات الاستثمار، وغالباً ما يكون هناك قيود أو غرامات على عملية تحويل هذه الأوراق المالية المستثمرة إلى نقدية.

هل عملية تحديد البنود النقدية سهلة دائماً؟

حقيقةً يمكن أن تصادف المنشآت مشكلة تصنيف بعض العناصر، مثلاً:

- **الشيكات المؤجلة ووثائق الدين:** تصنفها المنشآت ضمن الذمم المدينة وليس ضمن النقدية؛
- **سلف الرحلات:** تصنف ضمن الذمم المدينة إذا جمعت من الموظفين أو اقتطعت من رواتبهم، مع ملاحظة أنه إذا لم تكن قد حصلت من الموظفين أو اقتطعت من رواتبهم فإنه يتم تصنيفها كنفقة مدفوعة مقدماً؛
- **الطوابع البريدية:** يتم تصنيفها إما ضمن مخزون اللوازم السلعية أو كنفقة مدفوعة مقدماً؛
- **صناديق المصاريف النثرية:** يتم تصنيفها كنقدية لأنها تستخدم لمقابلة النفقات التشغيلية الجارية وسداد الالتزامات المتداولة.

كذلك فإن هناك عناصر تستدعي تدقيق أكبر عند التقرير عنها كنقدية، وتعود إلى المواضيع التالية:

1. النقدية المعادلة.
2. النقدية المحتجزة.
3. السحب على المكشوف.

1- النقدية المعادلة:

اليوم أصبح هناك تلازم تصنيف بين النقدية والنقدية المعادلة، بحيث نقول "النقدية والنقدية المعادلة".

ولكن ما الذي نقصده بالنقدية المعادلة؟ نقصد بها الاستثمارات التي تتميز بأنها:

أ- قصيرة الأجل؛

ب-وتتمتع بسيولة عالية.

والاستثمارات التي تتمتع بهاتين الصفتين هي:

- إما استثمارات موثوق تحويلها إلى مبلغ نقدي محدّد ومعروف.
- أو استثمارات اقترب استحقاقها، بحيث أن قصر المدة التي تفصلنا عن تاريخ الاستحقاق يلغي مخاطر التغير في قيمة هذه الاستثمارات بسبب التغير في أسعار الفائدة.

ويقع ضمن هذا التعريف الاستثمارات التي تاريخ استحقاقها هو ثلاثة أشهر أو أقل، وكأمثلة على عناصر نقدية معادلة: سندات الخزينة، والأوراق التجارية...

في حال تم عرض النقدية والاستثمارات المؤقتة ضمن بند واحد في الميزانية، فيجب الإفصاح عن مبلغ الاستثمارات المؤقتة إما بإفصاح ضمن قوسين أو ضمن الملاحظات (الإيضاحات).

2- النقدية المحتجزة:

تُعدّ صناديق المصاريف النثرية والرواتب وتوزيعات الأرباح من الأمثلة عن النقدية المحتجزة لغايات محدّدة، يختلف تصنيف هذه النقدية حسب ما إذا كانت ذات أهمية أو لا.

بالعموم هي **ليست ذات أهمية** بسبب صغر قيمتها وفي مثل هذه الحالات **لا يتم فصلها عن النقدية** ضمن القوائم المالية.

أما في حال كانت هذه **المبالغ كبيرة** فإنه يتم فصلها عن النقدية المعادلة وتصنف إما **كأصول متداولة أو أصول غير متداولة** حسب الفترة التي سيستمر احتجاز النقدية خلالها والتي تتحدد بحسب الغاية منها، مثلاً: النقدية المحتجزة لسداد الديون المستحقة خلال العام القادم تصنف ضمن الأصول المتداولة، والنقدية المحتجزة من أجل التوسع في المصنع أو من أجل التقاعد أو سداد الديون طويلة الأجل يتم تصنيفها ضمن الأصول غير المتداولة.

أما بالنسبة للمبالغ التي من الممكن أن تحتجزها البنوك كحدود دنيا من حسابات التوفير أو الحسابات الجارية، أو شهادات الإيداع المحتفظ بها كتدعيم مقابل القروض، فكيف يتم تصنيفها؟

بالنسبة لهذه المبالغ يختلف التصنيف باختلاف المبالغ، فالحدود الدنيا للحسابات الجارية وحسابات التوفير والودائع مقابل القروض قصيرة الأجل تصنف **ضمن عناصر النقدية والنقدية المعادلة**، أما الودائع المحتجزة مقابل القروض طويلة الأجل تصنف ضمن الاستثمارات أو الأصول الأخرى ضمن **الأصول غير المتداولة**.

3- السحب على المكشوف:

يعني أن تسحب الشركة شيكات أكبر من رصيدها في الحساب الجاري لدى البنك، ويتم ذلك بموافقة البنك، لذلك يتم تسجيلها ضمن الالتزامات المتداولة إما ضمن حسابات الدائنين إذا كانت مبالغها صغيرة أو يتم الإفصاح عنها كبند منفصل أو بملاحظة مرفقة في حال كانت مبالغها كبيرة.

طالما هي التزام لماذا استعرضناها هنا؟

الهدف من استعراض السحب على المكشوف لبحث موضوع هل يتم تقاص بين السحب على المكشوف والحسابات المصرفية؟، الجواب لا يتم مثل هذا التقاص إلا في حال كانت النقدية المتوفرة مودعة في حساب آخر لدى نفس البنك الذي حصل فيه السحب على المكشوف فهنا يمكن إجراء التقاص.

5-1-2: استخدام الحسابات المصرفية وتسوية حسابات المصارف:

نستعرض الموضوع هنا على شقين: الأول هو استخدام الحسابات المصرفية والثاني هي تسوية هذه الحسابات.

5-1-2-1: استخدام الحسابات المصرفية:

الحسابات الجارية لدى البنوك هي الحسابات الرئيسية لأغلب المنشآت، يقوم البنك من خلال هذه الحسابات بحفظ أموال العميل النقدية وتنفيذ أعماله النقدية، حيث يقوم العميل بإيداع أمواله في الحساب الجاري، ويحق له سحب جزء أو كل المبلغ متى يشاء.

ويتم فتح الحساب بعد استكمال إجراءات التعرف على العميل (الزبون)، ويعطى الحساب رقم تعريفي خاص، ويتم الحصول على نماذج التوقيع الخاصة بالأشخاص المخولين بتحريك حساب المنشأة والذين سيوقعون على الشيكات من أجل تدقيق التواقيع مستقبلاً والتأكد من صحتها، وتمنح المنشأة دفتر شيكات يمكن استخدامه لدفع مبالغ محددة من النقود للطرف المستفيد الذي يتم تسجيله على متن الشيك عند تحريره.

كما يقوم البنك بإيداع أي تحصيلات لصالح العميل ضمن هذا الحساب (مثل تحصيل قيمة ورقة تجارية برسم التحصيل).

ويقوم البنك بإرسال كشف حساب إلى العميل بشكل دوري من أجل المطابقة والتأكد من صحة العمليات، والكشف هو عبارة عن قائمة –شهرية غالباً– تتضمن جميع العمليات التي تمت على الحساب الجاري خلال هذا الشهر.

5-1-2-2:تسوية الحسابات المصرفية:

إن من المهم أن نعرض مسألة تواجه المنشآت عند التعامل مع البنوك، حيث أن البنوك عادةً ما ترسل بشكل شهري كشف حساب، يتضمن قائمة بالعمليات التي تمت على حساب المنشأة مظهرةً الرصيد الحالي للحساب بعد هذه العمليات.

نادراً ما يحدث تطابق بين الرصيد في كشف الحساب مع الرصيد في دفاتر المنشأة، وهذا أمر طبيعي، وذلك يعود إلى توفر معلومات لدى المنشأة عن العمليات على الحساب المصرفي لم تصل للبنك بعد ليسجلها، يقابل ذلك توفر معلومات لدى البنك لم تصل للمنشأة بعد لتقوم بتسجيلها، أو نتيجة وجود أخطاء، ويمكن تفصيل ذلك على الشكل التالي:

أ- وجود ودائع مرسلة إلى البنك لم تصل بعد إلى البنك **(ودائع في الطريق)**، وبالتالي لم يقم البنك بتسجيلها.

ب-وجود شيكات مسحوبة من قبل المنشأة على البنك، حيث تقوم المنشأة بإثباتها عند تحريرها للمستفيد، ولكن المستفيد لم يقم بتقديم الشيك بعد لتحصيله من البنك. وبالتالي هنا كشف الحساب لا يظهر هذه **(الشيكات غير المصروفة)**.

ج- **عمولات إدارة حساب وخدمات مصرفية:** يسجلها البنك وينزلها من الحساب، ولا تعلم بها المنشأة لحين ورود كشف الحساب من البنك. وبالتالي تكون هذه العمولات غير مسجلة في دفاتر المنشأة.

د- **الفوائد على الحسابات:** يسجلها البنك ضمن الحساب المصرفي، ولكن المنشأة عليها أن تنتظر كشف الحساب لتستطيع تسجيلها في دفاترها.

هـ- **المبالغ التي يقوم البنك بتحصيلها** لصالح زبونه (المنشأة) كخدمات مصرفية، مثل تحصيل أوراق تجارية، وهنا على المنشأة أن تبقي مثل هذه الأوراق برسم التحصيل لحين ورود كشف الحساب من البنك حينها يتم إثباتها ضمن الحساب المصرفي.

و- **أخطاء** في دفاتر المنشأة أو في دفاتر البنك.

لذلك تقوم المنشأة بإعداد ما يسمى **كشف التسوية المصرفية (بيان مطابقة)**، يتكون الكشف من جزأين:

- الجزء الأول: ينطلق من الرصيد في كشف حساب البنك، حيث يتم إجراء التسويات اللازمة التي تؤمن الوصول إلى الرصيد الصحيح.

- الجزء الثاني: ينطلق من الرصيد في دفاتر المنشأة، وإجراء التسويات اللازمة التي تؤمن الوصول إلى الرصيد الصحيح.

يتبع ذلك تسجيل القيود اللازمة لتصحيح الأخطاء وإثبات العناصر غير المثبتة في دفاتر المنشأة بعد.

يأخذ كشف التسوية المصرفية (بيان المطابقة) الشكل التالي:

البيان		جزئي	كلي
الرصيد حسب كشف حساب البنك			×××
يضاف:	ودائع في الطريق	××	
	أخطاء في دفاتر البنك أدت لتخفيض الرصيد في كشف الحساب	××	×××
يطرح:	شيكات غير مصروفة	××	
	أخطاء في دفاتر البنك أدت لزيادة الرصيد في كشف الحساب	××	(×××)
الرصيد الصحيح			×××
الرصيد حسب دفاتر المنشأة			×××
يضاف:	فوائد مصرفية غير مسجلة في دفاتر المنشأة	××	
	تحصيلات من قبل البنك غير مسجلة في دفاتر المنشأة	××	
	أخطاء في دفاتر المنشأة أدت لتخفيض رصيد البنك في الدفاتر	××	×××
يطرح:	عمولات مصرفية غير مسجلة في دفاتر المنشأة بعد	××	
	أخطاء في دفاتر المنشأة أدت لزيادة رصيد البنك في الدفاتر	××	(×××)
الرصيد الصحيح			×××

مثال (5-1):

في 2018/3/31 أرسل بنك بيمو إلى شركة المحبة كشف بحسابها المفتوح لديه عن شهر آذار، حيث تبين أن رصيد الحساب في الكشف بلغ (412,000)ل.س في حين أن رصيد الحساب في دفاتر شركة المحبة كان (416,500)ل.س، قامت شركة المحبة بمراجعة كشف الحساب ومراجعة دفاترها فتبين لها ما يلي:

1- وجود مبالغ بقيمة (50,000) ل.س أرسلت للإيداع في الحساب في نفس تاريخ الكشف، لم تظهر في كشف البنك.
2- عمولات مصرفية اقتطعها البنك بقيمة 1,000 ل.س لم تسجلها الشركة.
3- فوائد على الحساب أضافها البنك بقيمة 500 ل.س لم تسجلها الشركة.

4- قيمة كمبيالة مسحوبة على شركة السرور بلغت 30,000 ل.س قام البنك بتحصيلها ولم تسجلها الشركة.

5- وجود أربعة شيكات لم يقم المستفيدون منها بتحصيلها بلغ مجموعها 25,000 ل.س.

6- هناك شيك سحبته شركة المحبة لصالح شركة الجمال وسجلت قيمته 5,000 ل.س في حين أن القيمة الصحيحة هي 6,000 ل.س.

7- قام المصرف بتسجيل شيك ضمن حساب شركة المحبة بقيمة 7,000 ل.س تبين أن المستفيد الصحيح من الشيك هي شركة الحبة الذهبية.

8- هناك شيك مسحوب من قبل شركة الخير لصالح شركة المحبة بقيمة 15,000 ل.س لم يقم البنك بتحصيله لعدم توفر رصيد في حساب شركة الخير.

المطلوب:

1- إعداد كشف التسوية المصرفية (بيان المطابقة) بناء على المعلومات أعلاه.

2- تسجيل قيود التسوية اللازمة.

البيان		جزئي	كلي
الرصيد حسب كشف حساب بنك بيمو			412,000
يضاف	ودائع في الطريق	50,000	
يطرح	شيكات غير مصروفة	25,000	
	خطأ في تسجيل شيك بدلا من شركة الحبة الذهبية	7,000	
الرصيد الصحيح			430,000
الرصيد حسب دفاتر شركة المحبة			416,500
يضاف	فوائد على الحساب	500	
	كمبيالة محصلة من شركة السرور	30,000	
يطرح:	عمولات مصرفية	1,000	
	خطأ في تسجيل شيك شركة الجمال	1,000	
	شيك غير محصل من شركة الخير لعدم توفر رصيد	15,000	
الرصيد الصحيح			430,000

وتكون قيود التسوية على الشكل التالي:

500	من حـ/ المصرف	
	500	إلى حـ/ فوائد مصرفية دائنة
	إثبات إيراد فائدة الحساب المصرفي لدى بنك بيمو	
1,000	من حـ/ عمولات مصرفية	
	1,000	إلى حـ/ المصرف
	إثبات عمولات مصرفية لصالح بنك بيمو	
30,000	من حـ/ المصرف	
	30,000	إلى حـ/ أوراق قبض برسم التحصيل
	إثبات تحصيل كمبيالة مسحوبة على شركة السرور من قبل بنك بيمو	
1,000	من حـ/ الدائنون (شركة الجمال)	
	1,000	إلى حـ/ المصرف
	تصحيح قيد إثبات قيمة الشيك لصالح شركة الجمال	
15,000	من حـ/ الزبائن (شركة الخير)	
	15,000	إلى حـ/ المصرف
	إثبات عدم تحصيل شيك من شركة الخير وإثبات المبلغ دين عليهم	

5-1-3: نظام المصاريف النثرية:

5-1-3-1: تعريف وهدف صندوق المصاريف النثرية:

ممكن أن يتم تسميته أيضاً بنظام السلف الدائمة، وهي عبارة عن مبالغ صغيرة من النقدية من أجل مواجهة أي مبالغ مطلوب دفعها بشكل مستعجل، مثل: الطوابع، لوازم مكتبية، مصاريف الضيافة... وغيرها، لذلك يوجد صندوق هو صندوق المصاريف النثرية لمواجهة هذه المبالغ.

والسؤال قد يكون هنا هو: ما الفائدة المرجوة من قبل المنشأة عند إحداثها هذا الصندوق؟

الجواب: إن الفائدة المرجوة تنقسم إلى شقين:

أ- الشق الأول: إن القيام بإصدار شيكات لتسديد المدفوعات التي ذكرنا أمثلة عنها أعلاه يعد أمراً غير عملي؛

ب-والشق الثاني: الرقابة على النقدية التي يمكن أن يوفرها استخدام هذا الصندوق، حيث يكون هناك أمين لهذا الصندوق، وبالتالي تكون المنشأة قد حصرت المسؤولية بشخص واحد، ويكون هذا الشخص

مسؤول عن الاحتفاظ بالثبوتيات التي تثبت صحة عمليات الصرف من هذا الصندوق، إضافة إلى عمليات جرد فجائية يقوم بها المشرف على أمين الصندوق للتأكد من صحة العمل.

5-1-3-2: العمليات التشغيلية في صندوق المصاريف النثرية:

إن العمل بموجب نظام المصاريف النثرية يتضمن العمليات التشغيلية التالية:

أ- بعد تعيين أمين لهذا الصندوق، يتم تأسيس الصندوق من خلال تحرير شيك لأمين الصندوق بالمبلغ المتوقع إنفاقه خلال فترة معينة -شهر غالباً- على المصاريف النثرية.

ب-يقوم أمين الصندوق بصرف الشيك ووضعه ضمن خزنة حديدية، وبهذا تكون أموال صندوق المصاريف النثرية جاهزة للاستخدام.

ج- عند استخدام أموال الصندوق من أجل تسديد مبالغ المصاريف النثرية، يقوم أمين الصندوق بتسجيلها ضمن مستند الصرف، دون تسجيل قيود محاسبية، و"**مستند الصرف**" هو وثيقة تظهر حجم المبلغ الذي تم صرفه وسبب صرفه، ويحتفظ أمين الصندوق بالثبوتيات التي تبين صحة عمليات الصرف من أموال الصندوق (إما توقيع الطرف مستلم النقدية، أو فاتورة المصروفات)، ويكون أمين الصندوق هو المسؤول عن أموال هذا الصندوق من ناحية صحة الصرف ووجود الثبوتيات وصحة رصيد الصندوق.

د- في نهاية كل دورة للصندوق (شهر) أو عندما لا يبقى رصيد كافٍ في الصندوق، يتم تدقيق مستندات الصرف، وختمها من أجل منع استخدامها مرةً أخرى، وتجميع مستندات الصرف في مجموعات حسب نوع المصروف، وتسجيل قيد محاسبي بجميع المصروفات التي تمت (المصاريف في الجانب المدين من القيد، والنقدية في الجانب الدائن منه)، ويتم تحرير شيك جديد لأمين الصندوق من أجل إعادة ملء الصندوق.

تجدر الإشارة هنا إلى أن المبلغ المخصص لصندوق المصاريف النثرية قابل للتغيير بناء على الصرف الفعلي للصندوق، فإذا تبين أن الرصيد الذي يتم تخصيصه أقل من الحاجة الفعلية، فإنه يتم زيادة المبلغ عند أول عملية ملء لاحقة للصندوق، وبالمقابل يتم تخفيض المبلغ إذا تبين أنه أكبر من الحاجة الفعلية.

مثال (5-2):

لنفترض أن المبلغ الذي يتم تخصيصه لصندوق المصاريف النثرية في شركة المحبة هو 100,000 ل.س شهرياً، وفي نهاية شهر نيسان تبين أن المصروفات حسب مستندات الصرف الموجودة كانت

عبارة عن 2,000 ل.س طوابع، 15,000 ضيافة، 25,000 سلف عاملين، 30,000 لوازم، 10,000 أجور نقل.

فإنه في نهاية الشهر يتم تسجيل القيد المحاسبي التالي:

		من مذكورين
15,000		حـ/طوابع
2,000		حـ/ مصاريف ضيافة
25,000		حـ/ سلف عاملين
30,000		حـ/لوازم
10,000		حـ/ مصاريف نقل
	82,000	إلى حـ/ النقدية

ويتم تحرير شيك بمبلغ 82,000 ل.س لترميم رصيد الصندوق ليعود 100,000 ل.س.

5-1-3-3: معالجة الإشكاليات في رصيد صندوق المصاريف النثرية:

قد تحدث أخطاء عند تشغيل صندوق المصاريف النثرية تؤدي لجعل رصيد الصندوق أكبر أو أقل من الرصيد الواجب توفره بناء على المستندات التي تثبت ما تم صرفه (قيمة السلفة- مجموع قيم مستندات الصرف).

وهنا يتم إثبات مبلغ الفرق من خلال حساب "الزيادة أو العجز في النقدية"، وتتم معالجة هذا الحساب حسب سبب ظهوره إما بتحميله لأمين الصندوق إذا كان هو السبب في ظهوره، أو إقفاله في ملخص الدخل وإظهاره ضمن الإيرادات والمصروفات الأخرى في قائمة الدخل.

مثال (5-3):

لنفترض أنه في المثال السابق عند جرد صندوق المصاريف النثرية في نهاية شهر نيسان كان المبلغ الموجود في الصندوق هو 15,000 ل.س، بينما المفروض أن يكون (100,000-82,000=18,000 ل.س) حسب مستندات الصرف المتوفرة، لذلك يكون القيد المحاسبي لدينا هو:

		من مذكورين
15,000		حـ/طوابع
2,000		حـ/ مصاريف ضيافة
25,000		حـ/ سلف عاملين
30,000		حـ/لوازم
10,000		حـ/ مصاريف نقل

3,000		حـ/ زيادة أو عجز في النقدية
	85,000	إلى حـ/ النقدية

5-1-4: الحماية المادية للأرصدة النقدية:

مما سبق رأينا أن نقدية المنشأة هي إما نقدية في الصندوق أو نقدية في البنوك.

ومخاطر الوجود المادي للنقدية في البنوك تتكفل البنوك بمواجهتها ضمن إطار وظيفة البنك، ولكن المنشأة يجب أن تتأكد من صحة العمليات التي تتم على الحساب المصرفي من خلال إعداد كشف التسوية التي ذكرناها سابقاً.

وبالمقابل على المنشأة أن تبذل الجهود الكافية لحماية النقدية في صندوق المنشأة، ويتم ذلك من خلال قيام المنشأة –على الأقل– بما يلي:

أ- تقليل رصيد النقدية المحتفظ به ضمن صندوق المنشأة، وإيداع هذه المبالغ في الحساب المصرفي، مع الأخذ بعين الاعتبار أن تكون النقدية المتبقية المحتفظ بها في صندوق المنشأة كافية لمواجهة النفقات اليومية.

ب-وجود سجلات تحتوي على النقدية المستلمة، والنقدية المصروفة من صندوق المنشأة، والرصيد المتبقي ضمن هذا الصندوق.

ج-القيام بالجرد الدوري للنقدية، للتأكد من مطابقة الموجودات النقدية مع الأرصدة في حسابات النقدية ضمن دفتر أستاذ المنشأة.

5-2: القياس والإفصاح عن الذمم المدينة:

أولاً: تعريف الذمم المدينة:

يمكن تعريفها بأنها: المبالغ المستحقة الدفع للشركة من الزبائن أو غيرهم مقابل أموال أو بضائع أو خدمات قدمت لهم.

مثلاً: إذا قامت الشركة ببيع بضاعة بالآجل لأحد الزبائن، هذه العملية تنشئ ذمم مدينة، لحين قيام الزبون بدفع قيمة هذه البضاعة المباعة.

ثانياً: تصنيف الذمم المدينة:

ممكن أن يتم تصنيف الذمم المدينة لأغراض القوائم المالية **حسب الفترة اللازمة لتحصيلها** ضمن:

أ- **الأصول المتداولة:** عندما تكون هذه الذمم قصيرة الأجل (أي تستحق خلال سنة أو دورة تشغيل الشركة أيهما أطول)

ب-أو ضمن **الأصول غير المتداولة:**عندما تكون هذه الذمم طويلة الأجل.

كما تصنف **حسب آلية نشوء هذه الذمم** إلى:

أ- **ذمم مدينة تجارية:** تنشأ هذه الذمم نتيجة بضائع بيعت للزبائن أو خدمات قدمت لهم، مع الوعد بدفع قيمتها لاحقاً، وغالباً تصنف هذه الذمم ضمن الجزء المتداول من الأصول، ويندرج ضمنها بشكل رئيسي:

- حسابات الزبائن: تمثل وعد شفهي من قبل الزبون بدفع مقابل البضائع المباعة أو الخدمات المقدمة، وغالباً يتم تحصيلها خلال 30 إلى 60 يوم.
- وحسابات أوراق القبض: تمثل وعد مكتوب بدفع مبلغ محدّد بتاريخ مستقبلي محدّد، وتنشأ عن عمليات بيع بضائع أو تقديم خدمات أو عمليات تمويلية أو عمليات أخرى، وقد تكون قصيرة الأجل أو طويلة الأجل.

ب-**ذمم مدينة غير تجارية:** تنشأ نتيجة تقديم أموال للغير (مثل الودائع المدفوعة ككفالة حسن أداء، سلف مقدمة للعاملين، مطالبات تعويض عن خسائر مطلوب دفعها من شركة التأمين...).

ثالثاً: الإفصاح عن الذمم المدينة:

يتم عرض الذمم المدينة ضمن الميزانية كعنصر مستقل في الميزانية، ويتم إظهارها صافية من مخصصات أو مسموحات الديون المشكوك فيها.

مثال (5-4):

فيما يلي عرض لعناصر مفترضة في جانب الأصول المتداولة لإحدى الشركات:

كلي	جزئي	البيان
	1,000,000	النقدية والنقدية المعادلة
1,500,000	500,000	استثمارات قصيرة الأجل
		صافي الذمم المدينة
	600,000	إجمالي الذمم المدينة
550,000	(50,000)	_ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها
800,000		المخزون السلعي
2,850,000		**إجمالي الأصول المتداولة**

5-2-1: الاعتراف بحسابات المدينين (الزبائن):

يتم الاعتراف بحسابات الزبائن بالاعتماد على سعر التبادل المتفق عليه والمسجل في فواتير البيع.

ولكن علينا أن نأخذ بالاعتبار احتمال تأثر سعر التبادل بعاملين:

العامل الأول: وجود حسومات تجارية أو حسومات نقدية.

العامل الثاني: القيمة الزمنية للنقود.

5-2-1-1: العامل الأول: الحسومات التجارية، والحسومات النقدية:

حيث يأتي هذا العامل من احتمالية تأثر سعر التبادل المستخدم للاعتراف بحسابات الزبائن في حال تقديم المنشأة لحسومات نقدية أو تجارية، ويكون هذا التأثر بهذين العاملين الفرعيين وفق ما يلي:

أ- **الحسومات التجارية Trade discount:**

نعني بها أن يكون السعر الفعلي الذي تم بيع البضاعة به للزبون أقل من السعر المعلن، مثلاً: عندما يشتري زبون كميات تزيد عن حدّ معين، يتم تخفيض المبلغ المطلوب دفعه بنسبة مئوية من السعر المعلن، أو يتم تقديم كمية إضافية من السلعة مجاناً. ومحاسبياً نقوم بتسجيل سعر البيع الفعلي دون إقامة اعتبار للسعر المعلن.

مثال (5-5):

تبيع شركة المكيفات الحديثة مكيفات بسعر 100,000 ل.س للمكيف الواحد، ونظراً إلى أن الزبون حسام قد قام بشراء 30 مكيف، لذلك قامت الشركة بتقديم تخفيض بلغ 5% من السعر .

هنا محاسبياً نقوم بإثبات مبلغ 2,850,000 (30×95%×100,000) بدلاً من 3000,000 ل.س

2,850,000 من حـ/ ذمم مدينة (الزبون حسام)

2,850,000 إلى حـ/ إيراد مبيعات مكيفات

ب-**الحسومات النقدية Cash discount:**

ترتبط هذه الحسومات بعمليات البيع الآجل، وهي الحسومات التي تقدمها الشركة من أجل تعجيل دفع الزبون لدينه، من خلال إغراء الزبون بحصوله على حسم من قيمة الدين عند الدفع المعجل.

غالباً يتم التعبير عنها بالصيغة التالي: ("معدل الحسم"/"عدد أيام الحسم" صافي "مدة الدين")

مثال (5-6):عندما نقول (7/3 صافي 30) فإن ذلك يعني: أن الزبون يحصل على حسم يبلغ 3% من القيمة إذا دفع خلال 7 أيام، علماً أن المبلغ الإجمالي يستحق خلال 30 يوم)

وفي حال استفادة الزبون من الحسم المقدم له يتم تسجيله (كحسم ممنوح)، ويظهر في قائمة الدخل مطروحاً من إيراد المبيعات.

وهناك أسلوبين لمعالجة الحسم النقدي محاسبياً:

- **أسلوب الصافي:** نعترف مباشرة بالحسم الممنوح عند البيع، وفي حال لم يستفد الزبون من الحسم نلغيه ونعيده كإيراد.
- **أسلوب الإجمالي:** نعترف أولاً بكامل المبلغ دون الحسم، وفي حال استفادة الزبون من الحسم نثبته كمصروف.

مثال (5-7):

شركة باعت في 2018/3/1 بضاعة قيمتها 200,000 ل.س لزبون بالآجل بحسم (10/2 صافي 30)، في 2018/3/8 قام الزبون بتسديد 100,000 ل.س من قيمة الدين نقداً، والباقي سدده في تاريخ الاستحقاق.

المطلوب: إثبات القيود اللازمة.

أسلوب الصافي			أسلوب الإجمالي		
القيود في تاريخ البيع 2018/3/1:					
من حـ/ الذمم المدينة		196,000	من حـ/ الذمم المدينة		200000
إلى حـ/ المبيعات	196,000		إلى حـ/ المبيعات	200000	
بيع بضاعة بالآجل بحسم نقدي (10/2 صافي 30)			بيع بضاعة بالآجل بحسم نقدي (10/2 صافي 30)		
القيود في تاريخ 2018/3/8: (خلال فترة الحسم)					
من حـ/ الصندوق		98000	من مذكورين		
إلى حـ/ الذمم المدينة	98000		حـ/ الصندوق		98000
استلام نصف مبلغ الدين خلال فترة الحسم			حـ/ حسم ممنوح		2000
			إلى حـ/ الذمم المدينة	100000	
			استلام نصف مبلغ الدين خلال فترة الحسم		
القيود في تاريخ الاستحقاق:					
من حـ/ الذمم المدينة		2000	من حـ/ الصندوق		100000
إلى حـ/ الحسم الممنوح الملغى	2000		إلى حـ/ الذمم المدينة	100000	
إلغاء الحسم الممنوح بسبب الدفع بعد فترة الحسم			استلام المتبقي من الدين بتاريخ الاستحقاق		
من حـ/ الصندوق		100000			
إلى حـ/ الذمم المدينة	100000				
استلام المتبقي من الدين بتاريخ الاستحقاق					
قيود الإقفال ستكون:					
من حـ/ الحسم الممنوح الملغى		2000	من حـ/ ملخص الدخل		2000
إلى حـ/ ملخص الدخل	2000		إلى حـ/ الحسم الممنوح	2000	
إقفال الحسم الممنوح الملغى			إقفال الحسم الممنوح		

5-2-1-2: العامل الثاني: القيمة الزمنية للنقود:

وينشأ هذا العامل الذي يؤثر على سعر التبادل نتيجة وجود مدة زمنية تفصل بين عملية البيع وعملية استحقاق المبلغ وقبضه (أثر سعر الفائدة).

في الوضع المثالي: على المنشأة أن تقيس الذمم المدينة على أساس القيمة الحالية لهذه الذمم، أي القيمة المخصومة للتدفقات النقدية المتوقع تحصيلها من هذه الذمم مستقبلاً، وهذه القيمة المخصومة يؤثر عليها عاملان هما: الفترة الزمنية المتبقية لحين استلام النقدية، وسعر الفائدة السوقي. الأمر الذي يجعل المبلغ الاسمي للذمم المدينة ممكن أن يختلف عن القيمة المخصومة، والفرق نسميه مبلغ الخصم.

مثال (5-8):

فرضاً إذا قامت شركة الخير ببيع بضاعة على الحساب بقيمة 100,000 ل.س إلى شركة السرور، تستحق بعد ثلاثة أشهر، وكان سعر الفائدة السوقي 10%، فمن الطبيعي ونظراً لتأثير الفائدة لن تكون قيمة مبلغ 100,000 ل.س بعد ثلاثة أشهر كقيمته اليوم، أي أن قيمته الحالية ستكون = قيمة الذمة المدينة × معامل القيمة الحالية= 100,000 × 0.976454= 97,645 ل.س

ولكن نظراً إلى أن مبلغ الخصم يكون ضئيل قياساً بنتيجة الفترة للمنشآت، فقد تم استثناء "الذمم المدينة الناتجة عن تعاملات المنشأة العادية مع زبائنها والتي تستحق -وفق العرف التجاري- خلال فترة لا تتجاوز السنة الواحدة" من اعتبارات القيمة الحالية.

5-2-2: تقييم حسابات الذمم المدينة:

ذكرنا أعلاه أن الذمم المدينة يمكن أن تصنف حسب تاريخ استحقاقها إمّا ضمن الأصول المتداولة (الذمم قصيرة الأجل)، أو الأصول غير المتداولة (الذمم طويلة الأجل).

وبالنسبة للذمم قصيرة الأجل فإن المنشأة تقوم بتقييم الذمم المدينة قصيرة الأجل بالقيمة الصافية القابلة للتحقق. حيث يتم تقدير القيمة الصافية القابلة للتحقق حسب خبرة المنشأة ومعرفتها بزبائنها، بحيث يتم الاعتراف بقيم الذمم غير القابلة للتحصيل أو المشكوك في تحصيلها.

ويتم إتباع أحد الأسلوبين في عملية إثبات الذمم المدينة غير القابلة للتحصيل:

أ- إما بالشطب المباشر:

يتم بموجبه تخفيض رصيد الذمم المدينة بقيم الديون غير القابلة للتحصيل بشكل مباشر، وذلك من خلال جعل حساب الذمم المدينة دائناً مقابل مديونية حساب الديون السيئة أو المعدومة.

وبالتالي تنتظر المنشأة لحين تأكدها بأنّ الدين أصبح غير قابل للتحصيل لإثباته، مما يؤدي للفشل في مقابلة الإيرادات مع النفقات، حيث أن الإيراد يتم إثباته مباشرة ولا نستطيع إثبات إعدام الدين لحين التأكد من عدم القدرة على تحصيله، دون أن نتمكن من تقديره مسبقاً.

مثال (5-9):

قامت شركة السماح بتاريخ 2017/12/1 ببيع بضاعة للزبون شركة الخير بالآجل بقيمة 20,000 ل.س. وفي تاريخ الاستحقاق في نهاية شهر كانون ثاني تبين عدم قدرة الزبون على تسديد نصف دينه نظراً لتعثره المالي في منتصف شهر كانون أول.

هنا يتم تسجيل قيد البيع

20,000		من حـ/ الذمم المدينة (الزبون شركة الخير)
	20,000	إلى حـ/ إيراد مبيعات

وتظهر الذمم المدينة في الميزانية بقيمة 20000 ل.س

وفي نهاية كانون ثاني نسجل القيد:

10,000		من حـ/ديون سيئة (معدومة)
	10,000	إلى حـ/ الذمم المدينة (الزبون شركة الخير)

ب-أو بأسلوب المسموحات أو المخصص:

يتم بموجبه تقدير الذمم المتوقع عدم تحصيلها وتنزيلها من الربح خلال نفس العام الذي تحقق فيه الإيراد من خلال تكوين "مخصص ديون مشكوك في تحصيلها"، الأمر الذي يؤمن مقابلة الإيرادات مع المصروفات. وبنفس الوقت يؤمن ظهور الذمم المدينة بالقيمة القابلة للتحقق في الميزانية من خلال تخفيضها بشكل غير مباشر بقيمة المخصص الذي تم تكوينه للديون المتوقع عدم تحصيلها.

مثال (5-10):

في نفس المثال السابق، وفق أسلوب المسموحات في نهاية العام يمكن توقع عدم قدرة الزبون على التسديد لكامل الدين، وبالتالي يمكن أن نكون مخصص يخفض الإيرادات بالمبلغ الذي من المتوقع ألا يتم تحصيله فعلياً، ويتم من خلال القيد:

10,000		من حـ/ ملخص الدخل
	10,000	إلى حـ/ م.د.م. في تحصيلها

وتظهر حسابات الزبائن في هذه الحالة ضمن الميزانية مخفض منها المخصص ومعروضة بالقيمة القابلة للتحقق وهي (10,000) ل.س.

ميزانية شركة السماح في 2017/12/31		
كلي	جزئي	البيان

		الأصول المتداولة
	20,000	الذمم المدينة
10,000	(10,000)	_ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها

5-2-3: أوراق القبض:

هي ديون تدعمها سندات أذنية على شكل تعهدات مكتوبة بسداد مبلغ محدد في تاريخ مستقبلي محدد.
فهي أداة تجارية قابلة للتداول موقعة من قبل المدين (الملتزم بالدفع) لصالح مستفيد محدد، ويكون من حق هذا المستفيد أن يبيع هذه الأداة أو يحولها إلى شخص آخر.
وبسبب القيمة الزمنية للنقود فإن هذه الأوراق تتضمن عنصر الفائدة، ولكن قد تصنف هذه الأوراق إما كأوراق ذات فائدة محددة أو حاملة للفائدة (Interest bearing) أو أوراق غير محددة الفائدة أو غير حاملة للفائدة (non-interest bearing)، حيث أن:

- الأوراق الحاملة للفائدة: يكون لها معدل فائدة مقرر، ومذكور على متنها.
- الأوراق غير الحاملة للفائدة: تكون الفائدة متضمَّنة كجزء من القيمة الاسمية بدلاً من تحديدها بصورة واضحة.

يتم التعامل بأوراق القبض مع الزبائن الجدد أو ذوي المخاطر العالية، أو الزبائن الذين يرغبون بتمديد فترة سداد حساباتهم الحالية، كما يمكن أن تستخدم أوراق القبض في حال تقديم قروض للعاملين أو الشركات التابعة أو في عمليات بيع الممتلكات والتجهيزات والمصانع، وغالباً ترتبط أوراق القبض مع عمليات الإقراض.
القضايا الأساسية المرتبطة مع أوراق القبض هي نفس القضايا المتعلقة بحسابات الزبائن، وهي: الاعتراف، والتقييم، والتخلص. سنتعرف على القضايا المرتبطة بالاعتراف والتقييم، لندرس لاحقاً عملية التخلص من الذمم المدينة بشكل عام.

5-2-3-1: الاعتراف بأوراق القبض:

بشكل عام يجب تسجيل أوراق القبض بالقيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقع الحصول عليها مستقبلاً، ولكن قد يكون تحديد القيمة الحالية أمر معقد بما يرتبط خصوصاً بأوراق القبض غير الحاملة للفائدة.
لذلك سنميز في عملية الاعتراف بين أوراق القبض الحاملة للفائدة وأوراق القبض غير الحاملة للفائدة.

أولاً: أوراق القبض الحاملة للفائدة:

بالنسبة لأوراق القبض قصيرة الأجل: تسجل بقيمتها الاسمية مطروحاً منها المخصصات، كون الفائدة التي تتضمنها القيمة المستحقة في هذه الأوراق ليست ذات أهمية نسبية، ونظراً إلى قرب موعد استحقاقها وسهولة تحويلها إلى نقدية فإنه يتم معاملتها كنقدية معادلة.

أما بالنسبة لأوراق القبض طويلة الأجل: فإنه يجب تسجيلها والتقرير عنها بالقيمة الحالية للنقدية المتوقع تحصيلها، وعندما يتساوى معدل الفائدة الاسمي (المحدد في متن وراقة القبض) مع معدل الفائدة الفعال (معدل الفائدة السوقي) فإن القيمة الاسمية ستتساوى مع القيمة الحالية أي أن المبلغ الذي سنقبضه لقاء الورقة يتساوى مع القيمة الاسمية.

أما عند اختلاف معدل الفائدة الاسمي عن معدل الفائدة الفعال سيؤدي إلى اختلاف القيمة المدفوعة مقابل الورقة عن القيمة الاسمية للورقة، ونسجل هذا الفرق إما كعلاوة إصدار إذا كانت القيمة المدفوعة أكبر، أو كخصم إصدار إذا كانت القيمة المدفوعة أقل، ويظهر الخصم (العلاوة) كحساب مقابل لأوراق القبض في الميزانية مطروحاً (مضافاً) من قيمة أوراق القبض، ويتم استنفاذ الخصم (العلاوة) على مدى عمر الورقة للوصول إلى معدل الفائدة الفعال (السوقي).

مثال (5-11):

اقترضت شركة الخير من شركة السرور مبلغ 1,000,000 ل.س، مقابل ورقة قبض تستحق بعد ثلاث سنوات، بمعدل فائدة سنوي 10%،

المطلوب: كيف سيتم الاعتراف بورقة القبض وفق الاحتمالين التاليين:

1- معدل الفائدة السوقي لأوراق ذات مخاطر مماثلة هو 10% أيضاً.

2- معدل الفائدة السوقي لأوراق ذات مخاطر مماثلة هو 12%.

الحل:

الاحتمال الأول: معدل الفائدة السوقي لأوراق ذات مخاطر مماثلة هو 10%:

في مثل هذه الحالة ستتساوى القيمة الاسمية مع القيمة الحالية، ويمكن أن نرى ذلك من خلال حساب القيمة الحالية كما يلي:

القيمة الحالية للمبالغ المتوقع تحصيلها من الورقة= القيمة الحالية لمبلغ الورقة+ القيمة الحالية لدفعات الفائدة

$$(2.48685\times100,000) + (0.75132\times1,000,000) =$$

$$1,000,000 \cong 248685+751320 =$$

وبالتالي الفرق بين القيمة الاسمية والقيمة الحالية هو صفر.

وبالتالي تسجل شركة السرور ورقة القبض من خلال القيد:

1,000,000 من حـ/ أوراق قبض

1,000,000 إلى حـ/ النقدية

ويتم إثبات الفائدة كل عام بالقيد:

100,000 من حـ/ النقدية

100,000 إلى حـ/ إيراد فائدة

الاحتمال الثاني: معدل الفائدة السوقي لأوراق ذات مخاطر مماثلة هو 12%:

عند هذا الاحتمال ستختلف القيمة الحالية عن القيمة الاسمية، وسنكون أمام خصم إصدار، حيث أن القيمة الحالية ستكون:

القيمة الحالية للمبالغ المتوقع تحصيلها من الورقة= القيمة الحالية لمبلغ الورقة+ القيمة الحالية لدفعات الفائدة = (0.71178×1,000,000) + (2.40183×100,000)= 711780+240183≅ 951,960

وبالتالي الفرق سيكون خصم إصدار= 1,000,000− 951,960 =48,040 ل.س

ويكون القيد لإثبات الورقة على الشكل التالي:

1,000,000 من حـ/ أوراق قبض

إلى مذكورين

951,960 حـ/ النقدية

48,040 حـ/ خصم إصدار أوراق قبض

وتظهر قيمة ورقة القبض في الميزانية على الشكل التالي:

البيان	جزئي	كلي
الأصول المتداولة		
أوراق قبض	1,000,000	
−خصم إصدار أوراق قبض	(48,040)	951,960

ويتم استنفاذ خصم الإصدار على مدى عمر الورقة.

ثانياً: أوراق القبض غير الحاملة للفائدة:

رغم أن عنصر الفائدة مكون أساسي لأوراق القبض خصيصاً طويلة الأجل، إلا أنه في ستينات وسبعينات القرن الماضي هناك منشآت قامت بصفقات آجلة كبيرة بدون فوائد أو بفائدة بسيطة جداً.

وعند استلام الشركة لورقة قبض غير حاملة للفائدة، يكون هناك معدل فائدة ضمني، ويمثل معدل الفائدة الضمني الفرق بين القيمة المدفوعة لقاء ورقة القبض (القيمة الحالية) والقيمة الاسمية لورقة القبض والذي يمثل المبلغ الذي سيتم تحصيله عند الاستحقاق (القيمة المستقبلية)، ونقوم بتسجيل هذا الفرق كخصم إصدار أوراق قبض يتم استنفاذه على مدى عمر الورقة.

مثال (5−12):

لنفترض أن شركة الخير منحت شركة السرور (الآن) مبلغ 1,000,000 ل.س، وتم مقابل ذلك تحرير ورقة قبض لا تحمل فائدة تستحق بعد ثلاث سنوات، ، علماً أنه كان معدل الفائدة السوقي لأوراق ذات مخاطر مماثلة يبلغ 10%.

في مثل هذه الحالة ستكون القيمة الاسمية لورقة القبض(القيمة التي ستدفعها شركة السرور بعد ثلاث سنوات)= مبلغ القرض× معامل القيمة المستقبلية لمعدل فائدة 10% بعد ثلاث سنوات

= 1,000,000 × 1.33100= 1,331,000 ل.س.

بالتالي هناك فائدة ضمنية محسوبة على أساس سعر الفائدة السوقي، وتمثل الفرق بين القيمة المدفوعة من قبل الشركة المقرضة (القيمة الحالية) والقيمة الاسمية (القيمة المستقبلية) التي ستدفعها الشركة المقترضة، وتساوي:

الفائدة الضمنية= القيمة الاسمية (المستقبلية) – القيمة المدفوعة من قبل الشركة المقرضة (الحالية)

= 1,331,000 – 1,000,000 = 331,000 ل.س

ويتم اعتبار هذا الفرق كخصم إصدار أوراق قبض، حيث يتم تسجيل القيد التالي عند إصدار ورقة القبض:

1,331,000 من حـ/ أوراق قبض

إلى مذكورين

1,000,000 حـ/ النقدية

331,000 حـ/ خصم إصدار أوراق قبض

وتظهر أوراق القبض في هذه الحالة في الميزانية على الشكل التالي:

البيان	جزئي	كلي
الأصول المتداولة		
أوراق قبض	1,331,000	
–خصم إصدار أوراق قبض	(331,000)	1,000,000

ويتم استنفاذ خصم الإصدار كإيراد الفائدة على مدى عمر ورقة القبض.

5-2-3-2: تقييم أوراق القبض:

يتم التقرير عن أوراق القبض وفق صافي قيمتها القابلة للتحقق، أي قيمتها الاسمية مطروحاً منها المخصصات اللازمة لمواجهة عدم قابليتها للتحقق، والحساب الأساسي للمخصصات بالنسبة لأوراق القبض هو مخصص آجيو (مخصص خصم أوراق قبض)، والذي تتشابه آلية تقديره مع آلية تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها لحسابات الزبائن (من ناحية استخدام نسبة من إيراد المبيعات أو من خلال تحليل مفردات حساب أوراق القبض).

مع ملاحظة أن أوراق القبض التي لم يتم تسديدها في موعد استحقاقها، يستمر التقرير عنها في الميزانية بشكل مستقل كأوراق قبض سبق استحقاقها، وإذا فشلت جميع الجهود في تحصيل هذه الأوراق يتم شطبها والتقرير عنها كخسارة ديون معدومة.

5-2-4: قضايا أخرى متعلقة بالذمم المدينة:

الأصل في الذمم المدينة أن ننتظر تاريخ استحقاقها لتحصيلها وإلغائها من الدفاتر، ولكن مع زيادة التعاملات بالبيع الآجل، ظهرت آليات جديدة للتصرف بالذمم المدينة من أجل تعجيل الحصول على النقدية دون انتظار تاريخ الاستحقاق، ويحكم المنشآت عند تعاملاتها وفق ما سبق عاملين: الأول أنها بحاجة للتعامل بالبيع الآجل لتحقيق قدرة تنافسية في عملية البيع، والثاني حاجتها لتوفير سيولة من أجل عمل المنشأة دون تكبد تكاليف عالية للحصول على السيولة.

وسندرس في هذا الجزء عملية **التخلص من حسابات الذمم المدينة**، وذلك من خلال:

أ- الاقتراض بضمان الذمم المدينة.

ب-بيع الذمم المدينة دون حق رجوع.

ج- أو بيع الذمم المدينة مع حق رجوع متضمناً خصم أوراق القبض.

5-2-4-1: الاقتراض بضمان الذمم المدينة:

عند الاقتراض غالباً ما يطلب المقرضون ضمانات لتقليل مخاطر عدم السداد، وتكون الضمانات من خلال رهن أصول تعود ملكيتها للمقترض.

في هذا الإطار يمكن للمنشآت أن تستخدم الذمم المدينة لديها كضمانات من أجل الاقتراض من خلال رهنها لصالح القرض كضمان لسداده، بحيث أنه في حال لم يتم تسديد القرض في تاريخ استحقاقه يكون من حق المقرض تحويل الضمان إلى نقدية من خلال تحصيل الذمم المدينة لحسابه.

مثال (5-13):

قامت شركة الخير في 2018/4/1 باقتراض مبلغ 1,000,000 ل.س لمدة سنة من المصرف التجاري السوري، بفائدة 10% سنوياً، مع اقتطاع المصرف لأعباء تمويلية 1%، وقامت مقابل ذلك برهن ذمم مدينة (زبائن وأوراق قبض) قيمتها 1,500,000 ل.س للحصول على هذا القرض،

ستسجل شركة الخير حصولها على القرض بالقيد:

من مذكورين

990,000 حـ/ النقدية

10,000 حـ/ أعباء تمويلية

1,000,000 إلى حـ/ قرض مصرفي

وستقوم شركة الخير في هذه الحالة بتحصيل الذمم المدينة في تاريخ استحقاقها وتحويل قيمها لسداد القرض تباعاً، مع الأخذ بالاعتبار لأي مردودات ومسموحات مبيعات أو حسومات نقدية أو ديون مشكوك فيها.

لنفترض مثلاً أنه في الشهر الرابع قام الزبائن برد بضاعة بقيمة 14,000 ل.س وقدمت الشركة حسومات نقدية قيمتها 10,000 ل.س وكان مقدار ما حصلته من الذمم المدينة يبلغ 396,000 ل.س، فإن الشركة ستسجل قيد يثبت عملية التحصيل كما يلي:

من مذكورين

396,000 حـ/ النقدية

14,000 حـ/ مردودات ومسموحات المبيعات

10,000 حـ/ حسم ممنوح

420,000 إلى حـ/ الذمم المدينة

وستقوم بتحويل ما قامت بتحصيله لسداد جزء من القرض والفائدة عن هذا المبلغ خلال الشهر الرابع بالقيد:

من مذكورين

392,700 حـ/ قرض مصرفي

3,300 حـ/ مصروف فائدة (396,000×10%×12/1)

396,000 إلى حـ/ النقدية

لحين سداد كامل مبلغ القرض.

5-2-4-2: بيع الذمم المدينة دون حق الرجوع:

بموجب عملية البيع يقدم المشتري خدمة تمويلية للبائع يستحق عليها إيراد.

ومعنى قولنا بدون حق الرجوع هو: نقل كامل مخاطر الذمم المدينة إلى المشتري، أي هي عملية بيع كلية يتحمل بموجبها المشتري المخاطر الائتمانية للذمم /بمعنى احتمالية عدم تحصيل قيمة الذمم/ (نقل ملكية الذمم + نقل حق إدارة الذمم).

عند البيع يقبض البائع نقداً نسبة من قيمة الذمم المدينة، والفرق ينقسم إلى جزأين:

أ- الجزء الأول: يقوم البائع بالتضحية بهذا الجزء مقابل حصوله على السيولة، فيعتبره البائع خسارة بيع ذمم مدينة، ويعتبره المشتري إيراد شراء ذمم (إيراد تمويل).

ب-الجزء الثاني: يحتفظ به المشتري لمقابلة أي تسويات مستقبلية محتملة قد تطرأ على الذمم المدينة (مثل: خصومات، مخصصات...) يسجلها كالتزام عليه تجاه البائع، ويسجلها البائع كمبلغ مستحق على المشتري ضمن الذمم المدينة.

مثال (5-14):

باعت شركة الخير ذمم مدينة قيمتها 1,000,000 ل.س إلى شركة الضامن لشراء الديون، بشرط عدم الرجوع، احتسبت شركة الضامن أعباء تمويلية بنسبة 4% من مبلغ الذمم، واحتفظت بنسبة 5% من مبلغ الذمم لمقابلة تسويات محتملة.

المطلوب: إثبات قيود العملية السابقة في دفاتر البائع ودفاتر المشتري.

الحل:

دفاتر شركة الضامن (المشتري)			دفاتر شركة الخير (البائع)		
1,000,000		من حـ/ الذمم المدينة			من مذكورين
		إلى مذكورين	910,000		حـ/ النقدية
	910,000	حـ/ النقدية	*40,000		حـ/ خسارة بيع ذمم
	40,000	حـ/ إيرادات تمويل	**50,000		حـ/المستحق من شركة
	50,000	حـ/المستحق لشركة الخير			الضامن
				1,000,000	إلى حـ/ الذمم المدينة

*: خسارة بيع الذمم= الأعباء التمويلية= 1,000,000 × 4%= 40,000 ل.س

**: المستحق من شركة الضامن= المحتفظ به لمقابلة التسويات المحتملة= 1,000,000×5%= 50,000 ل.س

5-2-4-3: بيع الذمم المدينة مع حق الرجوع:

بيع الذمم المدينة مع حق الرجوع يعني أن البائع يضمن دفع قيمة الذمم في حال لم يتمكن المشتري من تحصيل القيمة بسبب امتناع المدين عن الدفع، أي أن المخاطر الائتمانية للذمم المدينة تبقى على المنشأة ، والذي حصل هو نقل إدارة هذه الذمم المدينة إلى المشتري فقط. وهذا الأمر يثير اختلاف في وجهات النظر هل نعتبر العملية بيع أم لا، فالبعض يعتقد بعدم وجود عملية بيع لأن المنشأة ستحتفظ بنفس مخاطر التحصيل القائمة قبل هذه العملية، والبعض الآخر يرى أن معظم المخاطر والمنافع انتقلت إلى المشتري لذلك يمكن اعتبارها عملية بيع.

وفي ظل اختلاف وجهات النظر السابقة سيكون السؤال: ماذا بخصوص المتحصلات النقدية الناتجة عن العملية السابقة؟ هل نعتبرها مكاسب أو خسائر اعتماداً على أن العملية هي عملية بيع؟ أم نعتبرها تكاليف تمويل اعتماداً على أن العملية السابقة تعتبر عملية تمويل؟

هنا يتم استخدام أسلوب التمويل المركب، حيث يعترف كل طرف من أطراف عملية البيع بالأصول والالتزامات التي تحت تصرفه بعد عملية البيع، ويتم الاعتراف بالمكاسب والخسائر التي تنجم عنها.

مثال (5-15):

لنفرض في المثال السابق أن شركة الخير باعت الذمم المدينة إلى شركة الضامن مع حق الرجوع، هنا يجب أن نأخذ بالاعتبار أن شركة الخير عليها أن تسجل التزام ناتج عن حق الرجوع يتم تقديره بالقيمة العادلة، لنفترض أنه تم تقديره بقيمة 25,000 ل.س، وبالتالي ستحسب خسارة البيع بناء على ذلك.

حيث ستقوم شركة الخير بحساب صافي المبلغ المتراكم من عملية البيع، كما يلي:

صافي المبلغ المتراكم من عملية البيع= (النقدية المستلمة + المستحق من شركة الضامن)–التزام حق الرجوع = (910,000 + 50,000) – 25,000= 960,000–25,000= 935,000 ل.س

وستكون خسارة بيع الذمم بالنسبة لشركة الخير= القيمة الدفترية للذمم المباعة– صافي المبلغ المتراكم من عملية البيع =1,000,000 – 935,000 = 65,000 ل.س

وتكون القيود على الشكل التالي:

دفاتر شركة الضامن (المشتري)			دفاتر شركة الخير (البائع)		
1,000,000		من حـ/ الذمم المدينة			من مذكورين
		إلى مذكورين	910,000		حـ/ النقدية
	910,000	حـ/ النقدية	65,000		حـ/ خسارة بيع ذمم
	40,000	حـ/ إيرادات تمويل	50,000		حـ/المستحق من شركة الضامن
	50,000	حـ/المستحق لشركة الخير			إلى مذكورين
				1,000,000	حـ/ الذمم المدينة
				25,000	حـ/ التزام حق الرجوع

5-2-4-4: خصم أوراق القبض:

إن عملية خصم الأوراق تعني بيع أوراق القبض إلى البنك مع حق الرجوع.

أي أن البنك يقدم خدمة تمويلية للشركة من خلال تأمين سيولة يستحق عليها إيراد، يحسب هذا الإيراد بناء على ما يسمى "معدل الخصم" عن الفترة بين تاريخ الخصم وتاريخ الاستحقاق.

وحق الرجوع يعني أن المخاطر الائتمانية تبقى على الشركة، والذي حصل هو نقل إدارة أوراق القبض فقط إلى المصرف.

وبالتالي في حال عدم تمكن البنك من تحصيل قيمة ورقة القبض يقدم الاحتجاج اللازم ويعيد الورقة إلى الشركة ويحملها بتكاليف الاحتجاج الذي قام به، وتقوم الشركة بتحميل المبلغ على الطرف الذي سحبت عليه الورقة (الزبون).

بناء على ما سبق فإن الشركة لا تسجل الفرق كخسارة/ربح بيع ورقة، بل تسجله كمصروف/إيراد فائدة.

مثال (5-16):

في 2018/3/1 باعت شركة الخير بضاعة بقيمة 1,000,000 ل.س إلى شركة السهول، مقابل أوراق قبض تم سحبها عليهم، تستحق بعد 60 يوم، بفائدة سنوية 9%.

في 2018/3/15 خصمت شركة الخير ورقة القبض لدى المصرف، وكان معدل الخصم 10%.

بتاريخ الاستحقاق لم يستطع البنك تحصيل قيمة ورقة القبض من شركة السهول، لذلك قام بالاحتجاج على عدم الدفع كلفته 2,000 ل.س، وأعاد الورقة إلى شركة الخير.

المطلوب: إثبات قيود اليومية للعمليات السابقة في دفاتر شركة الخير.

الحل:

أولاً: نحسب المبلغ الذي سيلتزم الزبون بتسديده للشركة في نهاية الفترة، من خلال إضافة مبلغ الفائدة:

مبلغ الفائدة= 1,000,000 ×9%× (360/60)= 15,000 ل.س

وبالتالي يكون المبلغ المستحق = 1,000,000 + 15,000 = 1,015,000 ل.س.

ثانياً: نحسب المبلغ الذي سيأخذه البنك لقاء عملية الخصم، من خلال حساب مبلغ الخصم عن الفترة المتبقية حتى تاريخ الاستحقاق:

مبلغ الخصم= المبلغ المستحق × معدل الخصم × (فترة الخصم/360) = 1,015,000×10%×(360/46)= 12,969.4 ل.س.

ثالثاً: نحسب المبلغ النقدي الذي سيدفعه البنك لشركة الخير:

المبلغ النقدي= المبلغ المستحق – مبلغ الخصم= 1,015,000− 12,969 =1,002,031

رابعاً: نسجل القيود اللازمة:

مدين	دائن	البيان	ملاحظات
إثبات عملية البيع			
1,000,000		من حـ/ أوراق قبض	
	1,000,000	إلى حـ/ المبيعات	
بعد ذلك نثبت عملية الخصم			
		من مذكورين	يمكن أن نوسط حساب "أوراق قبض برسم الخصم"، نثبت فيها عملية إرسال الأوراق إلى البنك للخصم،
1,002,031		حـ/ النقدية	
12,969		حـ/ عمولة خصم	
		إلى مذكورين	من حـ/ أ.ق برسم الخصم
	1,000,000	حـ/ أوراق قبض	إلى حـ/ أ.ق
	15,000	حـ/ إيراد فائدة	ونغلق الحساب عند قبض النقدية
ويمكن أن نكتب القيد السابق مباشرة على الشكل التالي:			
1,002,031		من حـ/ النقدية	في هذه الحالة: نسجل نتيجة عملية

	1,000,000 2,031	إلى مذكورين حـ/ أوراق قبض حـ/ إيراد فائدة	الخصم (إيراد/مصروف) بالتقاص بين إيراد الفائدة عن كامل فترة الورقة مع مبلغ الخصم= 15000 – 12969
إثبات عدم إمكانية تحصيل ورقة القبض وإعادتها إلينا لتحميلها على الزبون:			
1,017,000	1,017,000	من حـ/ الزبائن (شركة السهول) إلى حـ/ النقدية	هنا كون الورقة بحق الرجوع، فقد قام البنك باستعادة قيمة المبلغ المستحق عن الورقة وأخذ أيضاً قيمة مصاريف الاحتجاج، لذلك نقوم بتحميل مجموع ذلك على الزبون= (20000+1,015,000)

1) أسئلة صح / خطأ True/False

	السؤال	صح	خطأ
1	الاستثمارات الموثوق تحويلها إلى مبلغ نقدي محدّد ومعروف، نعتبرها نقدية معادلة.	✓	
2	حتى لو كانت النقدية المحتجزة ذات مبالغ كبيرة فإنه ليس بالضرورة فصلها عن النقدية المعادلة		✓
3	بالعموم: يتم إجراء تقاص بين السحب على المكشوف والحسابات المصرفية		✓
4	يتم عرض الذمم المدينة ضمن الميزانية كعنصر مستقل في الميزانية، ويتم إظهارها صافية من مخصصات أو مسموحات الديون المشكوك فيها.	✓	
5	أوراق القبض قصيرة الأجل يتم معاملتها كنقدية معادلة.	✓	
6	أوراق القبض طويلة الأجل يتم تسجيلها بقيمتها الاسمية.		✓

2) أسئلة خيارات متعددة Multiple Choices

1- النقدية المعادلة هي الاستثمارات التي تتمتع بأنها:

أ) قصيرة الأجل　　ب) ذات سيولة عالية.

ج) (أ) و(ب)　　د) غير ذلك.

2-الودائع المحتجزة مقابل القروض طويلة الأجل تصنف ضمن:

أ) النقدية　　ب) النقدية المعادلة

ج) الأصول المتداولة　　د) الأصول غير المتداولة.

3- يتم الاعتراف بحسابات الزبائن بالاعتماد على سعر التبادل المتفق عليه آخذين بالاعتبار لـ:

أ) وجود حسومات تجارية أو نقدية　　ب) القيمة الزمنية للنقود

ج) (أ) و(ب). د) غير ذلك

4- عملية خصم أوراق القبض لدى البنك تعني:

أ) نقل مخاطر هذه الأوراق إلى البنك فقط. ب)نقل إدارة هذه الأوراق إلى البنك فقط.

ج) (أ) و(ب). د) لا شيء مما سبق صحيح.

3) مسائل غير محلولة:

المسألة الأولى:

في 2018/5/31 أرسل المصرف التجاري السوري إلى شركة الخير كشف بحسابها المفتوح لديه عن شهر أيار، حيث تبين أن رصيد الحساب في الكشف بلغ (925,000)ل.س في حين أن رصيد الحساب في دفاتر شركة الخير كان (1,014,000)ل.س، قامت شركة الخير بمراجعة كشف الحساب ومراجعة دفاترها فتبين لها ما يلي:

1- هناك قيمة كمبيالة مسحوبة على شركة المحبة بلغت 100,000 ل.س، قام البنك بتحصيلها ولكن لم تسجلها الشركة.
2- تم إرسال مبالغ بقيمة (550,000) ل.س للإيداع في الحساب في نفس تاريخ الكشف، لذلك لم تظهر في كشف البنك.
3- وجود شيكات لم يقم المستفيدون منها بتحصيلها بلغ مجموعها 225,000 ل.س.
4- هناك عمولات مصرفية اقتطعها البنك بقيمة 15,000 ل.س لم تسجلها الشركة.
5- هناك فوائد على الحساب أضافها البنك بقيمة 1,000 ل.س لم تسجلها الشركة.
6- هناك شيك سحبته الشركة وسجلت قيمته 500,000 ل.س في حين أن القيمة الصحيحة هي 600,000 ل.س.
7- قام المصرف بتسجيل شيك ضمن حساب الشركة بقيمة 250,000 ل.س تبين أن المستفيد الصحيح من الشيك هي شركة الطبيعة الخيرة.

المطلوب:

1- إعداد كشف التسوية المصرفية بناء على المعلومات أعلاه.
2- تسجيل قيود التسوية اللازمة.

المسألة الثانية:

قامت شركة الخير في 2018/6/5 ببيع بضاعة بالآجل لشركة السرور قيمتها 600,000 ل.س، بحسم (20/3 صافي 50)، في 2018/6/18 قام الزبون بتسديد 400,000 ل.س من قيمة الدين نقداً، والباقي سدده في تاريخ الاستحقاق.

المطلوب: إثبات القيود اللازمة بأسلوب الصافي وأسلوب الإجمالي.

المسألة الثالثة:

باعت شركة الخير ذمم مدينة مع حق الرجوع إلى شركة الثقة لشراء الديون قيمتها 2,000,000 ل.س، واحتسبت شركة الثقة أعباء تمويلية بنسبة 5% من مبلغ الذمم، واحتفظت بنسبة 6% من مبلغ الذمم لمقابلة تسويات محتملة. علماً أنه تم تقدير القيمة العادلة للالتزام الناتج عن حق الرجوع بمبلغ 45,000 ل.س.

المطلوب: إثبات قيود العملية السابقة في دفاتر البائع ودفاتر المشتري.

المسألة الرابعة:

في 2018/7/1 باعت شركة المحبة بضاعة إلى شركة السرور بقيمة 1,500,000 ل.س، مقابل ورقة قبض تم سحبها على شركة السرور، تستحق بعد 70 يوم، بفائدة سنوية 8%.

في 2018/7/25 خصمت شركة المحبة ورقة القبض لدى المصرف، وكان معدل الخصم 10%.

وبتاريخ الاستحقاق لم يتمكن البنك من تحصيل قيمة ورقة القبض بسبب امتناع شركة السرور عن الدفع، لذلك قام برفع دعوى احتجاج نيابة عن شركة المحبة كانت تكلفتها 5,000 ل.س، وأعاد الورقة إلى شركة المحبة.

المطلوب: إثبات قيود اليومية للعمليات السابقة في دفاتر شركة المحبة.

الفصل السادس: تقييم المخزون– منهج أساس التكلفة

عنوان الموضوع: تقييم المخزون: منهج أساس التكلفة Valuation of Inventories: A Cost–Basis Approach

كلمات مفتاحية:

المخزون السلعي *Inventory*،الجرد المستمر *perpetual inventory*، الجرد الدوري *periodic inventory*، طرائق تدفق التكلفة المفترضة *cost flow assumption*، التكلفة أو السوق أيهما أقل *Lower-of-cost-or-market*، بضاعة في الطريق *Goods in transit*، بضاعة الأمانة *consigned goods*، البيع بالتقسيط *Sales on installment*.

ملخص الفصل:

يتناول هذا الفصل دراسة المخزون السلعي الذي يشكل أحد أهم الأصول في العديد من المنشآت، والذي يمثل البضائع التي تحتفظ بها المنشأة من أجل استهلاكها أو استخدامها في عملية التصنيع، ويشكل بيع المخزون بسعر أعلى من تكلفته المصدر الأساسي للإيراد في المنشآت التجارية والصناعية، ولذلك فإن الاعتراف والقياس للمخزون أمر فيه شيء من التعقيد وله تأثير مهم على النتائج المحاسبية، حيث أن القياس أو الاعتراف بشكل غير مناسب يؤدي إلى مشاكل في قياس الأداء المالي للمنشأة.

ونستعرض في هذا الفصل التصنيفات المختلفة للمخزون، وأسلوبي الجرد الدوري والمستمر للمخزون، إضافة إلى الخيارات المحاسبية المختلفة لتقييم المخزون وتسعير المنصرف منه خلال الفترة.

.

المخرجات والأهداف التعليمية:

1. القدرة على استخدام الطرق المختلفة لتقييم المخزون.
2. تحديد الضائع والتكاليف المدرجة في المخزون.
3. فهم ومقارنة الطرق المختلفة للمحاسبة عن تدفق المخزون.
4. تحديد آثار أخطاء المخزون على القوائم المالية.

6-1:التصنيفات الرئيسية للمخزون:

المخزون هو أحد أصول المنشأة، والذي تحتفظ به من أجل البيع خلال الدورة العادية، أو من أجل استهلاكه أو استخدامه في تصنيع بضائع من أجل البيع. وهو من أكبر الأصول المتداولة التي يتم الاستثمار فيها من قبل المنشآت التجارية والصناعية.

وتختلف تصنيفات المخزون حسب طبيعة عمل المنشأة:

- **في المنشأة التجارية:** المخزون عبارة عن البضاعة التي قامت المنشأة بشرائها من أجل إعادة بيعها بسعر أعلى يضمن تحقيق هامش ربح لها، دون أن يكون هناك إضافة قيمة على هذه البضائع من قبلها أو تكون القيمة المضافة بسيطة جداً، ومن المهم هنا معرفة تكلفة البضاعة المشتراة التي تم استخدامها (بيعها)، وتكلفة البضاعة المتبقية، بما يساهم في تحديد نتيجة عمل المنشأة، وبالتالي هناك نوع واحد من المخزون يتم التقرير عنه في هذه المنشآت.
- **في المنشأة الصناعية:** المخزون قد يكون على عدة أنواع، وذلك نظراً إلى أن عمل المنشأة الصناعية يقوم على تحويل مواد أولية من خلال مراحل عملية التصنيع إلى منتجات جاهزة للبيع، لذلك هناك ثلاثة **أنواع للمخزون** في هذه المنشآت:

أ- **مواد خام Raw matrials**:

هي البضائع والمواد التي تشكل الجزء الأساسي من المنتج، ولم تدخل ضمن عملية التصنيع بعد.

مثل: الخيوط النسيجية في صناعة الألبسة الجاهزة.

ب-**بضائع تحت التصنيع Work-in-progcess**:

هي المنتجات التي لم يكتمل تصنيعها، أي هي مواد دخلت مرحلة التصنيع ولم تصل إلى المرحلة النهائية بعد، وتتكون تكلفتها من تكلفة المواد الخام، إضافة إلى الأجور المباشرة، وحصة من التكاليف الصناعية الأخرى غير المباشرة.

ج-**بضائع تامة الصنع Finished goods**:

هي البضاعة التي اكتمل تصنيعها، والجاهزة للبيع.

يمكن أن نجد في المنشآت الصناعية حساب لمخزون المهمات، يضاف إلى المخزون السلعي، وهي المواد الضرورية للعمل ولكن لا تعتبر من المواد الأساسية في المنتج، من أمثلتها: الزيوت والخردوات المختلفة ومواد التنظيف...وغيرها.

6-2: أنظمة جرد المخزون السلعي(الجرد الدائم والدوري).

المنشآت سواء كانت تجارية أو صناعية تقوم بالتقرير عن المخزون وتكلفة البضاعة المباعة في نهاية كل فترة مالية، وعلى المنشآت أن تدير مستوى المخزون بعناية، بحيث لا يقل عن الحاجة بما يجعلها غير قادرة على تلبية طلبات زبائنها، ولا يزيد عن المستوى المطلوب بما يزيد تكاليف تمويل الاحتفاظ بالمخزون. وهذا يستوجب وجود سجلات تساعد على متابعة المخزون محاسبياً.

هناك أسلوبين للاحتفاظ بسجلات المخزون (الجرد)، هما:

6-2-1: نظام الجرد المستمر:

يقوم هذا النظام على تتبع التغيرات التي تطرأ على حساب المخزون أولاً بأول، ويتم ذلك من خلال اعتبار البضاعة التي يتم شراؤها كأصل (يتم تسجيلها في المخزون مباشرةً)، وما يتم صرفه نعتبره مصروف (يتم تخفيض المخزون وتحميل التكلفة على نتيجة الفترة كمصروف)، وتفاصيل تنفيذ ذلك هي كما يلي:

أ- يتم تسجيل العمليات في "حساب المخزون السلعي" (بدلاً من استخدام "حساب المشتريات")، حيث يتم تسجيل عملية إدخال البضاعة إلى المخزون من خلال عملية الشراء: بجعل "حـ/ مخزون سلعي" مديناً (بدلاً من "حـ/ المشتريات")، ويكون القيد:

××× من حـ/ مخزون سلعي

××× إلى حـ/ النقدية (الدائنون)

ب-عدم استخدام حسابات مستقلة لتسجيل مصاريف نقل المشتريات ومردودات المشتريات ومسموحات المشتريات والحسم النقدي على المشتريات، بل يتم ذلك في حساب المخزون السلعي مباشرةً، بجعل هذا الحساب مديناً بقيمة مصاريف الشراء، ودائناً بمردودات ومسموحات المشتريات وبالحسم النقدي على المشتريات.

ج-يتم تسجيل عملية إخراج البضاعة من المخزون لدى البيع من خلال جعل "حـ/ مخزون سلعي" دائناً، وبالمقابل يكون "حـ/ ت.البضاعة المباعة" مديناً، وتكون القيود عند عملية البيع كما يلي:

××× من حـ/ ت. البضاعة المباعة

××× إلى حـ/ مخزون سلعي

××× من حـ/ النقدية (المدينون)

××× إلى حـ/ المبيعات

وبالتالي نظام الجرد المستمر يعطينا رصيد حساب المخزون السلعي وحساب تكلفة البضاعة المباعة في أي لحظة، لذلك يطلق عليه تسمية "مستمر".

6-2-2: نظام الجرد الدوري:

هذا النظام يعطي رصيد حساب المخزون بشكل دوري، وبموجب هذا النظام نعتبر البضاعة التي نشتريها كمصروف (لا يتم تسجيلها في المخزون)، وما يتبقى من البضاعة نعتبره أصل (يتم تسجيله كمخزون سلعي).

فهو يقوم على تسجيل الداخل للمخزون ضمن المشتريات.

ورصيد المشتريات مع قيمة المخزون في بداية الفترة تشكل تكلفة البضاعة المتاحة للبيع.

ولتحديد تكلفة البضاعة المباعة نحتاج لاستبعاد المخزون المتبقي في نهاية الفترة، ويتم تحديد مخزون نهاية الفترة من خلال التأكد من الوجود المادي للمخزون والقيام بعد هذا المخزون، وتقوم به المنشآت مرة واحدة على الأقل سنوياً.

ويتم ما سبق تفصيلاً كما يلي:

أ- يتم تحميل الفترة بتكلفة ما يتم شراؤه مباشرة، من خلال جعل "حـ/ المشتريات" مديناً، بالقيد:

××× من حـ/ المشتريات

××× إلى حـ/ النقدية (الدائنون)

ويتم إقفال رصيد حساب المشتريات في حـ/ المتاجرة أو حـ/ ملخص الدخل في نهاية الفترة من خلال القيد:

××× من حـ/ ملخص الدخل (المتاجرة)

××× إلى حـ/ المشتريات

ب-وطبعاً في بداية العام يتم تحميل نتيجة الفترة بالمخزون المدور من العام السابق، من خلال جعل حـ/ المتاجرة أو حـ/ ملخص الدخل مديناً مقابل دائنية حـ/ مخزون أول المدة:

××× من حـ/ ملخص الدخل (المتاجرة)

××× إلى حـ/ مخزون 1/1

ج-وفي نهاية العام تتم عملية جرد مادي لتحديد المتبقي من المخزون السلعي، ويتم تخفيض التكاليف بما تبقى من مخزون سيتم تدويره إلى العام التالي، من خلال جعل حـ/مخزون نهاية الفترة مديناً، مقابل دائنية حـ/ المتاجرة أو حـ/ ملخص الدخل، بالقيد:

××× من حـ/ مخزون 12/31

××× إلى حـ/ ملخص الدخل (المتاجرة)

د- وبالتالي يكون الفرق بين ما تم تحميله على نتيجة الفترة (مخزون أول المدة والمشتريات)، وما تم تخفيضه منها (مخزون نهاية الفترة) يشكل تكلفة البضاعة المباعة.

مثال (6-1):

نفترض توفر البيانات التالية عن وضع البضاعة في شركة المحبة خلال عام 2018:

البيان	عدد الوحدات	سعر الوحدة	الإجمالي
مخزون أول المدة	500	60	30,000
مشتريات	1,500	60	90,000
مردودات مشتريات	200	60	12,000
مبيعات	1200	120	144,000
مردودات مبيعات	100	120 وتكلفة 60	
مخزون آخر المدة	70	60	42,000

المطلوب: إثبات العمليات السابقة بأسلوبي الجرد المستمر والجرد الدوري.

الحل:

البيان	الجرد الدوري	الجرد المستمر
تحميل مخزون أول المدة على تكاليف الفترة	30,000 من حـ/ ملخص الدخل 30,000 إلى حـ/ مخزون 1/1	----
إثبات المشتريات	90,000 من حـ/ المشتريات 90,000 إلى حـ/ النقدية	90,000 من حـ/ مخزون سلعي 90,000 إلى حـ/ النقدية
إثبات مردودات المشتريات	12,000 من حـ/ النقدية 12,000 إلى حـ/ مر. مشتريات	12,000 من حـ/ النقدية 12,000 إلى حـ/ مخزون سلعي
إثبات المبيعات	144,000 من حـ/ النقدية 144,000 إلى حـ/ المبيعات	72,000 من حـ/ ت. البضاعة المباعة 72,000 إلى حـ/ مخزون سلعي
		144,000 من حـ/ النقدية 144,000 إلى حـ/ المبيعات
إثبات مردودات المبيعات	12,000 من حـ/ مر. المبيعات 12,000 إلى حـ/ النقدية	6,000 من حـ/ مخزون سلعي 6,000 إلى حـ/ ت. البضاعة المباعة
		12,000 من حـ/ مر. المبيعات 12,000 إلى حـ/ النقدية
قيود الإقفال في ملخص الدخل	102,000من حـ/ ملخص الدخل إلى مذكورين	78,000 من حـ/ ملخص الدخل إلى مذكورين

	90,000حـ/ المشتريات 12,000 حـ/ مر. مبيعات من مذكورين 144,000 حـ/ المبيعات 12,000 حـ/ مر. مشتريات 156,000 إلى حـ/ ملخص الدخل	66,000 حـ/ت. البضاعة المباعة 12,000 حـ/ مر.مبيعات 144,000 من حـ/ المبيعات 144,000 إلى حـ/ ملخص الدخل
تتمة قيود الإقفال من خلال إثبات مخزون آخر المدة عند استخدام الجرد الدوري	42,000 من حـ/ مخزون 12/31 42,000 إلى حـ/ ملخص الدخل	----

<u>ملاحظة 1:</u> أيّاً كان نوع نظام الجرد فإن المنشأة يجب أن تقوم بعملية جرد مادي للمخزون مرة واحدة سنوياً على الأقل، للتأكد من الوجود المادي للمخزون وعدده ووزنه...، وهنا قد يكون هناك اختلاف بين رصيد البضاعة في الجرد المستمر ورصيد المخزون الناتج عن الجرد المادي للمخزون في نهاية الفترة، ويتم تسوية هذا الاختلاف من خلال حساب "الزيادة والنقص في المخزون السلعي".

ويكون القيد في حال كانت نتيجة الجرد المادي أقل من رصيد البضاعة هو:

××× من حـ/ الزيادة أو النقص في المخزون السلعي

××× إلى حـ/ المخزون السلعي

وفي حال كانت نتيجة الجرد المادي أكبر من رصيد البضاعة يكون القيد:

××× من حـ/ المخزون السلعي

××× إلى حـ/ الزيادة أو النقص في المخزون السلعي

<u>ملاحظة 2:</u> حالياً هناك استخدام لما يمكن تسميته **نظام الجرد المستمر المعدل**، ومن خلال هذا النظام يكون هناك تسجيل للزيادة أو النقص الحاصل في كميات المخزون فقط، على أن يتم تسجيل القيم بشكل مشابه للجرد الدوري. ووفق هذا النظام يمكن تحديد مستوى المخزون في أي لحظة من خلال السجلات التي ترصد حركة المخزون والتي تتم خارج القيود المحاسبية.

6-3: البضائع المدرجة في المخزون وآثار أخطاء المخزون على القوائم المالية:

نتناول في هذا الجزء من الفصل إشكاليات تتعلق بعملية الاعتراف بالمخزون ترتبط بتحديد عملية إدراج عناصر محددة من البضاعة ضمن المخزون أم لا، والآثار المترتبة على الأخطاء في المخزون على القوائم المالية.

6-3-1: البضائع المدرجة في المخزون:

إن عملية تسجيل المنشأة لمشترياتها يرتبط بوجود سيطرة أو تملك لهذه البضاعة، والسيطرة تعني إمكانية التحكم باستخدام البضاعة والاستفادة من المنافع الناتجة عن هذه البضاعة، إضافة إلى الحق للغير في استخدام هذه البضاعة والاستفادة من منافعها. وقد تواجه المنشآت مشكلة حول اكتمال عملية التملك أو السيطرة على البضاعة في بعض الحالات، التي سندرسها وهي:

6-3-1-1: البضاعة في الطريق:

مع نهاية السنة المالية قد تكون المنشأة قد اشترت بضاعة، وتم شحنها، ولكن هذه البضاعة لم تصل مقر المنشأة بعد(لم تستلم)، في مثل هذه الحالة عملية تسجيل البضاعة ترتبط بتحديد من يملك هذه البضاعة، وتحديد ذلك يرتبط بشروط التسليم في التجارة الدولية المتفق عليها بين البائع والمشتري والتي تحدد توقيت انتقال ملكية البضاعة إلى المشتري،

مثال (6-2): إذا كان شرط التسليم هو (التسليم على ظهر السفينة FOB) فإنه يعني أن انتقال الملكية تتم عند تسليم البائع للبضاعة على ظهر السفينة التي ستنقل البضاعة إلى المشتري، أما إذا كانت شروط التسليم هي (التسليم وتحمل البائع لتكاليف النقل والتأمين حتى ميناء الوصول CIF) فإن انتقال ملكية البضاعة ستتم عند استلام البضاعة في ميناء الوصول.

6-3-1-2: بضاعة الأمانة:

هذه النوع من البضاعة يرتبط بأسلوب تلجأ إليه المنشأة لتسويق منتجاتها، بحيث تقوم هذه المنشأة مالكة البضائع (الموكل) بتسليم بضائع إلى منشأة أخرى (وكيل)، حيث تتصرف المنشأة الثانية كوكيل في عملية بيع البضاعة، وتكون مسؤولية المنشأة الوكيل تنحصر في عملية بذل العناية المعقولة بالبضاعة وحمايتها من التلف والسرقة لحين بيعها إلى طرف ثالث. وتقوم المنشأة الوكيل بهذا العمل مقابل عمولة تقتطعها من ثمن بيع البضاعة قبل أن ترسل ثمن البيع إلى المنشأة الموكل.

إن المسؤوليات وفق هذا الأسلوب تبقي البضاعة ملك للمنشأة الموكل لحين إتمام عملية البيع، لذلك يجب أن تسجل هذه البضاعة غير المباعة الموجودة لدى المنشأة الوكيل ضمن مخزونها

السلعي بسعر الشراء أو تكلفة الإنتاج، مع إمكانية الإفصاح عن بضاعة الأمانة من خلال ملاحظة مرفقة بالقوائم المالية. وطبعاً بالمقابل لا تقوم المنشأة الوكيل بإظهار بضاعة الأمانة الموجودة لديها ضمن مخزونها السلعي.

6-3-1-3: اتفاقيات البيع الخاصة:

كما ذكرنا فإن انتقال حق الملكية هو المعيار الأساسي لإدراج بضاعة ضمن المخزون، ولكن قد لا يتحقق الالتقاء الدائم بين انتقال حق الملكية القانوني والجوهر الحقيقي للصفقة، فقد ينتقل حق الملكية إلى المشتري ولكن يحتفظ البائع بمخاطر الملكية، أو تنتقل مخاطر الملكية إلى المشتري دون انتقال حق الملكية، ولدراسة ذلك نستعرض فيما يلي ثلاثة أنواع من اتفاقيات البيع الخاصة هي:

- البيع مع الاتفاق على إعادة الشراء.
- المبيعات ذات نسبة المردودات العالية.
- البيع بالتقسيط.

أ- **البيع مع الاتفاق على إعادة الشراء Sales with buyback agreement:**

هي حالة من حالات البيع الخاصة، وبموجب هذه الاتفاقيات فإن المنشأة البائعة تنقل حق ملكية المخزون إلى المنشأة المشترية وتحتفظ بمخاطر الملكية، حيث تترافق عملية البيع مع وجود اتفاق ضمني أو صريح بإعادة شراء البضاعة بسعر محدد يأخذ بعين الاعتبار تغطية تكاليف الاحتفاظ المؤقت بالمخزون من قبل المنشأة المشترية خلال فترة زمنية محددة. وقد ترافقت هذه الاتفاقيات مع غايات إدارة أرباح من قبل المنشآت لذلك يتم التضييق على اعتبار مثل هذه العمليات كعمليات بيع من خلال عدم الاعتراف بالعمليّة السابقة على أنّها عمليّة بيع لحين نقل المخاطر والعوائد وإلّا اعتُبِرت العمليّة اقتراض وليست بيع.

مثال (6-3):

لنفترض شركة الخير باعت بضاعة لشركة السرور، وفي الوقت نفسه تعهدت بإعادة شراء هذه البضاعة بسعر محدد خلال فترة زمنية محددة، ما الفائدة المرجوة من ذلك؟

في هذه الحالة وطالما أن حق الملكية قد انتقل إلى شركة السرور فإنه بإمكانها أن تقوم باستخدام هذه البضاعة كضمان من أجل الاقتراض، وتستخدم الأموال المقترضة من أجل سداد قيمة البضاعة لشركة الخير، وعند قيام شركة الخير بتنفيذ تعهدها بإعادة الشراء فإن شركة السرور ستستخدم الأموال التي تحصلها من إعادة الشراء لمواجهة متطلبات القرض.

وفي هذه الحالة ستستفيد شركة الخير من العملية بأنها قامت بتمويل بضاعتها مع احتفاظها بمخاطر الملكية مع أنها نقلت ملكية البضاعة إلى شركة السرور، لذلك يسمى هذا الأسلوب

"**اتفاق تمويل المنتجات**" وفي بعض الدول تتجنب شركة الخير ضرائب الملكية، كما أنها تخفض الالتزامات المتداولة من ميزانيتها وتدير أرباحها، حيث يظهر المخزون لفترة من الوقت ضمن ميزانية شركة السرور

ب- البيع مع معدل مردودات عالٍ:

هي حالة من حالات البيع الخاصة ترتبط بأنواع أعمال معينة مثل أعمال النشر، والتوزيع، وتجارة الألعاب والسلع الرياضية، حيث أنه طبيعة هذه الأعمال تتضمن ضرورة قيام البائع بالسماح برد البضاعة مع إعادة سداد قيمتها كلياً أو جزئياً.

مثال (6-4):

قامت شركة بيت المعرفة للنشر والتوزيع ببيع كتب إلى أحد زبائنها الذي هو مكتبة المناهل، وتضمن اتفاق البيع إمكانية قيام رد مكتبة المناهل للكتب غير المباعة واسترداد قيمتها من شركة بيت المعرفة.

السؤال هنا: كيف ستقرر شركة بيت المعرفة عن مبيعاتها؟

هناك بديلين أمام شركة بيت المعرفة، البديل الأول: أن تسجل المبيعات بكامل المبلغ وتقوم بفتح حساب مردودات ومسموحات مبيعات مقدرة. والبديل الثاني: ألا تسجل أي مبيعات حتى تحصل على مؤشرات تفيد بأن مكتبة المناهل لن تقوم برد كتب غير مباعة.

ولكن ما الذي يحكم استخدام هذين البديلين؟

إذا كان بإمكان شركة بيت المعرفة القيام بتقدير معقول لما يمكن أن يتم رده من كتب من قبل مكتبة المناهل، فإن بإمكانها التقرير عن مبيعات، أما عندما لا يكون بإمكانها التنبؤ بالمردودات، يكون استبعاد هذه البضاعة من المخزون يعتبر إجراء غير سليم، وبالتالي لا نعتبر الكتب قد بيعت.

ج- البيع بالتقسيط:

هي حالة من حالات البيع الخاصة، وهي المبيعات التي يتم سداد ثمنها على أقساط دورية خلال فترة زمنية ممتدة، وبالتالي يكون خطر عدم التحصيل لقيمة المبيعات في حالات البيع بالتقسيط أعلى منه في حالات البيع الأخرى، لذلك غالباً ما يبقى البائع محتفظاً بحق الملكية القانوني للبضاعة لحين سداد كامل الأقساط.

والسؤال هنا: هل سيتم اعتبار البضاعة قد بيعت رغم عدم انتقال حق الملكية إلى المشتري؟

الجواب: عندما يكون بالإمكان تقدير نسبة الديون المعدومة بصورة معقولة فإن على البائع أن يعتبر أن البضاعة مباعة ويستبعدها من مخزونه السلعي.

6-3-2: آثار أخطاء المخزون على القوائم المالية:

إن الإدراج أو الاستبعاد الخاطئ لبعض البنود عند تحديد تكلفة البضاعة المباعة سوف يؤدي إلى أخطاء في القوائم المالية، وسندرس فيما يلي آثار الأخطاء في تقدير مخزون آخر المدة والأخطاء في تقدير المشتريات.

6-3-2-1: الخطأ في تقدير مخزون آخر المدة:

من الممكن أن تقوم المنشأة بالتقرير عن مخزون أول المدة والمشتريات بصورة صحيحة، ولكن تخطئ بعدم إدراج بعض البنود ضمن بضاعة آخر المدة، فما هي الآثار التي يمكن أن تنتج عن ذلك على القوائم المالية؟

سيكون لهذا الخطأ أثر على عناصر قائمتي الدخل والميزانية، يمكن تلخيصها من خلال الجدول التالي:

الميزانية		قائمة الدخل	
المخزون	أقل من اللازم	تكلفة البضاعة المباعة	أكثر من اللازم
الأرباح المحتجزة	أقل من اللازم	صافي الدخل	أقل من اللازم
رأس المال العامل	أقل من اللازم		
نسبة التداول	أقل من اللازم		

وإن هذا سيؤثر على تقدير رأس المال العامل ونسبة التداول (الأصول المتداولة ÷الالتزامات المتداولة) بأقل من اللازم، بسبب تقدير مخزون آخر المدة بأقل من اللازم، كما سيؤدي إلى تضخيم تكلفة البضاعة المباعة وبالتالي سيظهر صافي الدخل بأقل من اللازم. وإذا تم تقدير مخزون آخر المدة بأكثر من اللازم سيكون الأثر على العناصر السابقة بشكل معاكس.

لتوضيح أثر الخطأ على صافي الدخل نأخذ المثال التالي:

مثال (6-5):

لنفترض أن كل البنود اللازمة لتحديد صافي دخل شركة الخير خلال عامي 2017 و2018 كانت صحيحة إلا ما يرتبط بمخزون آخر المدة،

حيث تم تقدير مخزون آخر المدة لعام 2017 أقل من اللازم بمقدار 30,000 ل.س.

سيكون أثر هذا الخطأ على قائمتي دخل عامي 2017 و2018 على الشكل التالي، حيث تم تمييز لون المربعات التي تحتوي الأرقام المتأثرة بالخطأ:

البيان	الخطأ		الصحيح	
	2017	2018	2017	2018
إيراد مبيعات	**900,000**	**800,000**	**900,000**	**800,000**
ناقص تكلفة البضاعة المباعة:				
مخزون 1/1	200,000	70,000	200,000	100,000
المشتريات	400,000	400,000	400,000	400,000
-مخزون 12/31	(70,000)	(50,000)	(100,000)	(50,000)
تكلفة البضاعة المباعة	**(530,000)**	**(420,000)**	**(500,000)**	**(450,000)**
مجمل الربح	**370,000**	**380,000**	**400,000**	**350,000**
-مصروفات إدارية وبيعية	(200,000)	(200,000)	(200,000)	(200,000)
صافي الربح	**170,000**	**180,000**	**200,000**	**150,000**

6-3-2-2: الخطأ في تقدير المشتريات:

إذا لم يتم تسجيل بعض البضائع ضمن المشتريات ولم يتم إدراجها ضمن بضاعة آخر المدة، فإن هذا سيؤثر على القوائم المالية. وإذا افترضنا أن المشتريات التي لم يتم إدراجها كانت على الحساب فإن الأثر على عناصر القوائم المالية سيكون على الشكل التالي:

الميزانية		قائمة الدخل	
المخزون	أقل من اللازم	المشتريات	أقل من اللازم
الأرباح المحتجزة	لا أثر	مخزون آخر المدة	أقل من اللازم
الدائنون	أقل من اللازم	تكلفة البضاعة المباعة	لا أثر
رأس المال العامل	لا أثر	صافي الدخل	لا أثر
نسبة التداول	أكبر من اللازم		

إن استبعاد البضائع من المشتريات الآجلة سيكون له أثر بتخفيض تقدير المخزون والدائنين في الميزانية، وهذا سيكون له أثر تضخيمي على نسبة التداول، بسبب أثر هذا الخطأ على الأصول المتداولة والالتزامات المتداولة.

كما سيكون هناك تخفيض للمشتريات ومخزون آخر المدة في قائمة الدخل، ولن تتأثر تكلفة البضاعة المباعة وبالتالي صافي الدخل لأن أثر الخطأ على المشتريات يساوي أثره على مخزون آخر المدة، وبالتالي سيكون الأثر متكافئ على تكلفة البضاعة المباعة.

وفي حال كان تقدير المشتريات الآجلة ومخزون آخر المدة بأكبر من اللازم سيكون الأثر على العناصر السابقة بشكل معاكس.

6-4: طرق تسعير المنصرف من المخزون.

في الواقع يكون هناك العديد من عمليات الشراء خلال العام وبأسعار مختلفة، في مثل هذه الحالات ما هو السعر الذي ستعتمده المنشأة لحساب قيمة تكلفة البضاعة المباعة وقيمة مخزون 12/31؟

لحل هذه الإشكالية لدينا طرق مختلفة لتحديد هذه التكلفة:

6-4-1: طريقة التحديد الخاص:

هذه الطريقة تعتمد على إمكانية فصل عناصر البضاعة حسب تكلفتها بحيث يتم تمييز كل وحدة مباعة وكل وحدة باقية بالمخزون، بشكل يمكننا من حساب تكلفة كل قطعة من البضاعة التي يتم إخراجها من المخزن من أجل بيعها. حيث يتم تحميل تكلفة البضاعة المباعة بتكلفة كل عنصر تم بيعه فعلاً، ويتم استخدام هذه الطريقة عند التعامل مع البضائع القليلة والمكلفة، مثل: الاتجار بالمجوهرات والسيارات...وغيرها.

رغم أن هذه الطريقة تبدو مثالية، إلا أن هناك عيبين أساسيين لهذه الطريقة، هما:

أ- صعوبة الفصل المادي للبضاعة حسب تكلفتها في الحياة العملية.

ب-هذه الطريقة تتيح إمكانية التلاعب من قبل الشركة، من خلال اختيار المنشأة للبضاعة التي ستقوم بإخراجها حسب سعر التكلفة الذي ترغبها، من أجل إدارة أرباحها.

6-4-2: طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO):

بموجب هذه الطريقة يتم تحميل التكلفة على البضاعة المباعة من خلال البدء بتكلفة البضاعة الأقدم في المخزن حتى تنتهي كميتها، ليتم استخدام تكلفة البضاعة الأحدث مباشرة... وهكذا.

مثال (6-6):فرضاً كانت لديك البيانات التالية لشركة المحبة خلال الشهر الأول من عام 2018:

البيان	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة	إجمالي التكلفة
مخزون 1/1	1,000	5	5,000
مشتريات 1/10	2,000	10	20,000
مشتريات 1/15	1,000	8	8,000
مشتريات 1/20	500	12	6,000
مبيعات 1/17	1,500	؟	؟
مبيعات 1/25	2,000	؟	؟

المطلوب: حساب المجاهيل (تكلفة البضاعة المباعة) بطريقة الوارد أولاً صادر أولاً.

الحل:

أ- **بالنسبة لمبيعات 1/17:** فإنها مكونة من 1500 وحدة مباعة، هي عبارة عن (1000 وحدة من مخزون 1/1 + 500 وحدة من مشتريات 1/10)،

وبالتالي تكلفة البضاعة المباعة = (5×1000) +(10×500) = 5000+5000 = 10,000ل.س.

ب-**بالنسبة لمبيعات 1/25**: مكونة من 2,000 وحدة مباعة، هي عبارة عن (1,500 وحدة متبقية من مشتريات 1/10+ 500 وحدة من مشتريات 1/15)

وبالتالي تكلفة البضاعة المباعة = (10×1,500)+(8×500) = 15,000 +4,000 = 19,000ل.س.

6-4-3: طريقة وسطي التكلفة المرجح Average cost:

بموجب هذه الطريقة يتم أخذ كافة الأسعار التي تم شراء البضاعة بها لتحديد تكلفة البضاعة المباعة، مع الأخذ بعين الاعتبار للكمية المشتراة في كل دفعة مشتريات، بهدف الوصول إلى ثمن تكلفة منطقي.

وإن عملية ترجيح التكلفة بالكمية المشتراة يهدف إلى منع تأثر ثمن التكلفة الذي سيتم حسابه بسعر كميات قليلة من المشتريات إلّا بالقدر الذي يجب أن تتأثر به. فليس من المنطقي مثلاً أن يكون تأثير سعر دفعة مشتريات تبلغ 100 وحدة على التكلفة مماثل لتأثير سعر دفعة مشتريات تبلغ 2000 وحدة.

ووفق هذه الطريقة تقوم المنشأة بحساب وسطي تكلفة وحدة جديد عند كل عملية شراء. وعند عملية البيع يتم استخدام وسطي تكلفة الوحدة الساري خلال تاريخ البيع.

مثال (6-7): في المثال السابق يكون استخدام وسطي التكلفة المرجح على الشكل التالي:

البيان	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة	إجمالي التكلفة	حساب وسطي التكلفة (*)	وسطي تكلفة الوحدة
مخزون 1/1	1,000	5	5,000	1000/5,000	5
مشتريات 1/10	2,000	10	20,000	3000/(20000+5000)	8.3
مشتريات 1/15	1,000	8	8,000	4000/(8000+20000+5000)	8.25
مشتريات 1/20	500	12	6,000	4500/39000	8.67
مبيعات 1/17	1,500	؟	؟		
مبيعات 1/25	2,000	؟	؟		

(*) يتم حساب وسطي التكلفة من خلال تقسيم (مجموع إجمالي تكلفة دفعات المشتريات) على (إجمالي عدد الوحدات المشتراة)

وبالتالي تكون تكلفة البضاعة المباعة على الشكل التالي:

أ- **بالنسبة لمبيعات 1/17**: كان سعر التكلفة المستخدم في تاريخ البيع هو 8.25، وبالتالي تكون تكلفة البضاعة المباعة = 1500 × 8.25= 12,375.

ب-**بالنسبة لمبيعات 1/25**: كان سعر التكلفة المستخدم حينها هو 8.67، وبالتالي تكون تكلفة البضاعة المباعة بهذا التاريخ = 2000 × 8.67 = 17,340 ل.س.

6-5: العناصر التي تعتبر كتكلفة مخزون:

يتم تسجيل المخزون السلعي على أساس التكلفة –كغيره من الأصول–، ولكن من أهم المشاكل الخاصة بالمخزون السلعي هو: ما هو مقدار المبلغ الواجب إدراج المخزون به والتقرير عنه في التقارير المحاسبية؟. وسندرس مجموعة التكاليف التي تنطوي على إشكاليات في إدراجها ضمن تكلفة المخزون:

6-5-1: تكاليف المنتج Product Costs:

هي التكاليف التي تلتصق بالمخزون، لذلك يتم تسجيلها في حسابات المخزون السلعي، حيث ترتبط هذه التكاليف بجلب البضائع إلى مكان عمل المشتري، وإخضاعها لمعالجة تصنيعية بحيث يتم تحويلها إلى الصورة التي تجعلها صالحة للبيع، وتتضمن أعباء نقل وحيازة البضائع المشتراة وتكاليف العمالة والتكاليف الإنتاجية الأخرى التي تتكبدها المنشأة لحين الوصول إلى مرحلة البيع.

وفي هذا الإطار من الملائم أن يتم تحميل المخزون بجزء من تكاليف الشراء ومصاريف قسم المشتريات وتكاليف التخزين والمناولة التي يتم تكبدها قبل بيع المخزون السلعي، ولكن الصعوبات التي تتضمنها عملية توزيع هذه التكاليف تدفع إلى عدم إدراجها عادة في تقويم المخزون السلعي.

6-5-2: تكاليف التصنيع:

في المنشآت الصناعية يتم استخدام ثلاثة حسابات للمخزون (المواد الخام، والبضائع تحت التصنيع، والبضائع تامة الصنع)، ويتضمن حسابي البضائع تحت التصنيع والبضائع تامة الصنع تكاليف المواد المباشرة والأجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة، حيث تضم التكاليف الصناعية غير المباشرة كل من المواد غير المباشرة والأجور غير المباشرة وتكاليف متنوعة مثل مصاريف الاستهلاك والضرائب والتأمين والمصاريف الخدمية التي تتكبدها المنشأة خلال عملية التصنيع.

ويتشابه جزء تكلفة البضاعة المباعة في قائمة الدخل لدى كل من المنشآت الصناعية والتجارية، والفرق هو في إحلال تكلفة البضاعة المصنعة خلال السنة مكان تفاصيل المشتريات.

6-5-3: تكاليف الفترة Period Costs:

في ظل الظروف العادية فإن مصروفات البيع والمصروفات الإدارية لا تعتبر ذات ارتباط مباشر باقتناء أو إنتاج المخزون، وبالتالي لا نعتبرها جزء من تكاليف هذا المخزون، حيث أن هذه التكاليف تمثل تكاليف فترة وليست تكاليف منتج.

ويتم استثناء هذه المصاريف من تكلفة المخزون السلعي، نظراً إلى أن مصاريف البيع تتعلق بشكل مباشر بتكلفة البضاعة المباعة وليس البضاعة غير المباعة (المخزون)، والمصروفات الإدارية غير مرتبطة بصورة مباشرة بعملية الإنتاج الحالية الأمر الذي يجعل أي عملية توزيع لها هي عملية عشوائية بحتة.

وهناك أمر يثار أيضاً مرتبط بتكاليف الفائدة المرتبطة بتجهيز المخزون للبيع، وهناك رأيين بخصوص معالجتها، الرأي الأول يقول أنها تكاليف فترة كونها في الحقيقة عبارة عن تكاليف تمويلية، والرأي الثاني:

يقول بأن هذه التكاليف تم تكبدها خصيصاً من أجل إعداد المخزون لذلك يجب اعتبارها كتكاليف أصل مثلها مثل المواد والأجور والتكاليف غير المباشرة. إلا أن المعايير الدولية تحسم الأمر حيث تعتبر هذه التكاليف كتكاليف فترة أي لا يجوز رسملتها واعتبارها جزء من تكلفة المخزون.

6-5-4: معالجة الحسومات النقدية على المشتريات:

الحسومات النقدية على المشتريات تمثل التخفيضات التي يسمح بها البائع لتعجيل السداد النقدي، وهنا يثار تساؤل: هل يتم التقرير عنها كإيرادات مماثلة لإيراد الفائدة أم يجب تسجيلها كتخفيض للمشتريات أو تخفيض للمخزون؟ الجواب: يتم تسجيلها كتخفيض للمشتريات أو المخزون، لأن المشتري لا يقوم بإقراض البائع بأي حال من الأحوال، كما أنه من غير المنطقي تسجيل دخل من المخزون قبل بيعه.

وهناك أسلوبين للاعتراف بالحسومات النقدية محاسبياً، أسلوب إجمالي يقوم على عرض الحسم النقدي كتخفيض لقيمة المشتريات في قائمة الدخل، والأسلوب الآخر هو أسلوب الصافي حيث يتم تسجيل المشتريات والدائنين بالمبلغ الصافي من الحسم النقدي على المشتريات.

وتعد المعالجة بأسلوب الصافي أفضل لسببين:

1- تقدم تقرير صحيح عن تكلفة الأصل (المخزون) وقيمة الالتزام المتعلق به.

2- تسمح بقياس كفاءة الإدارة في الاستفادة من الحسم خلال الفترة المحددة له.

إلا أنه عملياً ينتشر استخدام أسلوب الإجمالي، كونه أبسط، ونتيجة تردّد الإدارة في التقرير عن مقدار حسومات الشراء التي أضاعتها في القوائم المالية.

مثال (6-8):

شركة الخير اشترت في 2018/3/1 بضاعة قيمتها 200,000 ل.س بالآجل بحسم (10/2 صافي 30)، في 2018/3/8 قامت بتسديد نصف قيمة الدين نقداً، والباقي سددته في تاريخ الاستحقاق.

المطلوب: إثبات القيود اللازمة.

أسلوب الصافي			أسلوب الإجمالي		
القيود في تاريخ الشراء 2018/3/1:					
من حـ/ المشتريات		196,000	من حـ/ المشتريات		200000
إلى حـ/ الدائنون	196,000		إلى حـ/ الدائنون	200000	
شراء بضاعة بالآجل بحسم نقدي (10/2 صافي 30)			شراء بضاعة بالآجل بحسم نقدي (10/2 صافي 30)		
القيود في تاريخ 2018/3/8: (خلال فترة الحسم)					
من حـ/ الدائنون		98000	من حـ/ الدائنون		100000
إلى حـ/ الصندوق	98000		إلى مذكورين		
سداد نصف مبلغ الدين خلال فترة الحسم			حـ/ الصندوق	98000	
			حـ/ حسم مكتسب	2000	

			سداد نصف مبلغ الدين خلال فترة الحسم		
القيود في تاريخ الاستحقاق:					
2000		من حـ/ الحسم المكتسب الملغى	100000		من حـ/ الدائنون
	2000	إلى حـ/ الدائنون		100000	إلى حـ/ الصندوق
إلغاء الحسم المكتسب بسبب الدفع بعد فترة الحسم			سداد المتبقي من الدين بتاريخ الاستحقاق		
100000		من حـ/ الدائنون			
	100000	إلى حـ/ الصندوق			
سداد المتبقي من الدين بتاريخ الاستحقاق					
قيود الإقفال ستكون:					
2000		من حـ/ ملخص الدخل	2000		من حـ/ الحسم المكتسب
	2000	إلى حـ/ الحسم المكتسب الملغى		2000	إلى حـ/ ملخص الدخل
إقفال الحسم المكتسب الملغى			إقفال الحسم المكتسب		

6-6: طرق تقييم المخزون.

6-6-1: تقييم المخزون وفق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل:

يتم استخدام هذه السياسة كسياسة متحفظة (مبدأ الحيطة والحذر)، والتي تتطلب التعجيل بالاعتراف بالخسائر المتوقعة، فعند وجود شك حول قيمة المخزون، يتم استخدام القيمة الأقل.

حيث يتم الاعتراف بالخسارة المتوقعة (عندما يكون سعر السوق أقل من التكلفة) من خلال تخفيض قيمة المخزون بما يتوافق مع سعر السوق، وتحميل نتيجة الفترة بهذا التخفيض.

ويتم ذلك من خلال تكوين (مخصص هبوط أسعار بضاعة) بقيمة هذه الخسارة المتوقعة، بالقيد:

××× من حـ/ ملخص الدخل

××× إلى حـ/ مخصص هبوط أسعار بضاعة (م.هـ.أ. بضاعة)

ويظهر هذا المخصص في الميزانية مطروحاً من قيمة المخزون بالتكلفة، والمحصلة تشكل قيمة المخزون بسعر السوق.

مثال (6-9):

نفترض كانت تكلفة مخزون 12/31 تبلغ 10,000 ل.س، وتبين أن سعر السوق هو 9,000. هنا يكون الإجراء كالتالي:

1- يتم تكوين مخصص هبوط الأسعار بمقدار الخسارة المتوقعة والبالغة 1,000 ل.س، بالقيد:

1,000 من حـ/ ملخص الدخل

1,000 إلى حـ/ م.هـ.أ. بضاعة

2- ويظهر المخزون السلعي في الميزانية على الشكل التالي:

البيان	جزئي	كلي
الأصول المتداولة:		
مخزون 12/31	10,000	
- م.هـ.أ. بضاعة	(1,000)	9,000
...		

6-6-2: تحديد سعر التكلفة وسعر السوق للمخزون السلعي:

بعد توضيح كيفية استخدام التكلفة أو السوق أيهما أقل، يبقى أن نحدد ماذا نعني بسعر التكلفة وسعر السوق، ونوضح فيما يلي أهم المفاهيم المرتبطة باستخدام التكلفة أو السوق لتقييم المخزون السلعي:

- **سعر التكلفة:** يتم تحديد قيمة تكلفة المخزون وفق أحد أساليب تحديد تدفق التكلفة المفترضة التي قمنا بدراستها فيما سبق.
- **كيف نحدد القيمة السوقية؟**

قيمة المخزون السوقية: هي التكلفة اللازمة لاستبدال هذا المخزون السلعي من خلال الشراء أو الإنتاج **(التكلفة الاستبدالية)**.

- **لماذا نستخدم التكلفة الاستبدالية لتحديد سعر السوق؟**

نستخدم التكلفة الاستبدالية لأنها تعتمد على سعر الشراء الحالي، وبهذا الشكل نضمن بقاء هامش ربح للمبيعات (يمثل الفرق بين سعر البيع وسعر الشراء).

- **ولضمان موضوعية في تقييم التكلفة الاستبدالية، ولمنع الشركات من استخدام المخزون كوسيلة للتلاعب** (*ممكن أن يكون التلاعب من خلال قيام الشركات بتقييم مخزونها بأكبر مما هو عليه أو أقل مما هو عليه*)، فإنه يتم تقييد القيمة السوقية بحدين يتراوح سعر السوق بينهما، وهذين الحدين هما "**القيمة الصافية القابلة للتحقق**" كحد أعلى و"**القيمة الصافية القابلة للتحقق ناقص هامش الربح الطبيعي**" كحد أدنى.
- **يتم استخدام الحدين المقيدين للقيمة السوقية كالتالي:**

أ- إذا كانت التكلفة الاستبدالية أعلى من الحد الأعلى، يُمنَع على الشركة أن تستخدم التكلفة الاستبدالية بل تستخدم "القيمة الصافية القابلة للتحقق" كقيمة سوقية للمخزون.

ب-إذا كانت التكلفة الاستبدالية أقل من الحد الأدنى، يُمنَع على الشركة استخدام التكلفة الاستبدالية بل تستخدم "القيمة الصافية القابلة للتحقق ناقص هامش الربح الطبيعي" كقيمة سوقية للمخزون.

- **ماذا نقصد بـ "القيمة الصافية القابلة للتحقق"؟**

هي صافي سعر البيع، أي هي سعر بيع المخزون في الظروف الطبيعية للمنشأة بعد تنزيل تكاليف إتمام إنتاج البضاعة (بالنسبة للمخزون غير تام الصنع) وتكاليف البيع.

وبالتالي فإن "القيمة الصافية القابلة للتحقق ناقص هامش الربح الطبيعي" هي "القيمة الصافية القابلة للتحقق" بعد أن ننزل منها هامش الربح.

مثال (6-10):

إذا علمت أن لدى شركة الخير مخزون نصف مصنع في نهاية العام،

ولو أرادت الشركة شراء نفس بضاعة هذا المخزون لكلفها ذلك 240,000 ل.س،

والقيمة البيعية الحالية لهذه البضاعة عند جهوزها تبلغ 250,000 ل.س، ولكن يتوقع أن تحتاج المنشأة لمبلغ 20,000 لإتمام إنتاج البضاعة.

وتبيع الشركة بضاعتها بهامش ربح 10%.

المطلوب: حساب القيمة السوقية للمخزون.

الحل:

التكلفة الاستبدالية كما يرد في نص المثال= 240,000 ل.س.

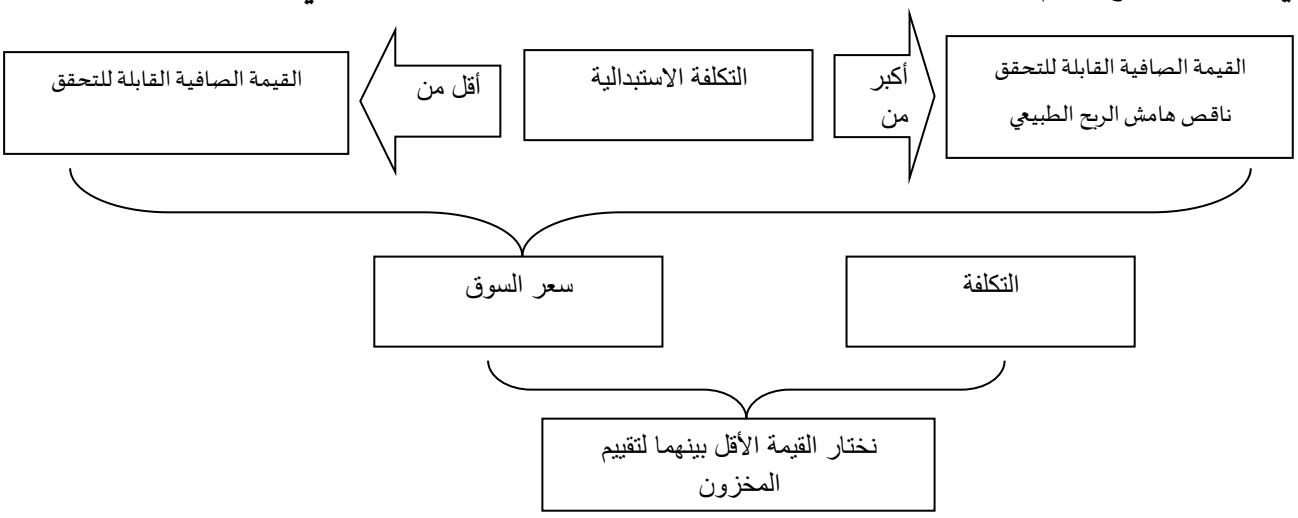
ولكن -كما ذكرنا- هناك شرط أن تكون هذه التكلفة ضمن حدين وهما:

- الحد الأعلى= "القيمة الصافية القابلة للتحقق"="القيمة البيعية – تكاليف إتمام البضاعة= 250,000- 20,000= 230,000 ل.س
- الحد الأدنى= "القيمة الصافية القابلة للتحقق ناقص هامش الربح الطبيعي"= "القيمة الصافية القابلة للتحقق"- هامش الربح= 230,000 – (230,000×10%)= 230,000- 23,000= 207,000 ل.س

وبما أن التكلفة الاستبدالية أكبر من الحد الأعلى وجب علينا استخدام الحد الأعلى كسعر سوقي للمخزون.

وعليه فإن سعر السوق للمخزون = 230,000 ل.س

ويمكن أن نوضح تقييم المخزون بالتكلفة أو السوق أيهما أقل من خلال الشكل التالي:



وبالنظر إلى المثال السابق مثلاً لنفترض أن تكلفة المخزون في المثال السابق كانت وفق أحد الاحتمالين:

1- الاحتمال الأول: تكلفة المخزون تبلغ 215,000 ل.س: هنا تكلفة المخزون أقل من سعر السوق، وبالتالي سنستخدم التكلفة لتقييم المخزون.

2- الاحتمال الثاني: تكلفة المخزون تبلغ 235,000 ل.س: في هذه الحالة يكون سعر السوق أقل من التكلفة، وبالتالي يجب أن نستخدم سعر السوق، حيث نقوم بتكوين مخصص هبوط أسعار بقيمة الفرق البالغة (235,000-230,000= 5,000 ل.س).

1) أسئلة صح / خطأ True/False

	السؤال	صح	خطأ
1	المخزون السلعي يندرج ضمن الأصول غير المتداولة.		✓
2	نظام الجرد الدوري يقوم على تتبع التغيرات التي تطرأ على حساب المخزون أولاً بأول.		✓
3	يتم تسجيل بضاعة الأمانة ضمن المخزون السلعي للشركة الموكلة.	✓	
4	في حالة البيع مع معدل مردودات عالٍ، لن تقوم الشركة البائعة بالتقرير عن مبيعات حتى لو كان بإمكانها تقدير المردودات بشكل معقول.		✓
5	إذا لم تقم الشركة بتسجيل جزء من المشتريات، فإن ذلك سيؤدي للتقرير عن المخزون بأقل من اللازم.	✓	

2) أسئلة خيارات متعددة Multiple Choices

1-المخزون السلعي في المنشآت الصناعية يتضمن:

أ) المواد الخام. ب) بضائع تحت التصنيع.

ج) بضائع تامة الصنع د) كل ما سبق صحيح.

2-إذا كان هناك اتفاق بيع بضاعة مع التعهد بإعادة الشراء فهذا يعني:

أ) انتقال حق الملكية فقط للشركة المشترية. ب) انتقال المخاطر فقط إلى الشركة المشترية.

ج) (أ) و(ب). د) غير ذلك.

3- عملية البيع لبضاعة على أن يتم السداد بالتقسيط يعني:

أ) انتقال حق الملكية فقط للشركة المشترية. ب) انتقال المخاطر فقط إلى الشركة المشترية.

ج) (أ) و(ب). د) غير ذلك.

4- إذا تم تقدير مخزون آخر المدة بأكثر من اللازم، أي من هذه العناصر سيتم التقرير عنها بأقل من اللازم؟

أ) المخزون. ب) الأرباح المحتجزة.

ج) تكلفة البضاعة المباعة. د) صافي الدخل.

3) مسائل غير محلولة:

المسألة الأولى:

نفترض توفر البيانات التالية عن وضع البضاعة في شركة المحبة خلال عام 2018:

البيان	عدد الوحدات	قيمة الوحدة
مخزون أول المدة	1,000	100
مشتريات	2,500	100
مردودات مشتريات	600	100
مبيعات	2,100	150
مردودات مبيعات	400	150 وتكلفة 100
مخزون آخر المدة	1,200	100

المطلوب: إثبات العمليات السابقة بأسلوبي الجرد المستمر والجرد الدوري.

المسألة الثانية:

كانت بيانات شركة الخير خلال الشهر الأول من عام 2018:

البيان	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة	إجمالي التكلفة
مخزون 1/1	1,500	10	5,000
مشتريات 9 /1	3,000	12	20,000
مشتريات 1/12	1,500	9	8,000
مشتريات 1/22	700	13	6,000
مبيعات 1/18	2,100	؟	؟
مبيعات 1/25	1,500	؟	؟

المطلوب: حساب المجاهيل (تكلفة البضاعة المباعة)، وفق:

1- طريقة الوارد أولاً صادر أولاً.

2- طريقة وسطي التكلفة المرجح.

المسألة الثالثة:

إذا علمت أن لدى شركة المحبة مخزون نصف مصنع في نهاية العام تكلفته 500,000 ل.س، ولو أرادت الشركة شراء نفس بضاعة هذا المخزون لكلفها ذلك 490,000 ل.س،

والقيمة البيعية الحالية لهذه البضاعة عند جهوزها تبلغ 550,000 ل.س، ولكن يتوقع أن تحتاج المنشأة لمبلغ 100,000 لإتمام إنتاج البضاعة.

وتبيع الشركة بضاعتها بهامش ربح 15%.

المطلوب:ما هي القيمة التي سيتم تقييم المخزون بها (التكلفة أم السوق)؟، وما هي قيمة مخصص هبوط أسعار البضاعة –في حال الحاجة لتكوينه–؟.

الفصل السابع: الأصول غير المتداولة

عنوان الموضوع: الأصول غير المتداولة Non-Current (fixed) Assets

كلمات مفتاحية:

الأصول غير المتداولة *fixed Assets*، الأصول الملموسة *tangible assets*، الأصول غير الملموسة *Intangible assets*، الاستهلاك *Depreciation*، الاستنفاذ *Impairments*، الاستنزاف *Depletion*.

ملخص الفصل:

يتناول هذا الفصل دراسة الأصول غير المتداولة الملموسة وغير الملموسة، حيث أنه أياً كان نوع المنشآت فإنها تستخدم أصول ذات طبيعة مستمرة في عملياتها، من أجل خدمة المنشأة في عملياتها التشغيلية وليس بقصد إعادة بيعها.

وإن الحجم الكبير المترافق مع هذا النوع من الأصول يجعل هناك ضرورة لاهتمام أكبر بالمحاسبة عن هذه الأصول، وجميع العمليات التي ترتبط بهذه الأصول ابتداءً من تاريخ الاقتناء لهذه الأصول لحين التخلص منها.

لذلك سندرس في هذا الفصل أنواع الأصول المتداولة وخصائصها وكيفية الاعتراف المحاسبي بهذه الأصول والتكاليف الواجب إدراجها في تكلفة الأصل، ومفاهيم استهلاك واستنفاذ واستنزاف الأصول غير المتداولة، والإشكاليات المرتبطة بهذه الأصول.

.

المخرجات والأهداف التعليمية:

1. إدراك خصائص الأصول غير المتداولة والهدف من وراء المحاسبة عنها.
2. فهم قواعد الاعتراف بالأصول غير المتداولة الملموسة وغير الملموسة.
3. إدراك مفهوم الاستهلاك والطرق المختلفة له.
4. إدراك مفهوم الاستنفاذ والاستنزاف.
5. فهم المشكلات المحاسبية المرتبطة بانخفاض الأصول الملموسة وغير الملموسة.

7-1: أنواع الأصول غير المتداولة:

الأصول غير المتداولة هي تلك الأصول التي تقوم المنشآت باقتنائها من أجل استخدامها في أعمالها التشغيلية وليس بهدف إعادة بيعها، أي أنها تبقى لدى المنشأة لمدة طويلة تقدم خلال هذه المدة منافع وخدمات للمنشأة. مثل السيارات، الآلات، الأراضي، المباني، براءة الاختراع...وغيرها.

ويمكن أن يتم تقسيم الأصول غير المتداولة بشكل رئيسي إلى ثلاثة أنواع هي:

1- الأصول غير المتداولة الملموسة: يكون لها وجود مادي ملموس، تستخدمها المنشأة في تأدية نشاطها الاعتيادي، مثل: المباني، المصانع، التجهيزات... وغيرها.
2- الموارد الطبيعية: هي أصول غير متداولة ملموسة ولكن ذات خصوصية أنها أصول يتم استهلاكها مادياً على مدى فترة استخدامها ولا تحتفظ بمميزاتها المادية، لذل تم تمييزها هنا، من الأمثلة على هذا النوع من الأصول: الغابات، المعادن، النفط...وغيرها.
3- الأصول غير المتداولة غير الملموسة: يتميز هذا النوع من الأصول بأن ليس لها جوهر مادي، ولكن يمكن تحديدها، وتؤدي لتدفق منافع اقتصادية مستقبلية إلى المنشأة، من أمثلتها: شهرة المحل، براءة الاختراع، العلامة التجارية، حقوق النشر والتوزيع... وغيرها.

7-1-1: الأصول الملموسة:

الأصول الثابتة الملموسة ويتم تسميتها أيضاً الممتلكات والمصانع والتجهيزات Property, Planet, and Equipment (PPE)، هي الأصول غير المتداولة والتي لها وجود مادي ملموس، ولا تقتنيها المنشأة من أجل إعادة بيعها بل من أجل استخدامها لعدة سنوات في عملية التصنيع أو تجهيز المنتجات والخدمات، أو من أجل تأجيرها للغير، أو لغايات إدارية ضمن المنشأة، وغالباً تكون ذات قيم كبيرة تحتاج لاهتمام أكبر بعملية المحاسبة عنها، لذلك سندرس فيما يلي خصائص هذه الأصول، وكيفية المحاسبة عن عملية اقتنائها والعمليات المرتبطة بها التي تحصل بعد تاريخ اقتنائها.

7-1-1-1:خصائص الأصول الملموسة:

الأصول الثابتة الملموسة: هي الأصول ذات الوجود المادي الملموس، غير المتداولة، التي تستخدمها المنشأة لتأدية عملياتها الإنتاجية خلال مدة طويلة من الزمن.

ومن واقع التعريف يمكن أن نميز الأصول الثابتة الملموسة من خلال خصائصها الآتية:

1- **تستخدم في العمليات الإنتاجية:** وبالتالي لا يتم اقتناؤها بغرض إعادة البيع، بل وجدت لتستفيد منها المنشأة في القيام بالأعمال التي أنشئت من أجلها، مثل آلة تستخدم في صناعة المواد الغذائية ضمن منشأة صناعات غذائية.

أما الأصول التي لم يتم اقتناؤها من أجل استخدامها في الإنتاج فيفضل تصنيفها ضمن استثمارات وليس ضمن الأصول الثابتة المادية. مثلاً إذا كانت المنشأة تمتلك مباني غير مستخدمة في العملية الإنتاجية يفضل تصنيفها ضمن الاستثمارات، وبالنسبة للأراضي التي تمتلكها شركات استصلاح الأراضي يتم التقرير عنها كمخزون.

2- **تتميز بطول عمرها الإنتاجي:** أي تتميز عن الأصول المتداولة بأن استخدامها أو عمرها يتجاوز الفترة المحاسبية الواحدة، وطالما أنها تقدم خدماتها خلال عدة فترات محاسبية فإنه ليس من المنطقي تحميل سنة واحدة بتكلفة هذه الأصول، بل يتم توزيع تكلفتها على فترات عمرها الإنتاجي من خلال ما يسمى الاستهلاك. وتستثنى الأراضي من عملية الاستهلاك فلا تخضع للاستهلاك إلا إذا حدث لها انخفاض حقيقي في قيمتها مثل فقدان خصوبة الأراضي الزراعية بسبب إشكاليات الجفاف والملوحة وانجراف التربة...

3- **ذات وجود مادي ملموس:** وهذا يميزها عن الأصول الثابتة غير المادية مثل شهرة المحل.

4- **تقدم للمنشأة خدمات ومنافع يمكن قياسها:** أي أن هذه الأصول تقدم منافع وخدمات ضرورية للأعمال التشغيلية للمنشأة، وتختلف عن المواد الأولية مثلاً بأنها لا تدخل كجزء مادي من المنتج المعدّ للبيع.

7-1-1-2: الاعتراف المحاسبي بالأصول الملموسة:

سندرس في هذا الجزء المواضيع المرتبطة بكيفية الاعتراف بالتكاليف المرتبطة مع عملية اقتناء الأصول الثابتة الملموسة، والتكاليف التي يتم تكبدها من قبل المنشأة بعد اقتناء الأصل والاستحواذ عليه.

7-1-1-2-1:كيفية إثبات قيمة الأصول الثابتة عند الاقتناء:

التكلفة التاريخية هي الأساس المعتاد الاعتماد عليه لإثبات الأصول الثابتة الملموسة، حيث يتم إثبات الأصول الثابتة المادية بالنقدية أو معادل النقدية المدفوعة من أجل الحصول عليها، مضافاً إليها أي تكاليف أخرى مدفوعة لتجهيز الأصل في الموقع والحالة المناسبة للاستخدام (كتكاليف نقل وتأمين وتكاليف قانونية للحيازة وتركيب وتدريب...) حيث يتم اعتبار هذه المصاريف كمصاريف رأسمالية تسجل على حساب الأصل ويتم توزيعها على مدى عمره الإنتاجي.

وبالتالي يكون القيد في مثل هذه الحال:

من حـ/ الأصل الثابت

إلى حـ/ النقدية (متضمنة تكاليف شراء الأصل والتكاليف المختلفة التي تم تكبدها)

ولكن استخدام مبدأ التكلفة التاريخية في إثبات الأصل سيثير تساؤل لاحق هو: ماذا بالنسبة للفروق التي ستحدث مستقبلاً بين التكلفة التاريخية وطرق التقويم الأخرى (مثل القيمة السوقية العادلة والتكلفة الاستبدالية)؟ الجواب: يمكن للمنشآت أن تستخدم طريقة التكلفة التاريخية أو طريقة إعادة التقييم بالقيمة

العادلة، لجميع الأصول الثابتة المادية أو لمجموعة منها. مثلاً: يمكن أن تقرر عن الأراضي بعد الاستحواذ بالقيمة العادلة، وبنفس الوقت تستخدم التكلفة التاريخية للتقرير عن المباني والتجهيزات.

ولكن غالباً ما يتم استخدام التكلفة التاريخية من قبل المنشآت للتقرير عن الأصول الثابتة المادية، والسبب الرئيسي في ذلك أن هذه الطريقة أسهل، إضافة إلى أن القيمة العادلة ستعني قيم أصول أعلى من التكلفة التاريخية وبالتالي مصاريف استهلاك أصول أعلى وصافي دخل أقل. كما أن المعايير تنصح بعدم الابتعاد عن التكلفة التاريخية للأسباب التالية:

- تكلفة اقتناء الأصل تمثل قيمته العادلة في تاريخ الاقتناء.
- التكلفة التاريخية مبنية على أرقام حقيقية لها ثبوتيات، وليست أرقام افتراضية، وبالتالي هي أكثر موضوعية.
- الخروج عن التكلفة التاريخية ستعني توقع مبكر للمكاسب أو الخسائر، وعلى المنشآت عدم الاعتراف بالأرباح والخسائر إلا عند حدوثها فعلاً.

وسنستعرض بعض الإشكاليات التي قد تواجه المنشآت عند تحديد تكلفة اقتناء بعض الأصول الثابتة الملموسة من خلال الحالات السبعة التالية:

أولاً: تكلفة الأراضيCost of Land:

يتم تسجيل الأراضي المقتناة بغرض استخدامها في العملية الإنتاجية وليس بغرض بيعها، بالتكلفة.

وتشمل التكلفة التاريخية للأراضي إضافة إلى ثمن الشراء جميع ما تنفقه المنشأة للحصول على الأراضي وتجهيزها لتصبح صالحة للاستخدام للغرض الذي تم شراؤها من أجله. وعليه فإن تكلفة الأراضي تضم عناصر التكاليف التالية:

1- ثمن الشراء.
2- المصروفات القانونية لنقل الملكية، مثل: أتعاب المحامين، ورسوم تسجيل الأرض...
3- تكاليف تجهيز الأرض لتصبح صالحة للغرض التي اقتنيت من أجله، مثل: تكاليف تجريف الأرض، ونزح المياه منها، وتنظيفها وإزالة الأبنية القديمة...
4- تحميل أي حجوزات أو رهونات عقارية أو أعباء قانونية أخرى على الأراضي.
5- إضافة إلى أي تحسينات أخرى ذات عمر غير محدد. مثل: رصف طريق للأرض، أو تأمين إيصال التغذية الكهربائية للأرض، أو الصرف الصحي...

وهناك نقاط أخرى يتوجب الإضاءة عليها بما يرتبط بالأراضي، هي:

- التأكيد أنه في حال كانت الأرض قد تم شراؤها من أجل البناء عليها فإن إزالة الأبنية القديمة تدخل ضمن تكلفة الأرض وليس ضمن تكلفة المباني.

- في حال كانت التحسينات على الأراضي ذات عمر محدود (مثل: مداخل، سياج، موقف سيارات...) فإن هذه التحسينات يتم استهلاكها بشكل مستقل حسب العمر الإنتاجي المقدر لها.
- إذا كانت نشاط المنشأة في مجال العقارات واحتفظت بالأراضي بغرض البيع، تقوم بالتقرير عن هذه الأراضي ضمن المخزون السلعي.
- إذا احتفظت المنشأة بالأراضي من أجل المضاربة يفضل أن تصنفها ضمن الاستثمارات، وبالنسبة لهذه الأراضي يثار تساؤل حول كيفية معالجة التكاليف التي تنفقها المنشأة على هذه الأراضي خلال فترة الاحتفاظ بها؟ الجواب هو: طالما أن هذه التكاليف أو النفقات لا تخلق إيرادات ضمن الفترة، فيتم معالجتها كتكاليف رأسمالية يتم إضافتها إلى قيمة الأراضي.

ثانياً: تكلفة المبانيCost of Building:

يتم تسجيل المباني المقتناة بغرض استخدامها في العملية الإنتاجية وليس بغرض بيعها، بالتكلفة.

وتشمل التكلفة التاريخية للمباني إضافة إلى ثمن الشراء جميع ما تنفقه المنشأة للحصول على المباني (سواء بالشراء لمباني جاهزة أو إنشاء المباني من جديد) وتجهيزها لتصبح صالحة للاستخدام للغرض الذي تم اقتناؤها من أجله. وعليه فإن تكلفة المباني تضم عناصر التكاليف التالية:

1- ثمن الشراء للمباني الجاهزة؛ أو تكاليف المواد والأجور والإشراف المباشر والخبراء التي يتم تكبدها عند الإنشاء للمباني.

2- المصروفات القانونية لنقل الملكية للمباني الجاهزة؛ أو للترخيص والتأمين بالنسبة للمباني التي يتم إنشاؤها من قبل المنشأة.

ثالثاً: تكلفة التجهيزات والمعداتCost of Equipment:

مصطلح التجهيزات والمعدات يشمل الآلات والمعدات المكتبية والأثاث والمفروشات وتجهيزات التوزيع والتوصيل... وغيرها من الأصول المماثلة. التي يتم اقتناؤها من أجل العملية الإنتاجية، وتشمل تكلفة هذه التجهيزات ما يلي:

1- ثمن الشراء.

2- تكاليف الشحن والتسليم.

3- تكاليف التأمين التي تتكبدها المنشأة أثناء نقل التجهيزات إلى مقر المنشأة.

4- تكاليف القواعد الخاصة للتجهيزات –إن وجدت-.

5- تكاليف التجميع والتركيب.

6- تكاليف التدريب والإعداد للاستخدام وتجارب التشغيل.

مع ملاحظة ضرورة تخفيض تكلفة التجهيزات بأية عوائد يمكن أن تحصل عليها المنشأة من بيع ما تنتجه هذه التجهيزات قبل أن تكون قد أصبحت جاهزة للاستخدام، مثل: بيع عينات المنتج التي يتم إنتاجها خلال مراحل تجارب التشغيل.

رابعاً: شراء مجموعة أصول بسعر مجمل:

قد يتم شراء عدد من الأصول مع بعضها ويتم دفع سعر إجمالي واحد مقابل هذه الأصول مجتمعة، مثل شراء مصنع بكل محتوياته ضمن مزاد علني، والمشكلة التي يتم مواجهتها هنا هي: كيف سنقوم بتوزيع تكلفة الاقتناء بين هذه الأصول؟

يتم التوزيع من خلال نسبة القيمة السوقية لكل أصل إلى القيمة السوقية لمجموعة الأصول المقتناة، حيث يتم تحديد القيمة السوقية العادلة لكل أصل من الأصول التي تم شراؤها مجتمعة وحساب مجموع القيم السوقية العادلة لهذه الأصول، والتوزيع بالاعتماد على نسبة القيمة السوقية لكل أصل إلى المجموع؛ وفي حال لم تتوفر لدينا القيم السوقية فإنه يتم تقدير قيم الأصول إما بالاعتماد على التقديرات المعتمدة للتأمين أو للضرائب أو تقديرات لجنة خبراء متخصصة.

مثال (7-1):

قامت شركة الخير بشراء مصنع ضمن مزاد علني بقيمة 100 مليون ل.س، وضم المصنع الأصول التالية: أرض، مبنى، آلات، أثاث. وكانت القيم السوقية المقدرة لهذه الأصول على الشكل التالي:

الأصل	القيمة السوقية المقدرة
الأراضي	50 مليون
المباني	40 مليون
الآلات	30 مليون
الأثاث	5 مليون
المجموع	125 مليون

وهنا يتم توزيع التكلفة على الشكل التالي:

الأصل	التكلفة بالاعتماد على نسبة القيمة السوقية	التكلفة المخصصة للأصل
الأراضي	100 مليون ×(50 /125)=	40 مليون
المباني	100 مليون ×(40 /125)=	32 مليون
الآلات	100 مليون ×(30 /125)=	24 مليون
الأثاث	100 مليون ×(5 /125)=	4 مليون
المجموع		100 مليون

وعليه نسجل القيد التالي:

من مذكورين
40,000,000 حـ/ الأراضي
32,000,000 حـ/ المباني
24,000,000 حـ/ الآلات
4,000,000 حـ/ الأثاث
100,000,000 إلى حـ/ النقدية

خامساً: الأصول التي تم الحصول عليها بمبادلتها بأصول أخرى:

عندما تحدث عملية الحصول على الأصول الثابتة المادية من خلال مبادلة هذه الأصول مع أصول أخرى غير نقدية، فإنه يتم الاستناد على الأصل المقدم أو الأصل المستلم أيهما أكثر وضوحاً، ومن الممكن أن تختلف المعالجة عندما تكون الأصول المقدمة تماثل الأصول المقتناة أو تختلف عنها:

1- الأصول غير المتماثلة:

عادة ما يتم استخدام القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه لتسجيل تكلفة الأصل الذي تم اقتناؤه مع الاعتراف بالمكسب أو الخسارة، ولا يتم استخدام القيمة العادلة للأصل الذي تم اقتناؤه إلا إذا كانت أكثر دلالة من القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه.

مثال (7-2):

قامت شركة الخير بمبادلة سيارات مستعملة بآلتين لازمتين للعمل، وكانت القيمة الدفترية للسيارات 6,000,000 ل.س (تكلفة 11,000,000- مجمع استهلاك 5,000,000) إضافة إلى دفع مبلغ 3,000,000 ل.س، علماً أن القيمة السوقية العادلة للسيارات هي 7,000,000 ل.س.

المطلوب: تحديد تكلفة الآلات المقتناة، وإثبات القيد المحاسبي اللازم.

الحل:

تكلفة الآلات= القيمة السوقية العادلة للسيارات + المبلغ الإضافي المطلوب دفعه = 7,000,000 + 3,000,000 = 10,000,000 ل.س

ويكون القيد المحاسبي لإثبات عملية المبادلة على الشكل التالي:

من مذكورين

10,000,000 حـ/ الآلات

5,000,000 حـ/ مجمع اسهتلاك السيارات

إلى مذكورين

11,000,000 حـ/ السيارات

3,000,000 حـ/ النقدية

1,000,000 حـ/ مكسب بيع السيارات

2- الأصول المتماثلة:

قد تلجأ المنشآت لمبادلة أصول لديها بأصول مماثلة أي للأصول المقتناة نفس طبيعة الأصول المتنازل عنها ونفس الوظيفة وتستخدم في نفس المرحلة الإنتاجية، وفي مثل هذه الحالات تكون عملية تحقق العائد غير مكتملة وبالتالي من غير المنطقي الاعتراف بالعائد، ومع ذلك إذا كانت عملية المبادلة للأصول المتماثلة سينتج عنها خسارة فيجب الاعتراف بهذه الخسارة فوراً، وكما ذكرنا لا يتم الاعتراف بتحقيق مكاسب عن هذه العملية إلا في حالات معينة تترافق مع تلقي مقابل نقدي.

مثال (7-3):

قامت شركة الخير بمبادلة آلاتها القديمة بآلات أحدث، وكانت القيمة الدفترية للآلات المتنازل عنها 800,000 ل.س (تكلفة 1,500,000- مجمع استهلاك 700,000) وقيمتها السوقية العادلة تبلغ 500,000 ل.س، في حين يبلغ سعر الآلات الجديدة 1,700,000 ل.س حيث وافق البائع على خصم 900,000 ل.س من قيمة الآلات مقابل الآلات المستعملة.

تكلفة الآلة الجديدة = القيمة السوقية العادلة للآلات المستعملة + المدفوعات النقدية = القيمة السوقية للآلات المستعملة + (سعر بيع الآلات الجديدة – الخصم الذي وافق عليه البائع) = 500,000+ (1,700,000 -900,000)= 500,000+800,000= 1,300,000 ل.س

ويكون القيد المحاسبي على الشكل التالي:

من مذكورين

1,300,000	حـ/الآلات		إلى مذكورين
700,000	حـ/ مجمع استهلاك الآلات	1,500,000	حـ/ الآلات
300,000	حـ/ خسارة مبادلة الآلات	800,000	حـ/ النقدية

حيث نلاحظ أن الخسارة تساوي الفرق بين القيمة الدفترية للآلات المستعملة والقيمة السوقية العادلة لها (800,000- 500,000=300,000).

سادساً: الأصول التي تم الحصول عليها من خلال الهبات والتبرعات:

في مثل هذه الحالات لا يوجد مقابل يدفع لقاء اقتناء الأصول، وبالتالي وفق مفهوم التكلفة التاريخية تكون تكلفة الأصل تساوي الصفر أو تقارب الصفر، ممكن أن يتم دفع فقط تكاليف نقل وتأمين وتركيب...، وهي تكاليف ضئيلة نسبياً، وبالتالي من غير المنطقي استخدام مفهوم التكلفة التاريخية في مثل هذه الحالة لأنه يتجاهل الزيادة في قيمة المنشأة، وعليه يمكن للمنشأة أن تستخدم **القيمة العادلة لتلك الأصول**. وبالنسبة للجانب الدائن البعض يرى أنه يجب اعتبارها زيادة في رأس المال المدفوع الإضافي، أما المعايير الأمريكية، وكون رأس المال لا يتم تقديمه إلا من قبل الملاك، فترى أن الأصح اعتبارها إيرادات، ويثار التساؤل هل يتم اعتبار هذا الإيراد مؤجل أم إيراد فترة، وقد تقرر وفق المعايير الأمريكية بأن يتم الاعتراف بها في الدورة التي تم استلام التبرعات فيها، وأهملت المعايير الدولية أساس تبني التبرعات والهبات، وبالتالي يكون القيد:

من حـ/ الأصل الثابت

إلى حـ/ إيراد التبرعات والهبات

مثال (7-4): تشجيعاً للصناعة قدمت البلدية قطعة أرض لشركة الخير كهبة من أجل إقامة مصنع جديد لها في المنطقة، وتبلغ قيمة الأرض 150 مليون ل.س.

- في حال تم اعتبار أن الهبة زيادة في رأس المال المدفوع الإضافي، يكون القيد:

150,000,000 من حـ/ الأراضي

150,000,000 إلى حـ/ رأس المال المدفوع الإضافي

- في حال تم اعتبار الهبة كإيراد، يكون القيد:

150,000,000 من حـ/ الأراضي

150,000,000 إلى حـ/ إيراد التبرعات والهبات

وعندما تقوم المنشآت بتقديم أصول كهبات أو تبرعات، فإن عليها الاعتراف بالأصل المقدم كهبة بالقيمة العادلة إما كتخفيض لرأس المال المدفوع الإضافي، أو كمصروف تبرعات وهبات (حسب سياستها في معالجة الهبات والتبرعات)، وأن تعترف بالمكاسب والخسائر الناتجة عن اختلاف القيمة الدفترية عن القيمة العادلة.

سابعاً: الأصول المشادة داخلياً:

يمكن أن تقوم المنشآت بتجهيز بعض الأصول بنفسها (مثل المباني، المعامل، الآلات الكبيرة...)، وبالتالي ليس هناك ثمن شراء واضح لهذه الأصول، لذلك يتم تسجيل هذه الأصول وفق التكاليف التي تكبدتها المنشأة منذ البدء بتشييدها حتى تصبح جاهزة للاستخدام.

وهنا بالنسبة لتكاليف المواد المباشرة والأجور المباشرة لا تشكل مباشرة، حيث يتم تحميلها مباشرة على حساب الأصل المشاد داخلياً. والإشكاليات مع هذا النوع من الأصول ترتبط بكيفية معالجة التكاليف غير المباشرة، وكيفية معالجة تكاليف التمويل (الفوائد) خلال عملية التشييد.

1- معالجة التكاليف غير المباشرة:

هناك تكاليف يتم تكبدها من قبل المنشأة خلال مرحلة التشييد، ولكن لا يمكن ربطها بشكل مباشر مع الأصل الذي يتم تشييده، مثل: تكاليف الكهرباء والوقود، وضرائب، وتأمين، واستهلاك أصول ثابتة، ولوازم... وغيرها. وهناك ثلاث طرق لمعالجة هذه التكاليف:

أ- عدم تخصيص أي جزء من هذه التكاليف على الأصل المشاد داخلياً:

تقوم هذه الطريقة على فكرة أن التكاليف الإضافية غير المباشرة ذات طبيعة ثابتة، فهي لا تزداد بسبب قيام المنشأة بتشييد أصول، أي أن المنشأة ستتحمل هذه التكاليف سواء قامت بتشييد الأصل أم لا، لذلك فإن عملية تحميل الأصل المشاد بجزء من هذه التكاليف سيؤدي إلى تخفيض مصاريف الفترة الحالية وبالتالي تضخيم دخل الفترة، بالمقابل فإن التكاليف الإضافية المتغيرة التي تزداد نتيجة لعملية التشييد يتم تخصيصها على تكلفة الأصل.

ب- تخصيص جزء من التكاليف غير المباشرة على الأصل المشاد داخلياً:

تستند هذه الطريقة على مفهوم التحميل الكلي للتكلفة، بناءً على فكرة أن التكاليف تلتصق بجميع المنتجات والأصول المصنعة والمشادة داخلياً، وتقوم هذه الطريقة على أنه كما نخصص التكاليف الإضافية غير المباشرة على الإنتاج العادي في المنشأة فإننا نخصصها على عملية التشييد، ويرى مؤيدو هذه الطريقة أن عدم تخصيص التكاليف الإضافية غير المباشرة على الأصل المشاد داخلياً سيؤدي لتكلفة مبدئية للأصل أقل من اللازم، وبالتالي تحميل غير صحيح لهذه التكلفة مستقبلاً.

ج- التوزيع على أساس الإنتاج المفقود:

تقوم هذه الطريقة على تحميل الأصل المشاد بتكلفة أي تخفيض يحدث في الإنتاج بسبب قيام المنشأة بتشييد الأصل بنفسها بدلاً من شرائها له، أي تستند على مفهوم تكلفة الفرصة البديلة، وهي تكلفة يصعب قياسها عملياً حيث تستند على ما كان يجب أن يحدث.

بالنسبة للمعايير فقد وضعت قيود على عملية التخصيص للتكاليف الإضافية غير المباشرة بألا تزيد عن التكاليف المقدرة مسبقاً، وفي حال تجاوزها للتكاليف المقدرة فيجب على المنشأة عدم تحميل التكاليف الزائدة على الأصل بل تحميلها على دخل الفترة، وبهذا الشكل يتم تجنب زيادة تكلفة الأصل عن القيمة السوقية المقدرة له.

2- معالجة تكاليف التمويل (الفوائد):

إن معالجة الفوائد على الأموال المستخدمة في عملية التشييد هي موضع خلاف، وهناك ثلاثة مداخل للمحاسبة عن هذه الفوائد هي:

أ- عدم رسملة أية أعباء للفائدة خلال مرحلة التشييد: بموجب هذا المدخل تعتبر الفائدة ضمن تكاليف التمويل (مصروف إيرادي) وليست ضمن تكلفة التشييد (مصروف رأسمالي)، يرتكز مؤيدو هذا المدخل على فكرة أنه لو استخدمت المنشأة التمويل الذاتي بدلاً من القروض فلن تتحمل مثل هذه التكاليف؛ والانتقاد لهذا المدخل يقوم على فكرة أن هناك تكلفة فائدة ضمنية implicit مقترنة باستخدام النقود بغض النظر عن مصدرها، أي أنه حتى لو تم استخدام التمويل الذاتي فإن هناك تكلفة حقيقية يتحملها الملاك يجب عدم تجاهلها رغم عدم وجود التزام تعاقدي.

ب-رسملة تكاليف الفائدة الفعلية (الحقيقية) التي تتحملها المنشأة خلال التشييد فقط: يستند هذا المدخل على مبدأ التكلفة التاريخية، بحيث يتم تسجيل الصفقات الفعلية، فالفائدة التي تتحملها المنشأة تمثل تكلفة لاقتناء الأصل مثلها مثل تكلفة المواد والأجور والموارد الأخرى المستخدمة، إضافة إلى أن مصروف الفائدة الذي تدفعه المنشأة خلال مرحلة التشييد لا يؤدي إلى خلق إيراد في نفس الفترة لذلك من الأفضل تأجيل هذا المصروف بدلاً من تحميله كمصروف فترة، وعندما يصبح الأصل جاهز للاستخدام هذا يعني أن المنشأة يمكن لها أن تحقق إيراد وحينها يمكن التوقف عن رسملة الفائدة واعتبارها كمصروف فترة يقابل الإيرادات المتحققة، لذلك ونتيجة لاستخدام هذا المدخل فإن تكلفة الأصل عندما تقوم المنشأة باستخدام القروض لتمويل التشييد ستكون أعلى من تكلفته فيما لو استخدمت التمويل الذاتي في التشييد؛ ورغم أن هناك من يعترض على هذا المدخل من منطلق أن تكلفة الأصل يجب أن تكون واحدة أياً كان مصدر التمويل سواء نقداً أو بالقروض أو بزيادة رأس المال، **فإن المعايير الدولية قد أخذت بهذا المدخل.**

ج- تحميل عملية التشييد بجميع تكاليف الأموال المستخدمة، سواء كانت ظاهرة أو ضمنية: يستند هذا المدخل على أن تكاليف التمويل هي جزء من تكلفة التشييد أياً كان مصدر هذا التمويل سواء نقداً أو بقروض أو بزيادة رأس المال، ومن منطلق أن الأصل يجب أن يتم تحميله بجميع التكاليف اللازمة لحين وضعه موضع الاستخدام المقصود، وكون الفائدة (سواء كانت ظاهرة أو ضمنية) هي من تكاليف التشييد مثلها مثل تكاليف المواد والأجور وغيرها، فلذلك يجب أن تضاف إلى تكلفة الأصل، والانتقاد الأساسي الموجه لهذا المدخل هو أن حساب الفائدة على التمويل الذاتي يبقى أمر اجتهادي ويخرج عن إطار التكلفة التاريخية.

ولتطبيق المدخل الثاني الذي تأخذ به المعايير يلزمنا الأخذ بالاعتبارلثلاثة عناصر هي (الأصول المؤهلة لرسملة الفائدة، فترة الرسملة، المقدار الخاضع للرسملة)، وفق الآتي:

أ- الأصول المؤهلة لرسملة الفائدة:

تبدأ عملية الرسملة للفائدة منذ بداية الإنفاق على الأصل الذي يتم تشييده داخلياً وتستمر حتى يكتمل ويصبح جاهزاً للاستخدام المقصود منه.

ومن الأصول التي تخضع لرسملة تكاليف الفائدة (المؤهلة لرسملة الفائدة):

- الأصول قيد التشييد للاستخدام الخاص بالمنشأة، مثل: المباني، المصانع، الآلات الكبيرة...
- والأصول قيد التشييد من أجل بيعها أو تأجيرها، والتي يتم إنشاؤها أو إنتاجها كمشروعات مستقلة، مثل: السفن، الطائرات...

ومن الأصول غير المؤهلة لرسملة الفائدة:

- الأصول الموضوعة موضع الاستخدام أو الجاهزة للاستخدام المقصود منها.
- الأصول التي لا يتم استخدامها في الأنشطة الجارية للمنشأة والتي لا تجري عليها الأنشطة اللازمة لتصبح جاهزة للاستخدم، مثل: الأرض التي لا يتم استصلاحها، أو الأصول المتقادمة التي لا يتم استخدامها، أو الأصول غير المستخدمة بسبب حاجتها للإصلاح...

ب-فترة الرسملة:

هي الفترة الزمنية التي يلزم رسملة تكاليف الفائدة خلالها، وتبدأ هذه الفترة عند تحقق الشروط الثلاثة التالية:

- بدأ الإنفاق على الأصل.
- بدأ أداء الأنشطة اللازمة لتجهيز الأصل ليصبح جاهزاً للاستخدام المقصود منه.
- بدأ تكبد تكلفة الفوائد فعلياً.

وتستمر عملية رسملة الفائدة طالما أن هذه الشروط الثلاثة متحققة، وتنتهي عندما يصبح الأصل جاهزاً للاستخدام المقصود منه.

ج- المقدار الخاضع للرسملة:

يتحدد مقدار الفائدة التي تخضع للرسملة بالتكاليف الفعلية التي تتحملها المنشأة خلال الفترة أو الفائدة التي يمكن تجنبها أيهما أقل. ولا يلزم رسملة الفائدة على الأصل المؤهل للرسملة إلا إذا كان لها أثر هام نسبياً مقارنة بأثر استنفاذها كمصاريف فترة. مع ملاحظة ضرورة طرح أي دخل ينتج عن استثمار مؤقت للأموال المقترضة من تكاليف الاقتراض المتكبدة.

السؤال هنا: ما هي الفائدة الممكن تجنبها؟ هي مقدار تكلفة الفائدة التي تتحملها المنشأة خلال الفترة والتي كان بالإمكان -نظرياً- عدم تحملها لو لم تقم المنشأة بالإنفاق على الأصل خلال الفترة.

مثال (7-5):

إذا كانت تكلفة الفائدة الفعلية هي 100,000 ل.س، في حين أن الفائدة الممكن تجنبها هي 80,000 ل.س، فإن على المنشأة أن ترسمل 80,000 ل.س فقط. وبالمقابل لو كانت الفائدة الفعلية هي 70,000 ل.س والفائدة الممكن تجنبها هي 90,000 ل.س، فإن المنشأة ترسمل 70,000 ل.س.

ولتطبيق مفهوم الفائدة الممكن تجنبها، يتم حساب المقدار المحتمل للفائدة التي يمكن رسملتها خلال الفترة المحاسبية من خلال ضرب معدل (أو معدلات) الفائدة بالوسطي المرجح للمصاريف المتراكمة للأصول المؤهلة للرسملة خلال الفترة. ويتم احتساب هذين المتغيرين كما يلي:

- الوسطي المرجح للمصاريف المتراكمة:

يتم تثقيل نفقات التشييد بالفترة الزمنية التي تستحق فيها فائدة على هذه النفقات (هي الفترة بين تاريخ الإنفاق وتاريخ توقف رسملة الفائدة أو نهاية العام أيهما أقرب).

مثال (7-6):

في 2017/1/1 تم التعاقد لإنشاء بناء يستغرق 20 شهر، وكانت المصاريف خلال عام 2017 هي: 3,000,000 ل.س بتاريخ 5/1، و2,500,000 بتاريخ 8/1.

هنا نحسب الوسطي المرجح للمصاريف خلال عام 2017 على الشكل التالي:

تاريخ الإنفاق	المبلغ	فترة الرسملة	المتوسط المرجح للمصروفات المتراكمة
5/1	3,000,000	12/8	2,000,000
8/1	2,400,000	12/5	1,000,000
الوسطي المرجح للمصاريف المتراكمة			3,000,000

- معدل الفائدة:

تبقى الإشكالية فيما إذا كان لدينا أكثر من مصدر للاقتراض لتمويل التشييد، ما هو معدل الفائدة الذي سيتم اعتماده؟

الجواب: يتم اعتماد معدل الفائدة لأي مبلغ من المبالغ المقترضة لجزء الوسطي المرجح المصاريف المتراكمة الذي يقل أو يساوي أي من المبالغ المقترضة لتمويل التشييد، واعتماد الوسطي المرجح لمعدلات الفائدة على الديون الأخرى لجزء الوسطي المرجح للمصاريف المتراكمة المتبقية.

مثال (7-7): لنفترض أنه في المثال السابق، كانت القروض لتمويل تشييد البناء هي:

أولاً: قرض سندات، بفائدة 12% لمدة 5 أعوام، أصدرت في 2017/1/1 بمبلغ 2,000,000 ل.س، وتستحق دفع الفوائد في 1/1 من كل عام.

ثانياً: ورقة تجارية، بفائدة 13% لمدة 4 أعوام، أصدرت في 2017/1/1، بمبلغ 1,500,000 ل.س، وتستحق دفع الفوائد في 1/1 من كل عام.

ثالثاً: ورقة تجارية، بفائدة 10%، لمدة عامين، أصدرت في 2017/1/1، بمبلغ 1,000,000 ل.س، وتستحق دفع الفوائد في 1/1 من كل عام.

هنا نستخدم معدل فائدة قرض السندات بالنسبة لمبلغ المليونين من الرصيد المتراكم البالغ 3 مليون، والمليون المتبقية نستخدم الوسطي المرجح لمعدلات الفائدة للورقتين التجاريتين، والذي يحسب على الشكل التالي:

القرض	مبلغ القرض	مبلغ فائدة القرض
ورقة تجارية، بفائدة 13% لمدة 4 أعوام	1,500,000	195,000
ورقة تجارية، بفائدة 10%، لمدة عامين	1,000,000	100,000
المجموع	2,500,000	295,000

ويكون الوسطي المرجح لمعدلات الفائدة = إجمالي مبلغ الفائدة/ إجمالي مبلغ القرض= 2,500,000/295,000= 11.8%

وبالتالي تكون الفائدة الممكن تجنبها هي 385,000 ل.س، ويتم حسابها على الشكل التالي:

الوسطي المرجح للمصاريف المتراكمة × معدل الفائدة	الفائدة الممكن تجنبها
2,000,000 × 12% =	240,000
1,000,000 × 11.8% =	118,000
المجموع	385,000

7-1-1-2-2:تكاليف ما بعد الاستحواذ على الأصل:

قد تتكلف المنشأة تكاليف إصلاح وتكاليف إضافات على الأصول الثابتة الموجودة لديها والجاهزة للاستخدام، والسؤال هنا هل نضيف هذه التكاليف إلى قيمة الأصل (نرسملها) أم نعتبرها مصاريف خلال الفترة التي تم دفع هذه التكاليف فيها؟

الجواب: الأصل أن تعتبر كمصاريف فترة يتم تحميلها على دخل الفترة التي أنفقت فيها، ولكن يمكن للمنشأة أن ترسمل التكاليف التي تدفعها على الأصول الثابتة المادية في حال كانت هذه التكاليف تؤدي إلى زيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية لهذا الأصل (أي أن التكاليف لا تهدف للمحافظة على المنافع المستقبلية فقط، بل إلى زيادتها)، ويمكن أن يتم ذلك إذا تحقق واحد من الشروط التالية:

1- أن تؤدي التكاليف المتكبدة إلى زيادة العمر الإنتاجي للأصل.

2- أن تؤدي التكاليف المتكبدة إلى زيادة القدرة الإنتاجية للأصل (زيادة عدد الوحدات التي ينتجها)

3- أن تؤدي التكاليف المتكبدة إلى زيادة جودة مخرجات الأصل (زيادة جودة الوحدات المنتجة).

وعادة ما تصادف المنشأة أربعة أنواع من التكاليف بعد الاستحواذ هي: الإضافات، والاستبدال والتحسين، وإعادة التركيب والترتيب، والإصلاحات. نستعرضها فيما يلي:

أولاً: الإضافات:

هي زيادة أو توسع في الأصول الحالية، وهذا النوع من التكاليف لا يحمل إشكاليات محاسبية، حيث أن الإضافات تؤدي إلى إيجاد أصل جديد، وبالتالي يتم رسملتها، مثلاً: عند إضافة خط إنتاجي مكمّل في المصنع، هذا الأمر سيؤدي حتماً إلى زيادة المنافع المحتملة عند استخدام الخط الجديد، وبالتالي تقوم

المنشأة برسملة المصاريف التي تدفعها على إضافة الخط الجديد وتستهلكه على مدى الفترات المستقبلية المتوقع الاستفادة فيها من منافع هذا الخط.

ولكن أحياناً تثار مشكلة التغييرات التي يمكن أن تضطر المنشأة لإجرائها على الأصل القديم من أجل الإضافات، مثلاً: قد تضطر المنشأة لهدم جدران لتوسعة مكان للخط الذي ستضيفه، فالسؤال: هل نقوم برسملة تكاليف إزالة الجدران أم نعتبرها مصروف فترة يتم تحميله على دخل نفس الفترة؟ هنا يعتمد على ما كانت تخططه المنشأة مسبقاً، فإذا كانت المنشأة قد خططت مسبقاً بأنه عند التوسعة ستقوم بهذه التغييرات فإنها ترسمل تكاليف الإزالة، أما إذا لم تكن قد أخذت هذا الأمر بالحسبان فإنها تعتبر تكاليف الإزالة كخسارة فترة تتحملها نتيجة عدم كفاءة التخطيط لديها.

ثانياً: الاستبدال والتحسين:

مصطلحي الاستبدال والتحسين يدلان على قيام المنشأة بالحصول على أصل من خلال استبداله بأصل آخر يؤدي نفس الغرض، ولكن يأتي الفرق أن مصطلح الاستبدال يكون الأصل الجديد من نفس نوع الأصل مثل استبدال سخانات المياه الكهربائية بسخانات كهربائية أخرى، أم مصطلح التحسين فيكون الأصل الجديد أفضل من القديم مثل استبدال سخانات المياه الكهربائية بسخانات طاقة شمسية.

وإذا أدت هذه المصروفات إلى زيادة المنافع المستقبلية المحتملة للأصل تقوم المنشأة برسملة هذه المصروفات، وتكون المعالجة بإحدى هذه الطرق الثلاثة التالية:

1- مدخل الاستبدال أو الإحلال:

إذا كانت تكلفة الأصل القديم متاحة فإن هذه الطريقة تتمثل ببساطة بإحلال تكلفة الأصل الجديد محل تكلفة الأصل القديم، والمشكلة تكمن في صعوبة تحديد التكلفة الدفترية للأصل القديم عندما يكون هناك معدلات استهلاك مختلفة لمكونات الأصل دون وجود محاسبة منفصلة لها، مثلاً: قد يتم استهلاك المحركات والمكونات الالكترونية في الآلات بشكل منفصل، ومع ذلك تظهر المنشأة معدل استهلاك مشترك للآلات. وهنا في حال وجدت المنشأة صعوبة في تحديد تكلفة الأصل القديم عليها استخدام إحدى الطريقتين الأخريتين.

2- رسملة التكلفة الجديدة:

تحتفظ المنشأة بموجب هذه الطريقة بالقيمة الدفترية للأصل القديم، وترسمل تكاليف التحسينات، من منطلق أنه بهذه العملية سيتم استهلاك الأصل القديم ليتم تخفيض تكلفته للوصول إلى الصفر، ورغم أن هذا الفرض قد لا يكون صحيح دائماً، ولكنه غالباً ما يتم استخدامه.

3- التحميل على مجمع الاستهلاك:

عندما يكون التأثير للتحسينات هي زيادة في العمر المنتج للأصل دون تغيير في نوعية وحجم الإنتاج، يمكن أن تتم المعالجة بجعل حساب مجمع الاستهلاك للأصل مدينا بتكلفة التحسينات، بدلاً من جعل

حساب الأصل مديناً بها، ولهذه المعالجة نفس التأثير على القيمة الدفترية للأصل، وتستند هذه الطريقة إلى فكرة أن التحسين زاد من العمر الإنتاجي للأصل لذلك يجب استعادة جزء أو كامل الاستهلاك القديم.

ثالثاً: إعادة التركيب والترتيب:

قد تقوم المنشأة بإعادة تركيب أو ترتيب أصولها لتسهيل العملية الإنتاجية، مثل إعادة ترتيب الآلات بما يسمح بتحسين العملية الإنتاجية.

وهنا إذا كان بالإمكان تحديد تكاليف التركيب الأساسية ومجمع استهلاكها، أمكن للمنشأة اعتبار تكلفة إعادة التركيب والترتيب كتكاليف استبدال.

أما إذا لم تتمكن من ذلك، وكانت هذه التكاليف ذات أهمية نسبية، فإن المنشأة تقوم برسملة هذه التكاليف كأنها أصل جديد يتم استهلاكه خلال الفترات المستقبلية التي يقدم فيها منافع للمنشأة.

أما إذا كانت ليست ذات أهمية نسبية ولم يكن بالإمكان فصلها عن المصاريف التشغيلية الأخرى أو كانت منافعها المستقبلية غير مؤكدة فإن المنشأة تعتبرها مصروف فترة تخفض بها الدخل.

رابعاً: الإصلاحات:

مصطلح الإصلاحات يرتبط بالتكاليف التي تتحملها المنشأة من أجل الحفاظ على الحالة التشغيلية للأصول الثابتة، وانطلاقاً من أن الفترة التي تم تكبد فيها هذه النفقات هي المستفيد الأساسي منها فإنه يتم تحميل مصروفات الإصلاح على نفس الفترة، ومن الأمثلة على هذه المصروفات: تشحيم وتنظيف الآلات، واستبدال قطع صغيرة ثانوية مثل البراغي وغيرها...

قد تواجه المنشأة مشكلة التمييز بين تكاليف الإصلاح والتحسين والإحلال، وفي هذه الحالة يكون أساس التفرقة هو معيار الفترة التي ستستفيد فيها المنشأة هذه العملية، فإذا كانت منافع عملية الإصلاح تمتد على عدة فترات لزم معالجة هذه التكاليف كإضافات أو تحسين أو استبدال.

7-1-2: الأصول غير الملموسة:

عرفت المعايير الدولية الأصول غير الملموسة بأنها: أصول غير نقدية، قابلة للتحديد أي يمكن فصله عن الأصول الأخرى، وليس له جوهر مادي، يتم الاحتفاظ به لاستخدامه في إنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات، أو تأجيره للغير، أو لاستخدامه لأغراض إدارية.

وتقدم هذه الأصول منافع اقتصادية للمنشأة على مدى عدة سنوات لذلك يتم تصنيفها على أنها أصول غير متداولة.

ويمكن أن تنشأ الأصول غير الملموسة من مصدرين أساسيين هما:

1- امتيازات خاصة تم الحصول عليها بموجب عقود قانونية أو من قبل السلطات الحكومية، مثل: براءة الاختراع، حقوق النشر، العلامات التجارية...

2- تميز المنشأة من خلال مقدرة غير عادية على تحقيق إيرادات، مثل: ولاء الزبائن والشهرة...

وتتمتع الأصول غير الملموسة بالصفات الأساسية التالية:

1- ليس لها وجود مادي: حيث تستمد هذه الأصول قيمتها من الامتيازات التي تحصل عليها المنشأة عند استخدام هذا الأصل، وليس من الوجود المادي.

2- ليست أدوات مالية: نظراً إلى أن الأدوات المالية ليست ذات وجود ملموس فإن ذلك اقتضى التمييز بينها وبين الأصول غير المتداولة غير الملموسة، حيث أن الأدوات المالية تستمد قيمتها من حقها في استلام نقدية أو معادلة نقدية في المستقبل. وغالباً ما يتم تصنيف الأدوات المالية على أنها أصول متداولة.

3- قابل للتحديد: أي يمكن فصلة عن المنشأة وبيعه أو نقله أو تأجيره أو استبداله، إما منفرداً أو مع عقد أصل أو التزام ذي صلة غالباً.

7-1-2-1: التكاليف الواجب إدراجها في التقييم الأولي للأصول غير الملموسة:

يتم الاعتراف بالأصول الملموسة عند تحقق ما يلي:

1- هناك احتمال تدفق منافع اقتصادية مستقبلية من اقتناء الأصل غير الملموس.

2- من الممكن قياس تكلفة الأصل غير الملموس بشكل موثوق.

ولتحديد تكلفة الأصل غير الملموس يجب التمييز بين الأصول غير الملموسة المشتراة والمنتجة داخلياً:

أولاً: الأصول غير الملموسة المشتراة:

تتضمن تكلفة هذه الأصول جميع ما تتحمله المنشأة من أجل الحصول على هذا الأصل، وجعل الأصل غير الملموس جاهزاً للاستخدام للغرض المقصود منه.

وبالنسبة للحالات المختلفة للحصول على الأصل غير الملموس فإن احتساب تكلفته تتشابه مع المستخدم في المعالجة المحاسبية لشراء الأصول الملموسة، مثلاً: في حال كان الحصول على الأصل مقابل أصول

أخرى، يتم تسجيل الأصل بالقيمة العادلة للأصل المستغنى عنه أو الأصل غير الملموس الذي تم الحصول عليه أيهما أوضح.

ثانياً: الأصول غير الملموسة المنتجة داخلياً:

رغم أن المنشآت من الممكن أن تتكبد تكاليف بحوث وتطوير كبيرة لإنتاج الأصول غير الملموسة، إلا أنه يجب عليها الاعتراف بهذه التكاليف كمصاريف فترة وتحميلها على دخل الفترة. ويعود ذلك إلى:

- صعوبة ربط التكلفة المتكبدة من قبل المنشأة مع أصل غير ملموس محدد.
- عدم وجود علاقة مباشرة بين التكاليف التي تتكبدها المنشأة وقيمة الأصل غير الملموس الحقيقية.
- مبدأ الحيطة والحذر، حيث أنه بالنظر إلى طبيعة الأصول غير الملموسة، فإن الشركة تصرف التكلفة المتكبدة حين حدوثها.

وبالمقابل تقوم الشركات برسملة التكاليف المباشرة المتكبدة في عملية التطوير، مثل: التكاليف القانونية لتسجيله، الرسوم المهنية، تكاليف فحص الأصل، تكاليف منافع الموظفين التي تنشأ بشكل مباشر عن إعادة الأصل إلى حالته التشغيلية.

7-1-2-2: الأنواع الرئيسية للأصول غير الملموسة:

هناك عدة أنواع للأصول غير الملموسة، يمكن أن تصنف ضمن التصنيفات الأساسية التي سنذكرها فيما يلي:

1- الأصول غير الملموسة ذات الصلة بالسوق:

هي الأصول التي تقدم منافع ترتبط بتسويق أو ترويج البضائع والخدمات، مثل: الاسم التجاري أو العلامة التجارية أو اتفاقيات عدم المنافسة، حيث تبقى العلامة التجارية والاسم التجارية حصرية للمستخدم الأول طالما هو مستمر في استخدامها، لذلك ليس لها عمر محدد. ويتم تسجيل هذه الأصول بثمن شرائها وعند تطويرها داخلياً ترسمل يتم تثبيت التكاليف المباشرة المتكبدة في عملية التطوير مثل أتعاب المحامين ورسوم التسجيل والأتعاب الاستشارية... ولا يتم رسملة تكاليف البحث والتطوير.

2- الأصول غير الملموسة ذات الصلة بالزبائن:

هي الأصول غير الملموسة التي تنشأ نتيجة وجود علامة مميزة مع أطراف خارج المنشأة، مثل: قائمة الزبائن. مثلاً قد تشتري المنشأة قائمة تحتوي معلومات تفصيلية عن زبائن لمنتجها.

3- الأصول غير الملموسة ذات الصلة بالإنتاج الفكري والأعمال الفنية:

من الأمثلة على هذه الأصول: حقوق الطبع والنشر والتأليف التي تنطوي على حصرية إعادة إنتاج وبيع الأعمال الفكرية أو الفنية للمالك ولورثته والتي تمتد حتى 70 عام بعد وفاة المالك، ويتم رسملة تكلفة الحصول على حقوق الطبع والتأليف وصيانتها، وتوزيعها يتم غالباً على عمرها المنتج لأنه سيتم الاستفادة من منافعها الاقتصادية خلاله، والذي يكون غالباً أقل من العمر القانوني لهذه الحقوق. كما أن هناك أصول أخرى ضمن هذا التصنيف مثل: ، الحقوق المرتبطة بتملك الأعمال الأدبية والأعمال الموسيقية...

4- الأصول غير الملموسة ذات الصلة بالعقود:

هي التي تنشأ عن اتفاقات تعاقدية، مثل اتفاقيات الامتياز والتراخيص للبناء، أو حقوق البث التلفزيوني... الصيغة الأكثر شيوعاً هي الامتيازات التي تتيح لطرف محدد بيع منتجات أو تقديم خدمات محددة أو القيام بأعمال معينة ضمن منطقة جغرافية معينة. وعلى المنشأة أن تستنفذ تكلفة الامتياز أو التراخيص ذات العمر المحدد على مدى عمر هذه الامتيازات أو التراخيص، وبالمقابل تحتفظ بالامتيازات ذات العمر غير المحدد بالتكلفة. وفي حال كان هناك دفعات سنوية بموجب حق الامتياز فإنه يتم تسجيلها كمصروف تشغيلي في الفترة التي تدفع فيها.

5- الأصول غير الملموسة ذات الصلة بالتكنولوجيا:

ترتبط هذه الأصول بالتطور التقني، وتترافق مع وجود براءة اختراع تتيح لحاملها الحق الحصري باستخدام وإنتاج وبيع هذه المنتجات دون تعدي للآخرين عليها.

مثلاً بالنسبة لبرامج الكمبيوتر هناك بعض الشركات تعالج تكاليف الكمبيوتر كمصروف وشركات أخرى ترسمل هذه التكاليف، كما يمكن أن يتم التمييز بين برامج الكمبيوتر المشتراة والبرامج المطورة داخلياً.

بالنسبة للمطورة داخلياً ووفق المعايير على المنشأة أن تسجل جميع ما تتكبده من تكاليف كمصروف إلى أن تنتهي من النشاطات الضرورية التي تشير إلى أنها أصبحت قادرة على إنتاج البرنامج بالمواصفات التي تريدها (حيث تعتبر التكاليف قبل هذه المرحلة ضمن تكاليف البحث والتطوير)، بعد هذه المرحلة يجوز للمنشأة أن ترسمل جميع ما تتكبده من تكاليف لحين وضع البرنامج موضع الاستخدام المقصود منه.

6- الشهرة Goodwill:

يتم تكون الشهرة عندما تقوم المنشأة بشراء منشآت أخرى (اندماج أعمال)، فعندما تتم عمليات اندماج الأعمال يتم توزيع سعر الشراء (التكلفة) بين الأصول الملموسة والأصول غير الملموسة. الصعوبة والتعقيد يكون في كيفية توزيع التكلفة على الأصول غير الملموسة، حيث يجب الأخذ بالاعتبار لوجود أنواع من الأصول غير الملموسة التي ذكرناها أعلاه، فتكون الصعوبة بأن نحدد أنواع الأصول غير الملموسة لدى المنشأة المشتراة وأيضاً في تحديد ما يجب تخصيصه على كل منها.

لذلك في هذه الحالات، يتم تخصيص التكلفة على الأصول غير الملموسة التي يمكن تحديدها والتي من الممكن قياسها بموثوقية، والمتبقي من حصة الأصول غير الملموسة والتي ترتبط بأصول يصعب تحديدها وقياسها يتم تسجيله على أنه **شهرة**. وهكذا تتكون الشهرة التي لا يمكن بيعها إلا عند بيع المنشأة.

7-1-2-3:المشكلات المحاسبية المتعلقة بتسجيل الشهرة:

نميز هنا بين الشهرة المكونة داخلياً، والشهرة المشتراة، مع دراسة مفهوم الشهرة السالبة:

أولاً: الشهرة المكونة داخلياً:

لا يسمح برسملة الشهرة المكونة داخلياً وتسجيلها في الحسابات، وذلك للأسباب التالية:

أ- قياس الشهرة المكونة داخلياً معقد جداً؛

ب-من الصعب تحديد ما تم دفعه لتكوين الشهرة كما ذكرنا، وكذلك قد لا يكون هناك تكاليف محددة قد دفعت لتطوير الشهرة، وبالتالي السماح برسملة الشهرة فيه اجتهاد قد يؤدي إلى تضليل.

ج-من الصعب تخصيص التكاليف التي سنسجلها كشهرة على الفترات المستقبلية، لأنه غالباً لا يكون هناك علاقة بين التكاليف المتكبدة لتطوير الشهرة وبين المنافع المستقبلية المتحققة من الشهرة.

ثانياً: الشهرة المشتراة:

نظراً لارتباط الشهرة بالمنشأة المشهورة، فإنه لا يتم تسجيل الشهرة إلا عند شراء المنشأة بشكل كامل.

ويتم حساب الشهرة من خلال الفرق بين سعر الشراء وصافي القيمة السوقية العادلة لأصول المنشأة المشتراة (أصولها الملموسة وأصولها غير الملموسة الممكن تحديدها وقياسها بموثوقية). لذلك هناك من يسمي الشهرة بالسدادة أو مالئ الفراغ.

وبالتالي مفهوم الشهرة: هو المبلغ الذي تقبل المنشأة المشترية كزيادة على قيمة أصول المنشأة المشتراة السوقية، مقابل السمعة التي تتمتع بها المنشأة المشتراة وكفاءة المورد البشري فيها...

مثال (7-8):

قامت شركة الخير بشراء شركة السرور لتوسيع أعمالها وتقليل المنافسة، وكانت ميزانية شركة السرور في تاريخ الشراء على الشكل التالي:

الأصول **ميزانية شركة السرور** **الالتزامات وحقوق الملكية**

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
6,500,000	صافي الأصول الثابتة	10,000,000	رأس المال
2,150,000	مخزون سلعي	200,000	أوراق دفع
1,700,000	نقدية	150,000	موردون
10,350,000		**10,350,000**	

وقد تم الاتفاق على أن تدفع شركة الخير مبلغ 14 مليون ل.س مقابل شراء شركة السرور.

ما تدفعه شركة الخير هو مقابل صافي قيمة أصول شركة السرور (الأصول – الالتزامات)، ولكن الميزانية أعلاه لا تظهر البنود بقيمتها العادلة، لأنه كما نعلم يتم استخدام التكلفة التاريخية، لذلك لجأت

شركة الخير إلى المحاسب القانوني (مراجع الحسابات) المتعاقدة معه طالبةً منه حساب صافي أصول شركة الخير بعد أن يقوم بإعادة تقييم أصولها بالقيمة السوقية العادلة، وكانت النتيجة كما يلي:

البيان	القيمة الدفترية	القيمة السوقية العادلة
الأصول:		
الأصول الثابتة	6,500,000	8,500,000
المخزون السلعي	2,150,000	3,000,000
النقدية	1,700,000	1,700,000
ناقص الالتزامات:		
أوراق دفع	(200,000)	(200,000)
موردون	(150,000)	(150,000)
صافي قيمة الأصول	**10,000,000**	**12,850,000**

نلاحظ أن صافي القيمة السوقية العادلة لأصول شركة السرور هي 12,850,000، فلماذا تدفع شركة الخير 14,000,000 ل.س، أي بزيادة قدرها 1,150,000 ل.س؟ قامت شركة الخير بدفع الزيادة مقابل بسبب سمعتها والعنصر البشري الذي يعمل فيها بكفاءة وموقع استراتيجي للشركة... وغيرها من العوامل المشابهة. ويتم تسجيل هذه الزيادة كشهرة.

الشهرة = ثمن الشراء – صافي القيمة السوقية العادلة للأصول

= 14,000,000 – 12,850,000 = 1,150,000 ل.س

وعليه تسجل شركة الخير قيد الشراء لشركة السرور على الشكل التالي:

من مذكورين

8,500,000 حـ/ أصول ثابتة

3,000,000 حـ/ مخزون سلعي

1,700,000 حـ/ النقدية

1,150,000 حـ/ الشهرة

إلى مذكورين

14,000,000 حـ/ النقدية

200,000 حـ/أوراق دفع

150,000 حـ/ موردون

ثالثاً: الشهرة السالبة:

طالما أن الشهرة هي الفرق بين ثمن الشراء للمنشأة وصافي القيمة السوقية العادلة لأصولها، فإن الشهرة تكون سالبة عندما يكون ثمن الشراء أقل من صافي القيمة السوقية العادلة لهذه الأصول.

وفي هذه الحالة سيكون من الأفضل للمنشأة أن تبيع أصولها بشكل إفرادي أفضل من بيعها كمجموعة، ولكن في حالات معينة قد تكون عملية البيع إلزامية مثلاً عندما يكون هناك تصفية قانونية للمنشأة، وفي مثل هذه الحالات تكون الشركة المشترية قد قامت بصفقة رابحة، يتم تسجيل الفرق كمكسب، وكون هذه العملية غير عادية وغير متكررة فإنه يتم إظهار المكسب الفرق ضمن المكاسب الاستثنائية.

7-1-2-4: عرض الأصول غير الملموسة والبنود ذات الصلة:

يختلف عرض الأصول غير الملموسة عن عرض الأصول الملموسة، حيث أنه لا يوجد هنا حسابات مقابلة كما استخدمنا في عرض الأصول الملموسة، حيث يتم عرض الأصل الملموس مطروحاً منه مجمع الاستهلاك الخاص به، حيث يتم عرض الأصول غير الملموسة بقيمها الصافي أي مخفض منها ما استنفذ منها، ويجب أن يتم الإفصاح في القوائم المالية ضمن الملاحظات عن طريقة وفترة الاستنفاذ، إضافة إلى طبيعة الأصل غير الملموس، وتكلفته الأصلية وغيرها من المعلومات الملائمة مثل خطر التقادم وعوامل المنافسة... وغيرها من العوامل التي تؤثر على قيمة هذا الأصل غير الملموس.

هناك نقاط يتوجب الإضاءة عليها، نعرضها باختصار:

- بالنسبة لأنشطة البحث والتطوير: يتم التقرير عنها كمصروف خلال فترة حدوثها، إلا إذا كان ضمن مكونات تكلفة أنشطة البحث والتطوير أصول ملموسة أو غير ملموسة يمكن أن يكون لها استخدامات بديلة مستقبلية في المنشأة فإنه يتم رسملة هذه الأصول.
- تكاليف بدء التشغيل أو نفقات التأسيس: تمثل ما تتكبده المنشأة عند تأسيسها من أتعاب محامين ورسوم ...وغيرها من النفقات، وهذه التكاليف يتم التقرير عنها كمصروف خلال فترة حدوثها، ولا يسمح برسملتها.
- تكاليف الحملات الإعلانية الضخمة: يتم التقرير عنها كمصروف خلال فترة حدوثها أو في الفترة التي يتم فيها الإعلان لأول مرة، مع الانتباه إلى أنه إذا كان هناك أصول ملموسة مستخدمة في الإعلان مثل لوحات إعلانية فإنه يسمح برسملتها لأنه لهذه الأصول استخدامات مستقبلية بديلة.

7-2: الاستهلاك، الاستنفاذ، الاستنزاف:

جميع أشكال الأصول لن تبقى في المنشأة إلى الأبد فهي إلى زوال، ومن الضروري استخدام أحد أشكال تخفيض التكلفة بالتوازي مع انخفاض المنافع الاقتصادية التي يقدمها الأصل للمنشأة.

ويتم استخدام مصطلح الاستهلاك Depreciationللتعبير عن انخفاض المنافع المحتملة من الأصول الملموسة. مثل: الآلات، والسيارات...

مع استخدام مصطلح الاستنزاف Depletion بالنسبة للموارد الطبيعية. مثل الغابات وآبار النفط...

ونستخدم مصطلح الاستنفاذ Impairments للتعبير عن انخفاض المنافع المحتملة للأصول غير الملموسة، مثل براءة الاختراع وشهرة المحل...

وسندرس هذه المصطلحات من خلال التقسيمات التالية:

7-2-1: مفهوم الاستهلاك والعوامل المتعلقة به؛

7-2-2: طرق الاستهلاك المختلفة؛

7-2-3: مفهوم الاستنفاذ والاستنزاف.

7-2-1: مفهوم الاستهلاك والعوامل المتعلقة به:

من الممكن أن تختلف النظرة المحاسبية لمفهوم لاستهلاك عن نظرة المهندس، أو الاقتصادي، أو خبير التقييم، وبالنسبة للمحاسبة فإن الاستهلاك لا ينظر له كانخفاض لقيمة الأصول، بل يتم النظر إليه كنوع من أنواع توزيع تكلفة الأصل، بحيث يتم تخصيص التكلفة المسجلة للأصل على الفترات المحاسبية التي من المتوقع أن تستفيد من المنافع الاقتصادية التي يقدمها هذا الأصل، ويتم استخدام ذلك بشكل يحقق مقابلة المصروفات مع الإيرادات، حيث أنه لا يتم احتساب الاستهلاك بناء على تدني قيمة الأصل السوقية العادلة، بل يتم احتسابه من خلال توزيع التكلفة التاريخية لهذا الأصل على مدى عمره الإنتاجي.

ويتم تحديد أعباء الاستهلاك بالاستناد على ثلاثة عوامل:

أولاً: القيمة القابلة للاستهلاك:

وتمثل تكلفة الأصل الأساسية بعد تنزيل قيمة النفاية (أو الخردة) التي يتم تقديرها.

مثال (7-9): لنفترض أن هناك آلة تكلفتها مليون ليرة يقدر أن نبيع الخردة (الآلة بعد انتهاء عمرها الإنتاجية) بمبلغ 50,000 ل.س، بالتالي يكون المبلغ الخاضع للاستهلاك = 1,000,000 – 50,000 = 950,000 ل.س.

ثانياً: العمر الإنتاجي للأصل:

أي عدد السنين التي يتوقع أن يقدم فيها الأصل خدماته أو منافعه للمنشأة، وليس بالضرورة أن يكون هو العمر المادي لفناء الأصل حيث أن هناك عوامل تؤثر في تقدير العمر الإنتاجي مثل التقدم التقني وعوامل ضعف الإنتاج من تقدم استخدام الأصل في حال استخدامه بشكل كبير.

مثال (7-10): مع التطور التكنولوجي لصناعة التكنولوجيا، لا يمكن أن نقدر العمر الإنتاجي للكمبيوتر بأنه العمر الذي سيبقى فيه هذه الكمبيوتر يعمل، حيث يجب أن نأخذ بعين الاعتبار أنه بعد عدد سنوات قليل ستكون كفاءة هذا الكمبيوتر ضعيفة جداً قياساً بالمستوى الذي توصلت له التكنولوجيا، وبالتالي ستكون قدرة المنشأة على المنافسة ضعيفة إذا لم تقم بتغيير هذه الكمبيوترات.

ثالثاً: أساليب الاستهلاك: وسندرسها بشكل مستقل في الجزء القادم من هذا الفصل.

7-2-2: طرق الاستهلاك المختلفة:

طرق الاستهلاك المختلفة تعني كيف سنوزع القيمة القابلة للاستهلاك بين سنيّ العمر الإنتاجي، هل سنوزعها بالتساوي أم يفترض أن تتحمل فترات بنسبة من التكاليف أكثر من الأخرى وذلك حسب استفادتها من منافع هذا الأصل، لذلك هناك عدة طرق للاستهلاك يمكن للمنشأة أن تختار منها الطريقة التي تناسبها وسندرس منها:

1- أسلوب النشاط.

2- أسلوب القسط الثابت.

3- أسلوب القسط المتناقص

7-2-2-1: طريقة أسلوب النشاط:

يعتمد هذا الأسلوب على تحميل كل فترة بمقدار استفادتها الفعلية من الأصل، وذلك بناءً على تقدير عدد الوحدات التي سينتجها الأصل أو عدد ساعات العمل لهذا الأصل خلال عمره الإنتاجي، ثم تخصيص كل دورة بالتكلفة بناء على ما أنتجه الأصل خلالها أو عدد الساعات التي عملها، وعليه يتم حساب قسط الاستهلاك على الشكل التالي:

في حال استخدام عدد ساعات العمل:

قسط الاستهلاك = [(تكلفة الأصل – قيمة النفاية) ×عدد ساعات العمل خلال العام] / إجمالي عدد ساعات عمل الأصل المقدرة

في حال استخدام عدد الوحدات المنتجة:

قسط الاستهلاك = [(تكلفة الأصل – قيمة النفاية) ×عدد الوحدات المنتجة خلال العام] / إجمالي عدد الوحدات المتوقع إنتاجها من قبل الأصل

مثال (7-11):

قام التاجر سامر في بداية عام 2018 بشراء آلة بقيمة مليون ليرة ودفع عليها 20,000 ل.س نقل وتركيب حتى أصبحت جاهزة للاستخدام، وقدر أن تعمل الآلة 100,000 ساعة عمل خلال وجودها لديه وأن يبيع خردتها بقيمة 50,000 ل.س.

المطلوب: حساب قسط الاستهلاك لعام 2018 إذا علمت أن الآلة عملت خلال العام المذكور 10,000 ساعة عمل، إثبات القيد اللازم لقسط الاستهلاك.

الحل:

قسط الاستهلاك = [(تكلفة الأصل – قيمة النفاية) ×عدد ساعات العمل خلال العام] / إجمالي عدد ساعات عمل الأصل المقدرة

=[(1,020,000 -50,000) ×10,000] / 100,000=97,000 ل.س

ويكون القيد:

97,000 من حـ/ مصروف استهلاك آلة

97,000 إلى حـ/ مجمع استهلاك آلة

7-2-2-2: طريقة القسط الثابت:

يتم بناء على هذا الأسلوب بتوزيع تكلفته بشكل متساوي على عدد سنوات عمره الإنتاجي، وبالتالي يتم حساب قسط الاستهلاك وفق المعادلة:

يكون معدل الاستهلاك الثابت = 1/ عدد سنوات العمر الإنتاجي المقدر. وبالتالي فإن:

قسط الاستهلاك= (تكلفة الأصل – قيمة النفاية المقدرة) / عدد سنوات العمر الإنتاجي المقدر

مثال (7-12):

آلة اشتريت عام 2018 وتكلفتها مليون ليرة، ويتوقع أن يتم بيع خردتها بقيمة 40,000 ل.س، وذلك بعد أن تعمل لمدة 10 سنوات لدى المنشأة.

المطلوب: حساب قسط الاستهلاك لهذه الآلة، وإثبات القيد اللازم لعام 2018.

قسط الاستهلاك السنوي= (1,000,000 – 40,000) / 10= 96,000 ل.س (هذا القسط يكون نفسه في كل سنة من السنوات العشرة في عمرها الإنتاجي).

ويكون القيد:

96,000 من حـ/ مصروف استهلاك آلة

96,000 إلى حـ/ مجمع استهلاك آلة.

7-2-2-3: طريقة القسط التناقص:

يقوم هذا الأسلوب على فكرة أن السنوات الأولى تستفيد من الأصل أكثر من غيرها لأن أداء الأصل يتراجع مع الاستخدام، وبالتالي يتم تحميل هذه السنوات بالجزء الأكبر من التكلفة.

وهناك أسلوبين لطريقة القسط المتناقص:

أ- أسلوب القسط المتناقص وفق مجموع أرقام السنين

ب- أسلوب القسط المتناقص وفق المعدل الثابت المضاعف على الرصيد المتناقص

أ- أسلوب القسط المتناقص وفق مجموع أرقام السنين:

نعني بكلمة مجموع أرقام السنين بأنه مثلاً إذا تم تقدير العمر الإنتاجي لأصل بأربع سنوات يكون مجموع أرقامها= 1+2+3+4= 10

ويمكن للسهولة أن يتم حساب أرقام السنين بالمعادلة= $\frac{ن(ن+1)}{2}$

حيث أن: (ن) تمثل العمر الإنتاجي المقدَّر.

ويتم حساب قسط الاستهلاك لكل سنة، كما يلي:

- بالنسبة للسنة الأولى: يكون

قسط الاستهلاك = (القيمة القابلة للاستهلاك × رقم السنة الأخيرة)/ مجموع أرقام السنين

- بالنسبة للسنة الثانية يكون:

قسط الاستهلاك = (القيمة القابلة للاستهلاك × رقم السنة قبل الأخيرة)/ مجموع أرقام السنين

وهكذا

مثال (7-13):

آلة تكلفتها مليون ليرة سورية وبدون قيمة نفاية، عمرها الإنتاجي 10 سنوات.

المطلوب حساب قسط الاستهلاك للسنوات الخمس الأولى وفق طريقة القسط المتناقص بمجموع أرقام السنين.

نحسب مجموع أرقام السنين= [10 ×(10+1)] /2 =55

ويكون قسط الاستهلاك للسنوات الخمس وفق الجدول التالي:

السنة	القيمة القابلة للاستهلاك	معدل الاستهلاك	مصروف الاستهلاك
1	1,000,000	55/10	181,818
2		55/9	163,636
3		55/8	145,455
4		55/7	127,273
5		55/6	109,091

ب- أسلوب القسط المتناقص وفق المعدل الثابت المضاعف على الرصيد المتناقص:

والآلية لحساب القسط في هذا الأسلوب تتم من خلال:

حساب معدل القسط الثابت (1/عدد سنوات العمر الإنتاجي)، ثم ضربه بـ2 (مضاعفته).

وبعدها نقوم باستخدام هذا المعدل المضاعف لحساب القسط بضربه **بالرصيد الدفتري للأصل** (أي بقيمة الأصل القابلة للاستهلاك ناقص جميع أقساط الاستهلاك السابقة)

مثال (7-14):

نفس المثال السابق:

آلة تكلفتها مليون ليرة سورية وبدون قيمة نفاية، عمرها الإنتاجي 10 سنوات.

المطلوب: حساب قسط الاستهلاك للسنوات الخمس الأولى وفق طريقة المعدل الثابت المضاعف على الرصيد المتناقص.

الحل:

المعدل المضاعف= (1/ العمر الإنتاجي)×2= (10/1) ×2= 0.2

السنة	معدل الاستهلاك	القيمة القابلة للاستهلاك (القيمة الدفترية للأصل)	مصروف الاستهلاك
1	0.2	1,000,000	200,000
2		800,000	160,000
3		640,000	128,000
4		512,000	102,400
5		409,600	81,920

ملاحظة: في حال استهلاك الأصول الثابتة بشكل كامل ولكن ما يزال الأصل صالح للاستخدام *(يحدث ذلك بسبب أن عملية الاستهلاك بنيت على عملية تقدير لعمر الأصل الإنتاجي وبالتالي قد يكون العمر الفعلي أكبر من العمر المقدَّر)*، في مثل هذه الحالة في المعايير الدولية تتطلب أن يتم تحديد القيمة السوقية العادلة لهذا الأصل وتحديد عمره الإنتاجي الجديد ومن ثم حساب قسط الاستهلاك بناء على المعطيات الجديدة.

7-2-3: مفهوم الاستنفاذ والاستنزاف:

7-2-3-1: الاستنزاف:

يرتبط مفهوم الاستنزاف مع الموارد الطبيعية والتي يطلق عليها الأصول المتناقصة، وكأمثلة على الموارد الطبيعية التي تخضع للاستنزاف: الغابات، آبار النفط، المناجم... وغيرها. ولهذا النوع من الأصول ميزتين أساسيتين هما:

1- الإزالة التامة للأصل.

2- لا يتم استبدال الأصل بأصل جديد إلا بفعل الطبيعة.

وعلى عكس الأصول الثابتة الأخرى، فإن الموارد الطبيعية تستهلك مادياً على مدى فترة استخدامها ولا تحتفظ بخصائصها المادية، ومع ذلك فإن المشاكل المحاسبية المترافقة مع الموارد الطبيعية تشابه تلك المترافقة مع الأصول الثابتة الأخرى، حيث يتوجب الإجابة على التساؤلين التاليين:

1- كيف تتحدد التكلفة الخاضعة للاستنزاف؟

2- ما هو نموذج توزيع التكلفة المتوجب استخدامه؟

أولاً: تحديد التكلفة الخاضعة للاستنزاف:

إن العثور على الموارد الطبيعية (النفط مثلاً) يتطلب نفقات ضخمة، ومقابل كل اكتشاف ناجح عدد من المحاولات غير الناجحة، كما أنه قد تمر فترات زمنية طويلة بين تاريخ تحمل التكاليف وتاريخ الحصول

على المنافع من الموارد المستخرجة، وغالباً من يتم استخدام سياسة متحفظة في المحاسبة عن المصروفات التي تتحملها المنشآت للعثور على الموارد الطبيعية واستخراجها. وغالباً ما تقسم تكاليف الموارد الطبيعية إلى أربعة أقسام:

1- تكلفة اقتناء موقع البحث والاستكشاف (الاستحواذ):

هي المبلغ المدفوع للحصول على حق البحث والتنقيب عن هذه الموارد الطبيعية غير المكتشفة، أو السعر المدفوع مقابل أي موارد مكتشفة فعلاً، وفي بعض الحالات يتم استئجار الموقع مقابل مدفوعات امتياز للمؤجر لقاء الاستثمار في ممتلكاتهم وذلك في حال تم العثور على مورد طبيعي منتج بصورة تجارية.

بشكل عام، يتم إدراج تكاليف الاستحواذ في حساب "ممتلكات تحت التطوير" ليتم تخصيصها على المورد الطبيعي عند نجاح جهود الاستكشاف، وفي حال عدم النجاح يتم تسجيل هذه التكاليف كخسارة.

2- تكلفة الاستكشاف:

تقوم بعض المنشآت باستنفاذ كل تكاليف الاستكشاف كمصاريف، وخصوصاً بالنسبة للشركات الكبيرة. ومنشآت أخرى تقوم برسملة كل هذه التكاليف ضمن التكلفة الخاضعة للاستنزاف سواء ارتبطت بمشروعات ناجحة أو غير ناجحة (مدخل التكلفة الكلية)، والبعض يرسمل ما يرتبط بالمشروعات الناجحة فقط (مدخل المجهودات الناجحة).

3- تكاليف التطوير:

هي التكاليف النهائية التي تتحملها المنشأة في إيجاد الموارد الطبيعية وتنقسم إلى قسمين:

أ- تكاليف تجهيزات ملموسة: تتضمن كل معدات النقل والمعدات الثقيلة اللازمة لاستخراج المورد الطبيعي وتجهيزها للإنتاج أو الشحن، ونظراً إلى إمكانية استخدام هذه التجهيزات في أكثر من موقع، فإنه لا يتم تحميل التكلفة الخاضعة للاستنزاف بتكاليف هذه التجهيزات بل يتم تحميل مصروف استهلاكها، أما إذا لم يكن بالإمكان نقل هذه التجهيزات (مثل آلات الحفر الضخمة) فإنه يتم استهلاك هذه التجهيزات على مدى عمرها الإنتاجي أو عمر المورد أيهما أقل.

ب-تكاليف تطوير غير ملموسة: هي بنود ليست لها خصائص مادية ملموسة ولكنها ضرورية من أجل إنتاج المورد الطبيعي، ويتم إدراجها ضمن التكلفة الخاضعة للاستنزاف، من أمثلتها: تكاليف الحفر، وتكاليف إنشاء الأنفاق وآبار المناجم...

4- تكلفة إعادة الموقع لما كان عليه:

قد يكون لتكاليف إعادة موقع الاستكشاف إلى الوضع الذي كان عليه قبل الاستكشاف أهمية نسبية نظراً لضخامتها، ويتم إدراجها ضمن التكلفة الخاضعة للاستنزاف.

ثانياً: شطب تكلفة الموارد (الاستنزاف):

بمجرد تحديد التكلفة الخاضعة للاستنزاف تكون المشكلة هي كيف سنخصص التكلفة لهذا المورد الطبيعي على الفترات المحاسبية، وغالباً ما يتم استخدام طريقة عدد الوحدات المنتجة (مدخل النشاط)، بحيث يتم تقسم التكلفة الكلية للمورد الطبيعي على عدد الوحدات المقدر وجودها في احتياطي هذا المورد للحصول على تكلفة الوحدة المنتجة الواحدة، ويتم ضرب تكلفة الوحدة بعدد الوحدات المنتجة خلال الفترة للحصول على مصروف الاستنزاف.

مثال (7-15):

شركة نقط قامت بدفع تكاليف استحواذ حقل تنقيب 10,000,000 ل.س، وتكاليف استكشاف 80 مليون ل.س، وتكاليف تطوير 60 مليون ل.س، وتم تقدير أن الحقل سينتج مليار برميل خلال استثماره.

وقد تم في عام 2017 استخراج 100 مليون برميل.

المطلوب: حساب مصروف الاستنزاف لعام 2017.

أولاً: نحسب تكلفة الاستنزاف للبرميل الواحد = 1,000,000,000/150,000,000 = 0.15 ل.س

ومصروف الاستنزاف لعام 2017= 100,000,000 × 0.15 = 15,000,000 ل.س

ويتم إثباتها بالقيد:

15,000,000 من حـ/ مخزون سلعي

15,000,000 إلى حـ/ مجمع استنزاف

7-2-3-2: الاستنفاذ:

يرتبط مفهوم الاستنفاذ مع تخصيص تكلفة الأصول غير المتداولة غير الملموسة، ويتم التمييز هنا بين الأصول غير الملموسة ذات العمر الإنتاجي المحدد والأصول غير الملموسة ذات العمر الإنتاجي غير المحدد، حيث يتم استنفاذ الأصول غير الملموسة ذات العمر المحدد على فترات عمرها الإنتاجي، ولا يتم استنفاذ الأصول غير الملموسة ذات العمر غير المحدد بل يتم إعادة تقييمها وفق القيمة العادلة.

أولاً: الأصول غير الملموسة ذات العمر المحدد:

يتم توزيع تكلفة هذه الأصول على الفترات المحاسبية التي يتوقع الحصول فيها على منافع اقتصادية من هذا الأصل، لذلك يتأثر المبلغ الذي سيتم تخصيصه بالمبلغ الخاضع للاستنفاذ والعمر الإنتاجي للأصل غير الملموس:

أ- المبلغ الخاضع للاستنفاذ: يساوي تكلفة الأصل غير الملموس ناقص القيمة المتبقية من الأصل في نهاية عمره الإنتاجي، وفي هذا النوع من الأصول غالباً لا يكون هناك قيمة متبقية في نهاية العمر الإنتاجي للأصل، ولكن في حال كان هناك مثل هكذا قيمة فيجب أخذها بالاعتبار لحساب المبلغ الخاضع للاستنفاذ.

ب- العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس: هناك عدة عوامل يتم أخذها بالاعتبار عند تحديد العمر الإنتاجي هي:

- الاستخدام المتوقع للأصل من قبل المنشأة.
- ارتباط الأصل غير الملموس مع وجود أصل آخر في المنشأة، فيجب أخذ العمر الإنتاجي للأصل ذي الصلة بالأصل غير الملموس بالاعتبار.
- الشروط التنظيمية والقانونية والتعاقدية.
- أثر التقادم التقني، والطلب، والمنافسة، والعوامل الاقتصادية الأخرى.

في حال حصول تغيير في العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس فإنه يتم استنفاذ القيمة الدفترية للأصل غير الملموس عند التغيير على العمر الإنتاجي المتبقي (الجديد).

مع ملاحظة ضرورة القيام بتقييم دوري للأصول غير الملموسة والاعتراف بأي خسارة حين تكون القيمة القابلة للاسترداد أو القيمة العادلة للأصل أقل من قيمته الدفترية.

ثانياً: الأصول غير الملموسة ذات العمر غير المحدد:

قد لا يكون هناك مدى زمني منظور لاستفادة المنشأة من المنافع الاقتصادية من الأصل غير الملموس، بسبب عدم وجود عوامل قانونية أو تنظيمية أو تعاقدية ... تساهم في تحديد عمره، لذلك لا يكون هناك عمر محدد لهذا الأصل، وفي هذه الحالة لا يتم استنفاذ الأصل غير الملموس ذو العمر غير المحدد. ولكن بالمقابل على المنشآت أن تقوم بتقييم هذا الأصل مرة على الأقل سنوياً لمعرفة مستوى الانخفاض في قيمة هذا الأصل، ويتم التقييم على أساس القيمة العادلة فقط إذ لا يمكن تحديد قيمة التدفقات المستقبلية بسبب عدم وجود عمر محدد لهذا الأصل.

7-2-4: المشكلات المحاسبية المتعلقة بانخفاض قيمة الأصول:

نستعرض فيما يلي الإشكاليات المحاسبية المتعلقة بانخفاض القيمة لكل من الأصول الملموسة والأصول غير الملموسة كل منها على حدة:

7-2-4-1: المشكلات المحاسبية المتعلقة بانخفاض قيمة الأصول الملموسة:

من غير الممكن أن نطبق سياسة التكلفة أو السوق أيهما أقل التي نستخدمها في تقييم المخزون السلعي عندما يكون الحديث عن الأصول الثابتة الملموسة، وعندما تنخفض قيمة الأصول الملموسة بسبب التقادم يتردد المحاسبون في تخفيض القيمة الدفترية للأصول، لأن الوصول إلى القيمة العادلة لهذه الأصول صعب، وغالباً ما يكون بوسائل اجتهادية أو شخصية.

أولاً: الاعتراف بانخفاض قيمة الأصل:

طورت المعايير المحاسبية الدولية قواعد للاعتراف بانخفاض قيمة الأصول الملموسة، بحيث أنه عندما يصبح من غير الممكن استرداد القيمة الدفترية للأصول الملموسة، فإنه يتم تخفيض قيمة هذه الأصول.

ومن المؤشرات التي تستخدم للدلالة على انخفاض قيمة الأصول:

- انخفاض جوهري في القيمة السوقية للأصل.
- تغير جوهري في مستوى وطريقة استخدام الأصل.
- تغير سلبي جوهري في العوامل القانونية أو في بيئة الأعمال تؤثر على قيمة الأصل.
- تراكم تكاليف تزيد بشكل جوهري عن المبلغ الذي كان متوقعاً البداية لاقتناء الأصل أو تشييده.
- التنبؤ باستمرار وجود خسائر مستقبلية مقترنة بهذا الأصل.

إن الأحداث السابقة تشير إلى أن المنشأة لن تتمكن من استرداد القيمة الدفترية للأصل، لذلك يجب إجراء اختبار للمقدرة الاستردادية للأصل لتحديد مدى وجود انخفاض في قيمة الأصل.

يتم إجراء اختبار المقدرة الاستردادية للأصل من خلال تقدير صافي التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من استخدام هذا الأصل ومن التخلص النهائي منه، ومقارنتها مع القيمة الدفترية للأصل، فإذا كان مجموع صافي التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة (بدون خصم) أقل من القيمة الدفترية فإن هذا دليل على وجود انخفاض في قيمة الأصل.

مثال (7-16):

إذا كان لدينا أصل قيمته الدفترية هي 300,000 ل.س، لاختبار المقدرة الاستردادية نفترض أن صافي التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من استخدام هذا الأصل ومن التخلص النهائي منه كانت وفق الافتراضات التالية:

- إذا كانت 250,000 ل.س، أي أقل من القيمة الدفترية، فهذا يعني وجود انخفاض قيمة أصل.
- إذا كانت 300,000 ل.س، أي تساوي القيمة الدفترية، فهذا يعني عدم وجود انخفاض قيمة أصل.
- إذا كانت 350,000 ل.س، أي أكبر من القيمة الدفترية، فهذا يعني عدم وجود انخفاض قيمة أصل.

ثانياً: قياس انخفاض القيمة:

خسارة انخفاض القيمة تمثل الفرق بين القيمة الدفترية للأصل والقيمة العادلة لهذا الأصل.

ويتم تحديد القيمة العادلة للأصل من خلال قيمته السوقية إذا كان له سوق نشط، أو القيمة الحالية (المخصومة) للتدفقات النقدية المتوقعة.

مثال (7-17):

كانت القيمة الدفترية لأصل 300,000 ل.س، والمؤشرات كانت تدل على وجود انخفاض قيمة للأصل، وهذا ما أكده اختبار المقدرة الاسترادادية، حيث تبين أن صافي التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من استخدام هذا الأصل ومن التخلص النهائي منه كانت 250,000 ل.س.

المطلوب: حساب خسارة انخفاض القيمة وإثبات القيود المحاسبية وفق الاحتمالين التاليين:

أ- للأصل سوق نشط، وقيمته السوقية بلغت 220,000 ل.س

ب- ليس للأصل سوق نشط، وكانت القيمة المخصومة للتدفقات تبلغ 210,000 ل.س.

الحل:

بالنسبة للاحتمال الأول: القيمة العادلة للأصل تساوي القيمة السوقية نظراً لوجود سوق نشط للأصل، وبالتالي فإن: خسارة انخفاض القيمة= 300,000 - 220,000 = 80,000 ل.س

ويكون القيد:

80,000 من حـ/ خسارة انخفاض قيمة الأصل

80,000 إلى حـ/ مجمع استهلاك الأصل

بالنسبة للاحتمال الثاني: القيمة العادلة تساوي القيمة الحالية لصافي التدفقات والبالغة 210,000 ل.س، وبالتالي فإن: خسارة انخفاض القيمة= 300,000 - 210,000 = 90,000 ل.س

ويكون القيد:

90,000 من حـ/ خسارة انخفاض قيمة الأصل

90,000 إلى حـ/ مجمع استهلاك الأصل

وعلينا أن نأخذ بالاعتبار للنقاط التالية المرتبطة بانخفاض قيمة الأصول الملموسة:

1- المبلغ الدفتري الجديد للأصل بعد التخفيض سيتم اعتماده كتكلفة للأصل من أجل الاستهلاك أو الاستنفاذ خلال الفترات المستقبلية أو لإجراء تخفيضات مستقبلية جديدة. وبالتالي لا يمكن استعادة خسارة التخفيض عند حصول ارتفاع مستقبلي للقيمة السوقية للأصل.

2- يتم إقفال خسارة انخفاض الأصل في ملخص الدخل، وإظهارها ضمن العمليات غير العادية ضمن العمليات المستمرة في قائمة الدخل، كون المنشأة ستستمر في استخدام هذه الأصول في عملياتها التشغيلية.

3- إذا قررت المنشأة التخلص من أصولها المخفضة، فإنها تقوم بتقييم هذه الأصول بشكل مستمر وتقوم بتسجيلها بالتكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل (تعاملها بشكل مشابه للمخزون السلعي)، وتتوقف

عن استهلاك أو استنفاذ هذه الأصول. وتعرض المنشأة المكاسب أو الخسائر المتعلقة بهذه الأصول ضمن دخل العمليات المستمرة.

7-2-4-2: المشكلات المحاسبية المتعلقة بانخفاض قيمة الأصول غير الملموسة:

يتم التمييز في معالجة انخفاض قيمة الأصول غير الملموسة بين الأصول غير الملموسة ذات العمر المحدد، وتلك التي ليس لها عمر محدد، مع إفراد جزء بخصوص معالجة انخفاض قيمة الشهرة.

أولاً: انخفاض قيمة الأصول غير الملموسة ذات العمر المحدد:

تطبق عليها نفس القواعد المطبقة في معالجة انخفاض قيمة الأصول الملموسة، حيث أن هذا النوع من الممكن تقدير تدفقاته المستقبلية المتوقعة.

حيث تقوم المنشأة بداية بإجراء اختبار المقدرة الاستردادية للأصل من خلال تقدير صافي التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من استخدام هذا الأصل ومن التخلص النهائي منه، ومقارنتها مع القيمة الدفترية للأصل، فإذا كان مجموع صافي التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة (بدون خصم) أقل من القيمة الدفترية فإن هذا دليل على وجود انخفاض في قيمة الأصل.

وفي حال بين الاختبار وجود انخفاض في قيمة الأصل غير الملموس، تقوم المنشأة بحساب خسارة الانخفاض، حيث إن خسارة انخفاض القيمة تمثل الفرق بين القيمة الدفترية للأصل والقيمة العادلة لهذا الأصل.

وغالباً لا يكون هناك قيمة سوقية من سوق نشط للأصل غير الملموس، لذلك غالباً يتم اعتماد القيمة الحالية (المخصومة) للتدفقات النقدية المتوقعة لحساب القيمة العادلة للأصل الملموس.

مثال (7-18):

لدى شركة الأمان امتياز تقديم خدمات حماية في منطقة جغرافية معينة، والقيمة الدفترية للامتياز 1,000,000 ل.س، ونتيجة تغير ظروف في المنطقة فإن هذا أثر على قيمة الامتياز، لذلك قامت شركة الأمان باختبار للمقدرة الاستردادية فتبين أن صافي التدفقات المتوقعة من الامتياز بلغت 750,000 ل.س.

هنا اختبار المقدرة الاستردادية يدل على وجود انخفاض في قيمة الامتياز لأن صافي التدفقات المستقبلية المتوقعة أقل من القيمة الدفترية للامتياز، لذلك يجب تحديد خسارة الانخفاض.

بحسب القيمة العادلة للامتياز من خلال حساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة (القيمة المخصومة)، تبين أن القيمة العادلة هي 600,000 ل.س، لذلك على شركة الأمان أن تعترف بخسارة انخفاض قيمة تساوي (1,000,000 – 600,000= 400,000 ل.س)

ويتم إثبات هذه الخسارة على الشكل التالي:

400,000 من حـ/ خسارة انخفاض قيمة

400,000 إلى حـ/ امتياز

ويتم استنفاذ القيمة الجديدة للامتياز على العمر المتبقي أو العمر القانوني أيهما أقصر. ولا يجوز لشركة الأمان استعادة خسارة التخفيض في حال عودة ارتفاع القيمة العادلة للامتياز.

ثانياً: انخفاض قيمة الأصول غير الملموسة ذات العمر غير المحدد (عدا الشهرة):

كما ذكرنا سابقاً، يجب إعادة تقويم الأصول غير الملموسة ذات العمر غير المحدد مرة سنوياً على الأقل، وهنا لا نقوم باختبار المقدرة الاستردادية لأن من الصعب تحديد التدفقات المتوقعة من هذا الأصل نظراً لعدم وجود عمر محدد له، بل يتم مباشرة مقارنة القيمة العادلة لهذه الأصول مع قيمتها الدفترية، فإذا كانت القيمة العادلة لهذه الأصول أقل من المبلغ الدفتري يتم الاعتراف بانخفاض القيمة للأصل غير الملموس ذي العمر غير المحدد.

ثالثاً: انخفاض قيمة الشهرة:

نظراً إلى أن الشهرة ترتبط بالمنشأة، فإن تقييم التغيير في قيمة الشهرة يقوم على مقارنة القيمة العادلة السوقية للمنشأة مع قيمتها الدفترية. أي صافي القيمة السوقية العادلة لأصول المنشأة مع صافي القيمة الدفترية لأصولها.

فإذا كانت القيمة السوقية العادلة أعلى من القيمة الدفترية، لا تقوم الشركة بعمل أي شيء.

أما إذا كانت القيمة السوقية العادلة لصافي الأصول أقل من القيمة الدفترية للأصول، فإن عليها تخفيض الشهرة لتظهر بقيمتها العادلة، والتي نسميها القيمة الضمنية للشهرة.

ونحسب القيمة الضمنية للشهرة من خلال الفرق بين القيمة السوقية العادلة للمنشأة وصافي قيمة الأصول القابلة للتحديد (دون الشهرة).

وتكون الخسارة التي يجب أن تعترف بها المنشأة تساوي الفرق بين القيمة الدفترية للشهرة والقيمة الضمنية للشهرة التي تم حسابها.

مثال (7-19):

كانت شركة الخير قد اشترت منشأة بمبلغ 6,000,000 ل.س وسجلت شهرة 1,000,000 ل.س.

بعد عامين كانت صافي القيمة السوقية العادلة لأصول المنشأة التي اشترتها:

أ- تبلغ القيمة السوقية العادلة 8,000,000 ل.س، هنا لا تقوم شركة الخير بأي أمر لأن القيمة العادلة أكبر من القيمة الدفترية.

ب-تبلغ القيمة السوقية العادلة للمنشأة 5,500,000 ل.س، والقيمة السوقية العادلة للأصول التي من الممكن تحديدها كانت 5,000,000 ل.س.

في هذه الحالة يجب أن تعترف شركة الخير بانخفاض قيمة الشهرة، فتقوم بحساب قيمة الشهرة الضمنية التي تساوي= القيمة السوقية العادلة للمنشأة – القيمة السوقية العادلة للأصول الممكن تحديدها

= 5,500,000 – 5,000,000 = 500,000 ل.س

وبالتالي فإن خسارة الانخفاض في قيمة الشهرة = القيمة الدفترية – القيمة الضمنية

= 1,000,000 − 500,000 = 500,000 ل.س

1) أسئلة صح / خطأ True/False

	السؤال	صح	خطأ
1	الأصول غير المتداولة هي تلك الأصول التي تقوم المنشآت باقتنائها بهدف إعادة بيعها		✓
2	لا نقوم باستهلاك الأراضي حتى لو حدث انخفاض حقيقي في قيمتها بسبب الجفاف.		✓
3	عند شراء أرض للبناء، فإن ما ندفعه لإزالة الأبنية القديمة يدخل ضمن تكلفة الأرض وليس المباني.	✓	
4	يتم تسجيل الأصول التي يتم الحصول عليها مجاناً كهبات، بقيمة التكاليف التي ننفقها فعلياً حتى تصبح جاهزة للاستخدام.		✓
5	في حال زيادة للتكاليف الإضافية غير المباشرة عن التكاليف المقدرة مسبقاً، فلا يسمح للمنشأة برسملة هذه التكاليف الزائدة.	✓	
6	تكاليف إعادة تركيب أصل موجود سابقاً، التي من غير المؤكد أن تحقق منافع اقتصادية مستقبلية نعتبرها مصاريف فترة.	✓	
7	الأدوات المالية نعتبرها أصل غير ملموس		✓
8	الدفعات السنوية المطلوب دفعها لقاء حق الامتياز نسجلها كمصاريف فترة.	✓	
9	نفقات التأسيس يسمح برسملتها كمصروف إيرادي مؤجل.		✓
10	جميع الأصول غير الملموسة يتم استنفاذها سواء كان لها عمر محدد أو غير محدد.		✓
11	إذا قررت منشأة التخلص من أحد أصولها مخفضة القيمة، فإنها تعاملها عند التقييم كمعاملة المخزون السلعي (التكلفة أو السوق أيهما أقل).	✓	

2) أسئلة خيارات متعددة Multiple Choices

1- الأصول غير المتداولة ذات الوجود المادي، والتي تستخدمها المنشأة في تأدية نشاطها الاعتيادي، هي:

أ) الأصول الملموسة　　ب) الموارد الطبيعية

ج) الأصول غير الملموسة　　د) غير ذلك

2-الأصول غير متداولة الملموسة التي يتم استهلاكها مادياً على مدى فترة استخدامها ولا تحتفظ بمميزاتها المادية، هي:

أ) الأصول الملموسة　　ب) الموارد الطبيعية

ج) الأصول غير الملموسة　　د) غير ذلك

3-الأصول غير المتداولة التي ليس لها جوهر مادي، ولكن يمكن تحديدها، وتؤدي لتدفق منافع اقتصادية مستقبلية إلى المنشأة، هي:

أ) الأصول الملموسة　　ب) الموارد الطبيعية

ج) الأصول غير الملموسة　　د) غير ذلك

4- شركة الخير تعمل بمجال استصلاح الأراضي، وقامت بشراء أرض، فيجب عليها التقرير عن الأرض ضمن:

أ) الأصول الثابتة الملموسة.　　ب) الاستثمارات

ج) الموارد الطبيعية.　　د) المخزون السلعي.

5- إذا احتفظت شركة بأرض من أجل المضاربة، فيجب عليها التقرير عن الأرض ضمن:

أ) الأصول الثابتة الملموسة. ب) الاستثمارات

ج) الموارد الطبيعية. د) المخزون السلعي.

6- أي من الشروط التالية يسمح للمنشأة برسملة تكاليف التي تدفعها بعد الاستحواذ على الأصل:

أ)ن تؤدي التكاليف المتكبدة إلى زيادة العمر الإنتاجي للأصل

ب) أن تؤدي التكاليف المتكبدة إلى زيادة عدد الوحدات التي ينتجها الأصل

ج) أن تؤدي التكاليف المتكبدة إلى زيادة جودة الوحدات التي ينتجها الأصل

د) أي مما سبق صحيح

3) مسائل غير محلولة:

المسألة الأولى:

قامت شركة السرور بشراء مصنع ضمن مزاد علني بقيمة 200 مليون ل.س بشيك مصرفي، وضم المصنع الأصول التالية: أرض، مبنى، سيارات، آلات. وكانت القيم السوقية المقدرة لهذه الأصول على الشكل التالي:

الأصل	القيمة السوقية المقدرة
الأراضي	70 مليون
المباني	60 مليون
السيارات	50 مليون
الآلات	40 مليون
المجموع	220 مليون

المطلوب: إثبات القيد المحاسبي اللازم للعملية السابقة.

المسألة الثانية:

لدى شركة الخير سيارات مستعملة ، وكانت القيمة الدفترية لهذه السيارات 65,000,000 ل.س (تكلفة 100,000,000- مجمع استهلاك 35,000,000) ل.س، علماً أن القيمة السوقية العادلة للسيارات هي 70,000,000 ل.س.

- قامت بمبادلة نصف السيارات مقابل آلات لخط إنتاج جديد، ودفعت 5,000,000 ل.س إضافية.
- اتفقت شركة الخير مع شركة سيارات بأن تقوم بمبادلة النصف المتبقي من السيارات لديها بسيارات جديدة، قيمة السيارات الجديدة 90,000,000، وقد وافقت شركة السيارات على تنزيل 37,000,000 ل.س من سعر السيارات الجديدة لقاء تقديم شركة الخير للسيارات المستعملة.

المطلوب: إثبات قيود اليومية اللازمة للعمليات السابقة.

المسألة الثالثة:

كانت القيمة الدفترية لأحد أصول شركة الخير هو 5,000,000 ل.س، والمؤشرات كانت تدل على وجود انخفاض قيمة للأصل، علماً أن صافي التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من استخدام هذا الأصل ومن التخلص النهائي منه كانت 4,500,000 ل.س.

المطلوب:

1- هل هناك انخفاض في قيمة الأصل؟

2- في حال وجود انخفاض، يطلب حساب خسارة انخفاض القيمة وإثبات القيود المحاسبية وفق الاحتمالين التاليين:

أ- للأصل سوق نشط، وقيمته السوقية بلغت 4,300,000 ل.س

ب- ليس للأصل سوق نشط، وكانت القيمة المخصومة للتدفقات تبلغ 4,100,000 ل.س.

المسألة الرابعة:

كانت شركة المحبة قد اشترت منشأة بمبلغ 100,000,000 ل.س وسجلت شهرة 15,000,000 ل.س.

المطلوب: تحديد التغيير الواجب إثباته على الشهرة بعد ثلاثة أعوام وفق الاحتمالين:

ت-تبلغ القيمة السوقية العادلة للمنشأة التي اشترتها: 110 مليون ل.س.

ث-تبلغ القيمة السوقية العادلة للمنشأة التي اشترتها: 95 مليون ل.س، والقيمة السوقية العادلة للأصول التي من الممكن تحديدها كانت 87 مليون ل.س.

المراجع المستخدمة:

المراجع باللغة العربية:
إسماعيل، إسماعيل؛ مرعي، عبد الرحمن؛ ويوسف، علي، 2010، "المحاسبة المتوسطة (2)"، كلية الاقتصاد، منشورات جامعة دمشق.
اسماعيل، اسماعيل؛ ميالة، بطرس ومرعي، عبد الرحمن، 2009، "المحاسبة المتوسطة (1)"، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.
حمادة، رشا ويوسف، علي،2013، "المدخل المعاصر للتحليل المالي ودوره في الأسواق المالية"، المركز العربي للتعريب والترجمة والتأليف والنشر بدمشق.
الدهراوي، كمال الدين مصطفى، وسرايا، محمد السيد، 2006، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الإسكندرية، المكتب الجامعي الحديث.
رمضان، علي. 2014. "أثر إدارة الأرباح لدى الشركات على قياس الربح الضريبي-دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية". رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.
سميا، ربيع، 2018، "أثر هيكل ملكية المنشأة في ملاءمة معلومات التقارير المالية لقرارات المستثمرين- دراسة تحليلية في الشركات المساهمة العامة"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.
علي، سمية وآخرون، 2018، "المحاسبة المتوسطة (الجزء الأول)"، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
علي، عبد الوهاب نصر، 2007، "القياس والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة العربية والدولية"، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية.
القاضي، حسين؛ حمدان، مأمون؛ المصري، تيسير ويوسف، علي، 2017،"نظرية المحاسبة"، كلية الاقتصاد، منشورات جامعة دمشق
قايد، متولي احمد السيد، 2000، "نحو إطار فكري للتوافق المحاسبي الدولي، دراسة تحليلية انتقاديه لدور لجنة معايير المحاسبة الدولية". مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، بني سويف، السنة العاشرة، العدد الثالث
مليجي، مجدي مليجي، 2014، "أثر التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الشركة المسجلة في بيئات الأعمال السعودية– دراسة نظرية وتطبيقية"، مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بني سويف، (العدد الثاني، المجلد الثاني)،
يوسف، علي محمد، 2005، "استخدام المدخل التطبيقي في الفكر المحاسبي المعاصر كإطار للتنظير المحاسبي"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس.
المراجع المترجمة:
مجلس معايير المحاسبة الدولية، 2012، "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"، مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان ، الأردن،
ريتشارد شروید، مارتل كلارك، جاك كاثي، 2006، "نظرية المحاسبة"، تعريب، خالد على أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية
المراجع باللغة الانكليزية:
Brochet, F., Jagolinzer, A., & Riedel. E., 2013, "Mandatory IFRS Adoption and Financial Statement Comparability", Contemporary Accounting Research, (Vol. 30, No. 4)
Donald, Kieso., Jerry, Weygandt, and Terry, Warfield, 2018, "Intermediate Accounting: IFRS Edition", John Wiley & Sons, Singapore.
Earl, Stice, & James, Stice, 2011, "Intermediate Accounting", Brigham Young University.
Outa, E., 2013, "IFRS Adoption Around The World: Has it Worked?", Journal of Corporate Accounting & Finance , (Vol. 24, No. 6), PP 35-43.
Tay, M., &Parkerm R., 1990, "Measuring International Harmonization &St&ardization", ABACUS, (Vol .26, No .1), PP 71-88.