

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة باتنة 1 - الحاج لخضر  
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير  
قسم علوم التسيير

أسس وقواعد التقييم المحاسبي  
دراسة تحليلية نقدية

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير  
شعبة: محاسبة

تحت إشراف:  
أ. د عقاري مصطفى

اسم الطالب:  
سي محمد لخضر

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة الاصلية	الصفة
رجال علي	أستاذ التعليم العالي	جامعة باتنة 1	رئيسا
عقاري مصطفى	أستاذ التعليم العالي	جامعة باتنة 1	مقررا
مختار مسامح	أستاذ محاضر أ	جامعة باتنة 1	عضوا
محمد الدينوري سامي	أستاذ محاضر أ	جامعة الوادي	عضوا
رواجي عبد الناصر	أستاذ محاضر أ	جامعة سطيف 1	عضوا
مزياني نور الدين	أستاذ محاضر أ	جامعة سكيكدة	عضوا

السنة الجامعية: 2017/2016

## التشكرات

أولاً أشكر الخالق سبحانه وتعالى على تمكيننا من إتمام هذا العمل، كما أتقدم  
بجزيل الشكر إلى الأستاذ الدكتور عقاري مصطفى على كل المجهودات المبذولة من  
أجل إتمام هذا البحث.

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى كل من ساهم وقدم المساعدة من أجل إتمام هذا  
البحث، خاصة الأستاذ عيسى مرازقة، الأستاذ قريبي سليمان وكل إدارات جامعة التكوين  
المتواصل خاصة مصلحة التكوين عن بعد. كما لا يفوتني أن أقدم تشكراتي الخاصة إلى  
الدكتور عقاري زكرياء على مساعدته في تصميم وإخراج هذه الأطروحة.

## الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى روح كل من الأم الغالية رحمها الله و أبي العزيز  
وأبي الثاني محمد رحمة الله عليه، كما أهدي كذلك هذا المجهود إلى التي لعبت دور  
المرأة والرجل من أجل أن توفر لي كل الظروف المناسبة لإتمام هذا العمل الزوجية الغالية.  
كما أهدي هذا العمل إلى أبنائي (أيوب، محمّد، أنس، مينة) والأم الثانية حليلة.  
لا يفوتني كذلك أن أهدي هذا العمل إلى كل الأخوة والأخوات والأصدقاء والزملاء.

# الفهرس

I	.....	الفهرس
VIII	.....	فهرس الجداول
X	.....	فهرس الأشكال
أ	.....	مقدمة
01	.....	<b>الفصل الأول: دراسة تحليلية للتطور المحاسبي.</b>
02	.....	تمهيد
04	.....	المبحث الأول: دراسة تحليلية للتطور التاريخي للمحاسبة
04	.....	المطلب الأول: مرحلة تكوين و تطوير الجانب الفني للمحاسبة
05	.....	1. المحاسبة في العصر القديم (قبل حوالي 2900 سنة قبل الميلاد)
08	.....	2. المحاسبة في العصر الوسيط
12	.....	3. المحاسبة في عصر الرأسمالية التجارية
14	.....	المطلب الثاني: مرحلة الاهتمام بالمحاسبة مهنيا و أكاديميا
15	.....	1. الثورة الصناعية
16	.....	2. ظهور شركات المساهمة
17	.....	3. فرض ضرائب الدخل على الأفراد و الشركات
18	.....	4. ظهور شركات المنافع العامة
19	.....	المطلب الثالث: مرحلة النظر إلى المحاسبة على أنها نظام للمعلومات
23	.....	المطلب الرابع: مرحلة المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية
24	.....	1. مفهوم المسؤولية الاجتماعية
25	.....	2. تعريف المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية
26	.....	3. متطلبات المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية
28	.....	المبحث الثاني: دراسة تحليلية للمفاهيم المرتبطة بالوحدة المحاسبية
29	.....	المطلب الأول: تقديم عام للوحدة المحاسبية
30	.....	المطلب الثاني: دراسة تحليلية للنظريات التفسيرية لمفهوم الشخصية المعنوية
30	.....	1. نظرية الملكية المشتركة
32	.....	2. نظرية الشخصية المعنوية

36	.....	3. نظرية الاموال المخصصة
39	.....	المبحث الثالث: دراسة تحليلية للمفاهيم المرتبطة بالقوائم المالية
40	.....	المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية
40	.....	1. مفهوم قائمة الدخل و أهميتها
45	.....	2. مفهوم قائمة الوضعية المالية
49	.....	3. مفهوم قائمة التدفق النقدي
54	.....	المطلب الثاني: أهداف القوائم المالية
63	.....	خلاصة الفصل
64	.....	<b>الفصل الثاني: المقومات العلمية لعملية القياس المحاسبي والاقتصادي</b>
65	.....	تمهيد
67	.....	المبحث الأول: ماهية القياس الاقتصادي
68	.....	المطلب الأول: مفهوم وأنواع القيمة الاقتصادية
68	.....	1. مفهوم القيمة في النظرية الاقتصادية
69	.....	2. أنواع القيمة في الاقتصاد
70	.....	المطلب الثاني: النظريات المفسرة للقيمة في الاقتصاد
70	.....	1. نظرية ادم سميث في القيمة
71	.....	2. نظرية ريكاردو في القيمة.
71	.....	3. نظرية ماركس في القيمة.
73	.....	المطلب الثالث: مفهوم القياس في الفكر الاقتصادي
73	.....	1. النظريات الاقتصادية المحددة للقيمة
75	.....	2. تحديد قيمة الأصل وفق النظرية الاقتصادية
77	.....	المطلب الرابع: مبررات نموذج القيمة الاقتصادية و محدداتها
77	.....	1. مبررات نموذج القيمة الاقتصادية
78	.....	2. حدود نموذج القيمة الاقتصادية
80	.....	المبحث الثاني: ماهية القياس و التقييم المحاسبي
80	.....	المطلب الأول: مفهوم القياس (التقييم) المحاسبي و خطواته
80	.....	1. مفهوم القياس (التقييم) المحاسبي

82	خطوات عملية القياس المحاسبي
85	المطلب الثاني: مكونات ومعايير عمليات القياس ونظمها الفنية
86	1. مكونات عمليات القياس
88	2. معايير القياس المحاسبي
91	3. النظم الفنية للقياس
93	المطلب الثالث: أساليب القياس المحاسبية
93	1. أساليب القياس الأساسية أو المباشرة
94	2. أساليب قياس غير مباشرة
95	المطلب الرابع: قيود القياس المحاسبي
95	1. تحيز القياس المحاسبي
110	خلاصة الفصل
111	<b>الفصل الثالث: دراسة تحليلية لنماذج القياس المحاسبي والاقتصادي</b>
112	تمهيد
113	المبحث الأول: دراسة تحليلية نقدية لنموذج التكلفة التاريخية
113	المطلب الأول: تقديم عام لطريقة التكلفة التاريخية
115	المطلب الثاني: مبررات نموذج التكلفة التاريخية
116	المطلب الثالث: عيوب نموذج التكلفة التاريخية
119	المبحث الثاني: دراسة تحليلية لنماذج التقييم المحاسبي في ظل المحاسبة عن التغيرات في الأسعار
120	المطلب الأول: دراسة تحليلية لمفهوم التضخم
120	1. تعريف التضخم
121	2. تصنيف التضخم
122	3. أسباب التضخم
123	4. أثر التضخم على قياس النتائج
125	المطلب الثاني: طرق القياس المحاسبي في ظل التغيرات في المستوى العام للأسعار
125	1. مفهوم التغير في المستوى العام للأسعار
126	2. العوامل المميزة للتغير في المستوى العام للأسعار
127	3. أهداف محاسبة المستوى العام للأسعار

132	.....	4. المشاكل التي تواجه تطبيق طريقة التكلفة التاريخية المعدلة
133	.....	5. مزايا وعيوب طريقة التكلفة التاريخية المعدلة
136	.....	المطلب الثاني: طريقة التغيرات في الأسعار الخاصة
137	.....	1. تقديم عام لنموذج القيمة الجارية
139	.....	2. طرق التعبير عن القيمة الجارية
146	.....	3. طريقة الاستبدال
151	.....	المطلب الثالث: التغيرات في الأسعار النسبية
151	.....	1. متطلبات نموذج محاسبة القيمة الجارية المعدلة
151	.....	2. نموذج التكلفة الاستبدالية المعدلة
152	.....	3. نموذج صافي القيمة البيعية المعدلة
155	.....	المبحث الثالث: دراسة تحليلية نقدية لنموذج القيمة العادلة
156	.....	المطلب الأول: مفهوم القيمة العادلة
159	.....	المطلب الثاني: مميزات نموذج القيمة العادلة
160	.....	المطلب الثالث: محددات استعمال القيمة العادلة
165	.....	خلاصة الفصل
166	.....	<b>الفصل الرابع: القياس المحاسبي و أثره على قيم عناصر القوائم المالية</b>
167	.....	تمهيد
168	.....	المبحث الأول: تقييم عناصر التثبيات المادية والمعنوية
168	.....	المطلب الأول: تقييم عناصر التثبيات المادية
168	.....	1. مفهوم التثبيات المادية
169	.....	2. شروط الاعتراف بالتثبيات المادية
172	.....	3. تقييم التثبيات المادية
184	.....	المطلب الثاني: قياس وتقييم عناصر التثبيات المعنوية (غير الملموسة)
184	.....	1. أهم الآراء الفكرية حول تقييم وتسجيل مصاريف البحث والتطوير
188	.....	المبحث الثاني: تقييم عناصر الأصول المالية
188	.....	المطلب الأول: أسس تقييم الأسهم
188	.....	1. مفهوم الأسهم



189	.....	2. القيم المختلفة للأسهم العادية
190	.....	3. تقييم الأسهم
194	.....	المطلب الثاني: أسس تقييم السندات
194	.....	1. مفهوم السندات وخصائصها
195	.....	2. أنواع السندات
196	.....	3. مبادئ تقييم السندات
200	.....	المبحث الثالث: مناقشة القضايا المحاسبية المرتبطة بالمخزون
200	.....	المطلب الأول: مفهوم المخزونات و أسس تقييمه
200	.....	1. مفهوم المخزونات
200	.....	2. أهداف تقييم المخزون
201	.....	3. أسس تقييم المخزون
204	.....	المطلب الثاني: طرق تقييم المخزون
204	.....	1. طريقة تمييز الوحدات
204	.....	2. طريقة التكلفة الوسطية المرجحة
206	.....	3. طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً
207	.....	4. طريقة الوارد أخيراً، الصادر أولاً
209	.....	المطلب الثالث: تقييم مخزون آخر المدة و أسس اختيار طرق التقييم المخزونات
209	.....	1. تقييم مخزون آخر المدة
210	.....	2. أسس اختيار طريقة تقييم المخزون
213	.....	خلاصة الفصل
215	.....	خاتمة
221	.....	قائمة المراجع

# فهرس الجداول

01	آثار نظرية الملكية المشتركة على المفاهيم المحاسبية	31
02	أثار نظرية الشخصية المعنوية على المفاهيم المحاسبية	34
03	أثر نظرية تخصيص الأموال على المفاهيم المحاسبية	37
04	المفاهيم الأساسية لقائمة الدخل	41
05	المفاهيم الأساسية للريح المحاسبي	42
06	أهمية قائمة الدخل	44
07	الاستخدامات الرئيسية لقائمة المركز المالي	47
08	أهداف التقارير المالية حسب البيان رقم 1 FASB (1978)	58
09	مفاهيم العمل كمحدد للقيمة عند ماركس	72
10	نظم القياس المحاسبي	92
11	توضيح الأنظمة الفنية للقياس المحاسبي	92
12	الانتقادات الموجهة للحفاظ في المحاسبة	107
13	مفهوم و أنواع التضخم	121
14	أسباب التضخم	122
15	جدول مقارنة لمفاهيم المحافظة على رأس المال	125
16	التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية (أصول)	130
17	التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية (خصوم)	131
18	مشاكل تطبيق التكلفة التاريخية المعدلة والوضع الاقتصادي العام	133
19	مفاهيم الأصول المماثلة	147
20	تعريف القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية	157
21	المحور الزمني للقياسات المحاسبية	162
22	طبيعة المصاريف المرسمة وغير المرسمة	175
23	تكلفة التثبيتات المكتتاة بالتبادل	177
24	مقارنة دولية حول معالجة وتقييم مصاريف البحث والتطوير	185
25	مستويات الملكية وطرق التقييم	190
26	أنواع السندات ومفهومها	195
27	تقييم السندات	198
28	أسس تقييم المخزون والشروط التي تحكمها	211

# فهرس الأشكال

21	.....	01	نظام للمعلومات المحاسبية
22	.....	02	نظام المعلومات في المحاسبة المالية
48	.....	03	التربط بين قائمة الدخل و قائمة المركز المالي
54	.....	04	الأنشطة المختلفة المولدة للتدفقات النقدية
60	.....	05	الترتيب الهرمي لأهداف القوائم المالية وفق تقرير تروبلود
75	.....	06	النظريات الاقتصادية المحددة للقيمة
76	.....	07	المدارس والقيم
83	.....	08	أنواع الأحداث الاقتصادية
85	.....	09	مسار عملية القياس
88	.....	10	مكونات عمليات القياس
96	.....	11	طريقة قياس التحيز المحاسبي (ج)
96	.....	12	طريقة قياس التحيز المحاسبي (د)
97	.....	13	أركان عملية القياس المحاسبي
100	.....	14	مصادر تحيز القياس المحاسبي
103	.....	15	تحليل القياسات المحاسبية
118	.....	16	مميزات وعيوب طريقة التكلفة التاريخية
126	.....	17	مخطط التغير في المستوى العام للأسعار
140	.....	18	الطرق المختلفة للتعبير عن القيمة الجارية
143	.....	19	مزايا وعيوب طريقة القيمة الحالية
146	.....	20	مزايا وعيوب طريقة صافي القيمة البيعية
150	.....	21	مزايا وعيوب طريقة تكلفة الاستبدال
171	.....	22	شروط الاعتراف بالالتبيلات المادية
173	.....	23	طرق تقييم التنبيلات المادية
208	.....	24	مقارنة تأثير طرق تقييم المخزون على الدخل - حالة زيادة وانخفاض الأسعار

# مقدمة

## المقدمة

تتزايد مع التطور الاقتصادي والاجتماعي حاجة المستعملين للمعلومات المحاسبية لما لها من أهمية في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة في ظل اقتصاديات تتسم بالتذبذب وعدم الاستقرار، مما أعطى للمحاسبة مكانة أساسية في ميدان الأعمال والمال. وعلى هذا الأساس انتقل دور المحاسبة من مجرد طريقة لعرض المعلومات للملاك من أجل تمكينهم من مراقبة وتقييم أداء الإدارة في استخدام الموارد الاقتصادية الموكلة إليهم، إلى دور أكبر وأكثر تأثيراً في ميدان الأعمال يتمثل في توفير معلومات حول مجالات واسعة من القضايا لمختلف المستعملين الداخليين والخارجيين وليس للملاك فقط. بالإضافة إلى انتقالها من مجرد أداة لتسجيل مختلف الأحداث الاقتصادية والإفصاح عنها، إلى مستوى اعتبارها أداة تكشف عن مدى الالتزام بالوحدات الاقتصادية بتحمل مسؤولية الحفاظ على البيئة والمحيط و المساهمة في تحقيق الرفاهية الاجتماعية لمختلف أفراد المجتمع.

وحتى تتمكن المحاسبة من أداء هذا الدور الريادي يجب أن تتكاثف جهود جميع الفاعلين في هذا الميدان من مهنيين وأكاديميين وهيئات مستقلة وحكومية للعمل ليس فقط من أجل تلك المحاولات الهادفة لمعالجة القضايا المتعددة في مجال التقييم، والمشاكل المحاسبية الجديدة والمستجدة التي تفتقر المهنة للمعايير اللازمة لمعالجتها ومحاصرة أثرها في الحين، والتي تتسبب في اختلافات جوهرية في نتائج مختلف الوحدات بسبب استعمال مبادئ محاسبية مختلفة، مما يؤدي إلى صعوبة المقارنة وإجراء التقييمات اللازمة بين أنشطة الوحدات. وهذا من شأنه أن يضع المستثمرين في موقف صعب عند تقييمهم لفرص الاستثمار المتاحة. و من أجل تفادي مثل هذه الصعوبات يتم العمل على بناء مبادئ وأسس وقواعد محاسبية مقبولة مهنياً تمكن المستعمل للمحاسبة من استخلاص مستوى الوضع المالي الذي تتميز به الوحدة، و من إمكانية التعرف على مكونات وطبيعة ممتلكاتها، وحجم الالتزامات التي نتجت عن التعاقدات التجارية والمالية التي تم إبرامها مع الغير. كما تسمح له بإمكانية إجراء المقارنات بين مختلف الوحدات و تسهل عليه المفاضلة بين بدائل الاستثمار المختلفة.

لذلك فإنه يفترض في المعلومات المحاسبية المنبثقة عن التقارير المالية أن تعكس ليس فقط كيف حافظت الوحدة على حقوق الملاك، وإنما أن تعكس كذلك وتيرة توسعها نتيجة نجاحها في خلق الثروة. فاعتمادا على المعلومات التي تقدمها المحاسبة يمكن لأي كان أن يشخص نقاط القوة ونقاط الضعف في التسيير وإدارة الموارد المالية والاقتصادية، والحكم في النهاية على أداء الإدارة في استخدام الموارد الموكلة لها.

إن من أهم التحديات التي تواجه المهنيين في المحاسبة هو تحقيق الاتفاق على نوع طريقة التقييم التي ينبغي تطبيقها على بنود القوائم المالية من أجل توفير معلومات محاسبية تفي باحتياجات مختلف المستخدمين بكيفية متوازنة دون تغليب مصلحة فئة على مصلحة فئة أخرى. من أجل ذلك كانت المبادئ المهمة بالقياس والتقييم المحاسبي، من أهم المواضيع مناقشة وتحليلا بين مختلف الهيئات والمهنيين والأكاديميين، ومن أكثر المجالات التي لم يحصل بشأنها الإجماع إلى اليوم رغم الجذور التاريخية لتلك الاختلافات التي كانت في البداية اقتصادية تدور بين رواد المدرسة الكلاسيكية مثل آدم سميث و ريكاردو و كارل ماركس الذين تناولوا في نظرياتهم المختلفة المواضيع المفسرة للقيمة ( العمل، تكاليف الإنتاج، المنفعة، ... الخ) والتي كانت بمثابة مرجع أساسي بنيت عليها العديد من الدراسات المحاسبية الحديثة المهمة بتقييم بنود الميزانية و الدخل من أجل مواكبة التطورات الاقتصادية الهائلة وما يصاحبها من متطلبات في ما يرتبط بالإعلام المحاسبي و المالي.

ساهمت التطورات المحاسبية في ظهور نماذج قياس متعددة بديلة لنموذج القياس التاريخي المعتمد منذ البدايات الأولى للمحاسبة على التكلفة التاريخية و الطرق المعدلة لها، و النموذج المعتمد على الأسعار الجارية أو السوقية مثل صافي القيمة البيعية، تكلفة الاستبدال أو الإحلال، القيمة الحالية، القيمة العادلة. إن تعدد بدائل القياس المحاسبي رغم أهميته في إثراء الفكر المحاسبي وتطويره، إلا أنه يشكل عقبة أساسية أمام مختلف الفاعلين في الميدان المحاسبي تتمثل في اختيار البديل المناسب الذي يلقي قبولا عاما يضمن تقديم الحقائق و المؤشرات الدقيقة عن البنود محل القياس لمختلف الأطراف التي لها علاقة ومصلحة بالوحدة الاقتصادية تتوافق مع احتياجاتهم و رغباتهم.



وبناء على ما تقدم، تظهر إشكالية التقييم في المحاسبة لما له من أهمية تفسيرية يتأثر بها سلوك مختلف المستخدمين للمعلومات المحاسبية في ظل تباين رغباتهم و حاجاتهم للمعلومات نتيجة اختلاف أهدافهم. لذلك، يتم التساؤل حول " لماذا تعتبر أسس وقواعد التقييم الحالية محل خلاف بين المحاسبين".

من أجل دراسة و مناقشة إشكالية موضوع هذا البحث يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- كيف صاحب تطور المحاسبة تطور طرق التقييم؟
- ما هو سبب الاختلاف بين أساليب التقييم في الاقتصاد و المحاسبة؟ أو،
- إلى ماذا يعود تعدد طرق التقييم في المحاسبة ؟
- هل من الواجهة العلمية أن يتم تقييم عناصر الأصول بأكثر من طريقة؟
- وما هي تداعيات ذلك على جودة المعلومات المحاسبية؟

#### أهمية و أهداف الدراسة:

- تكمن أهمية و أهداف هذا البحث خصوصا، في ما يلي:
1. توضيح الأسباب الكامنة وراء تعدد بدائل التقييم المحاسبي؛
  2. إبراز دور علم الاقتصاد في تطور التقييم المحاسبي؛
  3. تحديد أسباب استمرار طريقة التكلفة التاريخية كطريقة مرجعية في التقييم المحاسبي؛

4. مناقشة دور طرق القياس المعدلة للتكلفة التاريخية؛
5. تحليل مقومات طريقة القيمة العادلة؛
6. عرض أهم المشاكل المصاحبة لتطبيق القيمة العادلة.

#### فرضيات البحث:

1. يعود تعدد طرق التقييم في المحاسبة إلى تعدد أهدافها.
2. الاختلافات النظرية والتطبيقية في التقييم تقتضي البحث عن الحلول البديلة.

## منهجية البحث:

تركزت الدراسة على مراجعة الأدب الاقتصادي و المحاسبي، والبحث فيهما من خلال الكتب والمنشورات العلمية المتعددة التي اعتنت بمختلف المفاهيم و الطرائق المتعلقة بنشأة وتطور أسس التقييم. وقد تم تجميع المعلومات ذات العلاقة بموضوع البحث ثم تمت صياغتها بطريقة تخدم أهدافه التي تتمحور أبعاده حول الإجابة على الإشكالية الرئيسية.

## معوقات البحث:

يمكن ذكر أهمها في ما يلي:

- قلة المراجع ذات الاهتمام الأكاديمي والتطبيقي بمجال التقييم المحاسبي في الجزائر،
- عدم وجود هيئات محاسبية متخصصة في مجالات التقييم المحاسبي،
- عدم وجود أسواق مالية متطورة،
- قلة الندوات العلمية في مجال المحاسبة.

## خطة البحث:

تم تقسيم هذا البحث إلى أربعة فصول التالية:

### الفصل الأول:

سيتم فيه تحليل ومناقشة المفاهيم المحاسبية الأساسية في سياق تاريخي يعكس مراحل تطور الفكر المحاسبي وكيفية مواكبته لمختلف لتغيرات البيئية التي تحيط بالوحدة الاقتصادية. وسيتم في الأخير الإشارة إلى أهم المساهمات العلمية التي تناولت أدوات التقييم من أجل الاسترشاد بتجاربها ومناهجها.

### الفصل الثاني:

سيتم فيه تناول المقومات العلمية للقياس المحاسبي والاقتصادي. ومن خلاله سيتم مناقشة مفهوم القيمة في الاقتصاد من وجهة نظر أهم النظريات المحددة والمفسرة لها، مع

توضيح دور ذلك في بروز القياس المحاسبي. كما سيتضمن مفهوم القياس والتقييم في المحاسبة وتوضيح نظمه وخطواته الفنية والمشاكل الملازمة له.

### الفصل الثالث:

سيتم من خلاله عرض أهم نماذج (طرائق) القياس المحاسبي، واستعراض أهم مميزاتها وعيوبها في ظل الظروف السائدة.

### الفصل الرابع:

خصص لمناقشة و تحليل كفيات تقييم عناصر الأصول، خاصة الأصول غير النقدية لأنها تتصف بخصائص محاسبية مختلفة مع إبراز تأثيرات تلك الحالات على القوائم المالية الأساسية – الميزانية و الدخل.

### الدراسات السابقة:

تتعدد الدراسات و التحليل التي أجريت خلال العصر الحديث حول موضوع طرق التقييم التي تستخدم في تحديد قيمة بنود القوائم المالية التي يفترض فيها أن تعكس حقيقة ما للوحدة الاقتصادية من أصول و ما عليها من التزامات، و ما هو مقدار الربح المحقق في ظل الظروف السائدة. و لما كان من غير السهل إيجاد طريقة تقييم محاسبية واحدة تجمع بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الأساسية (الموضوعية، الملاءمة) هذا من جهة، و لما كانت العديد من العمليات المحاسبية تعتمد على التقديرات في تخصيص (توزيع) التكاليف على مختلف الدورات المالية من جهة أخرى، تزايدت عندئذ المخاوف من الممارسات المحاسبية التي تسيء استخدام طرائق التقييم المتاحة (المحاسبة الإبداعية)، مثل التعجيل بالاعتراف بالإيرادات أو بتأجيل الاعتراف بالمصاريف أو غيرها من الممارسات لتحقيق أغراض خاصة.

إذن، يتمحور النقاش المحاسبي في مختلف المراجع المتخصصة في هذا المجال حول هل التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة أو القيمة الاقتصادية هي أنسب، و ما هو تأثير ذلك على إعداد القوائم المالية، و ما هي تأثيرات ذلك أيضا على سلوك المستخدمين للمعلومات المحاسبية.

## الفصل الأول

# دراسة تحليلية للتطور المحاسبي

## تمهيد

عندما نقوم بتقديم المحاسبة المالية يجب أن نخوض أولا في إشكالية هل هذه المحاسبة لها من الخصائص ما يمكنها من العبور للقارات، أم تبقى دائما ظاهرة محلية تهتم بمتابعة الأحداث الاقتصادية على المستوى المحلي فقط. ومن خلال التطور التاريخي للمحاسبة نجد أنها انتقلت من إيطاليا إلى بريطانيا ثم تطورت كثيرا بعد انتقالها إلى أمريكا. و بدأ الحديث عن تدويل المحاسبة بعد ظهور الشركات المتعددة الجنسيات من خلال البحث عن معايير محاسبية مرجعية موحدة تساهم في حركة أو انتقال رؤوس الأموال في ما بين الدول.

وفي خضم ذلك، عرفت المحاسبة منذ نشأتها تغييرات كثيرة تمس (تتعلق) الجانب الهيكلي والتفسيري والسلوكي لها، فبعدما كان الجدل يدور حول معرفة طبيعة المحاسبة هل هي علم أو فن استقر الرأي في الأخير كما تشير إليه أغلبية الدراسات بأنها علم وفن في آن واحد. ثم انتقل النقاش إلى مدى مساهمتها لبيئتها ومحيطها في مجالاتها المختلفة من اقتصادية وسياسية واجتماعية وثقافية... الخ، وتم الفصل على أن المحاسبة ابنة بيئتها تتأثر بها كما تؤثر فيها، ثم في ظل العولمة في جميع الميادين انتقل النقاش حول التوحيد أو التوافق، ومن ثم الفصل لصالح هذا الأخير، من أجل احترام العوامل البيئية المختلفة من دولة لأخرى، ومن أجل كخطوة أولى إيجاد أرضية مشتركة بين الجميع لصالح المستعمل في نهاية المطاف، ثم في مستعملي القوائم المالية والجدال القائم حول هل المستعمل الحصيف (FASB)، أو حتى المستعمل العادي والجمهور العريض (IASB)، وأخيرا إلى المعايير المحاسبية الدولية وإجبارية التطبيق أو اختيارية التطبيق، ثم الإطار المفاهيمي وأهدافه.

إن الأفكار السابقة هي إشارات لمختلف المراحل التاريخية التي عاشتها المحاسبة منذ القدم إلى غاية النموذج المحاسبي المعاصر مرورا بمساهمات العالم الإيطالي Luca Pacioli في مجال القيد المزدوج. هذه المراحل والتقسيمات التي تعددت تواريخها وعناوينها واختلفت من باحث إلى آخر، فمنهم من قسمها إلى ما قبل وما بعد الثورة الصناعية ومنهم من قسمها إلى ما قبل وما بعد Luca Pacioli وهناك تقسيم آخر ركز على الحقبة التاريخية فقسم المراحل إلى المحاسبة في العصر القديم والوسيط يليه نشوء علم المحاسبة في إيطاليا وأخيرا في عصر الرأسمالية التجارية. لكن التقسيم

الأكثر استعمالاً من قبل أغلبية الباحثين، هو ما أشار إليه الشيرازي 1990 في تقسيمه للمراحل التاريخية لتطور المحاسبة - مرحلة تكوين وتطوير الجانب الفني، مرحلة الاهتمام المهني والأكاديمي، مرحلة النظر إلى المحاسبة على أنها نظام للمعلومات و أخيراً مرحلة المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.

بقي أن نشير إلى أن تقسيمات مراحل تطور المحاسبة ما هي إلا استجابة لتعدد احتياجات المستعملين نتيجة اتساع نطاق استخدامات المحاسبة ونتيجة كذلك للأزمات المالية المتعددة التي عرفتتها معظم الاقتصاديات المتطورة.

نحاول من خلال هذا الفصل دراسة و مناقشة أهم ما يميز التطور المحاسبي عبر مراحل المختلفة ميرزین أهم المحاولات الفكرية التي تناولت موضوع القياس من منظور اقتصادي و محاسبي.

## المبحث الأول: دراسة تحليلية للتطور التاريخي للمحاسبة

يتسم مسار تطور المعرفة المحاسبية سواء على الصعيد التطبيقي (المهني) أو على الصعيد الأكاديمي (النظري) بخاصتين أساسيتين وهما الاستمرارية والتغيير حسب ما يشير إليه الشيرازي. إن الاستمرارية في المحاسبة تعني تراكم الخبرات من خلال استخدام القواعد والأعراف المحاسبية بمرور الزمن مما يصعب من إمكانية التخلي عنها من قبل المهتمين سواء المحاسبين أو المستعملين، وهذا ما يبرر بقاء أغلبية المبادئ المحاسبية التي تعود إلى نشأة المحاسبة، هذا رغم ما يسجل على الاستمرارية من عيوب ونقائص خاصة عندما يتعلق الأمر بالتثبيث بالممارسات حتى وإن كانت لا تتلاءم مع الظروف الراهنة، وهذا ما ينعكس سلباً على التطور المحاسبي.

أما التغيير فهو "تجسيد للطبيعة الديناميكية للمحاسبة والقدرة على مدى مواكبة التطور المستمر في العوامل البيئية المحيطة سواء كانت اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية<sup>1</sup>. وعرفت التغييرات في المحاسبة على العموم ثلاثة مراحل. وهي مرحلة مراعاة مصالح ملاك المشروع، ثم مرحلة مراعاة مصالح المساهمين والدائنين وأخيراً مرحلة مراعاة مصالح جميع أفراد المجتمع تجسيدا للبعد الاجتماعي والبيئي للمحاسبة.

سيتم خلال هذا المبحث تناول أهم ما يميز تطور المحاسبة من منظور تكوين وتطوير الجانب الفني للمحاسبة مبرزين أهم المراحل التي مرت بها ومكانة التقييم المحاسبي في كل مرحلة.

## المطلب الأول: مرحلة تكوين وتطوير الجانب الفني للمحاسبة

قبل التطرق للجوانب الفنية للمحاسبة يجب أولاً مناقشة تلك الاختلافات بين أغلبية الباحثين حول إشكالية متى ظهرت المحاسبة لأول مرة. فبينما يرجع البعض تاريخ المحاسبة إلى شريعة حمورابي في بابل، يرجعها البعض ويربطها بنظام العد السداسي و الخط المسماري الذي استخدم في سورية منذ حوالي 2900 سنة قبل الميلاد. لكن أغلبية الباحثين يجمعون على أن عهد الأشوريين منذ

1. عقاري مصطفى: مساهمة علمية لتحسين PCN، اطروحة دكتوراه، جامعة سطيف1- فرحات عباس، 2005، ص 3.

2. حسين القاضي، مأمون حمدان: دار الثقافة للنشر و التوزيع، 2007، ص 12.

حوالي 3500 سنة قبل الميلاد هو نقطة انطلاق المحاسبة الذي كان يتميز بمسك سجلات محاسبية عينية كأعداد الماشية أو كمية الحبوب أو أوزان المعادن النفيسة. ويمكن تقسيم هذه المرحلة إلى ثلاثة محطات فرعية تؤرخ للمحاسبة و هي:

### 1. المحاسبة في العصر القديم (قبل حوالي 2900 سنة قبل الميلاد)

كانت المحاسبة في هذا العصر مرادفة للعد والقياس، وكانت تقتصر على ما يشبه الكشف المحاسبية المعدة لمسك وتنظيم ممتلكات الملوك والكهنة، وكان المحاسب يستخدم سجلات كمية لتسجيل الأحداث التي كانت تعتبر مهمة في تلك الفترة<sup>1</sup>، ويمكن أن نقسم هذه الرحلة إلى 03 مراحل فرعية حسب الحضارات والمناطق كما يلي:

#### 1.1. مرحلة الاقتصاد الأشوري

في هذه المرحلة التي كان الاقتصاد فيها موجهًا مركزيًا ظهرت الكتابة المسمارية منذ حوالي 2900 سنة قبل الميلاد من قبل الكهنة السومريين لإدارة الأموال التابعة للمعابد الدينية. فقد اخترع هؤلاء الكهنة نظامًا سداسيًا للأعداد يتفوق بشكل كبير على نظام الأعداد الروماني<sup>2</sup>. وهذا ما ساهم في تطوير علم الحساب وجعل الإثبات المحاسبي ممكنًا، و كانت تستعمل مجموعة من الوسائل لإثبات ذلك مثل ألواح الفخار.

إن المستعمل الأساسي للمحاسبة في هذه المرحلة يتمثل في كهنة المعابد الدينية الذين يهدفون إلى قياس ما تدره الممتلكات العائدة لتلك المعابد و أن البارز في هذه المرحلة هو استخدام النظام السداسي للعد في الحساب و المحاسبة. ونلخص ما تتميز به هذه المرحلة فيما يلي:

- ظهور دور الكتابة المسمارية في ظهور المحاسبة التي كانت تستخدم في إدارة و مراقبة أموال المعابد؛
- بداية استعمال الوسائل المادية مثل ألواح الفخار في الإثبات المحاسبي؛

<sup>1</sup>. حسين القاضي، مأمون حمدان: نظرية المحاسبة، الدار العلمية للنشر والتوزيع، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2001، ص 15.

<sup>2</sup>. رضوان حلوة حنان: النموذج المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، ص، 112.



- بروز أهمية النظام السداسي في تطوير علم الحساب؛
- اكتشاف الحساب ساهم في ظهور المحاسبة.

### 2.1. المحاسبة في عهد الفراعنة

كانت المحاسبة في هذه المرحلة أكثر تطورا من مرحلة الاقتصاد الأشوري بسبب التطور الاقتصادي. إن ما يميز هذه المرحلة هو تطوير المحاسبة من أجل ضمان تسجيل كميات الغلال و الحبوب و ذلك ما ساعد في توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات المتعلقة بتخزين الحبوب لمواجهة أزمة الغذاء أو حصر ثروة الفراعنة<sup>1</sup>.

كما تتميز هذه المرحلة بمجموعة من الخصائص منها ما يلي:

- مركزية النظام الاقتصادي؛
- ظهور نظام محاسبي يستخدم في تسجيل حركة مخزون صوامع الغلال؛
- قبول ودائع الغلال من القطاع الخاص بموجب وثائق قابلة للتداول (Giro)؛
- اختراع و تطوير صناعة أوراق البردي ساهم في تطور الإثبات المحاسبي.

إن التعامل مع المواطنين من خلال تخزين حبوبهم كانت مرحلة هامة وتطورا كبيرا آنذاك يستدعي من المحاسبين مواكبتها وكان ذلك من خلال تطوير محاسبة تفصيلية ونظام شامل لتسجيل المعاملات والعلاقات مع الغير<sup>2</sup>، كما يجب أن نسجل التوجه في هذه المرحلة كذلك إلى التعليم من خلال تدريس المحاسبة خاصة في جامعة الإسكندرية وما المخطوط الخاص بالمحاسب الجيد في المتحف البريطاني والذي يعود إلى 1700 قبل الميلاد إلا دليل على ذلك.

<sup>1</sup>. حسين القاضي، مأمون حمدان: (2001) نظرية المحاسبة، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان 2001، ص 16 .

<sup>2</sup> . حسين القاضي، مأمون حمدان: (2001) مرجع سابق، ص 12.

### 3.1. المحاسبة لدى الإغريق و الرومان

إن أهم ما يميز هذه المرحلة عن المراحل السابقة هو ظهور وظيفة مراجعة الحسابات و كان لتوسع الإمبراطورية الرومانية و متابعة تحصيل الضرائب من المستعمرات من بين أهم الدوافع لذلك<sup>1</sup>. غير أن ما يعاب على المحاسبة في بدايات هذه المرحلة يعود إلى محدودية نظام الأعداد عند الرومان القائم على استخدام الحروف والاكتفاء بإثبات ديون الحرفيين والتجار بشكل عرضي على ألواح شمعية<sup>2</sup>.

استعملت في هذه المرحلة سجلات محاسبية تفصيلية لتسجيل الديون والالتزامات للمنشأة الحرفية التي كانت منتشرة في ذلك العهد<sup>3</sup>. بالإضافة إلى أن اليونان في أثنينا هم أول من وضعوا نظاما للمدفوعات الحكومية في 418-415 قبل الميلاد . إن ما يمكن ملاحظته في هذه المرحلة يتمثل في الآتي:

- ظهور وظيفة مراجعة الحسابات؛
- محدودية النظام الروماني للأعداد القائم على استخدام الحروف؛
- إثبات ديون الحرفيين و التجار بشكل عرضي على ألواح شمعية؛
- وضع أول نظام للمدفوعات الحكومية.

### 2. المحاسبة في العصر الوسيط

إن العصور الوسطى حسابيا هي تلك المرحلة التي تمتد من القرن السابع الميلادي إلى البدايات الأولى للثورة الصناعية في أوروبا. وعليه فان الحضارات التي شهدت تميزا عن غيرها من الحضارات

<sup>1</sup>. رضوان حلوة حنان: تطور الفكر المحاسبي، الدار العلمية الدولية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة 2001، ص

<sup>2</sup>. حسين القاضي، مأمون حمدان: 2007، مرجع سابق، ص 12

<sup>3</sup>. مسامح مختار: أطروحة دكتوراه علوم، توحيد أنظمة مراقبة الحسابات في دول اتحاد المغرب العربي، جامعة باتنة،

الأخرى في مستوى التطور الاقتصادي والتجاري الكبير آنذاك هي الحضارة العربية الإسلامية والحضارة الرومانية.

## 1.2. الحضارة العربية الإسلامية

انطلقت هذه الحضارة من الجزيرة العربية، وكانت تركز على دعامتين أساسيتين ساهمتا في تطوير المحاسبة وهما القرآن والسيرة النبوية. هاتين الدعامتين كانتا تترجمان إلى الواقع العملي من خلال أوامر الخلفاء الراشدين ومساهمات العلماء في التفسير والمشورة، وذلك وفق منهج يشمل مصادر الالتزام في تطبيق المحاسبة من خلال الالتزام بالتشريع الذي يشمل الدستور (القرآن) والقانون (السيرة النبوية) واللوائح التنفيذية (الأحكام التطبيقية وأوامر الخلفاء) والتعليمات التفسيرية (فقه العلماء)، بالإضافة إلى العوامل الأساسية المساعدة على التطور وهي طبيعة النشاط الاقتصادي المركز على التجارة، وسياسة العدالة الاجتماعية المبنية على إعادة توزيع الدخل عن طريق الزكاة بواسطة بيت المال، هذا النشاط يستدعي التسجيل والإثبات وتطوير عمليات المراقبة<sup>1</sup>. كل هذه الأنشطة كان لها أثر كبير في تطوير المحاسبة من خلال تسجيل كل المعاملات المتعلقة بدخول الزكاة وأوجه إنفاقها وما هي المستندات الثبوتية التي تبرر كل مرحلة والتي تعتبر كذلك دليل للرقابة والتدقيق. كان العصر الوسيط في أوروبا و خاصة في ايطاليا بمدنها المختلفة يتسم بما يلي<sup>2</sup>:

- وجود نظام اقتصادي يمثل بنيانا اقتصاديا زراعيا يحقق الاكتفاء الذاتي؛
- أن التسجيل المحاسبي للممتلكات كان يقتصر فقط على تلك التي تعود لكبار ملاك الأراضي من رجال الكنيسة والإقطاعيين، و كان يتم في سجلات من رقائق جلود الحيوانات؛
- يهدف الإثبات المحاسبي إلى التأكد من مراقبة جني الفلاحين لمحاصيل سيدهم الإقطاعي؛
- أدى ارتفاع أسعار الأدوات الكتابية خاصة في المدن إلى عرقلة تطور المحاسبة.

<sup>1</sup>. مسامح مختار: مرجع سابق، ص 4

<sup>2</sup>. سي محمد لخضر: رسالة ماجستير محاسبة، التثبيات المادية والمعنوية بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، جامعة عنابة 2011، ص 3، مقتبس من: (رضوان حلوة حنان النموذج المحاسبي المعاصر، ص (112).

## 2.2. ظهور علم المحاسبة في إيطاليا

لا يختلف اثنان على أن قنوات الاتصال بين المشرق وأوروبا التي أفرزتها عدة عوامل عديدة منها ما يتعلق بإفرازات الحروب الصليبية ومنها ما يتعلق بالنشاط التجاري، التي أدت إلى انتقال التجار وعلماء الرياضيات إلى أوروبا وما نقل النظام العشري للأعداد إلا دليل على ذلك كان له الأثر الكبير في تطوير المحاسبة وظهور العديد من المبادئ والسجلات التي استمرت إلى يومنا هذا، هذه المرحلة التي برزت كثيرا تتكون من ثلاثة محطات أساسية، هي التقرير المحاسبي في فلورنسا لمؤلف Luca Fibonacci عام 1202 ميلادي، والتقرير المحاسبي في البندقية و ثورة Luca Pacioli 1494، وأخيرا المحاسبة في عصر الرأسمالية التجارية من خلال الهولندي Simon Stevin وقانون التجارة الفرنسي لسنة 1603 وسنة 1673 ميلادي على التوالي.

ويمكن إبراز تطور علم المحاسبة في إيطاليا كما يلي:

## 3.2. تطور المحاسبة في فلورنسا

عندما نتناول التقرير المحاسبي في فلورنسا، يجب أن نعود إلى كتاب المستشرق الألمانية Zigrid Honka "تحت عنوان شمس العرب تسطع على بلاد الغرب"، والذي يوضح تأثير العلماء العرب في تطور أسس علم الحساب وأهمية نظام الأرقام العشري خصوصا حول مكانة الصفر. هذا النظام الذي ظهر لأول مرة في الهند واستخدمه العرب في كل من المشرق والمغرب العربي وبلاد الأندلس عدة قرون قبل أن ينقلوه إلى أوروبا. ويمكن إبراز أهم المحطات المحاسبية في فلورنسا كما يلي:

- ظهرت أقدم وثيقة محاسبية في عام 1211م وهي تقدم بدايات محاسبية لمسك سجل للحسابات مع إجراء ترحيل و مناقلة من حساب لآخر، لكن ذلك كان مقتصرًا فقط على الحسابات الشخصية أي المدنيين والدائنين،
- ظهور السجلات المحاسبية لأول مرة مثل حساب البضائع وحساب المصروفات، و انتشر هذا النظام ليشمل باقي الدويلات الإيطالية والدول الأوروبية الأخرى،

- ظهور دفتر الأستاذ بشكله البسيط الحالي "T"؛
- ظهور مدارس خاصة وذلك بداية من القرن الرابع عشر الميلادي تهتم بتدريب الشبان على المحاسبة ومسك الدفاتر لإعدادهم ليكونوا تجارا،
- ظهور القيد المزدوج و بداية تطبيقه في المحاسبية<sup>1</sup>.

عند تحليل هذه المحطات الهامة في مسار تطور المحاسبة في ايطاليا نلاحظ مقاومة نظام الحروف الروماني لحوالي قرنين من الزمن نتيجة اعتماده كنظام رسمي وحيد لدى القضاء رغم التفوق الكبير للنظام العشري. هذا ما دفع بالتجار إلى مسك مجموعتين من السجلات الأولى موجهة للأغراض القانونية و ممسوكة وفق النظام الروماني، و الثانية وفق النظام العشري تمكنهم من الإثبات المحاسبي و إجراء العمليات الحسابية بكل يسر و سهولة. كما نلاحظ في هذه المرحلة المرتبطة بهذه المدينة (فلورنس) ظهور أقدم وثيقة محاسبية و هي حسابات الأستاذ التي تحمل إجراءات الترحيل من حساب لآخر أي من الحسابات الشخصية - المدينين و الدائنين.

ظهرت في نهاية القرن الثالث عشر الحسابات الإسمية في السجلات التجارية وهي حسابات تعيينيه مثل البضائع والمصاريف، وانتشرت بعد ذلك هذه الحسابات في معظم الدول الأوروبية واستمرت إلى يومنا هذا تجسيدا لخاصية الاستمرارية في المحاسبة. و في نفس الفترة أي نهاية القرن الثالث عشر بدأ التسجيل المحاسبي في حساب الأستاذ الذي يأخذ شكل "منه و له" و المعبر عنه حاليا بالحرف اللاتيني "T"، كما نسجل أنه في نهاية هذا القرن وبداية القرن الرابع عشر بدأت أهم مرحلة في تاريخ المحاسبة وهي التسجيل وفق القيد المزدوج و ذلك في الفترة الممتدة من 1296 الى 1305 ميلادي كما بدأ الاهتمام بالتكوين من خلال إنشاء مدارس لتدريب الشباب على المحاسبة و مسك السجلات<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>. رضوان حلوة حنان: مرجع سابق، ص 20.

<sup>2</sup>. رضوان حلوة حنان: (2001)، مرجع سابق، ص 18

## 4.2. تطور المحاسبة في البندقية

عندما نتكلم عن البندقية والمحاسبة، لا يمكن أن نمر دون التطرق إلى أول كتاب رياضي محاسبي تعليمي متكامل عرضت فيه المعرفة المحاسبية السائدة في التطبيق العملي بشكل أكاديمي مرموق وهو كتاب عالم الرياضيات Luca Pacioli وذلك عام 1494 تحت عنوان "مراجعة عامة في الحساب والهندسة والنسب والتناسب"<sup>1</sup> SUMMA DE ARITHMETECA, GEOMETRIA, PROPRTIONI ET PRPPORTIONALITA. و الأهم في هذا الكتاب - فيما يتعلق بميدان الأعمال - هو ظهور مبدأ القيد المزدوج مكتوبا ومنظما، لأن حتى Luca Pacioli يعترف بأن هذا المبدأ كان سائدا قبل ذلك، وكل ما قام به هو تجميعه وكتابته وتنظيمه، ولكن متى ظهر هذه المبدأ؟ لقد دلت الدراسات التاريخية على أن تاجرا ايطاليا اسمه (بودوير) كان يقيم في القسطنطينية وكان يطبق في يومياته طريقة القيد المزدوج ليس فقط بشكلها البسيط بل في شكلها المركب أيضا وكان ذلك في سنة 1440م. كما وجدت قيود مركبة في ألمانيا كذلك سنة 1518<sup>1</sup>. وهذه كلها تأكيدات على أن القيد المزدوج كان سائدا قبل Pacioli و لكن بشكل غير منظم و غير معروف و منتشر مثل ما هو عليه بعد مؤلف.

و لقد عرفت المحاسبة في هذه المدينة مجموعة من الأحداث والعوامل التي ساهمت في تطوير المحاسبة منها على الخصوص ما يلي<sup>2</sup>:

▪ ظهور لأول مرة مصطلح "منه و له" في 1340 في العديد من سجلات التجار. و هذا مؤشر على انتشار الإثبات المحاسبي و فق مبدأ القيد المزدوج في كثير من المدن الإيطالية. و كان لتطور الأعمال خاصة أعمال الصيرفة و التجارة و الاستيراد و التصدير الأثر الكبير على ذلك ؛

<sup>1</sup> . حسين القاضي، مأمون حمدان: (2001)، مرجع سابق، ص 19

<sup>2</sup> . حسين القاضي، مأمون حمدان: (2001)، مرجع سابق، ص 20

- غياب الإقفال المحاسبي (رغم أن الدراسات التاريخية وجود إقفال شكلي في دفاتر التجار خاصة البنديقي SORANSO في الفترة الممتدة بين 1406 و 1432 وذلك بتوسيط حساب الأرباح والخسائر أحيانا وحساب رأس المال أحيانا أخرى)؛
- بدأت تتحدد معالم المفاهيم المحاسبية الأساسية للإثبات والترحيل المحاسبي وإعداد التقارير المحاسبية وبداية ظهور مفهوم رأس المال منفصل عن مفهوم الربح والخسارة، وانتشار تطبيق حساب الأرباح و الخسائر، كما ظهر كذلك مفهوم المصروف و الإيراد و الفائدة؛
- انتشار مدارس التعليم و التدريب في الميدان المحاسبي في أغلبية المدن الايطالية.

### 3. المحاسبة في عصر الرأسمالية التجارية

تتميز هذه المرحلة من القرن 16، ببداية اكتمال مبادئ المحاسبة و اقترابها من النموذج المحاسبي المعاصر أين اتسع انتشار استخدام النقود كمقياس عام للقيمة. ولقد ساهمت المحاسبة آنذاك مساهمة فعالة في ضبط و تنظيم المعاملات التجارية و مراقبة الأنشطة الاقتصادية بهدف تحديد الأرباح و الخسائر السنوية. وبدأت تظهر بوضوح المطالبة بإعداد الميزانية للمنشأة بكيفية دورية (سنوية). و هذا يعتبر تجسيدا فرض الدورية. فلقد طالب الهولندي Simon Stevin 1608 ميلادي بإعداد الميزانية دوريا وليس فقط حينما يموت التاجر وحينما تصفى المنشأة. و ساهم ظهور القانون التجاري الفرنسي في تسهيل إجراء العمليات المحاسبية من خلال إجبارية مسك الدفاتر التجارية. وهي الفترة التي تم فيها كذلك مسك سجلات محاسبية تعتمد على الجرد الفعلي للمحزونات، وهذا يعتبر بمثابة تعزيز لأهم الفروض المحاسبية وهو فرض الدورية.

إن المتمعن في مرحلة تطوير وتكوين الجانب الفني للمحاسبة يرى أن أهم ما يميزها هو ما ذهب إليه الشيرازي عندما ركز على استمرارية هذا الجانب إلى اليوم، كما يعكس هذا الجانب ضرورة الاحتفاظ بالسجلات المحاسبية من أجل متابعة الممتلكات ومراقبتها، إلى مجموعة من المميزات نبرزها فيما يلي:

- بالنظر إلى خاصية الاستمرارية فان الجانب الفني للمحاسبة في معظمه يعتبر مستمرا إلى اليوم؛
  - الجانب الفني للمحاسبة يعكس رغبة الأفراد في الاحتفاظ بسجلات لمتابعة ممتلكاتهم و معرفة التعديلات التي تطرأ عليها؛
  - دور المحاسب يتمثل في تنظيم السجلات و تدوين العمليات و استخدام و سائل للرقابة الداخلية من اجل حماية الممتلكات؛
  - ظهور القيد المزدوج و دوره في ضبط و تسجيل العمليات في الدفاتر؛
  - تشخيص الحسابات إلى اسمية و شخصية.
- ومع التطور أصبحت للقيد المزدوج قواعد تعتمد على معادلتين أساسيتين هما<sup>1</sup>:
- أما العلاقة الثانية فهي:

**الأرصدة بداية المدة ± التدفقات خلال الفترة = الأرصدة في نهاية الفترة.**

**حقوق الملكية = الأصول - الديون**

من خلال هاتين المعادلتين اللتين تفرقان بين الأرصدة والتدفقات ( لا تزال هذه التفرقة مستمرة حتى الآن) نلاحظ المكانة التي تحتلها معادلة الميزانية لدى أصحاب الأموال لاعتبارها الوسيلة التي تمكنهم من الاطمئنان على أموالهم تماشيا والهدف المحدود والمحدد للمحاسبة آنذاك والمتمثل في الرقابة وإخلاء مسؤولية المحاسب اتجاه موكله، أي لم تكن هناك حاجة لإعداد حساب الأرباح والخسائر بسبب عدم تشعب وضيق حجم الأعمال.

إلا أنه نتيجة تطور الأعمال واتساع نطاقها وظهور الرغبة من قبل أصحاب الأموال في تحديد مدى نجاح المنشأة في تحقيق أغراضهم، اتضحت أهمية قائمة الدخل (حساب الأرباح والخسائر)،

1. عباس مهدي الشيرازي: مرجع سابق، ص، 15.



وأصبح من الضروري إضافة مجموعة أخرى من الحسابات عرفت باسم الحسابات الاسمية\* إلا أن هذه الأخيرة تعرضت إلى انتقادات واسعة بسبب عجزها عن استيعاب كثير من المعاملات الدخلية (الإيرادية) مثل، تفسير عمليات الخصم والمسموحات وعمليات البيع والشراء<sup>1</sup>.

وفي نهاية القرن 19 استبدلت هذه النظرية (تشخيص الحسابات) بنظرية العمليات التي أصبحت هي الأساس في تفسير الأحداث والعمليات من حيث أثرها على المنشأة، وتبين أن استخدام أساس الاستحقاق يؤدي إلى قياس دقيق لمدى نجاح هذه الوحدة من خلال توفيره مؤشرات أفضل على كفاءتها وقدرتها على تحقيق الأرباح، لكن ذلك ألقى عبئاً إضافياً على المنهج المحاسبي و أدى إلى بروز معادلة جديدة للميزانية وهي:

$$\text{الأصول} + \text{المصروفات} = \text{الخصوم (الالتزامات)} + \text{الإيرادات} + \text{رأس المال}$$

#### المطلب الثاني: مرحلة الاهتمام بالمحاسبة مهنياً و أكاديمياً

بعدما كانت المرحلة الأولى من تطور المحاسبة تهتم فقط على فن التطبيق العملي للمحاسبة و إخلاء مسؤولية المحاسب اتجاه الملاك. فانه بداية من القرن التاسع عشر أصبح الاهتمام بالمحاسبة مهنياً و أكاديمياً يتزايد نتيجة لاتساع نطاق الأعمال و زيادة الإنتاج بفضل الثورة الصناعية و ما صاحبها من ظهور الشركات خاصة المساهمة منها و تلك التي تعنى بالخدمات العامة.

في خضم هذه الحركية الاقتصادية باتت الحاجة أكثر من ضرورية إلى استثمارات ووسائل إنتاج جديدة تتطلب وسائل تمويل ضخمة تفوق إمكانيات الملاك، و هنا بدأ الانتقال من محاسبة تخدم فقط أصحاب المشروع إلى محاسبة تخدم كذلك الدائنين و المقرضين من خلال تمكينهم من إفصاحات

\* الحسابات الاسمية "المؤقتة" تمثل حسابات الإيرادات والمصاريف وتظهر في قائمة الدخل - حسابات النتائج - تغلق هذه الحسابات بصفة دورية في نهاية الدورة المالية.

<sup>1</sup>. عباس مهدي الشيرازي: مرجع سابق، ص 18.

تقدم لهم المعلومات الكافية عن استثماراتهم والعوائد المنتظرة منها وكيفية تسييرها خاصة في ظل نظرية الوكالة. إن أهم المحطات التي دفعت إلى الاهتمام بالمحاسبة من هذا الجانب تتركز خاصة في الثورة الصناعية و ما صاحبها من بروز شركات المساهمة بالإضافة إلى التشريعات الضريبية ثم ظهور شركات الخدمات العامة.

### 1. الثورة الصناعية

في منتصف القرن 18 ظهرت بوادر الثورة الصناعية و انطلقت و اجتاحت العالم، فأثرت في مختلف جوانب الحياة سواء الاقتصادية أو السياسية والاجتماعية كذلك، وكانت بريطانيا هي أول البلدان التي ازدهرت بها الثورة الصناعية لعدة مقومات تمتاز بها بين دول العالم هي الموقع الجغرافي والرخاء الاقتصادي بالإضافة إلى الاستقرار السياسي و الاجتماعي. ويقصد بالثورة الصناعية الاتجاه نحو استخدام الآلات في العملية الإنتاجية من العمل اليدوي وهذا ما يسمى بالمكننة والتي أدت إلى مضاعفة الإنتاج خاصة في قطاع الغزل والنسيج والمعدات الزراعية وتطور قطاع النقل بمختلف وسائله. كان لهذه الثورة تأثير مباشر على المحاسبة وتطورها من أجل مواكبة التحولات الكبيرة في ميدان الأعمال، وتجلى ذلك من خلال تفرع المحاسبة وتخصصها وظهور المحاسبة الإدارية وأثر ذلك في إبراز النتائج حسب الوظائف والفروع والقطاعات<sup>1</sup>. ومن نتائج هذه الثورة كذلك بداية الاهتمام بمحاسبة التكاليف لما لها من دور في تحديد أسعار المنتجات خصوصا مع تزايد حدة المنافسة. كما تميزت هذه الفترة بكثافة الاستثمار في الأصول رأسمالية و ظهور الحاجة إلى احتساب الاهلاك بقصد تمكين المؤسسة من إعادة تمويل استثماراتها الإنتاجية المكلفة. وهذا ما ساهم في توفير المعلومات الملائمة لمختلف متخذي القرارات، كما ساهم كذلك في تطوير المحاسبة حتى تستجيب لاحتياجات مختلف الفئات التي لها ارتباط بشؤون المؤسسة، خصوصا عند ظهور شركات المساهمة و ما ترتب عنها من انفصال الملكية عن الإدارة.

<sup>1</sup>. مسامح مختار: مرجع سابق، ص 6.

كما ترتب عن هذه الثورة بروز موقع الدائنين بقوة في الساحة المحاسبية لاعتبارهم الممولين الأساسيين للاستثمارات وهذا ما أدى إلى تطوير المبادئ والقواعد المحاسبية خاصة المفاهيم المتعلقة بالمحافظة على رأس المال والتفرقة بينه وبين الدخل والتطبيقات التي تأخذ بمبدأ الحيطة والحذر وتحديد الربح وإعداد المركز المالي.

## 2. ظهور شركات المساهمة

رأينا أنه من نتائج الثورة الصناعية زيادة حجم المشاريع و ما نجم عنه من استثمارات جديدة تستدعي توفير أموال تفوق بكثير إمكانيات الملاك الصغار، و كان من بين احدث و أنجع الوسائل المتاحة لتوفير هذه الأموال هو اللجوء إلى شركات المساهمة التي تفتح رأس مالها للاكتتاب من طرف كافة أفراد المجتمع بهدف الحصول على الأموال اللازمة<sup>1</sup>. و لقد ازداد الاعتماد على هذا النوع من الشركات لما تتميز به من مزايا تفوق تلك التي تتميز بها شركات الأشخاص و المؤسسات المالية المقرضة.

تمتاز شركات المساهمة بخاصيتين أساسيتين وهما خاصية الاستمرارية و هذه تعتبر الأساس الذي بنيت عليه فرضية الاستمرارية في المحاسبة المالية، أما الخاصية الثانية فهي خاصية انفصال الملكية عن الإدارة أو ما يعرف بظاهرة الملكية الغائبة، و هو ما يجسد المفهوم الخاص بالشخصية المعنوية<sup>2</sup>. وهذا ما أثر كثيرا في الجانب المحاسبي خاصة من خلال ما يتعلق بالغرض من القوائم المالية، بحيث إلى جانب الأغراض السابقة المتعلقة بالتسجيل و الرقابة صارت المحاسبة تقوم بوظيفتها الإعلامية من أجل توجيه النشاط الاقتصادي و أصبح من الضروري أن يعبر القياس والعرض المحاسبي عن مبادئ متفق عليها. أما من حيث رأس المال أين حل مبدأ الأصول الإجمالية محل الأصول الصافية و أصبح الرأسمال يتمثل في مجموع الأصول أو الموارد المستثمرة في أعمال المشروع بصرف النظر عن مصدر هذه الأموال سواء أكان مملوكا للمساهمين أم مقترضا أم مجمعا

<sup>1</sup>. حسين القاضي، مأمون حمدان: 2007، مرجع سابق، ص، 21.

<sup>2</sup>. عباس مهدي الشيرازي: مرجع سابق، ص، 10.

وممثلا في احتياطات أم أرباحا مرحلة<sup>1</sup>. و نتيجة لذلك التطور في مفهوم رأس المال فقد اتخذت معادلة الميزانية الشكل التالي:

$$\text{الأصول} = \text{الخصوم (الالتزام اتجاه الغير)} + \text{رأس المال}$$

أما ما يتعلق بالربح و بعناصر الميزانية فكان ينظر إليها من وجهة نظر الإدارة من عدة زوايا فمن حيث الربح، فهو يمثل في نظر الإدارة الربح العادي الذي تعبر عنه الزيادة في أصول الوحدة الاقتصادية الناشئة عن تعاملها مع الملاك أو مع الغير والناج عن النشاط التجاري العادي لها. أما بخصوص مشكلة قياس الربح فإن تحليل عمليات هذه الوحدة من أجل فصل العمليات الإيرادية عن الرأسمالية ثم مقابلة المصاريف بالإيرادات لتحديد صافي الربح فكان من أهم المطالب الأساسية للإدارة و المجتمع المالي. أما من حيث الأصول فهي من وجهة نظر الإدارة تعتبر عاملا من عوامل الإنتاج و بذلك حلت القدرة الإنتاجية للأصل محل قدرته على سداد الديون. أما من حيث الخصوم فإنها تطورت وأصبحت تدل على التزامات على الإدارة أو على أصول الوحدة وهذه ممثلة في حقوق أصحاب المنشأة وفي حقوق الغير. وقد انطلق أصحاب الشخصية المعنوية أساسا من كون المنشأة تمثل وحدة معنوية مستقلة ينظر إليها القانون ويقاضيها بصورة مستقلة عن أصحابها<sup>2</sup>، كما ساهمت هذه الخاصية كذلك محاسبيا في مجال تقييم الإدارة و قياس أدائها من خلال مقابلة الجهود والإنجازات. و لعل أهم النتائج التي ترتبت عن ذلك نجد:

- بروز أهمية قائمة الدخل؛
- استخدام مبدأ مقابلة الإيرادات بالأعباء لتقييم أداء الإدارة؛
- انخفاض أهمية الميزانية مقارنة بقائمة الدخل و أصبحت حلقة وصل فقط بين قائمة الدخل لفترات متعاقبة.

<sup>1</sup>. حسين القاضي، مأمون حمدان: 2007، مرجع سابق، ص، 116 .

<sup>2</sup>. حسين القاضي، مأمون حمدان: (2007)، مرجع سابق، ص، 116.

### 3. فرض ضرائب الدخل على الأفراد و الشركات

ظهور شركات المساهمة نتج عنه انتشار قوانين الضرائب على الدخل وهو ما أضاف بعدا آخر للمحاسبة و عمل المحاسبين. مما أدى إلى زيادة الطلب على خدمات المحاسبين، وجعلهم في حكم المحتكر لوظيفة انتاج المعلومات المالية سواء داخل المنشأة أو خارجها، ومن ثم أصبح ينظر له على أنه الخبير والمستشار في مجالات الضرائب ونظم الرقابة وترويج المشروعات أو تصفيتها ودراسة الجدوى وفي مجالات الائتمان، ومن ناحية أخرى كان لهذه الضرائب تأثير على الفكر المحاسبي لكونه نقطة الانطلاق في تحديد الربح المحاسبي الذي يعتبر قاعدة أساسية في حساب الدخل الخاضع للضريبة<sup>1</sup>.

### 4. ظهور شركات المنافع العامة

من المعلوم أن شركات المنافع العامة لا تهدف إلى تحقيق الربح وبالتالي فإنها تحتاج إلى محاسبة تختلف عن تلك المسوكة في الوحدات التجارية. و عليه ومن أجل حماية أموالها فإنها تحتاج إلى محاسبة أخرى جديدة يطلق عليها المحاسبة الحكومية أو العمومية. هذه الأخيرة تعنى بموضوع تفويم الخدمات المقدمة من هذه الوحدات والتحقق من مجالات صرف الاعتمادات و قواعد تنفيذها.

ونظرا لطبيعة هذه الشركات فإنها تحتاج إلى استثمارات طويلة الأجل وهذا ما أدى إلى ظهور عدة مصطلحات ومهام جديدة منها على الخصوص ما يلي<sup>2</sup>:

- بروز الحاجة لطرق منطقية لحساب اهتلاك الأصول؛
- بروز الحاجة إلى تحديد تعريفه عادلة للخدمات المقدمة من هذه الشركات؛
- اتجاه هذه الشركات إلى الاندماج أدى إلى بروز الحاجة إلى القوائم الموحدة؛
- بروز مفهوم الشخصية الاقتصادية و مشاكل الشهرة؛

<sup>1</sup>. عباس مهدي الشيرازي: مرجع سابق، ص، 22.

<sup>2</sup>. عباس مهدي الشيرازي: مرجع سابق، ص، 22، 23.

▪ بروز عملية تصنيف حقوق الأقلية في القوائم المالية.

إن هذه المرحلة بعواملها المختلفة ساهمت كثيرا في تطوير المحاسبة سواء على المستوى المهني أو الأكاديمي، فعلى المستوى المهني خاصة بعد صدور شركات المساهمة ساهمت هذه الأخيرة مساهمة جبارة من خلال مجموعة من الأعمال منها تدخل الدولة بتشريعات تضمن الحد الأدنى من الإفصاحات لمختلف المستعملين خاصة المساهمين و المقرضين وإخضاع القوائم المالية للمراجعة من قبل المراجعين الخارجيين، كما ساهمت في بروز جمعيات مهنية محاسبية فنية مثل جمعية المحاسبين في اسكتلندا 1854 و مجمع المحاسبين و المراجعين بإنجلترا و ويلز سنة 1880 ثم جمعية المحاسبين الامريكيين. إن أهم المبادئ التي ترسخت على المستوى المهني في هذه الفترة نلخصها في الآتي<sup>1</sup>:

- الحياد و عدم التحيز؛
- الصدق في التعبير؛
- الموضوعية في القياس؛
- عدالة القوائم المالية؛
- الإفصاح الكافي.

أما من الجانب الأكاديمي فإن تراكم المفاهيم والمصطلحات لدى المحاسبين أصبح تنظيمها و ترتيبها في إطار فكري مترابط من أهم الأولويات وياشر المحاسبون ذلك من خلال اتجاهين متكاملين و هما الاتجاه نحو النظرية الاقتصادية للمنشأة و الاتجاه نحو نظرية التمويل و الهدف من ذلك هو تأسيس مفاهيم علمية للظواهر و المتغيرات موضوع الاهتمام و بصفة خاصة تطوير نموذج محاسبي مناسب للوحدة الاقتصادية.

<sup>1</sup>. عباس مهدي الشيرازي: مرجع سابق، ص، 23.

### المطلب الثالث: مرحلة النظر إلى المحاسبة على أنها نظام للمعلومات

بعدها أضافت المرحلة السابقة مهاماً جديدة للمحاسبة والمحاسبين وجعلت منهما العنصر الأساسي في الوحدة الاقتصادية ليس فقط من خلال تسجيل الأحداث والقياس والإفصاح وإنما من خلال تعدي دورها إلى مهام نوعية في ميدان إدارة الأعمال على العموم مثل الاستشارة والخبرة وتقديم النصائح والتوجيهات حول اختيار الاستثمارات الجدوى الاقتصادية لها.

أما هذه المرحلة فقد أضافت مهمة أخرى أساسية لا تقل أهمية عن المهام السابقة وهي قياس التكاليف والربحية والإنتاجية وتقييم الأداء<sup>1</sup>. وهو ما يعرف حالياً بالمحاسبة الإدارية وفق حسب المجلس الأنجلو الأمريكي للكفاية الإنتاجية وفق ما جاء في تقريره الصادر سنة 1950 بعد زيارة عدد من أعضائه بعض المنشآت الأمريكية<sup>2</sup>

ولقد عرفت هذه المحاسبة عدة تعريفات، منها التعريف الذي قدمته لجنة المحاسبة الإدارية التابعة لجمعية المحاسبين الأمريكية سنة 1959 الذي ينص على أنها تطبيق للوسائل و المفاهيم الملائمة في تطوير المعلومات الاقتصادية التاريخية و المتوقعة عن المنشآت من اجل مساعدة الإدارة في وضع خطة للأهداف الاقتصادية و اتخاذ القرارات الرشيدة<sup>3</sup>. أما (CAPLAN. 1982) فعرفها بأنها النظام الذي يقوم بتجميع و تصنيف و تلخيص و تحليل و إيصال المعلومات التي تساعد المديرين في اتخاذ القرارات و الرقابة و التنفيذ<sup>4</sup>.

إن المتمعن في هاذين التعريفين يذهب إلى ما ذهب إليه بعض المفكرين من اعتقاد بان مخرجات النظام المحاسبي ما هي إلا جزء من نماذج اتخاذ القرارات رغم التحفظ المسجل على ذلك من قبل أغلبية الفاعلين في الميدان المحاسبي خاصة الشيرازي الذي اعتبر ذلك تطرفاً في التحليل،

<sup>1</sup> . عباس مهدي الشيرازي: مرجع سابق، ص 24.

<sup>2</sup> . مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر ابراهيم نور: المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة 1، عمان، 2002، ص، 11.

<sup>3</sup> . مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر ابراهيم نور، مرجع سابق، ص 11.

<sup>4</sup> . مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر ابراهيم نور، مرجع سابق، ص 12.

لكن الإجماع وقع على أن مخرجات هذا النظام هي الهدف الأساسي لأنها تمكن المستعملين من قاعدة بيانات تساعدهم على اتخاذ القرارات الرشيدة.

نستخلص من تطور المحاسبة الإدارية الانتقال من تحليل نتائج المحاسبة المالية إلى مرحلة تحليل البيانات الكمية وغير الكمية، حيث أصبح المحاسب هو المسؤول عن نظام المعلومات الرسمي على مستوى الوحدة، وهذا يعتبر بمثابة تطور كبير في مهام ومسؤوليات المحاسب ويمثل ارتفاعاً كبيراً في مكانته في هذه الوحدات.

إن المجالات التي استفادت كثيراً من تطور المحاسبة الإدارية هي<sup>1</sup>:

- تطوير البيانات المحاسبية مثل إعداد الموازنات التخطيطية و قياس التكاليف التفاضلية؛
- تلبية احتياجات نماذج اتخاذ القرارات من المعلومات مثل التكاليف و الإيرادات الحدية و تكلفة الفرصة البديلة؛
- استمرار التطور من خلال الاستعانة بفروع المعرفة الأخرى مثل نظريات التمويل نظرية التقييم و النظرية الاقتصادية.

وبما أن وظيفة المحاسبة هو إنتاج المعلومات وتوزيعها على كل الأطراف ذات المصلحة، فإنه يمكن النظر إلى نظام المحاسبة المالية على اعتبار أنه نظام للمعلومات. هذا الأخير أعطيت له عدة تعاريف منها، أنه مجموعة من الأجزاء أو العناصر أو المقومات التي تعمل مع بعضها البعض بصورة متناسقة ومترابطة لتحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف المحددة<sup>2</sup>. أما الشيرازي فعرفه بأنه مجموعة من العناصر التي تعمل مجتمعة في سبيل تحقيق هدف معين<sup>3</sup>. و على العموم فإن الاطار العام لأي نظام يتكون من ثلاثة عناصر رئيسية تتمثل في المدخلات، عمليات التشغيل والمخرجات.

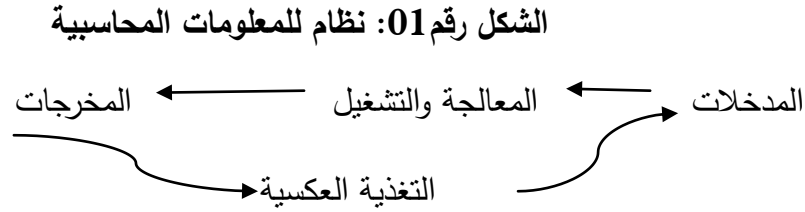
<sup>1</sup> .عباس مهدي الشيرازي: مرجع سابق، ص 24.

<sup>2</sup> . قاسم محمد ابراهيم البياتي، زياد يحي: نظام المعلومات المحاسبية، وحدة الدباء للنشر، العراق، 2003، ص، 15.

<sup>3</sup> . عباس مهدي الشيرازي: مرجع سابق، ص، 25.



ومن أجل قياس فعالية وكفاءة هذا النظام في مدى تحقيقه لأهدافه، فإنه غالباً ما يضاف إليه عنصر آخر هو الرقابة أو التغذية العكسية. و يمكن إبراز ذلك النظام من خلال الشكل التالي:



المصدر: من إعداد الباحث

يجب أن تكون هذه المكونات الثلاثة متجانسة ومترابطة فيما بينها حتى تضمن تحقيق الأهداف الجزئية المحددة. وعندما تتحقق هذه الأخيرة سوف يتحقق الهدف العام آلياً. من أجل ذلك يجب أن تكون هذه الأهداف الجزئية المحددة في كل مرحلة غير متناقضة و تكمل بعضها البعض. أما في الميدان المحاسبي فيمكن إبراز ذلك النظام من خلال الشكل التالي:

**شكل رقم 02 : نظام المعلومات في المحاسبة المالية**

حدود النظام		حدود النظام	
البيئة	المخرجات	عمليات	مدخلات
المحيطة	(معلومات)	(التشغيل)	(بيانات)
بالنظام			
المستخدمين			
			البيئة المحيطة (عمليات وأحداث)

المصدر: عباس مهدي الشيرازي: نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للطباعة و النشر و التوزيع، الكويت، 1990، الطبعة الأولى، ص 25.

نلاحظ من خلال الشكل الموضح أعلاه، بأن نظام المعلومات في المحاسبة غير مرتبط بداخل الوحدة فقط و إنما هو مفتوح على المحيط من زاويتين أساسيتين. الأولى الحصول على المعلومات التي تمثل مدخلات النظام من مصدريها المحيط الداخلي و الخارجي بمكوناتها المختلفة من اقتصادية و اجتماعية و قانونية، وهي مجالات كثيرة التعقيد من حيث تحليلها و تصنيفها و

تبويبها. أما الزاوية الثانية فهي كيفية إيصال معلومات وبيانات منتجة داخل هذا النظام إلى مستعملين متعددين تعدد احتياجاتهم و رغباتهم. و هي الصعوبة الثانية التي تعتبر تحد كبير أمام المحاسبين هذه الأخيرة مرتبطة خاصة بكيفية تشغيل هذه العمليات خاصة في تحديد مفهوما و شروط الاعتراف بها و اختيار نموذج القياس المناسب الأكثر موثوقية و موضوعية و ملائمة خاصة في ظل تعدد بدائل القياس المحاسبي و عدم الاتفاق على بديل مرجعي - موحد - ثم تسجيلها و أخيرا تحديد العناصر الواجب الإفصاح عنها.

إن أهم ما ترتب على اعتبار أن المحاسبة المالية هي نظام للمعلومات نشأة ما يعرف حاليا بالمدخل أو الاتجاه النفعي في بناء نظرية المحاسبة<sup>1</sup>. وعليه نستنتج أن الهدف من نظام المعلومات المحاسبية في هذه المرحلة هو كيفية إيصال معلومات ملائمة و موثوق فيها لمختلف المستعملين لتمكينهم من اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، و هو الهدف الأساسي إلى يومنا هذا.

#### المطلب الرابع: مرحلة المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية

ظهر مفهوم المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية في الفكر المحاسبي مع بداية العقد السابع من القرن العشرين، من خلال كتابات مجموعة من المفكرين مثل David Linowes الذي تناول في كتابه حول المسؤولية الاجتماعية في المحاسبة الصادر سنة 1970، الجوانب الاجتماعية والاقتصادية للمحاسبة وكذلك ظهور مساهمة Mobley Sybil من خلال مقالته الصادرة في مجلة المحاسبة سنة 1970 تحت عنوان تحديات المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية. ضف إلى ذلك مساهمة جمعية المحاسبين القانونيين الأمريكية في إثراء هذا التخصص الجديد في المحاسبة من خلال تشكيل لجنة متخصصة أوكلت لها معالجة المشاكل الخاصة بالقياس و الإفصاح في هذا المجال ساهم كثيرا في تطورها.

يعتبر الهدف من النشاط الاقتصادي على العموم هو تلبية حاجيات الفرد و المجتمع. و أن الجهة الموكل إليها تلبية تلك الحاجيات هي المؤسسات المختلفة التي تنشط في مجال المال والأعمال.

<sup>1</sup>. عباس مهدي الشيرازي: مرجع سابق، ص، 26.

وعليه فإن المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية تعتبر احدث مراحل التطور المحاسبي و هي تهتم بمتابعة و تسجيل و قياس الأحداث ذات الطابع الاجتماعي التي تقوم بها منظمات الأعمال والإفصاح عنها لمختلف المستعملين. و تشمل هذه المحاسبة عدة ميادين منها ما يتعلق بالبيئة و المحيط، ومنها ما يرتبط بالموارد البشرية مثل التكوين و الحماية الاجتماعية بالإضافة إلى قطاعات أخرى مختلفة.

### 1. مفهوم المسؤولية الاجتماعية

رغم تشعب مجالات المسؤولية الاجتماعية و تعدد الآراء حول كونها مسؤولية قانونية على عاتق المنظمة أو نابعة من إرادتها في خدمة المجتمع وتحسين صورتها اجتماعيا بعد نجاحها اقتصاديا، فإن تعاريف المسؤولية الاجتماعية المقدمة جاءت متماثلة إلى ابعد الحدود. فعلى سبيل المثال، عرفها Peter Drucker على أنها التزام المؤسسة تجاه المجتمع الذي تعمل فيه. و من خلال تحليله لهذا المفهوم أضاف بأنه ينبغي على المؤسسة أن تتحمل كامل المسؤولية عن كل ما تسببه من أثار سلبية على المحيط و مكوناته المختلفة من زبائن و موردين ومقرضين و مستخدمين كذلك<sup>1</sup>. نلاحظ من خلال هذا التعريف أن Peter Drucker أدرج المسؤولية الاجتماعية ضمن الالتزامات القانونية الواجبة على منظمات الأعمال عكس Strier Franklin الذي اعتبرها بأنها مبادرات خيرية تصدر من المؤسسات الراغبة في ذلك. من خلال ما سبق يتضح بأن المسؤولية الاجتماعية تعتبر تمثيلا لتوقعات المجتمع لمبادرات من المؤسسات في مجال المسؤولية التي تتحملها اتجاه المجتمع وبما يتجاوز الحد الأدنى من الإذعان للقانون و بصورة لا تضر بقيام المؤسسة بوظائفها الأساسية للحصول على عائد مناسب من استثماراته<sup>2</sup>.

أما Holmes Sundra فقدّم العديد من الأمثلة حول هذه المسؤولية و سار في اتجاه Peter في كون المسؤولية الاجتماعية هي قانونية وواجبة على المؤسسة كأن تقوم بالمساهمة في مجموعة من

<sup>1</sup>. Drucker Peter, An introductory view of management, Harpers College Press, USA, 1977, p 584.

<sup>2</sup>.Strier, Franklin: The business manager's dilemma defining social responsibility. Vol 2, N1. 1979. p9

الأنشطة الاجتماعية مثل محاربة الفقر و تحسين الخدمات الصحية و مكافحة التلوث و خلق فرص العمل و حل مشكلة الإسكان و المواصلات و غيرها<sup>1</sup>.

## 2. تعريف المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية

رغم تعدد الآراء حول مفهوم المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية فإن أغلبية الدراسات تناولتها من خلال ثلاث زوايا أساسية. فمن جهة كان هناك اعتقاد بأنها تمثل امتدادا للمحاسبة المالية التقليدية و مكملة لها، وعليه يجب أن تشمل القوائم المالية بيانات إضافية حول الأداء الاجتماعي للوحدة المحاسبية. و من جهة أخرى كان ينظر إلى المحاسبة الاجتماعية بنظرة أوسع و أكثر شمولاً كإطار فكري شامل للمحاسبة بشكل عام وليس مجرد فرع للمحاسبة المالية فقط. أما المدخل الثالث فيعتبرها فرعاً متميزاً له خصائصه مثله مثل باقي الفروع المحاسبية الأخرى كمحاسبة التكاليف و محاسبة الموارد البشرية و المحاسبية الإدارية.

من خلال التعاريف المقدمة للمسؤولية الاجتماعية نستنتج أنها نشاط إجباري يفرضه القانون أو طوعي ناتج عن إرادة المشروع في خدمة أهداف اجتماعية سواء داخلية مثل التكوين و الرعاية الصحية أو خارجية مثل المساهمة في الحفاظ على البيئة و المحيط ككل. أما تعريف المحاسبة على المسؤولية الاجتماعية فلقد مر بعدة مراحل نوجزها حسب تطورها التاريخي كما يلي:

تعريف 1: Mobly Sybil 1970 عرفها بأنها القيام بترتيب و قياس و تحليل الآثار الاجتماعية والاقتصادية الناتجة عن سلوك القطاع العمومي و المؤسسات الاقتصادية الأخرى<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>.Holmes Sundra: Corporate social performance and present areas of commitment. Academy of management journal, vol 20, 1985, p435.

<sup>2</sup>.Mobley Sybil: The challenge of socio-economic accounting. The Accounting Review, 1970. p762.

تعريف 2: عرفها الشيرازي 1990 على أنها مجموعة من الأنشطة التي تختص بقياس وتحليل الأداء الاجتماعي لوحدة محاسبية معينة و توصيل تلك المعلومات اللازمة للفئات المختصة بهدف مساعدتهم على اتخاذ القرارات الصحيحة و تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة<sup>1</sup>.

و في هذا الإطار تبدو هناك ملاحظة هامة وهي أن جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) تقرر بعدم الحاجة إلى تعريف المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بمبرر أن المحاسبة هي على العموم ذات أهداف اجتماعية محضة و تعكف دائما على قياس تأثير عمليات المؤسسة كشخصية معنوية مستقلة على المؤسسات و الهيئات و المنظمات الأخرى.

من خلال هذه التعاريف التي وردت في مراحل زمنية مختلفة فإنها تتفق في مجملها حول النقاط جوهرية الآتية:

- قبول المؤسسات لمسئولياتها الاجتماعية سواء امتثالا للقوانين والتشريعات السائدة أو عن عمل طوعي إرادي؛
- الإجماع على أهمية قياس الأنشطة الاجتماعية من خلال تحديد تكلفتها و العائد منها؛
- ضرورة الإفصاح عن هذه الأنشطة لكل المستعملين؛
- الاتفاق على أن المحاسبة ذات أهداف اجتماعية بطبيعتها ودورها هو متابعة الأحداث التي تقوم بها مختلف الكيانات الاجتماعية من خلال التسجيل و القياس و الإبلاغ.

### 3. متطلبات المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية

في هذه المرحلة الجد متطورة في ميدان الأعمال نتيجة تراكمات المراحل السابقة خاصة أثر الثورة الصناعية وظهور الشركات في تطور حجم المشروعات وارتفاع عدد المستعملين وتعدد احتياجاتهم أصبح من واجب المحاسبة والمحاسبين العمل أكثر من أجل الاستجابة لهذه الاحتياجات المتزايدة وذلك خاصة من خلال وظيفتين أساسيتين من وظائف المحاسبة وهي التوسع في القياس والإفصاح المحاسبي.

<sup>1</sup> عباس مهدي الشيرازي: مرجع سابق، ص 35 .

### 1.3. التوسع في القياس المحاسبي

و يقصد به قياس الأحداث الاقتصادية التي تتم داخل المؤسسة و لها تأثير ليس فقط على الأداء الاقتصادي (ربحية المؤسسة) و إنما قياس تلك التي لها تأثير كذلك على الأداء الاجتماعي. وهذا ما دعت إليه بعض الجهات الحكومية و الاجتماعية و شجعت الشركات على الاهتمام بالمعلومات المحاسبية التي تعكس المحافظة على صحة الإنسان و مكافحة المشاكل و الأضرار الاجتماعية و تحقيق الأمن و السلامة المهنية. و بالتالي أصبح القياس المحاسبي يشمل الآثار الخارجية لتصرفات المؤسسة التي تتمثل في تحديد ما يعرف بالتكلفة و العائد الاجتماعي<sup>1</sup>. نلاحظ من خلال هذا الطرح أن من أهم متطلبات هذه المحاسبة هو توسيع القياس ليشمل آثار نشاط الوحدة على المحيط و البيئة و على صحة الإنسان و قياس مساهمات هذه الوحدات كذلك في الأنشطة العامة. أي من خلال هذا التوسع في القياس تعمل هذه المحاسبة على محاولة الربط بين المحاسبة الجزئية على مستوى الوحدة إلى المحاسبة على المستوى الكلي أو ما يعرف بالمحاسبة الوطنية أو القومية.

### 2.3. التوسع في الإفصاح المحاسبي

و يتم ذلك من خلال التوسع في الإفصاح المحاسبي عن الأنشطة الاجتماعية التي تقوم بها الشركات والتي لها آثار اجتماعية، و إيصالها للفئات المستفيدة بحيث لا تشمل احتياجات المستثمرين و الدائنين فقط و إنما احتياجات المجتمع ككل<sup>2</sup>. إن متطلبات التوسع في الإفصاح ليس فقط للمستعمل الحضيف و إنما لكل المجتمع يعود الى التأثير الكبير للمحاسبة على مصالح فئات كبيرة من المجتمع المتعارضة بطبيعتها , و هو ما يلزم المحاسبين بوجهة النظر الاجتماعية اي من خلال انتاج قوائم مالية تغطي كافة الفئات في المجتمع و ليس تقارير مالية للأغراض الخاصة.

1. مشري حسناء: دراسة أثر نظام المحاسبة الاجتماعية في تبني مفهوم المسؤولية الاجتماعية، دراسة ميدانية لبعض المؤسسات الاقتصادية لولاية سطيف، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، سطيف، العدد 14، سنة 2014، ص. 214.

2. مشري حسناء: مرجع سابق، ص، 246 .

رأينا من خلال هذا المبحث أن المحاسبة لم تتوقف على التطور منذ بابل إلى يومنا هذا استجابة للتطورات في جميع ميادين الحياة خاصة الاقتصادية والاجتماعية. و هنا يجب الإشارة إلى الدور الكبير الذي لعبه اكتشاف الأرقام السومرية في التسجيل المحاسبي و متابعة مسك الدفاتر وتسيير عناصر المخزون. أما الثورة الحقيقية في المجال المحاسبي فهي التي عرفتها مرحلة ظهور القيد المزدوج الذي لا تزال تطبيقاته متواصلة الى يومنا هذا. أما الثورة الصناعية فكان لها الأثر البارز على اتساع النشاط الاقتصادي و زيادة الإنتاج و الذي كان دافعا قويا للمهتمين بالمجال المحاسبي من اجل مواكبة تلك التطورات، وهو ما ساهم في تطوير المحاسبة و سمو مكانة المحاسبين في مجتمع الأعمال ككل. هذا بالإضافة إلى اثر ظهور شركات المساهمة و المنافع العامة على ظهور مستعمل جديد و جب توفير له كل البيانات و المعلومات لاعتباره الممول الأساسي لهذا التوسع في النشاط وهم المقرضين ، وهو ما يضيف مهام أخرى للمحاسبين و المحاسبة على العموم. كل هذه التطورات أدت إلى تفرع المحاسبة و ظهور تخصصات جديدة منها المحاسبة الإدارية التي تهتم بتحديد و تحليل التكاليف و دراسة الجدوى الاقتصادية وهو ما وسع من مهام المحاسب و أصبح خبيراً و مستشاراً وموجهاً للملاك في كيفية اتخاذ قراراتهم. في هذه المرحلة كذلك بات ينظر للمحاسبة على أنها نظام للمعلومات من خلال معالجتها لمختلف المدخلات الواردة من المحيط في شكل أحداث اقتصادية واجتماعية من خلال تحديد مفهومها و التأكد من توفر شروط الاعتراف بها ثم قياسها و تسجيلها وأخيراً الإفصاح عنها في شكل معلومات تستجيب لاحتياجات مختلف المستعملين.

### المبحث الثاني: دراسة تحليلية للمفاهيم المرتبطة بالوحدة المحاسبية

من خلال ما تطرقنا إليه في المبحث السابق حول التطور التاريخي للمحاسبة رأينا أن المحرك الأساسي الذي يدفع بها (المحاسبة) للانتقال من مرحلة لأخرى هو ذلك التغير الكبير في طبيعة و حجم الوحدة المحاسبية. إذ بعدما كانت مجرد وحدات صغيرة تابعة للملاك و الكهنة في مرحلة تكوين الجانب الفني للمحاسبة لا يوجد فيها الفصل بين الوحدة ومالكها أو ملاكها، انتقلت في مرحلة الاهتمام بالمحاسبة مهنية وأكاديمية إلى وحدات ضخمة بفضل الثورة الصناعية و ما تلاها من ظهور شركات المساهمة التي تعدت مصادر التمويل فيها حدود إمكانيات الملاك إلى المقرضين، وما نتج عن ذلك

من التزامات جديدة أضيفت على عاتق المحاسبين تتمثل في تلبية حاجات هؤلاء من المعلومات الكمية و الكيفية اللازمة لاعتبارهم في نفس مستوى الملاك. إن ما يميز هذه المرحلة كذلك ظهور الضرائب على دخل الأفراد و ظهور شركات المنافع العامة، ثم ظهور المحاسبة الإدارية و ما ترتب عنها من اهتمام بنظام المعلومات لأهميته في التخطيط و التنظيم و التسيير على المستويين الجزئي و الكلي. من خلال ما سبق يتضح دور توسع الوحدات المحاسبية و كبر حجمها في تطور مفاهيم المحاسبة، خاصة تلك المتعلقة بالمفاهيم و شروط الاعتراف و قياس مختلف عناصر القوائم المالية وفق الطرق و النماذج المختلفة، ارتأينا مناقشة المفاهيم المرتبطة بالوحدة المحاسبية من خلال تحديد مفهومها و خصائصها و مختلف النظريات المفسرة لهذه الوحدة نظرا لأهمية ذلك في تطور الوظائف المحاسبية المختلفة خاصة تلك التي لم يحدث بشأنها توافق بين مختلف المنظرين و الأدباء في المجال المحاسبي.

#### المطلب الأول: تقديم عام للوحدة المحاسبية

الوحدة المحاسبية هي مجال النشاط الاقتصادي و الاجتماعي الذي تجد فيه المحاسبة تطبيقاتها وفق القواعد و القوانين المحاسبية المتعارف عليها (GAAP). ورغم تعدد تعاريف الوحدة المحاسبية إلا أن أغلب الدراسات قسمتها إلى الصنفين التاليين:

1. الصنف الذي جاء به Monitez في دراسته التي أعدها لمجلس معايير المحاسبة الدولية SFAS 1 و التي عرف فيها الوحدة الاقتصادية (المحاسبية) بأنها تلك التي تقوم بالأنشطة الاقتصادية و تكون لها القدرة على السيطرة على منافع الموارد التي تحتفظ بها و تتحمل مسؤوليات نتائج إبرام العقود و تنفيذ التعهدات. وقد تكون هذه الوحدة الاقتصادية منشأة فردية أو شركة أشخاص أو شركة مساهمة تقوم بتنفيذ نشاط هادف للربح أو غير هادف للربح<sup>1</sup>.
2. الصنف الذي تكون فيه الوحدة المحاسبية تمثل المصالح الاقتصادية لأفراد معينين أو جماعات أو منظمات يطلق عليهم مصطلح المستخدمين. و بالتالي يعتبر هذا الصنف موجهها أساسا

<sup>1</sup>. الدون، س، هندريكسن، ترجمة كمال خليفة أبو زيد: النظرية المحاسبية، مطبعة المكتب الجامعي الحديث، الطبعة 4، الإسكندرية 2005، ص، 110.



لخدمة مصالح فئات معينة. و انطلاقا من ذلك تعرف الوحدة المحاسبية بأنها الوحدة التي يمكن التعرف على حدودها عن طريق تحديد الفرد صاحب المصلحة أو المجموعة صاحبة المصلحة مع تحديد طبيعة ذلك الفرد أو المجموعة<sup>1</sup>. و هو الصنف الذي اختارته و تبنته جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) لجنة دراسة المفاهيم و المعايير سنة 1964. أما التعريف الصريح للوحدة و الذي يفصل بين كيان الوحدة و الملاك هو ما ذهب إليه الدكتور فكري عبد الحميد عشاوي سنة 1983 عندما عرفها بأنها (وحدة مستقلة قائمة بذاتها، كما أنها مستقلة عن الملاك و غيرهم من الممولين)<sup>2</sup>. و يرى أن ما يسجل في الوحدة المحاسبية هي العمليات التي تخص و تؤثر على الوحدة نفسها. أي أن الوحدة المحاسبية لها شخصيتها المعنوية المستقلة و ذمتها المالية و بالتبعية لها الحق في التقاضي.

من خلال المفاهيم السابقة نستنتج أن الوحدة المحاسبية جاءت تجسيدا لفصل الملكية بين كل من الوحدة و المالك أو الملاك، لها مهام اقتصادية و اجتماعية تهدف إلى تحقيق الربح وهي وحدة موجهة أساسا لخدمة أهداف المستخدمين أو ما يطلق عليه بالأفراد و الجماعات ذات المصالح.

**المطلب الثاني: دراسة تحليلية للنظريات التفسيرية لمفهوم الشخصية المعنوية**

### 1. نظرية الملكية المشتركة

قبل ظهور الثورة الصناعية و شركات المساهمة كانت الوحدة المحاسبية متمثلة في مشروعات فردية و شركات أشخاص تقوم أساسا على شخصية الشركاء و الثقة المتبادلة بينهم أين لا تفرق التشريعات بين الذمة المالية للوحدة و مالكيها أو ملاكها، و اعتمدت حينها كأساس للمبادئ المحاسبية المعتمدة، و تقوم هذه النظرية على المقومات التالية:

■ أن العلاقة التعاقدية بين ملاك المشروع هي التي ترسم إطار المشروع و القانون لا يخلق الشركة بل يعطي قوة تنفيذية لهذه العلاقة؛

<sup>1</sup>. الدون، س، هندريكسن: مرجع سابق، ص. 110 .

<sup>2</sup>. لدون، س، هندريكسن: مرجع سابق. ص. 110 .

- من منظور الملكية تعتبر أصول المنشأة مملوكة ملكية جماعية للأفراد الطبيعيين المكونين للمشروع و ليست مملوكة للمنشأة نفسها. حيث أن الشخص الطبيعي فقط هو محل الحق، كما أنها ليست مملوكة لكل أصحاب الأموال في الشركة حيث أن هناك فرقا جوهريا بين الملاك والدائنين. فالفريق الأول فقط هو الذي تربطه بالمشروع رابطة الملكية، أما الثاني فتربطه بالمشروع علاقة الدائنية و المديونية ؛
  - أما من منظور الإدارة، فيرى أصحاب حقوق الملكية أن قدرة المدير على اتخاذ القرارات، إنما تستمد من سلطة الملاك. فالملاك يفوضون السلطة للإدارة و بذلك فان القائمين على الإدارة يعدون بمثابة وكلاء عن أصحاب الوحدة الاقتصادية و يعملون بإرادتهم؛
  - و من حيث الهدف فان الغرض من الوحدة هو تحقيق اكبر أرباح ممكنة للملاك و أن الإدارة ترسم السياسة الملائمة لتحقيق هذا الهدف<sup>1</sup>.
- و مما لا شك فيه، أنه كان لهذه النظرية تأثير كبير على الفكر المحاسبي السائد آنذاك خاصة على محاور المحاسبة الأساسية مثل الهدف منها و كيفية قياس رأس المال و الربح و الأصول والخصوم. و يمكن إبراز أهم الآثار من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (1) آثار نظرية الملكية المشتركة على المفاهيم المحاسبية

العناصر	الآثار على المفاهيم المحاسبية
الغرض من المحاسبة	<ul style="list-style-type: none"> <li>• تلبية حاجيات الملاك من المعلومات من خلال تسجيل الأحداث ذات القيم المالية في الدفاتر المحاسبية،</li> <li>• تمكين أصحاب المشروع من قياس كفاءة الموكلين في إدارة أموالهم وفي أداء مسؤولياتهم.</li> </ul>
رأس المال	<ul style="list-style-type: none"> <li>• يتمثل رأس المال في صافي الأصول التي تمثل التغير في صافي الحصص الأصلية للشركاء.</li> </ul>

<sup>1</sup>. حسين القاضي، مأمون حمدان: (2001)، مرجع سابق، ص. 121 .

الربح	<ul style="list-style-type: none"> <li>• الربح حسب أصحاب المشروع هو الربح الشامل الذي يقاس عن طريق معادلة الميزانية و مقارنة صافي الأصول في بداية الدورة و نهايتها. أي هو الربح الذي يعبر عن الزيادة في حقوق أصحاب المشروع.</li> </ul>
الأصول	<ul style="list-style-type: none"> <li>• هي كل شيء مملوك وله قيمة و يمكن أن تستخدم في أداء الالتزامات و تسديد الديون.</li> </ul>
الخصوم	<ul style="list-style-type: none"> <li>• هي التزامات أصحاب المشروع اتجاه الغير. و بعبارة أخرى هي التزام المالك بأداء تلك الالتزامات وفق التعهدات و العقود المتفق عليها.</li> </ul>
الإيرادات	<ul style="list-style-type: none"> <li>• تمثل الزيادة في حقوق الملكية.</li> </ul>
المصاريف	<ul style="list-style-type: none"> <li>• تمثل النقصان في حقوق الملكية.</li> </ul>

المصدر: من إعداد الباحث.

إن المتمعن في هذه المفاهيم و خاصة ما يتعلق منها بالاعتراف و القياس يسجل مجموعة من الملاحظات منها على الخصوص ما يلي:

- يقاس الربح بالمقارنة بين الأصول و الخصوم في بداية و نهاية كل دورة محاسبية؛
- الربح الصافي يتحدد بعد خصم كل التكاليف خاصة الضرائب و الفوائد؛
- الأصول هي ملكية أصحاب رؤوس الأموال وليس المشروع أو الدائنين؛
- الخصوم هي التزام على المشروع والملاك كذلك، أي أن مسؤولية المالك غير محدودة.

## 2. نظرية الشخصية المعنوية

المتمعن في نظرية الملكية المشتركة يلاحظ أنها تتناسب فقط مع الوحدات المحاسبية الفردية و شركات الأشخاص غير أن تأثيرها قد اخذ حجما آخر ليشمل أغلبية أنواع الشركات بما فيها شركات الأموال، خاصة في كيفية تحديد حقوق المساهمين على أساس السهم الواحد أو الحصة الواحدة من خلال مثلا استبعاد فوائد رأس المال المقترض و كذلك الضرائب على الأرباح عند حساب الدخل في شركات المساهمة.

أما الشخصية المعنوية فان ظهورها يتوافق مع بروز شركات المساهمة التي من بين أهم خصائصها العدد غير المحدود للشركاء بالإضافة إلى عدم ثبات هذا العدد سواء من حيث الكم أو من حيث طبيعة المساهمين. و عليه، كان من المستحيل أن تدار هذه الوحدات من قبل الملاك أو المساهمين مما يستوجب تكليف هيئات إدارية مستقلة لإدارة هذه الأموال. و هي أول خطوة نحو تفعيل

نظرية الشخصية المعنوية من خلال انتخاب مجلس للإدارة الذي يفوض بدوره مجموعة من المديرين نيابة عنهم و هكذا عمليا انفصلت الإدارة عن الملكية.

### 1.2. مقومات نظرية الشخصية المعنوية

إذا كانت شخصية الشريك في ظل نظرية الملكية المشتركة تعد نقطة فاصلة في استمرار المشروع، فإنه في ظل الشخصية المعنوية لا تعد الملكية أو شخصية المالك عنصرا جوهريا في تكوين واستمرارها، وتقوم هذه النظرية على مجموعة من المقومات نلخصها في الآتي:

#### 1.1.2. العلاقة التعاقدية

حسب هذه العلاقة فإن جوهر المشروع لا يكمن في العلاقة التعاقدية بين الشركاء بل يكمن في ما يقدمه مجموع المستثمرين من أصول بمختلف أنواعها لاستخدامها في نشاط الوحدة المحاسبية. أي أن العلاقة التعاقدية بين المساهمين و بقية المستثمرين في المشروع تتحدد قانونا بشكل منفصل ولا تسري هنا قاعدة العقد شريعة المتعاقدين بل القانون هو الذي يرسم الإطار العام للمشروع<sup>1</sup>. ويقصد بالمستثمر هنا كل من المساهمين و المقرضين.

#### 2.1.2. مفهوم الملكية

حسب مفهوم الملكية فإن كل الأصول مملوكة للوحدة المحاسبية لاعتبارها شخصية معنوية مستقلة بذاتها. أما المستثمرون الملاك لهم فقط الحق في الأرباح عندما تقرر الجمعية العامة ذلك، في حين يتقاضى المقرضون عوائد مالية مقابل خدمات ديونهم كمالهم الحق كذلك في استرداد ديونهم عند بيع الأصول عند التصفية.

#### 3.1.2. دور الإدارة

مع ظهور شركات المساهمة انتقلت مهمة الإدارة من مجرد حماية المالكين إلى مهمة الدفاع عن المصلحة العامة للشركة وأصبح المديرون وحدة مهنية مستقلة ترسم سياستها (الشركة) لا بوحى من المساهمين بل بوحى من المصلحة العامة لها لاعتبارها شخصية معنوية مستقلة<sup>2</sup>، وهي تثبت نهائي لاستقلال و انفصال الملكية عن الإدارة.

<sup>1</sup> رضوان حلوة حنان: مرجع سابق، ص 411.

<sup>2</sup> رضوان حلوة حنان: مرجع سابق، ص، 411.

## 4.1.2. تحقيق الربح

تبين في ما سبق ما هي مبررات انفصال الملكية عن الإدارة، وكيف وأصبح المحاسبون يعملون من أجل المصلحة العامة للشركة وليس من أجل مصلحة الملاك فقط. وعليه حسب أنصار هذه النظرية فإن سياسة الشركة لا تهدف إلى تعظيم الربح بقدر ما تهدف إلى تحقيق أرباح مناسبة ومعقولة للمساهمين ودفع أجور عادلة للعاملين و تقديم خدمات ممتازة أو سلعة جيدة للمستهلكين أو بصورة عامة خدمة المجتمع الذي تعمل الشركة في نطاقه<sup>1</sup>.

وفي موضوع القياس المحاسبي فإننا نجد قائمة المركز المالي هي التي تحضي بالأولوية من وجهة نظرية الملكية المشتركة، أما من وجهة نظر أصحاب نظرية الشخصية المعنوية فان قائمة الدخل وقياس نتائج الأعمال تكون أكثر أهمية حتى وإن كان ذلك على حساب التحديد السليم لعناصر الميزانية. فمثلا في موضوع المخزونات فإن استخدام طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا أكثر اتفاقا مع مفهوم الشخصية المعنوية وذلك لأنها تؤدي إلى قياس أفضل للدخل الدوري. في حين أن طريقة الوارد أولا يصرف أولا تعتبر أكثر اتفاقا مع نظرية الملكية المشتركة<sup>2</sup>. و في موضوع قياس الأصول فان وجهة نظر الملكية المشتركة يتفق تماما مع استعمال القيم الجارية بينما يميل أصحاب الشخصية المعنوية استعمال التكلفة التاريخية.

## 2.2. آثار نظرية الشخصية المعنوية على المفاهيم المحاسبية

تتوافق نظرية الملكية المشتركة التي أثرت كثيرا في مختلف المفاهيم المحاسبية مع نظرية الشخصية المعنوية التي لها هي كذلك اثر كبير على مختلف مضامين المفاهيم المحاسبية وخاصة ما تعلق منها بمفهوم عناصر القوائم المالية وقياس الربح و الدخل، و يمكن إبراز هذه المفاهيم من خلال الجدول التالي:

<sup>1</sup>. رضوان حلوة حنان: مرجع سابق، ص، 411.

<sup>2</sup>. عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص، 186.

الجدول رقم (2): أثار نظرية الشخصية المعنوية على المفاهيم المحاسبية

البيان	الشرح
الوظيفة المحاسبية	إن الوظيفة التقليدية للمحاسبة تتمثل في تسجيل العمليات والأحداث التي لها تأثير على نتائج الدورة المالية وعلى المركز المالي للشركة. ومع مرور الزمن اتسع نطاق استخدام المحاسبة وأصبح يشمل فئات تتزايد بتزايد انشغالاتها اهتماماتها.
رأس المال	يقتصر مفهوم رأس المال في نظرية الملكية المشتركة على صافي الأصول فقط الذي يتحدد من خلال رأس المال المدفوع من الشركاء مضافا إليه ربح الدورة والأرباح السابقة المحتجزة بالإضافة إلى الاحتياطات. أما وفق نظرية الشخصية المعنوية فإن الرأس المال هو مجموع الأصول بغض النظر عن مصادر التمويل.
الأصول	تركز نظرية الملكية المشتركة على الممتلكات التي لها قيمة لاعتبار أن جوهر الأصل يكمن في قدرته على سداد الدين. أما نظرية الشخصية المعنوية فتعرف الأصول بأنها كل شيء له القدرة على الإنتاج و يساهم بالتالي في تحقيق الأرباح. و هنا يجب أن نسجل أن القدرة الإنتاجية حلت محل القدرة على السداد.
الخصوم	عكس نظرية الملكية المشتركة التي تقتصر فيها الخصوم على التزامات الشركة اتجاه الغير، فإنه وفق نظرية الشخصية المعنوية فإن الخصوم هي التزامات على أصول المشروع وكذلك أصحاب المشروع أو المساهمين. وعليه فإن معادلة الميزانية وفق هذه النظرية تأخذ الشكل التالي:
الخصوم	مجموع الأصول = مجموع الالتزامات أو مجموع الأصول = مجموع الحقوق أو أوجه استخدام الأموال = مصادر الأموال.
	تتكون الإيرادات من القيم المالية التي تستحق للمشروع نظير بيع

<p>منتجاته أو تأدية خدماته للغير، وتعتبر الإيرادات وفق هذه النظرية تدفقات داخلية أو موجبة وليست مجرد تغيرات موجبة في حساب رأس المال أو حقوق الملكية.</p>	<p>الإيرادات</p>
<p>يطلق عليها وفق هذه النظرية تكلفة الحصول على الإيرادات، و أن هذه المصروفات هي تدفقات سالبة وليست مجرد تغيرات سالبة في حساب رأس المال أو حقوق الملكية.</p>	<p>المصروفات</p>
<p>وفق هذه النظرية فان النتيجة (الربح أو الخسارة) تتحدد من خلال مقابلة ومقارنة الإيرادات بالنفقات وليس من خلال مقارنة ميزانيتين متتاليتين لتحديد صافي التغيرات في حقوق الملكية. وهنا نلاحظ الفرق بين هذه النظرية و نظرية الملكية المشتركة أين تعطى الأهمية للميزانية على حساب قائمة الدخل.</p>	<p>الربح</p>

المصدر: من إعداد الباحث.

نلاحظ من خلال الجدول السابق الانتقال في تحديد نتيجة الدورة من أسلوب قياس التغيرات في حقوق الملكية الذي تبنته نظرية الملكية المشتركة إلى أسلوب مقارنة الإيرادات بالنفقات وفق نظرية الشخصية المعنوية، والهدف الأساسي من ذلك هو تقييم الإدارة عن مدى نجاعتها في استخدام الأموال الموكلة إليها من مختلف المستثمرين بناء على انفصال الإدارة عن الملكية. وتجدر الإشارة هنا إلى أن كلا من النظريتين يمكن أن تتبنى التقييم على أساس القيم الجارية، بدل التقييم على أساس التكاليف<sup>1</sup>.

### 3. نظرية الاموال المخصصة

تشير نظرية الشخصية المعنوية إلى أن الوحدة المحاسبية تتمتع بالاستقلالية التامة. وهي على العموم وحدات تجارية تهدف أساسا إلى تحقيق الربح و تقديم الخدمات للمجتمع فهي بذلك قد توسعت مسؤولياتها و أصبحت تشمل الجوانب الاجتماعية بعدما كانت مسؤولة اقتصاديا فقط. أما في نظرية

<sup>1</sup>. رضوان حلوة حنان: مرجع سابق، ص 415.

الأموال المخصصة فإن الوحدة المحاسبية لا تتمتع بالاستقلالية التامة بدليل أن أي فائض أو عجز في أموال الوحدة لا يرحل إلى الدورات القادمة و إنما تتم تسويته عن طريق الخزنة العامة<sup>1</sup>.

كما يسجل على هذه الوحدات وفق هذه النظرية عدم امتلاكها للرأسمال بالمفهوم التجاري وليست بالضرورة أن تكون نفقاتها سببا في خلق إيراداتها مثل ما هو موجود في نظرية الشخصية المعنوية ولا تخضع هذه الحدات إلى القوانين الاقتصادية في ممارسة نشاطها و إنما تخضع للقوانين العامة و اللوائح التي تحكمه و تضمن حماية الأموال العامة.

بالإضافة إلى نظرية الملكية المشتركة و الشخصية المعنوية ظهرت نظرية ثالثة تنظر إلى الوحدة على أنها مجموعة من الأموال أو الاعتمادات تخصص لتحقيق أهداف محددة على العموم غير اقتصادية، وفي ميلي أهم النتائج التي تترتب عن الأخذ بهذه النظرية:

1. تعرف الوحدة المحاسبية حسب هذه النظرية بأنها مجموعة من الأموال المخصصة لتأدية

نشاط معين طبقا لقيود محددة على قيمة كل مصروف ومجال إنفاقه وعليه فإنها طبقا لهذا

المفهوم ليست شخصية معنوية مستقلة كما أنها ليست مجموعة من الأشخاص تسعى لتحقيق

أهداف ذاتية إنما هي مجرد اعتماد مالي<sup>2</sup>

2. إن المتمعن في هذا المفهوم يلاحظ أن الأمر يتعلق بالوحدات الإدارية العامة التي لا تهدف

إلى تحقيق الربح بالدرجة الأولى و إنما تهدف إلى أداء مجموعة من الأهداف العامة محددة

قانونا و لها مخصصاتها المالية و لا يجوز إنفاقها في مواضيع أخرى كما هو الحال في

المحاسبة العمومية بمفهومها الحالي.

3. المفهوم السابق للوحدة المحاسبية كان له اثر كذلك على مفهوم كل من الأصول و الخصوم

وشكل معادلة الميزانية و الإيرادات و النفقات و كذلك لنتائج الأعمال و يمكن إبراز ذلك من

خلال الجدول التالي:

<sup>1</sup>. عباس مهدي الشيرازي: مرجع سابق، ص، 87.

<sup>2</sup>. عباس مهدي الشيرازي: مرجع سابق، ص، 188.



الجدول رقم 03: أثر نظرية تخصيص الأموال على المفاهيم المحاسبية

<p>إن الأصول وفق هذه النظرية ما هي إلا مجموعة الموارد المعتمدة (المخصصة) للوحدة لاستخدامها في مجال محدد. فهي تمثل مجموعة من الإيرادات التي تم التصريح للوحدة بتحصيلها خلال فترة محددة.</p>	<p>الأصول</p>
<p>تتمثل خصوم الوحدة حسب هذه النظرية في الاعتمادات المالية المخصصة لكافة مجالات الإنفاق المختلفة، فهي مصروفات مستحقة خلال الفترة المحاسبية و فقا للقيود الموضوعة على قيمة كل مصروف و مجال إنفاقه و لا يجوز إنفاق اعتماد معين على مجال آخر غير المحدد له قانونا أي عم قانونية ما يطلق عليه بالتحويلات بين بنود الإنفاق.</p>	<p>الخصوم</p>
<p>من خلال مفهوم كل من الأصول و الخصوم فان معادلة الميزانية تكون كما يلي:          الإيرادات المقرر تحصيلها = الاعتمادات المخصصة للإنفاق.          (إيرادات مستحقة) = (مصروفات مستحقة) أو          الأموال المخصصة للوحدة = القيود المحددة لكيفية استخدام الأموال          وهكذا نستنتج بأن العلاقات السابقة تمثل موازنة تخطيطية وليست الميزانية أو قائمة المركز المالي المعروفة محاسبيا.</p>	<p>معادلة الميزانية</p>
<p>تمثل الإيرادات ذلك الجزء الذي تم تحصيله من الإيرادات المقررة في الميزانية. أما المصروفات فتمثل ذلك الجزء الذي تم إنفاقه.</p>	<p>الإيرادات و المصروفات</p>
<p>يركز مفهوم الأموال المخصصة اهتمامه في مجال تحديد النتائج على مدى التزام الوحدة المحاسبية و تقيدها بالحدود المقررة في استخدام الموارد المخصصة طبقا للاعتمادات المقررة. فهي بذلك لا تحقق أرباحا و لا خسارة.</p>	<p>نتائج الأعمال</p>

المصدر: إعداد الباحث

يتضح مما سبق بأن مفهوم الأموال المخصصة يتناسب تماما مع الوحدات الإدارية الحكومية والوحدات الأخرى التي لا يكون الربح هدفها الأساسي، كما يمكن أن تستعمل في الوحدات ذات الطابع الاقتصادي ولكن داخل الفروع و الوحدات التابعة من خلال دراسة و تحليل المفاهيم المرتبطة بالوحدة

المحاسبية. تبين كذلك بأن تطور المحاسبة يعود إلى الثورة الصناعية و ظهور شركات المساهمة، حيث عرفت هذه الفترة تنوع في طبيعة ملكية الوحدات الاقتصادية و ازداد حجمها نتيجة توفر مصادر تمويل جديدة لسد العجز الذي وقع فيه الملاك وكان الحل الأمثل هو اللجوء إلى الاقتراض مما أدى إلى ظهور مستعملين جدد أكثر تطلبا للمعلومات حول كيفية استعمال أموالهم و النتائج المنتظر تحقيقها. هذا ما أدى إلى توسع مهام الإدارة و المحاسبين على الخصوص و انتقلت مهمتهم من حماية أموال الملاك إلى حماية مصالح الشركة و نسج علاقات اجتماعية مع المحيط انطلاقا من توسع مهمة هذه الوحدات إلى ما بعد النشاط الاقتصادي لتشمل النشاط الاجتماعي.

إن هذا التغير في حجم و طبيعة الوحدات المحاسبية كان له أثر كبير على تطوير المفاهيم المحاسبية. إذ بعدما كانت الأصول مثلا في مرحلة عدم الفصل بين الإدارة و الملاك مجرد ممتلكات لها قيمة تستطيع تسديد الالتزامات انتقل مفهوم الأصول في ظل الشخصية المعنوية إلى كل الممتلكات التي لها القدرة على الإنتاج و المساهمة في تحقيق الأرباح. أما الخصوم التي كانت تمثل التزامات المشروع اتجاه الغير انتقلت في ظل الشخصية المعنوية إلى التزامات على الإدارة وأصول المشروع و ليس فقط اتجاه المقرضين و باقي الدائنين و لكن كذلك اتجاه المساهمين. أما الرأسمال الذي كان يقتصر على صافي الأصول وفق نظرية الملكية المشتركة أصبح يمثل مجموع الأصول بغض النظر عن مصدر التمويل داخلي أم خارجي. و بخصوص قائمة الدخل التي كانت دون أهمية مقارنة بالوضع المالية في ظل نظرية الملكية المشتركة أصبحت مركز الاهتمام في ظل الشخصية المعنوية، إذ كانت الإيرادات مجرد الزيادة في حقوق الملكية و الأعباء مجرد نقصان في هذه الحقوق أصبحت تدفقات داخلة أو خارجة. أما وظيفة القياس المحاسبي التي تطورت كثيرا عند الانتقال من نظرية إلى أخرى و لم تكتفي باستعمال طريقة التكلفة التاريخية فقط بل امتدت إلى استعمال نماذج أخرى استجابة لمطالبات مختلف المستعملين من مستثمرين ومقرضين خاصة الطرق المعدلة للتكلفة التاريخية و القيم الجارية.

## المبحث الثالث: دراسة تحليلية للمفاهيم المرتبطة بالقوائم المالية

عند استعراضنا للمبشرين السابقين رأينا كيف أن تطور المحاسبة و انتقالها من مرحلة لأخرى إنما كان استجابة و مسايرة لتغير مختلف العناصر البيئية و حاجات و رغبات المستعملين للمعلومات المحاسبية. فأشرنا كيف كانت المحاسبة في بدايتها تستخدم بهدف مراقبة العمليات التي كان الكهنة وبعدهم الإقطاعيين و التجار يقيمون بها. و بعدما تكونت الدول و انتشر استخدام النقود و الورق و تكونت البنوك تطور النشاط الاقتصادي من خلال تكوين شركات الأشخاص و أصبحت عملياتها تسجل وفق نظام القيد المزدوج الذي ساعد الملاك حينها من التمكن من معرفة مستوى تغير ثروتهم من فترة لأخرى و أصبحت المحاسبة تستخدم بهدف المساءلة و تبرئة الذمة. ثم عرفت المحاسبة تطورا مذهلا حينما ظهرت شركات المساهمة و شركات المنافع العامة ليواكب تلك التغيرات، و أصبحت حديثا تتوفر على كم هائل من المقومات الفنية و الفكرية التي سمحت لها بتبوء مركز هام في مجال المعرفة الإنسانية بحيث لا يمكن الاستغناء على خدماتها من أي طرف كانت له علاقة بمجال المال و الأعمال محليا و دوليا.

إن المحاسبة في إطارها الهيكلي لم تستقر على شكل أو نموذج محدد و ثابت، و إنما عرف (الشكل) عدة تحولات عكسها تغير أهدافها. فكانت الميزانية أول قائمة مالية تعدها الإدارة من أجل توفير المعلومات عن ممتلكات حملة رأس المال (الملاك) لتبرئة ذمتها، و كانت عندئذ تتحدد الأرباح و الخسائر على أساس نموذج الدخل الاقتصادي لآدم سميث و فيشر و هيكس. و بعدها ظهرت قائمة الدخل (الأرباح و الخسائر) لاعتبارات تقييم الأداء و حساب الضريبة، و مكافأة المسيرين. وبالرغم من أن استخدام القائمتين السابقتين قد لافتا رواجا و اسعا في الحياة المهنية التي سبقت معرفة عمليات التعامل بالائتمان التجاري الذي كانت تتم فيها المبادلات التجارية على الأساس النقدي، و كانت القوائم المالية السابقة تعتبر مصدرا مهما للمعلومات التي كانت تستخدم لأغراض تتناسب و ظروف الحال آنذاك، فإن الانتقال إلى تسجيل العمليات التبادلية على أساس الاستحقاق أدى بالقوائم المالية إلى عدم تمكنها من القدرة على الكشف مثلا عن أسباب الاختلاف بين الربح المحاسبي و الربح النقدي، و معرفة مقدار الملاءة المالية التي تعتبر مؤشرا يسترشد به في اتخاذ القرارات المالية. و لهذه

الاعتبارات و غيرها توسعت قاعدة القوائم المالية و أضحت خمسة تتكامل في ما بينها من أجل إعطائها قدرة إعلامية و تفسيرية يكون لها تأثير إيجابي على سلوك مختلف متخذي القرارات.

### المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية

تقسم أغلبية الدراسات القوائم المالية إلى قوائم أساسية و أخرى مكملة أو ملحقة. ويقصد القوائم المالية تلك التي يتم إعدادها بصورة منتظمة و دورية انطلاقا من أرصدة الحسابات الختامية بحيث توفر حدا أدنى من المعلومات المحاسبية اللازمة لتحقيق أهداف المحاسبة المالية<sup>1</sup>. و لقد حدد مجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB - باعتباره مرجعا محاسبيا مهنيا عالميا - مجموعة متكاملة من القوائم المالية يتعين على كافة الوحدات المحاسبية إعدادها بصورة منتظمة و دورية و هي قائمة الدخل و قائمة المركز المالي ثم قائمة التغير في حقوق الملكية و قائمة التدفق النقدي و أخيرا قائمة الإيضاحات.

و رغم تعدد التسميات المقدمة لهذه القوائم مثل الميزانية أو الوضعية المالية و حسابات الأرباح و الخسائر أو حسابات النتائج. إلا أن أغلبية الباحثين قد اجمعوا على مفهوم و هدف واحد لهذه القوائم. أما قائمة الإيضاحات فإنها تعد بناء على توصيات محاسبية لمقابلة ظروف معينة أو لتنظيم أوضاع خاصة<sup>2</sup>. ومن بين أهم هذه القوائم نجد القيمة المضافة و قوائم مالية معدلة على أساس المستوى العام للأسعار وقوائم أخرى موحدة في حالة وجود تجمعات لمجموعة من الشركات. كما قد نجد قوائم أخرى قطاعية عن خطوط الإنتاج و التوزيع في الوحدات ذات النشاط المتعدد.

### 1. مفهوم قائمة الدخل و أهميتها

من أجل التعرف على أحدث المفاهيم المقدمة لقائمة الدخل و المعتمدة من وجهة نظر ابرز المنظمات المحاسبية المعروفة دوليا، سنستعرض ثلاثة آراء في تواريخ مختلفة تمثل بعض المفكرين الذين كانت لهم مساهمات بارزة في تطور الفكر المحاسبي وذلك وفق ما يتضح في الجدول التالي:

<sup>1</sup>. عباس مهدي الشيرازي: مرجع سابق، ص، 210.

<sup>2</sup>. عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص، 210.

جدول رقم 04: المفاهيم الأساسية لقائمة الدخل

الرأي	مفهوم الإيرادات	مفهوم المصروفات
لجنة المصطلحات المحاسبية AICPA 1955-1957	تنتج الإيرادات عن بيع السلع و تقديم الخدمات و يتم قياسها وفق ما يتحمله العملاء نظير تلك السلع و الخدمات.	المصروفات هي جميع التكاليف المستنفدة والتي يمكن خصمها من إيرادات الدورة.
هيئة المبادئ المحاسبية AICPA 1960	الإيرادات هي الزيادة الإجمالية في الأصول أو النقص الإجمالي في الخصوم و الناتجة عن القيام بنشاط موجه لتحقيق الأرباح و يتم قياسها طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما GAAP.	المصروفات هي النقص الإجمالي في الأصول أو الزيادة الإجمالية في الخصوم و الناتجة عن القيام بنشاط موجه لتحقيق الأرباح و يتم قياسها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما GAAP.
مجلس معايير المحاسبة المالية 1975 FASB	الإيرادات هي التدفقات (الواردة) الداخلة إلى الوحدة أو الزيادة في أصولها أو تسديد خصومها أو كليهما معا والتي تنشأ خلال الدورة إنتاج السلع أو بيعها و تأدية الخدمات أو أي أنشطة أخرى ناجمة عن الأعمال الرئيسية المعتادة و المستمرة.	المصروفات هي التدفقات (الصادرة) الخارجة من الوحدة أو أي نقص في أصولها أو زيادة في خصومها أو كليهما معا و التي تنشأ خلال الدورة من إنتاج السلع أو بيعها و تأدية الخدمات أو أية أنشطة أخرى ناجمة عن الأعمال الرئيسية المعتادة و المستمرة.

المصدر: رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، الدار العلمية الدولية للنشر و التوزيع و دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان 2001، ص، 275.

من خلال عرض وجهات النظر السابقة، نلاحظ أن التعريفان المقدمان من قبل لجنة المصطلحات المحاسبية بين سنة 1955 و 1957 يتوافق تماما مع وجهة نظر قائمة الدخل. بينما التعاريف المقدمة من قبل هيئة المبادئ المحاسبية تتوافق مع وجهة نظر قائمة المركز المالي من خلال التركيز على مفهوم كل من الإيرادات و النفقات من زاوية تأثيرهما على عناصر الميزانية من أصول و خصوم. بينما التعريف المقدم من قبل مجلس المعايير المحاسبية سنة 1975 يعتبر أكثر

شمولية من خلال إشارته إلى مصدر الإيراد و المصروف و الناجم عن النشاط العادي و المستمر و اثر ذلك على عناصر الأصول و الخصوم أي على عناصر الوضعية المالية. ويعتبر هذا التوجه الشامل لمجلس معايير المحاسبة المالية الأنسب لجميع الوحدات المحاسبية سواء الهادفة إلى تحقيق الربح أم لا.

ورغم تعدد الآراء المفسرة لمفهوم قائمة الدخل إلا أن الإجماع على أن هذه القائمة هدفها الأساسي هو تحديد نتائج الأعمال عن طريق تحديد الربح الصافي الدوري من أجل تقييم التدفقات الداخلة التاريخية واستخدام نتائج هذا التقييم من أجل التنبؤ بتلك المنتظرة مستقبلا. وتعد هذه القائمة طبقا لأحد المفهومين الأساسيين للربح المحاسبي ويمكن إبرازهما وفق هذا الجدول:

**الجدول رقم (5): المفاهيم الأساسية للربح المحاسبي**

<p>مفهوم الربح الشامل ينص مفهوم الربح الشامل على أن تتضمن قائمة الدخل اثر كل العمليات و الأحداث بغض النظر عن تكرارها و استمراريتها من عدمها. يجب استبعاد العمليات التي تتم مع الملاك فقط. و يبرر أنصار هذا التوجه استنادا إلى المساوي التي يتميز بها الرأي الآخر الفصل بين العناصر العادية و غير العادية التي تعتمد على ظروف الحال - ووجهة نظر الإدارة، و ليس وفق قواعد و مبادئ مقبولة عموما مما يتيح الفرصة للإدارة على التأثير على هذه النتائج.</p>	<p>مفهوم الربح الناتج عن العمليات الجارية وفقا لهذا المفهوم، فإن هذه القائمة لا تتضمن إلا العناصر العادية و التي تتسم بالاستمرارية و المتعلقة بالفترة الحالية. أما العناصر العرضية و التي لا تستوفي الشروط السابقة لا تدرج ضمن هذه القائمة، والمبرر المقدم هو أن هذه العناصر غير العادية تقع خارج إرادة القائمين على المشروع، ومن الأمثلة المقدمة على هذه الأنشطة الاستثنائية نجد توقيف أحد خطوط الإنتاج أو التوزيع، نتائج تصحيح أخطاء القياس المحاسبي للسنوات السابقة، تغير بعض المبادئ المحاسبية التي تتبعها الوحدة.</p>
---	--

المصدر: من إعداد الباحث

و رغم عدم الاتفاق بين مختلف المحاسبين على الطريقة الأمثل الواجب إتباعها لتحديد نتائج النشاط. فعلى سبيل المثال تتمسك جمعية المحاسبة الأمريكية AAA بمفهوم الدخل الشامل في حين كان موقف مجمع المحاسبين والمراجعين القانونيين الأمريكي يميل إلى مفهوم الدخل الجاري على

الأقل في البداية ثم يتبنى هو كذلك المفهوم الشامل بعد ذلك. لكن ما تم الاتفاق عليه في نهاية المطاف هو الجمع بين المدخلين من اجل الاستفادة من مميزات كل منهما من خلال إعداد قائمة الدخل وفقا للمفهوم الشامل مع الإفصاح عن ربح النشاط الجاري ضمن هذه القائمة<sup>1</sup>. وهذا ما ينعكس في رأي الصادر عن لجنة مبادئ المحاسبة رقم 09 بعنوان التقرير عن نتائج الأعمال الذي نص على ضرورة أن يعكس صافي الدخل كل بنود الأرباح و الخسائر المعترف بها خلال الفترة. و قد طالب هذا الإصدار على أن تكون كل البنود عادية و متكررة<sup>2</sup>, وعليه فان قائمة الدخل تنقسم إلى قسمين يختص الأول بإبراز نتائج النشاط العادي أو الجاري أو التشغيلي بينما يختص القسم الثاني بإبراز نتائج الأنشطة الأخرى غير العادية.

وتكمن أهمية هذه القائمة في كونها مصدرا أساسيا لكل البيانات التي يبحث عنها المستعملون من أجل ترشيد قراراتهم الاستثمارية، وقياس مردودية الوحدة المحاسبية و من خلالها تقييم كفاءة الإدارة. كما تعتبر وسيلة أساسية في قياس التوجه المستقبلي للنشاط وتحديد إمكانيات تحقيق عوائد مستقبلية تتناسب مع الأموال المستثمرة أو مؤشرات على انحدار مستوى النشاط و بالتالي الأرباح المحققة. هذا إضافة إلى أهمية هذه القائمة في تحديد وقياس أساس فرض الضرائب. وسوف نتناول كل هذه العناصر بالشرح و التفسير من خلال الجدول الموالي:

<sup>1</sup>. عباس مهدي الشيرازي: مرجع سابق، ص. 212

<sup>2</sup>. ريتشارد شرويدر و آخرون: تعريب خالد علي احمد كاجيجي، ابراهيم ولد محمد فال نظرية المحاسبة، دار المريخ للنشر. ص 216.

الجدول رقم 6: أهمية قائمة الدخل

الشرح	الأهمية
<p>يقصد بالكفاءة القدرة النسبية في تحقيق أكبر قدر من المخرجات باستعمال مقدار معين من الموارد. ولقد تم التعبير عن هذا المقياس من خلال قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم 1 الصادرة عن FASB سنة 1978. ويلجأ المستثمرون إلى قياس كفاءة الإدارة من أجل معرفة مدى الاستعمال الأمثل للموارد المتاحة و ذلك من أجل اتخاذ قرارات التجديد لهذه الإدارة أو زيادة تحفيزها أو تغييرها إذا كانت هناك مؤشرات على إمكانية عدم تحقيق الأهداف المسطرة. كما يستعمل المستثمرون المحتملون هذه المؤشرات في اتخاذ قرارات بالاستثمار من عدمها. وفي ظل توسع مسؤوليات هذه الوحدات إلى ما بعد النشاط الاقتصادي لتشمل المسؤوليات الاجتماعية فيجب أن لا تتحقق هذه الكفاءة على حساب الجوانب الاجتماعية و البيئية و الأخلاقية على العموم.</p>	<p>قياس كفاءة الإدارة و أداء الوحدة الاقتصادية</p>
<p>من بين الوسائل التي يعتمد عليها أغلبية الاقتصاديين في التنبؤ بالاتجاهات المستقبلية للنشاط هي الأرقام الخاصة بالفترات السابقة. وبما أن قائمة الدخل هي قائمة تدفقات فإنها تمكن الإدارة وكل المستعملين بالتنبؤ بالتدفقات المستقبلية التي يمكن أن تحققها الوحدة المحاسبية مع ضرورة التسليم بإمكانية الانحراف النسبي بين التقديرات و النتائج الحقيقية التي سوف تتحقق بعد ذلك. هذه التنبؤات تمكن المستخدمين من تقدير القيمة الاقتصادية للوحدة المحاسبية، كما تساعد الدائنين كذلك على تحديد احتمال استرداد حقوقهم.</p>	<p>التنبؤ بالاتجاهات المستقبلية للنشاط</p>
<p>تمكن هذه القائمة المستعملين من تحديد درجة المخاطرة في عملياتهم الاستثمارية، و ذلك من خلال احتوائها على بنود مهمة من عناصر القوائم المالية و هي الإيرادات و المصاريف و</p>	<p>الاسترشاد بقائمة الدخل عند اتخاذ القرارات</p>



المكاسب أو الخسائر.	
تعتمد هيأت الضرائب المختلفة على هذه القائمة من أجل تحديد الوعاء الضريبي إلا أن الإشكالية تكمن في عدم التوافق بين الربح المحاسبي و الجبائي خاصة في موضوع المصاريف و إشكالية قابليتها للخصم من عدمها مما يدفع بالمحاسبين إلى إعداد قائمة أخرى تتماشى و التشريعات الجبائية المعمول بها.	أساس قياس الضريبة

المصدر: من إعداد الباحث، بالنظر إلى، عقاري مصطفى: مساهمة علمية لتحسين PCN. أطروحة دكتوراه غير منشورة. جامعة سطيف 1- فرحات عباس. 2005. ص. 24

## 2. مفهوم قائمة الوضعية المالية

عند تناول قائمة المركز المالي فان صلب النقاش يدور حول الأرصدة وليس التدفقات مثل ما هو عليه الحال في قائمة الدخل. و عليه فان الميزانية هي تصوير للوضع المالي للوحدة المحاسبية في لحظة زمنية محددة و هي تاريخ إعدادها<sup>1</sup>. لكن مفهوم قائمة المركز المالي ينطلق من الهدف الذي يجب أن تحققه هذه القائمة بحيث إذا كان الهدف تصوير المركز الاقتصادي للوحدة فإن H.C.EDEY عرفها بأنها الأداة التي يجب أن تظهر المركز الاقتصادي للوحدة بطريقة معيارية منظمة و في لحظة معينة<sup>2</sup>. أما إذا كان الهدف هو تصوير المركز المالي فتعرف بأنها كشف شامل بأصول و خصوم المنشأة مقيم بالقيم الحقيقية ليعبر عن المركز المالي للوحدة في تاريخ محدد.

ورغم محدودية هذه القائمة في توفير المعلومات الضرورية لمختلف المستعملين خاصة المستثمرين منهم نظرا على سبيل المثال لعدم قدرتها على إبراز كل عناصر الأصول خاصة المعنوية منها رغم أهميتها في تقدير قيمة الوحدة المحاسبية، كما أن كثيرا من الأرقام الواردة في هذه القائمة تتأثر بأحداث وظواهر لا يعترف بها محاسبيا مثل تغيرات الأسعار والنمو العادي للوحدة، وعدم

<sup>1</sup>.عباس مهدي الشيرازي: مرجع سابق، ص، 215.

<sup>2</sup>.رضوان حلوة حنان: مرجع سابق، ص، 303.

استعمال مقاييس متجانسة في القياس فنجد مرة التكلفة التاريخية و مرة أخرى القيم الدفترية و تارة القيم الجارية و قيم السوق، و سوف نتعرض لهذه المحددات من خلال ما يلي<sup>1</sup>:

1 - استخدام أسس تقويم بديلة: إن قائمة المركز المالي لا تعكس القيم الجارية في تاريخ إعدادها. بل تمثل أرصدة لتكاليف تاريخية حدثت خلال الدورة أو خلال دورات سابقة. فالمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً تعتمد منهج التكلفة التاريخية أساساً لإعداد القوائم المالية بما فيها قائمة المركز المالي، ومع ذلك فإن بعض بنود هذه القائمة تقيم بطرق أخرى مثل التكلفة الجارية و الاستبدالية و القيمة السوقية الجارية.

2 - استخدام طرق محاسبية بديلة: سواء في المنشأة الواحدة أو اختلاف البدائل المطبقة بين المنشآت المتماثلة. فرغم أن مراعاة خاصية الثبات في إتباع النسق الواحد لدى المنشأة الواحدة يزيح بعض التشوهات في المعلومات المحاسبية، إلا أنه لا يحل كل المشاكل المرتبطة بتعدد البدائل و اختلاف النوايا لدى الإداريين. فهناك بدائل متعددة لقياس مصروف الاهتلاكات مثل القسط الثابت و المتناقص و المتزايد أو لقياس تكلفة المخزونات وفق طرق LIFO أو FIFO أو الطرق المعيارية. تطرح نفس الانشغالات عندما يتعلق الأمر برسمة مصروف الأبحاث و التطوير. و هذا ما يؤثر على تقييم عناصر الأصول، و بالتالي يؤدي إلى اختلافات جوهرية في تحديد الدخل.

3 - استخدام التقديرات: إن استخدام الأحكام و التقديرات الشخصية و التقديرات المتعارف عليها محاسبياً هو عملية ملازمة لإعداد قائمة المركز المالي سواء بالنسبة للأصول أم بالنسبة للخصوم. الأمر الذي يجعل رقم صافي الدخل و بعض أرقام الميزانية تكتنفها بعض الشكوك كما تشير إليه نظرية الوكالة. من بين الأمثلة على ذلك تقدير الديون المشكوك في تحصيلها، تقدير العمر الإنتاجي للتثبيات كل ذلك يسبب تشويهاً جوهرياً في القوائم المالية. بالإضافة إلى ما سبق توجد محددات أخرى لا تقل أهمية عن السابقة مثل استبعاد بعض عناصر الأصول والخصوم التي تتعدم أو تقل الموثوقية

<sup>1</sup>.رضوان حلة حنان: مرجع سابق، ص، 116.

في قياسها مثل قيمة الموارد البشرية وقيمة شهرة المحل، وعدم مراعات تغيرات الأسعار من خلال افتراض ثبات القوة الشرائية للنقود وهو افتراض مخالف بصورة واضحة للواقع الاقتصادي.

رغم الانشغالات التي المشار إليها أعلاه فإنها تساعد مستخدمي التقارير المالية على تقييم بعض خصائص الوضع المالي للوحدة خاصة درجة السيولة ودرجة مرونة الهيكل المالي ودرجة المخاطرة كما تمكن من إجراء مختلف المقارنات بين مختلف الوحدات و تحديد معدلات العائد على الاستثمارات. و سوف نبرز كل ذلك من خلال هذا الجدول:

**الجدول رقم 07: الاستخدامات الرئيسية لقائمة المركز المالي**

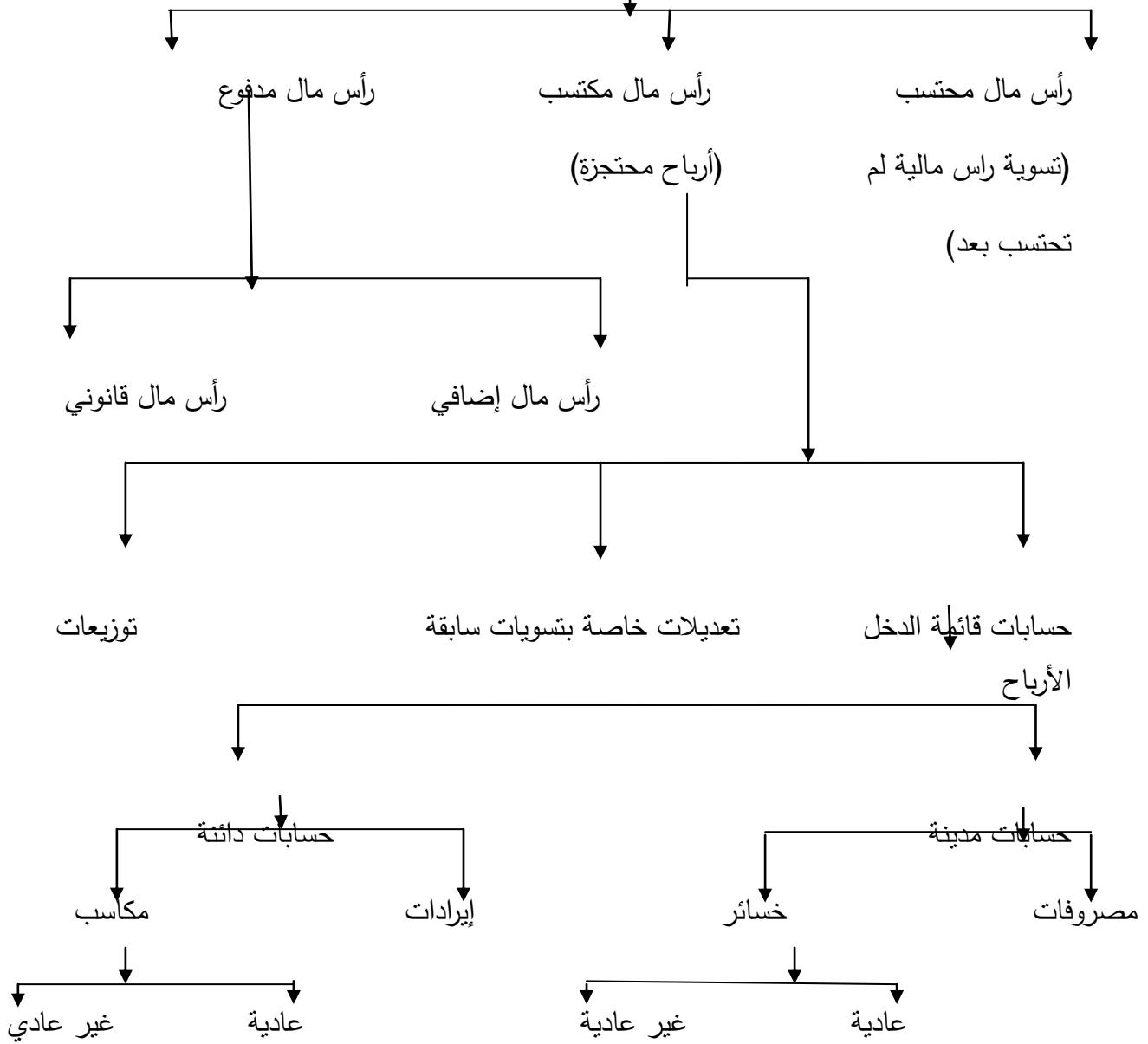
الاستعمالات	الشرح
السيولة	تعبر السيولة عن مقدار الزمن الذي يتوقع مروره قبل أن يتحول أصل معين إلى نقدية سائلة أو قبل أن يسدد التزام معين و يهتم المجتمع المالي بهذا المفهوم لأنه يمكنهم من قياس مقدرة الوحدة المحاسبية في أداء التزاماتها المتداولة عند استحقاقها.
المرونة المالية	تعبر المرونة المالية عن قدرة الوحدة على تعديل مقدار و توقيت التدفقات النقدية حتى يمكنها الاستجابة للاحتياجات و الفرص غير المتوقعة , و هذا ما يمكنها من تجاوز المراحل الحرجة، كما يمكنها من انتهاز الفرص للاستثمار الغير متوقع و المريح.

المصدر: من إعداد الباحث

ومن خلال التطرق إلى القائمتين الأساسيتين وهما قائمة الدخل و قائمة المركز المالي، يلاحظ ذلك الترابط الكامل بين القائمتين، وذلك نتيجة لاعتبارات عديدة أهمها مصدر وأساس إعدادهما. وهي الدفاتر و السجلات المحاسبية و البيانات المحاسبية، كما انه حسابيا يمكن اعتبار صافي الربح في قائمة الدخل يعادل التغير في حقوق الملكية في الميزانية، ويمكن إبراز هذا الترابط من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 03: الترابط بين قائمة الدخل و قائمة المركز المالي

الأصول - الخصوم = حقوق الملكية



لمصدر: نظرية المحاسبة: عباس مهدي لشيرازي. ذات السلاسل للنشر للطباعة و النشر و التوزيع. الكويت. ص 222

قبل سنة 1971 لم تكن هذه القائمة إجبارية، وإنما كان الإفصاح يتم عن قائمة الوضعية المالية و قائمة الدخل. حيث لا توضح هذه الأخيرة التي كل مصادر التغير في المركز المالي للوحدة المحاسبية. لذلك نجد الكثير من الشركات الكبيرة تدرج ضمن إفصاحاتها معلومات عن الأنشطة

التمويلية والاستثمارية لمنظمات الأعمال استجابة لحاجات المستثمرين والمقرضين، تقدم هذه المعلومات من خلال قائمة كان يطلق عليها قائمة الأموال التي تبرز مختلف الموارد المتوفرة و كيفية استخدامها في مختلف مجالات النشاط. ولقد تم وصفها بأنها تمثل تدفق الأموال التي تمت خلال الفترة<sup>1</sup>، وهو ما يفسر كذلك تسميتها بقائمة مصادر الأموال و استخداماتها.

و من المشاكل التي تثيرها هذه القائمة أنها لم تكن تعد بصورة موحدة، إذ كانت المفاهيم المستخدمة للأموال تقسم إلى النقدية. رأس المال العامل، كل الموارد المالية، مع إمكانية وجود مفاهيم أخرى للأموال مثل الأصول السريعة أو صافي الأصول النقدية<sup>2</sup>.

وتلخص قوائم الأموال وفق المفهوم النقدي تلك التغيرات الحقيقية والفعلية في رصيد النقدية. أي تلك المدخلات والمخرجات النقدية السائلة. أما في ظل مفهوم رأس المال العامل فإن هذه القائمة تكشف عن كل العمليات (الحقيقية) المادية التي تؤدي إلى تغيير في رأس المال العامل من أسفل الميزانية. أي الفرق بين الأصول المتداولة والالتزامات المتداولة أو الجارية. أما استخدام مفهوم كل الموارد يجب أن يكون مصاحبا للمفهومين السابقين لكون هذا المفهوم يشمل كل البنود التي تؤثر على الأنشطة التشغيلية و التمويلية و الاستثمارية للوحدة حتى تلك التي تقام مع الأطراف الخارجية.

انطلاقا من تلك الاختلافات أجمعت العديد من الدراسات بعد ذلك على أن أكثر المفاهيم صدقا في التعبير عن درجة السيولة التي تتمتع بها الوحدة المحاسبية هو مفهوم النقدية وما في حكمها<sup>3</sup> رغم إمكانية تأثير الإدارة على المخزون من السيولة لاعتبارها أكثر العناصر تأثرا بالسياسات المختلفة للإدارة في هذا المجال.

وهنا يجب الإشارة إلى رأي مجلس مبادئ المحاسبة رقم 3 و رقم 19 حول تصورهما لهذه القائمة، وكيف يمكن أن تعد، وما هي البيانات التي يمكن أن تحتويها، وما هو الشكل الذي يمكن أن تأخذه هذه القائمة، وما هو الهدف منها كذلك.

1. عباس مهدي الشيرازي: مرجع سابق. ص، 224.

2. ريشارد شرويدر: مرجع سابق، ص، 281.

3. عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص، 225.

01 - رأي مجلس مبادئ المحاسبة رقم 3 : في سنة 1963 و بعد الاهتمام المتزايد بهذه القائمة ومن أجل مواكبة تلك المتطلبات من قبل المستعملين، أصدر رأيه رقم 03 الذي ينص على عرض قوائم مالية كمعلومات ملحقه بالتقارير المالية، على أن يكون ذلك بصورة اختيارية كما يجب أن يكون عنوان القائمة وصفيًا ما أمكن ذلك.

02 - رأي مجلس مبادئ المحاسبة رقم 19: في سنة 1971 وبعدها ما لاحظ المطالب الكبيرة والملحة لأغلبية الهيئات بضرورة إعداد هذه القائمة، خاصة بعدما كانت أغلبية الشركات تعد هذه القوائم بصورة اختيارية، جاء هذا الرأي الذي نص على أهمية المعلومات التي تحتويها هذه القائمة ووصفها بأنها أساسية لمختلف المستخدمين، وطالب بإعدادها إلزاميا عند إعداد القائمتين الأساسيتين وهما قائمة المركز المالي وقائمة الدخل، كما ألح هذا المجلس بضرورة إعداد هذه القائمة وفق المفهوم الشامل للأموال وأعطاهما عنوان قائمة التغير في المركز المالي. وكان الهدف من هذه القائمة هو تمكين مختلف المستعملين من الإجابة على الأسئلة التالية<sup>1</sup>:

- إلى أين ذهبت الأرباح ؟
- لماذا لم تكن التوزيعات أكبر؟
- كيف كان بالإمكان إجراء التوزيعات في ظل وجود خسائر ؟
- ما سبب انخفاض الأصول المتداولة رغم وجود أرباح ؟
- ما سبب الحاجة إلى مزيد من التمويل ؟
- كيف تم تمويل عملية التوسع ؟
- إلى أين ذهبت الأموال المحصلة من بيع الأوراق المالية ؟
- كيف تم استرداد الديون ؟
- كيف تم تمويل الزيادة في رأس مال العامل ؟

ورغم استحالة توفير الإجابة لكل هذه الأسئلة بمجرد الاطلاع على هذه القائمة إلا أنها تمكن من معرفة على الأقل مصدر هذه الأموال و أوجه استخدامها بين عناصر النشاط المختلفة، كما تمكن الإدارة من اتخاذ القرارات التنبؤية الصحيحة.

<sup>1</sup>. الدون، س، هندريكسن: مرجع سابق، ص، 283.

وتبين قائمة التدفقات النقدية كل التغيرات التي حصلت على النقدية وما ماثلها خلال الدورة المحاسبية من خلال ثلاثة أنشطة أساسية مهما اختلفت الوحدات المحاسبية خاصة تلك الهادفة إلى تحقيق الربح، وتمثل هذه التدفقات فيما يلي:

### 1.3. التدفقات المتأتية من الأنشطة التشغيلية (التشغيلية)

و تتمثل في مجموعة التدفقات المرتبطة بعمليات الاستغلال العادي للوحدة المحاسبية مثل التحصيلات من الزبائن أو التسديدات للموردين و العاملين و هيئات الضرائب و التي نبرزها فيما يلي<sup>1</sup>:

- مدخلات السيولة المتأتية من بيع السلع و المنتجات و مختلف الخدمات؛
- مختلف المدخلات النقدية السائلة المتأتية من العمولات و الأتاوى و مختلف المنتجات التشغيلية الأخرى؛
- مختلف مخرجات السيولة المستخدمة في تسديد التزامات موردي المخزونات و الخدمات،
- مخرجات السيولة المستخدمة في تسديد أجور العمال؛
- مدخلات الخزينة ومخرجاتها فيما يتعلق بالتأمينات؛
- كل مخرجات السيولة المستخدمة في تسديد الضرائب.

نلاحظ من خلال هذه التدفقات المختلفة تركيزها على مختلف العمليات المتعلقة بالأنشطة التشغيلية. أي كل ما يرتبط بالنشاط العادي للوحدة المحاسبية. وهو ما يهم كثيرا المستعملين لأنها لا توفر فقط نتائج نشاط الوحدة وإنما كذلك تبين سياسة الوحدة في تصريف منتجاتها وخدماتها و مدى مبالغتها في تطبيق فرض محاسبة التعهدات، وكلما كانت (النقدية) الخزينة موجبة في هذا النشاط كلما كان ذلك محفزا لمختلف المستعملين وخاصة المستثمرين في اتخاذ القرارات المناسبة سواء بالاستمرار أو زيادة استثماراته في هذه الوحدات، و العكس في حالة الخزينة السالبة.

<sup>1</sup> .Lionel Escaffre, Eric tort, Les normes comptables internationales ,Gualino Editeur , page 54.

### 2.3. التدفقات المتأتية من الأنشطة الاستثمارية

وهي من أهم المعلومات التي يبحث عنها المستثمرون الجدد، لأنها توفر لهم المعلومات اللازمة حول فرض أساسي في المحاسبة وهو ذلك المرتبط باستمرار الوحدة المحاسبية. وفي هذا البند من التدفقات لا تهم نتيجة الخزينة في النهاية موجبة أم سالبة بقدر ما يهم معرفة طريقة الاستعمال و سبب هذا الرصيد. وفي كثير من الأحيان تكون الخزينة السالبة مؤشر نحو التوجه إلى الاستثمار، بينما في حالة الخزينة الموجبة قد يكون ذلك مؤشر على التنازل على وسائل النشاط وبالتالي توجه نحو توقف النشاط في المستقبل القريب، وهو ما يخشاه أغلبية المستثمرين. وتتلخص أغلبية التدفقات الواردة أو الصادرة (الداخلة أو الخارجية) في هذا المجال على زيادة الاستثمارات الداخلية من خلال التوسع في الاستثمار أو الخارجية من خلال شراء الأسهم في رأس مال الشركات الأخرى. و تتلخص مختلف هذه التدفقات المرتبطة بالأنشطة الاستثمارية فيما يلي<sup>1</sup>:

- المدفوعات النقدية مقابل الحصول على التثبيتات المادية و المعنوية من اجل استعمالها في عمليات الإنتاج أو تأجيرها أو استعمالها لأغراض إدارية؛
- المدفوعات النقدية مقابل الحصول على الاستثمارات المالية في رأس مال شركات أخرى؛
- التدفقات الداخلة من عمليات التنازل على الاستثمارات.

### 3.3. التدفقات المتأتية من الأنشطة المالية

حتى نتحكم في طبيعة هذه التدفقات يجب معرفة أهم مصادر التمويل التي تلجأ إليها أغلبية الوحدات عندما ترغب في مصادر تمويل إضافية. تتمثل هذه المصادر على العموم في مختلف أنواع القروض، وتلك العمليات المرتبطة بأدوات الملكية. و تتلخص هذه الأنشطة فيما يلي<sup>2</sup>:

- المتحصلات من إصدار أدوات الملكية،
- المتحصلات من إصدار الدين أو الاقتراض سواء القصير أو الطويل الأجل،
- المدفوعات النقدية في شكل توزيعات أو أي توزيعات أخرى على الملاك،
- سداد المبالغ المقرضة.

<sup>1</sup>. Jean Jacque Julian, Les normes comptables internationales, IAS/IFRS, Foucher, page 30.

<sup>2</sup>. ريتشارد شرويدر و آخرون: مرجع سابق، ص 292.



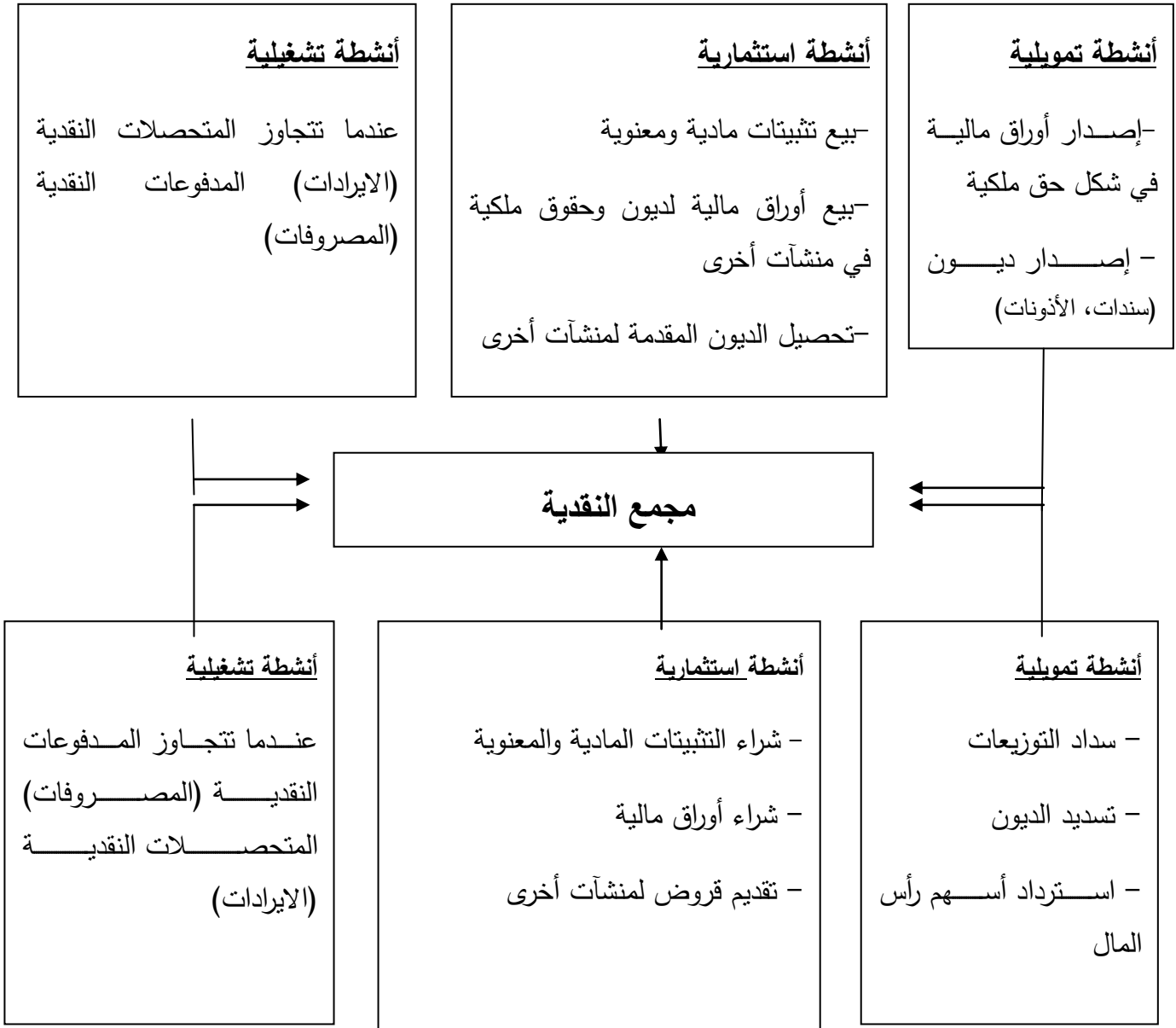
والملاحظ على هذه العناصر هو أن القروض المقدمة للغير بشكل مباشر، وكذلك الاستثمار والتوسع في رأس مال شركات أخرى تصنف على أنها عمليات استثمارية. بينما تحصيلات عوائدها تصنف على أنها نشاطات تمويلية. وبغض النظر عن هذه الملاحظة فإن ما يهم المستثمر في هذا البند ليس المبالغ المقترضة وإنما كيفية استعمالها وقدرة الوحدة على أداء هذه الالتزامات في تواريخ الاستحقاق المحددة. و كلما كان رصيد هذا البند موجبا كلما كان ذلك مؤشر مشجع للمستثمرين على الاستمرار أو زيادة استثماراتهم.

إن الهدف الأساسي من هذه القائمة بالنسبة لمختلف المستعملين لا يمكن أن تكون بعيدة عن الهدف العام للمحاسبة ككل و القوائم المالية على الخصوص و هو تقديم معلومات أساسية حول خزينة المؤسسة للتمكن من ما يلي<sup>1</sup>:

- التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية؛
  - التقييم الارتدادي للتدفقات النقدية الحالية؛
  - تقييم قدرة الوحدة المحاسبية على إجراء التوزيعات و مقابلة متطلبات الاستثمار و التوسع؛
  - تحديد مصادر الاختلاف بين صافي الدخل و صافي التدفقات النقدية.
- ويمكن تلخيص مختلف هذه التدفقات من خلال الشكل رقم 5 الموالي:

عباس مهدي الشيرازي. مرجع سابق، ص. 226.<sup>1</sup>

الشكل رقم 5: الأنشطة المختلفة المولدة للتدفقات النقدية



المصدر: المحاسبة المتوسطة: دونالد كيسو، ويجانت جيري. دار المريخ للنشر. ص. 250.

### المطلب الثاني: أهداف القوائم المالية

أجمعت أغلبية الدراسات بأن المحاسبة تمثل أداة خدمية تعمل من أجل تزويد مختلف المستعملين بالمعلومات اللازمة لتمكينهم من اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة. و من أجل معرفة أهداف التقارير المالية يجب الإشارة إلى ما قدمته مجموعة العمل التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين

القانونيين AICPA لأول مرة سنة 1997 حول أهداف القوائم المالية و الذي عرف باسم تقرير تروبولود الذي يعد من اهم المحاولات العلمية لتحديد أهداف القوائم المالية، و لقد كلفت هذه اللجنة بما يلي<sup>1</sup>:

- تحديد الفئات التي تحتاج إلى القوائم المالية؛
- تحديد المعلومات التي يحتاجون إليها؛
- تحديد المعلومات التي يمكن أن تزودهم بها المحاسبة؛
- تحديد إطار العمل المطلوب لتزويدهم بالمعلومات التي يحتاجون إليها.

و ما يضيفي المصدقية على هذه الأهداف هي تركيبة اللجنة التي تمثل كافة أطراف المجتمع المالي والمحاسبي و القانوني سواء المهنيين أو الأكاديميين، و كذلك الاستشارة الواسعة لمختلف الفئات المعنية بالمحاسبة سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة مثل الصناعيين ورجال المال. وفيما يلي الأهداف الإثني عشر التي وردت في تقرير اللجنة<sup>2</sup>.

**الهدف الأول:** أن الهدف الأساسي للقوائم المالية هو توفير المعلومات المفيدة من اجل اتخاذ القرارات الاقتصادية.

**الهدف الثاني:** هو خدمة تلك الفئة التي لا تملك السلطة أو الإمكانيات على طلب المعلومات بطريقة مباشرة.

**الهدف الثالث:** هو توفير المعلومات المفيدة للمستثمرين و الدائنين و التي تسمح لهم بالنتبؤ، والمقارنة، و التقييم للتدفق النقدي المحتمل الحصول عليه من حيث الكمية، الزمن، وتقدير عدم التأكد المرتبطة به.

**الهدف الرابع:** و هو تقييم قدرة الوحدة على تحقيق الدخل.

<sup>1</sup>.رضوان حلوة حنان: مرجع سابق، ص، 36.

<sup>2</sup>.عقاري مصطفى: مرجع سابق، ص، 84.

**الهدف الخامس:** وهو تقييم قدرة الوحدة على الاستخدام الكفاء، و الفعال للموارد الاقتصادية المتاحة بغرض تحقيق أهدافها.

**الهدف السادس:** وهو توفير معلومات واقعية و أيضا تفسيرية عن العمليات و الأحداث التي تساعد على التنبؤ و المقارنة و لتقييم قدرة الوحدة على تحقيق الدخل.

**الهدف السابع:** وهو تقديم قائمة بالمركز المالي تكون مفيدة في مجال التنبؤ و المقارنة و التقييم للقدرة الإيرادية للوحدة.

**الهدف الثامن:** وهو تقديم قائمة الدخل الدوري، بحيث يمكن الاعتماد عليها في القيام بالتنبؤات والمقارنات و تقييم قدرة الوحدة في تحقيق الدخل في المستقبل.

**الهدف التاسع:** وهو تقديم قائمة بالنشاط المالي تمكن من إجراء المقارنات و التنبؤات لتقييم المقدرة الإيرادية للوحدة.

**الهدف العاشر:** ويتمثل في عرض قائمة بالتغيرات المالية المرتبطة بالمستقبل.

**الهدف الحادي عشر:** ويتعلق بالقوائم المالية في الوحدات غير الهادفة إلى تحقيق الربح والهدف يتمثل في توفير المعلومات المفيدة في مجال تقييم كفاءة الإدارة في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة.

**الهدف الثاني عشر:** وهو التقرير عن الأنشطة الاجتماعية.

ورغم أهمية هذا التقرير الذي كان أساسا لكل الدراسات اللاحقة عن أهداف القوائم المالية خاصة ما قامت به هيئة معايير المحاسبة المالية FASB بعد ذلك من خلال البيان الأول الصادر سنة 1978 والذي ناقش أهداف القوائم المالية الهادفة إلى تحقيق الربح، والبيان الثاني الصادر سنة 1980 والذي تناول أهداف هذه التقارير في الوحدات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح. إلا أن هناك الكثير من الانتقادات الموجهة إلى هذا التقرير منها على الخصوص ما يلي :

1- تقرير الشركات عام 1975: لقد ركز هذا التقرير الصادر عن معهد المحاسبين القانونيين في انكلترا وويلز عام 1975 على قصور الأهداف الواردة في تقرير تروبلود عن تحقيق البعد

الاجتماعي لمسؤولية المحاسب بشكل فعال. و لقد حاول هذا التقرير المذكور سد تلك الثغرة بالاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية للمحاسبة.

و بعد تأكيده على قصور القوائم المالية ذات الغرض العام في تلبية رغبات كل المستعملين الخارجيين، اقترح ستة قوائم إضافية تصدر دوريا تركز في معظمها على عوائد عوامل الإنتاج، وشؤون العمالة، والمعاملات مع الحكومة و الأطراف الخارجية، بالإضافة إلى بيانات حول أهداف المنشأة. وتتمثل هذه القوائم فيما يلي<sup>1</sup>:

- القيمة المضافة لتوضيح كيفية توزيع هذه القيمة على عوامل الإنتاج؛
- قائمة لبيان شؤون العمالة؛
- قائمة لبيان حجم المعاملات مع الحكومة؛
- قائمة لبيان المعاملات مع العالم الخارجي؛
- قائمة لبيان التوقعات المستقبلية، خاصة توقعات الأرباح و العمالة و الاستثمار؛
- قائمة لبيان أهداف المنشأة، مع إعادة النظر بتلك الأهداف دوريا.

و الملاحظ أن هذه القوائم الإضافية أبرزت معها فئات أخرى من المستعملين وانتقلت بالإفصاح من ذلك الذي يهتم بتقديم معلومات عامة لكل المستخدمين بمختلف أنواعهم واحتياجاتهم إلى إفصاح متخصص يستجيب لبعض الاحتياجات الخاصة مثل تلك المتعلقة بالمحللين، و الحكومة، و المتعاملين الأجانب.

2 - تقرير هيئة معايير المحاسبة المالية سنة 1978 : يتمثل مضمون هذا التقرير فيما ورد في البيان رقم 1 الصادر سنة 1980 عن FASB حول أهداف التقارير المالية في الوحدات غير الهادفة إلى تحقيق الربح، والذي كان مطابقا إلى ابعده الحدود مع الأهداف الواردة في تقرير تروبلود.

<sup>1</sup>. رضوان حلوة حنان: مرجع سابق، ص، 373.

وتم تقسيم هذه الأهداف الموجهة أصلا إلى تلك الفئة التي ليست لها القدرة في فرض تلبية طلباتها على إدارة المنشأة إلى قسمين أساسيين يمكن إبرازهما من خلال الجدول التالي:

**الجدول رقم 08: أهداف التقارير المالية حسب البيان رقم 1 FASB (1978)**

الأهداف التفصيلية	الأهداف العامة
توفير المعلومات التي تقيّد في تقييم أداء المنشأة وتحديد أرباحها، و يتم ذلك وفق أساس الاستحقاق الذي يربط بين الجهودات و الانجازات و يسمح بتنبؤات سليمة و ليس وفق الأساس النقدي.	توفير المعلومات التي تقيّد في ترشيد القرارات الاستثمارية و الائتمانية للمستثمرين الحاليين و المرتقبين و الدائنين .
توفير المعلومات التي تقيّد في تحديد درجة السيولة و تدفق الأموال و أوجه التصرف فيها .	توفير المعلومات التي تقيّد في تقديرات التدفقات المستقبلية. بحيث تسمح بالفاصلة بين التدفقات الحالية و المستقبلية، مع تحديد توقيت تلك التدفقات المتوقعة و درجة عدم التأكد المحيطة بها.
توفير المعلومات التي تقيّد في التقرير عن مسؤولية الإدارة و تقييم كفاءة أدائها باستخدام معلومات الربحية و مكوناتها. مع أن التقارير المالية لا يمكنها فصل أداء الإدارة عن أداء المنشأة.	توفير المعلومات المتعلقة بموارد الوحدة و التزاماتها و التغيرات التي طرأت عليها.

المصدر: من أعداد الباحث

وفي بيانها رقم 4 الصادر سنة 1980 عن FASB حول أهداف القوائم المالية في الوحدات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح، والموجهة كذلك إلى الفئات التي لا تملك تأثيرا على الإدارة للحصول على المعلومات التي تحقق لهل أهدافها و التي تعتمد على فلسفة المنفعة مثلها مثل الوحدات الهادفة إلى تحقيق الربح. أما أهم الأهداف الواردة في هذا التقرير فتتلخص فيما يلي<sup>1</sup>:

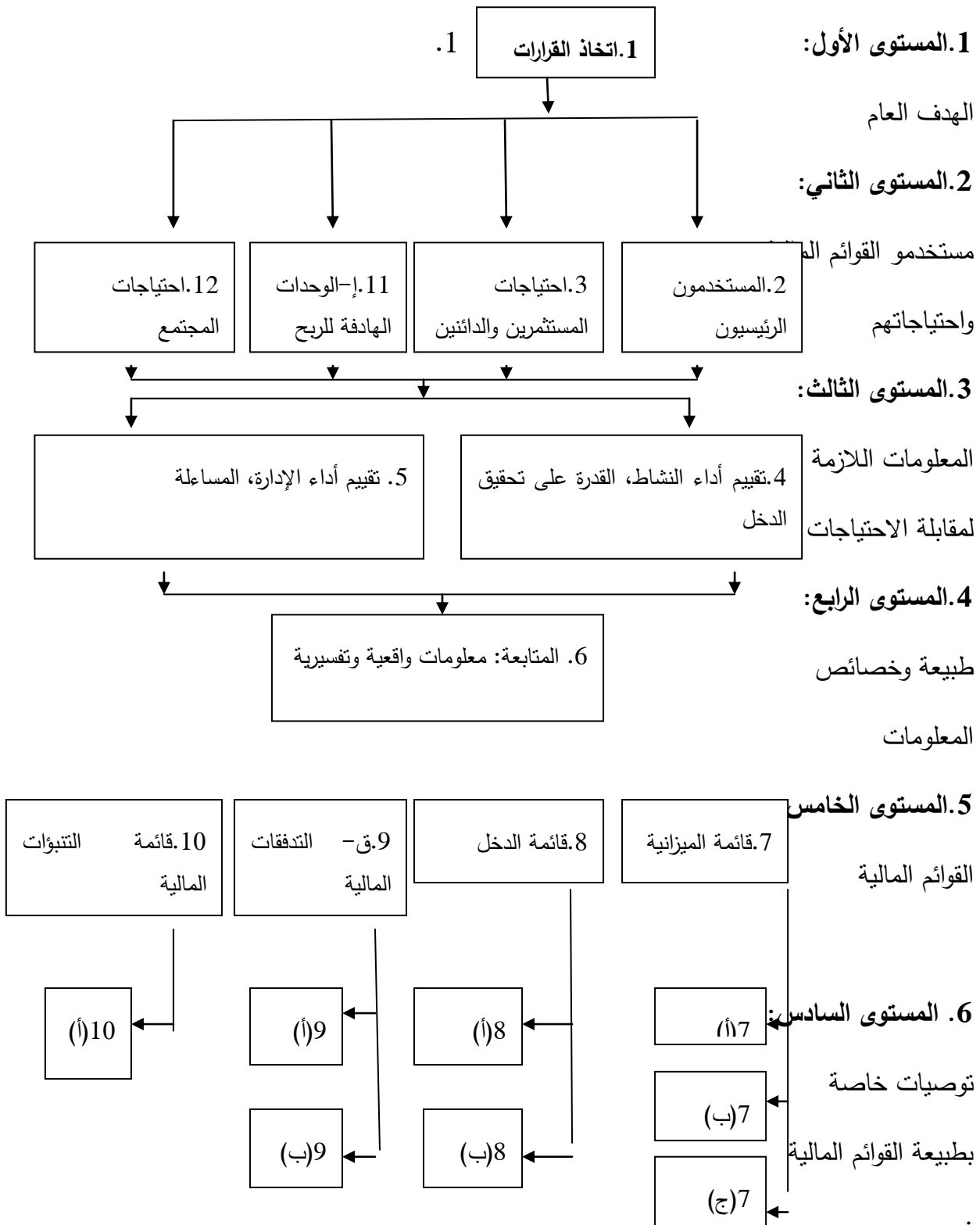
<sup>1</sup>. رضوان حلوة حنان: مرجع سابق، ص، 376.

- توفير المعلومات تفيد مدبري الموارد المالية الحاليين و المرتقبين و ذلك في مجال ترشيد قراراتهم المتعلقة بتخصيص تلك الموارد بين الوحدات المختلفة؛
- توفير المعلومات تفيد مدبري الموارد المالية الحاليين و المرتقبين و أي مستخدمين آخرين و ذلك في مجال تقييم الخدمات التي تقدمها الوحدة و تحديد مدى قدرتها في المستقبل على الاستمرار في تقديم هذه الخدمات؛
- توفير المعلومات تفيد مدبري الموارد المالية , وذلك لتحديد مدى مقابلة الإدارة لمسؤولياتها و تقييم أدائها مع التركيز على مدى التقيد بالقيود المفروضة على استخدام الموارد؛
- توفير المعلومات عن الموارد الاقتصادية المتاحة وعن الالتزامات القائمة على هذه الموارد، وعن صافي الموارد القائمة لدى الوحدة، وأخيرا عن التغيرات التي طرأت على عناصر المجموعات الثلاثة السابقة؛
- توفير المعلومات التي تفيد تقييم الأداء الدوري للوحدة المحاسبية، و يعتبر أساس الاستحقاق أساسا ملائما لقياس التغيرات في موارد الوحدة؛
- توفير المعلومات التي تفيد في التعرف على مصادر الحصول على النقدية و غيرها من الموارد وكذلك أوجه استخدام هذه الموارد؛
- توفير المعلومات التي تتعلق بإيضاحات أو ملاحظات ترى إدارة الوحدة أنها تساعد المستخدمين في اتخاذ قراراتهم.

والملاحظ عن هذه التقارير المختلفة والتي تمثل ردود أفعال على تقرير تولود أنها ارتكزت جميعا على أهدافه العامة من اجل صياغة أهداف جزئية تتوافق تماما مع التوجهات العامة لهذا التقرير القاعدي، ولكنها تركز على مستعملين محددين بذاتهم. مثل التركيز على المعلومات التي تخدم المجال الاجتماعي في تقرير الشركات، وأهداف التقارير المالية في الوحدات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح بالنسبة إلى تقرير هيئة معايير المحاسبة المالية الصادر سنة 1980 في البيان رقم 4. أما البيان رقم 1 الصادر عن نفس الهيئة سنة 1978 فإنه اعتمد بصورة كبيرة على التقرير المرجعي لتربولود ماعدا تقسيمه الأهداف إلى أهداف عامة و أخرى خاصة.

ولقد تم تقديم أهداف التقارير المالية وفق تقرير تربولود وفق ترتيب هرمي يشمل مجموعة من المستويات، تبدأ من تحديد الأهداف ثم تحديد من هم المستخدمين وما هي البيانات و المعلومات التي يبحثون عنها إلى غاية المستوى الأخير الذي يتناول التوصيات الخاصة بالقوائم المالية. ويمكن إبراز ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 5: الترتيب الهرمي لأهداف القوائم المالية وفق تقرير تروبلود



المصدر: رضوان حلوة حنان: تطور الفكر المحاسبي. الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع. ص. 372.



بحيث يقصد بكل من الأرقام والحروف الواردة بالشكل ما يلي:

- 7(أ) قائمة المركز المالي ( الميزانية) في حالة دورات نشاط غير مكتملة.
- 7(ب) قائمة المركز المالي في حالة تطبيق القيم الجارية.
- 7(ج) قائمة المركز المالي في ظروف التوقيت وعدم التأكد.
- 8(أ) قائمة الدخل في حالة كون دورات النشاط مكتملة.
- 8(ب) قائمة الدخل في حالة وقوع تغيرات في القيم.
- 9(أ) قائمة التدفقات المالية حالة النتائج النقدية.
- 9(ب) قائمة التدفقات النقدية مع وجود حد أدنى من الرأي الشخصي.

تبين من خلال تحليل المفاهيم المرتبطة بالقوائم المالية أن هذه الأخيرة ما هي إلا حلقة من الحلقات العديدة التي تلخص استمرارية المحاسبة و تطورها عبر المراحل الزمنية المختلفة، لكن أهمية هذه القوائم تكمن في كونها المجسد الحقيقي للهدف الأساسي للمحاسبة المالية و هي تمكين المستخدمين بمختلف شرائحهم من معلومات ملائمة و موثوق بها تساعدهم على اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة

و بغض النظر حول تعدد هذه القوائم و أنواعها و أهدافها عبر المراحل المختلفة فإنها في مجموعها تقدم صورة واضحة عن الوضعية المالية للوحدة المحاسبية، و تعكس مردوديتها و مستوى خزنتها، و هي مؤشرات أساسية حول قدرة الوحدات المحاسبية على البقاء و الاستمرارية في ظل المتغيرات الاقتصادية السائدة. إن قائمة المركز المالي معلومات تاريخية عن الوحدة المحاسبية كما يعاب عليها عدم إبرازها لكل الموجودات المعنوية مثل قوائم العملاء و تجاهلها لمشكلة التغيرات المستمرة لوحدة النقد. لكن أهميتها الأساسية تكمن في إبراز ما للوحدة المحاسبية و ما عليها في زمن محدد. و من أجل توفير معلومات أكثر ملاءمة للمستخدمين ظهرت قائمة الدخل التي تهدف إلى إبراز نتائج نشاط الوحدة المحاسبية و تحديد دخلها سواء بالاعتماد على الدخل العادي الذي يقصد به فقط دخل العمليات الجارية التي تتسم بالثبات و الاستمرارية أو الدخل الشامل الذي يتضمن كل المداخل

الجارية أو غير العادية، هذا بالإضافة إلى قائمة تدفقات الخزينة التي تعبر عن مستوى الخزينة (النقدية) ومصادرها ومجالات استخداماتها. ومن أجل توفير معلومات أخرى ملحقة يلجأ إلى إصدار قوائم أخرى لا تقل أهمية عن الأساسية خاصة تلك القوائم المكملة التي تبرز التغيرات المستمرة في وحدة النقد من خلال إبراز المستويات العامة و الخاصة للأسعار.

إن أهداف القوائم المالية الملخصة في تقرير تروبولود تهدف إلى قياس كفاءة الإدارة خاصة في ظل نظرية الشخصية المعنوية كما تشكل قاعدة أساسية للتنبؤ بالاتجاهات العامة للنشاط و الاسترشاد بها عند اتخاذ القرارات، بالإضافة إلى كونها أساساً لقياس و حساب الضرائب، أما الهدف العام والأساسي هو تقديم معلومات تمكن المستخدمين من اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة.

## خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل الذي تناول التطور التاريخي للمحاسبة، رأينا أن هذه الأخيرة لم تتوقف عن التغيير والاستمرارية منذ بابل إلى يومنا هذا استجابة ومواكبة للتطورات في جميع ميادين الحياة خاصة الاقتصادية والاجتماعية. وهنا يجب الإشارة إلى الدور الكبير الذي لعبه اكتشاف الأرقام السومرية في التسجيل المحاسبي ومتابعة مسك الدفاتر وتسيير المدخلات والمخرجات في المخازن. أما الثورة الحقيقية فهي مرحلة ما بعد Luca Pacioli ودوره في تنظيم وتسهيل تطبيق مبدأ القيد المزدوج، ومساهمة ذلك في نهضة المحاسبة إلى يومنا هذا. أما الثورة الصناعية وأثرها على اتساع النشاط وزيادة الإنتاج كان دافعا قويا للمهتمين بالمجال المحاسبي من مهنيين وأكاديميين للعمل من أجل مواكبة تلك التطورات خاصة في تلبية احتياجات المستعملين المتعددة والمختلفة كذلك، وهو ما ساهم في تطوير المحاسبة وسمو مكانة المحاسبين في مجتمع الأعمال ككل، هذا بالإضافة إلى أثر ظهور الشركات خاصة المساهمة والمنافع العامة على ظهور مستعملين جدد (المستثمرون، الدولة) وجب توفير البيانات والمعلومات لهم. كل هذه التطورات أدت إلى تفرع المحاسبة وظهور تخصصات جديدة منها المحاسبة الإدارية التي تهتم بتحديد وتحليل التكاليف ودراسة الجدوى الاقتصادية وهو ما وسع من مهام المحاسب و أصبح خبيرا و مستشارا و موجها للملاك في كيفية اتخاذ قراراتهم.

إن أهم مرحلة حسب معظم الباحثين هي تلك المرحلة التي نقلت نظرة المجتمع للمحاسبة على أنها وسيلة لتسجيل الأحداث الاقتصادية وتحديد نتائج الأعمال والاهتمام بكل ما هو اقتصادي بحث إلى مرحلة البعد الاجتماعي للمحاسبة تلبية للهدف الأساسي للنشاط الاقتصادي وهو تلبية حاجيات الفرد والمجتمع ليس فقط الاقتصادية المادية وإنما النفسية والاجتماعية كذلك، وفي هذا الإطار ظهرت المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بمختلف فروعها مثل البيئية والتكوين والآفات الاجتماعية.

من خلال تحليل المفاهيم المرتبطة بالقوائم المالية تبين أن هذه الأخيرة ما هي إلا حلقة من الحلقات العديدة التي تلخص استمرارية المحاسبة وتطورها عبر المراحل الزمنية المختلفة، لكن أهمية هذه القوائم تكمن في كونها المجسد الحقيقي للهدف الأساسي للمحاسبة المالية وهي تمكين المستخدمين بمختلف شرائحهم من معلومات ملائمة وموثوق بها تساعد على اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

## الفصل الثاني

المقومات العلمية لعملية القياس

المحاسبي والاقتصادي

## تمهيد:

يرتكز النموذج المحاسبي المعاصر على أربعة ركائز أساسية تساهم جميعها في إمداد مستخدمي المعلومات المالية بأهم البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، فبالإضافة إلى كل من المفهوم وشروط الاعتراف بعناصر القوائم المالية، وكذلك التسجيل والإفصاح، فإن القياس هو العنصر الذي لم يحدث بشأنه اتفاق تام بين مختلف الباحثين في الميدان المحاسبي. ورغم تعدد أسباب هذا التباين من اختلاف أهداف ورغبات المستعملين، وذاتية المهنيين، إلا أن عدم الاستقرار الاقتصادي وعوامل التضخم وتدخل الدول في تحديد الأسعار، يدرجان ضمن أهم المحددات للتوافق حول نموذج واحد للقياس يمكن المحاسبة من توفير معلومات تفي باحتياجات مختلف المستعملين، لأن هؤلاء هم الهدف الأساسي لأي نظام محاسبي.

ورغم اعتقاد الكثير بحدثة مشكلة القياس، إلا أن أغلبية الدراسات تشير إلى قدم هذا الجدل حول القيمة والقياس على العموم، ويتجسد ذلك لدى رواد المنهج الاستنباطي خاصة لدى Paton 1922، وكذلك في المنهج والنظرية الاستقرائية لـ Littleton 1953 من خلال استعماله لمفهوم القيمة الحالية والتكلفة التاريخية على التوالي، هذا بالإضافة إلى نظرية الميزانية الستاتيكية أو الثابتة ( Bilan statique) لسيمون (Simon) (1914-1956) وكذلك نظرية الميزانية الديناميكية المتحركة (Dynamique) لـ Schmalenbach (1873 إلى 1955).

ولكن قبل هؤلاء الرواد في الميدان المحاسبي، كان رواد المدرسة الكلاسيكية في الاقتصاد من أمثال آدم سميث و دافيد ريكاردو في نقاش حاد حول مفهوم القيمة و مكوناتها. فمنهم من ربطها بالمال وآخر بالمنفعة، وتم التطرق للقيمة الاستعمالية والتبادلية، و دور العمل و نفقات الإنتاج و المنفعة كمحددات أساسية لتحديد القيمة، دون تجاهل مساهمات كارل ماركس من خلال إشارته لدور الإنسان في خلق القيمة.

وفي هذا الإطار، ليس من العدل أن نتجاهل المساهمات الجبارة لعلماء النظريات الطبيعية على غرار عالما الفيزياء Galileo و Helmholtz اللذان أضافا من خلال مؤلفهما الصادر سنة 1887 البعد الرياضي لعملية القياس والتقييم.

إن المساهمات العلمية و الفكرية التي ميزت العلوم الاقتصادية كان لها الأثر الكبير على تطور مفهوم القياس و أهميته في الميدان المحاسبي. و انطلاقا من هذا، سوف نتناول من خلال هذا الفصل تحليل مختلف المفاهيم التي أعطيت للقيمة في الاقتصاد ومختلف النظريات المحددة والمفسرة لها، بالإضافة إلى دراسة وتحليل المفاهيم المقدمة للقياس و التقييم المحاسبي و أساليبه وخطواته وتحيزه.

## المبحث الأول: ماهية القياس الاقتصادي

احتلت نظرية القيمة أهمية كبيرة في الفكر الاقتصادي الكلاسيكي ويكفي أن نشير بأن الكثير من رواد هذا الفكر يعرفون علم الاقتصاد بأنه علم تكون الأثمان، وهذا ما أدى إلى انشغال هذا الفكر بصفة أساسية بالبحث عن العوامل التي تحكم قيمة السلعة وتلك التي تحكم الأنواع المختلفة من الدخل مثل الأجر والفائدة والربح و الربح، وهنا لا بد أن نستذكر ذلك الخلاف الذي برز بين ريكاردو ومالتوس حول موضوع الاقتصاد و الذي ظهر من خلال الرسالة الشهيرة التي أرسلها الأول للثاني في 9 أكتوبر 1820 والتي من أهم ما جاء فيها إن (الاقتصاد السياسي فيما تراه بحث في طبيعة الثروة، وفيما أراه بحث في توزيع ناتج الصناعة بين الطبقات التي تساهم في تكوينه)<sup>1</sup>، والمقصود بالتوزيع هنا هو كيفية تبادل هذه السلع وعلى أي أساس يتم تحديد أسعارها .

وانطلاقاً من ذلك فإن القياس و التقييم في الاقتصاد من أهم المواضيع التي تمت مناقشتها من مختلف الرواد في الفكر الاقتصادي خاصة لدى الكلاسيكيين من أمثال سميث و ريكاردو، وأنصب النقاش حول مفهوم القيمة و مكوناتها وطرق قياسها و أنواعها ، فتم ربطها بالمال و المنفعة، ثم تقسيمها إلى قيمة استعمالية و أخرى تبادلية، ثم مناقشة النظريات المفسرة و المحددة للقيمة والتي كان لها بعد ذلك الأثر الكبير في ظهور وتطور القياس في المحاسبة.

وسوف نتناول في هذا المبحث مختلف التعاريف المقدمة للقياس الاقتصادي، بالإضافة إلى النظريات المحددة للقيمة مثل نظرية العمل ونظرية تكاليف الإنتاج ثم نظرية المنفعة، هذا بالإضافة إلى تحليل مساهمات رواد المدرسة الكلاسيكية من خلال نظرياتهم المفسرة للقيمة من سميث و ريكاردو وبعدهم ماركس وتركيزه على دور العنصر البشري في خلق القيمة، مع الإشارة إلى مزايا ومحددات القيمة في الفكر الاقتصادي.

<sup>1</sup> رفعت المحجوب: الاقتصاد السياسي، القيمة و التوزيع، الجزء الثاني، دار النهضة العربية، مصر، ص 22 .

## المطلب الأول: مفهوم وأنواع القيمة الاقتصادية

## 1. مفهوم القيمة في النظرية الاقتصادية

رغم تعدد التعاريف المقدمة للقيمة في الفكر الاقتصادي إلا أنها تشترك في نقاط جوهرية عديدة أهمها الأهمية الاقتصادية للمال لدى كل من الفرد و المجتمع، فلقد تم تعريفها على أنها (الأهمية الاقتصادية التي يخلعها الفرد أو المجتمع على مال ما، وتسمى الأهمية التي يخلعها الفرد بقيمة الاستعمال، بينما تلك التي يخلعها المجتمع بقيمة المبادلة)<sup>1</sup>. ونجد آدم سميث استخدم كلمة القيمة في نفس الاتجاه إذ استخدمها للدلالة على منفعة شيء ما (قيمة الاستعمال)، كما استخدمها كذلك للدلالة على القدرة التي يقدمها هذا الشيء لمن يملكه على الحصول على السلع الأخرى قيمة تبادلية، عكس ريكاردو الذي استخدم كلمة القيمة على قيمة المبادلة فقط. غير أن المدرسة النمساوية بعد ذلك ومن خلال جيفونز (Jevons) أعادت استعمال القيمة الاستعمالية من جديد بل و أعطت لها مكانة كبيرة في التحليل الاقتصادي، و في تعريف آخر أضاف ماركس البعد الاجتماعي للقيمة من خلال تعريفها بأنها (احتواء البضائع على جوهر اجتماعي يتمثل في قوة عمل الإنسان متجانس و منتشر فيها)<sup>2</sup>. ومن خلال هذا التعريف نجد الأهمية التي تحضي بها القيمة في الاقتصاد الاشتراكي خاصة لدى أهم روادها و هو ماركس، الذي كان شديد التأثير بالمدرسة الكلاسيكية خاصة ريكاردو وعلى هذا الأساس قام بتقسيم القيمة إلى استعماليه وتبادلية، مع محاولة تحوير مفهوم القيمة لخدمة أهدافه الخاصة، كما توصل في الأخير إلى نوع ثالث من القيمة و هو فائض القيمة.

أما لدى العرب، فإن ابن خلدون أعطى اهتماما بالغا للقيمة و التي أطلق عليها "الغنى على شكل السلع بمختلف أنواعها، و أشار إلى أن الذهب و الفضة هو تجسيد لقيمة ما ينتجه الإنسان بعمله، ومميز كذلك بين القيمة و سعر السوق و أشار إلى أنه إذا كان في السوق القليل من مواد الرفاهية فإن سعرها يكون أعلى من قيمتها التجارية، و الملاحظ أن ابن خلدون هنا يشير بطريقة ما إلى استعمال المعادن النفيسة في تحديد القيمة، كما سأيبر ماركس في دور قوة عمل الإنسان في خلق القيمة، بالإضافة إلى إشارته إلى دور السوق في تحديد الأسعار، وهو ما ذهب إليه محمد دويدار من

<sup>1</sup> رفعت المحجوب: مرجع سابق، ص 22.

<sup>2</sup> رفعت المحجوب: مرجع سابق، ص 22



خلال شرحه لموضوع ثمن السوق، إذ بعد إشارته إلى شكل السوق الذي يتحدد فيه ثمن السلعة تعرض لمجموعة من الشروط أو كما أطلق عليها الفروض الواجب توافرها لكي يعتبر السوق من قبيل سوق المنافسة الكاملة، وتتمثل هذه الشروط فيما يلي<sup>1</sup>:

- أن يكون عدد المشترين والبائعين من الكبر بحيث تكون الكمية التي يشتريها أو يبيعها كل منهم أصغر من أن تؤثر تأثيراً ذا دلالة على ثمن السلعة ؛
- أن يتمتع هؤلاء المشترين والبائعين بمعرفة تامة بأحوال السوق، أي بالكميات المعروضة و المطلوبة وكذلك بالثمن الذي يسود في السوق؛
- أن تكون وحدات السلعة متجانسة؛
- أن لا يكون هناك تدخل في العمل الحر لقوى السوق.

إن المتمتع في هذه الشروط يجدها تتمحور حول التعريف الكامل للقيمة العادلة حسب المعايير المحاسبية الدولية وهو ما يؤكد أن القياس المحاسبي ما هو إلى ترجمة تطبيقية للتقييم الاقتصادي.

## 2. أنواع القيمة في الاقتصاد

قسم كل من سميث و ريكاردو القيمة إلى قسمين أساسيين وهما القيمة الاستعمالية و القيمة التبادلية وأبرزها كما يلي:

1.2. **القيمة التبادلية** : يعبر آدم سميث في أول الأمر عن القيمة التبادلية للسلع بالنقود وتسمى بالقيمة الاسمية، ولكن عدم ثبات قيمة النقود و تذبذبها جعله يلجأ إلى استعمال العمل واعتباره المحدد الأساسي للقيمة. ولقد عرفها رفعت المحجوب بأنها قيمة مال بالنسبة لمال آخر، أي هي القوة الشرائية للمال، أي هي قدرة المال على أن يتبادل مع مال آخر<sup>2</sup>، أي أن الثمن هو تعبير عن قيمة مبادلة مال معين بالنقود، ونلاحظ من خلال هذا الطرح أنه لا توجد فروق جوهرية بين كل من الثمن والسعر و القيمة.

2.2. **قيمة الاستعمال**: عكس قيمة المبادلة التي تتوقف على قيام السوق مما جعلها أكثر موضوعية، فإن قيمة الاستعمال هي قيمة شخصية و ذاتية، و تم تعريفها على أنها (الأهمية

<sup>1</sup> محمد دويدار: مبادئ الاقتصاد السياسي، الشركة الوطنية للنشر والتوزيع، الجزائر، ص 339.

<sup>2</sup> رفعت المحجوب: مرجع سابق، ص 22.

الاقتصادية التي يخلعها الفرد على هذا المال و هو بصدد استعماله، و بالتالي هي قدرة المال على الإشباع)<sup>1</sup>. والملاحظ على قيمة الاستعمال أنها لا تتوقف على قيام السوق إذ يمكن تصورهما بمجرد وجود شخص واحد دون الحاجة لوجود الجماعة، بالإضافة إلى كونها قيمة شخصية و غير موضوعية وبالتالي فهي تتوقف على حالة الشخص وعلى ظروفه الاجتماعية، مما يجعلها تختلف من شخص إلى آخر وقد تختلف بالنسبة لنفس الشخص من فترة لأخرى، عكس ذلك فإن قيمة المبادلة لا يمكن أن تتصور دون وجود السوق و هي قيمة موضوعية .

### المطلب الثاني: النظريات المفسرة للقيمة في الاقتصاد

اتفق أغلبية الرواد الاقتصاديين الكلاسيكيين بالإضافة إلى ماركس على النظريات المفسرة للقيمة خاصة تلك التي تعتمد على نفقات الإنتاج، وهي انطلاقة موضوعية في رأي معظم الاتجاهات الاقتصادية، لكن عدم التوافق على مضمون هذه النفقات هو الذي أطال زمن النقاش، وعلى العموم هناك ثلاثة اتجاهات كبيرة في تفسير ذلك، وهي نظرية سميث ثم ريكاردو وأخيرا نظرية ماركس.

#### 1. نظرية ادم سميث في القيمة

عند دراسته للقيمة فرق سميث بين نوعين من القيمة أو كما يطلق عليها الأثمان (لا يوجد فرق بين الثمن و القيمة عند سميث) وهما القيمة الاسمية والقيمة الحقيقية، فلأولى التي يطلق عليها كذلك الثمن الجاري أو ثمن السوق و يقصد بها (الثمن الذي يتوقف على العلاقة بين العرض و الطلب)<sup>2</sup>، بينما الثانية والتي يطلق عليها الثمن الحقيقي أو الطبيعي فيقصد بها (الثمن الذي يتوقف على الألم الذي يلزم تحمله للحصول على هذا الشيء)<sup>3</sup>. ويفسر الكثيرون بأن الألم الذي يقصده سميث، هي تلك التضحية التي يقدمها المشتري أو المستهلك من أجل تلبية حاجة من الحاجات غير الملابة، وقد خلص سميث إلى أن مضمون هذا الألم أو التضحية يتوقف على مدى بدائية الجماعات وتمدنها، فقيمة المبادلة في الجماعة الأولى يحددها عنصر واحد فقط و هو العمل أي أن قيمة العمل هو أساس قيمة المبادلة، بينما في الجماعات المتمدنة فإن سميث رفض كمية العمل فقط في تحديد القيمة، و لخص إلى تفسير القيمة بنفقة الإنتاج و التي يقصد بها كل من عائد العمل و عائد رأس المال و لأرض أي كل من الأجر والربح و الربح.

<sup>1</sup> رفعت المحجوب: مرجع سابق، ص 22

<sup>2</sup> رفعت المحجوب: مرجع سابق، ص 12.

<sup>3</sup> رفعت المحجوب: مرجع سابق، ص 12.

**2. نظرية ريكاردو في القيمة.**

انطلق ريكاردو في تفسيره للقيمة من ذلك التعارض بين المنفعة و القيمة، بحيث أن الأشياء التي لها منفعة كبيرة مثل الهواء و الماء ليست لها قيمة مبادلة كبيرة، والعكس من ذلك فان الذهب مثلا الذي هو أقل منفعة لديه قيمة تبادلية كبيرة، وهو ما دفعه إلى استبعاد المنفعة في تحديد القيمة رغم اعترافه بأهميتها. ويفرق ريكاردو مثل سميث و بقية التقليديين بين نوعين من القيم، الأولى و تتحدد من خلال العرض و الطلب وأطلق عليها القيمة الجارية، أما الثانية فيطلق عليها القيمة الحقيقية، و من أجل تفسيرها فرق ريكاردو بين نوعين من السلع و هما السلع التي لا يمكن مضاعفة عرضها و السلع التي يمكن مضاعفة عرضها، وقد خلص إلى أن قيمة الأولى تتحدد على أساس ندرتها النسبية أما الثانية فان قيمتها تتحدد بكمية العمل اللازم للحصول عليها .

والنتيجة أن دافيد ريكاردو مقارنة بآدم سميث أضاف مفهومين آخرين إلى النظريات المفسرة للقيمة وهما مفهوم الندرة ورأس المال، كما أستبعد عنصر الربح من تحديد القيمة لأنه يرى أنه لا يساهم في تكوين القيمة بل أن القيمة هي التي تساهم في تكوينه.

**3. نظرية ماركس في القيمة.**

انطلق ماركس في نظريته المفسرة للقيمة من نظرية سميث في حالة الجماعات البدائية و من نظرية ريكاردو في فرض المراحل الأولى للجماعة، لكن الجديد عند ماركس هو تطبيق نظريته على العمل نفسه و التي لخصها في مجموعة من العناصر تتمحور حول العلاقة بين قيمة المبادلة وكمية العمل، وبين كل من المنفعة و القيمة وأخيرا العلاقة بين كل من القيمة و فائض القيمة، و يمكن إبراز ذلك من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم 09: مفاهيم العمل كمحدد للقيمة عند ماركس.

العلاقات	الشرح
علاقة قيمة المبادلة بكمية العمل.	تتحدد قيمة السلعة في هذه الحالة بكمية العمل في المتوسط الذي يبذل في سبيل إنتاجها , ويقصد بالمدة المتوسطة المدة التي يطلبها كل عمل يتم بدرجة متوسطة من الكفاءة , و لا يأخذ ماركس بالعمل المباشر فقط بل كذلك بالعمل غير المباشر مثل العمل المبذول من أجل إنتاج وسائل الإنتاج
العلاقة بين القيمة و المنفعة	يعتبر ماركس المنفعة ضرورية للقيمة و شرطا أساسيا لها , ولكن من ناحية أخرى لا يعتمد عليها في تفسيره للقيمة, ولقد توصل إلى استنتاجين أساسيين من خلال هذه العلاقة وهما : _ من الممكن أن يكون للشيء قيمة استعمال ((منفعة)) دون أن يكون له قيمة مبادلة ؛ _ إن العكس غير صحيح أي أن الشيء لا يمكن أن تكون له قيمة دون أن يكون نافعا.
القيمة و فائض القيمة.	يقصد بفائض القيمة حسب ماركس الفرق بين قيمة المنتجات و قيمة قوة العمل, أي أن رب العمل لا يقدم للعامل ( الأجر ) إلا في حدود ما يكفيه للاستمرار في العمل و يبقى لنفسه الفرق, وهي النظرية التي استخدمها ماركس في الهجوم على الرأسمالية. من خلال هذا الطرح نستنتج ما يلي: _ إن القيمة عند سميث هي تلك التي تتحدد عن طريق العرض و الطلب و يطلق عليها القيمة الاسمية , و قيمة أخرى تتحدد عن طريق التضحية التي يقدمها الطلب على العموم و يطلق عليها القيمة الحقيقية ؛ _ أن للندرة دور أساسي في تحديد القيمة؛ _ أما القيمة عند ماركس فهي كمية العمل المبذول في إنتاج السلعة, أي الوقت الحقيقي المبذول في إنتاج سلعة ما , كما يجب أن نشير إلى التوافق بينه و بين ريكاردو في موضوع المنفعة إذ يرى بأنها ضرورية للقيمة و شرطا أساسيا لها , لكنه لا يعتمد عليها في تفسير القيمة .

المصدر : إعداد الباحث

ومن خلال هذه النظريات وبغض النظر عن الاختلافات النسبية بين الرواد الثلاثة، فإنهم يجمعون على مجموعة من المؤشرات لها دور كبير في تحديد القيمة، تتلخص أساساً في القيمة الاسمية أو الجارية والتي تتحدد من خلال العرض و الطلب، و القيمة الحقيقية أو الذاتية والتي تقاس بدرجة الألم و التضحية التي يقدمها المستهلك من أجل تلبية حاجياته، كما تم الاتفاق حول تكاليف الإنتاج و دورها في تحديد القيم مع تسجيل ذلك الاختلاف بين ريكاردو و سميث حول الربح. (لا يساهم في تحديد القيمة حسب ريكاردو بل هذه الأخيرة هي التي تساهم في تكوينه).

### المطلب الثالث: مفهوم القياس في الفكر الاقتصادي

عندما يتعلق الأمر بالقياس الاقتصادي فإن النظرية الاقتصادية الكلاسيكية تفرض نفسها وروادها على أنها الرائدة في مواضيع القيمة وأساليب تحديدها، فنجد ريكاردو مثلاً ومن خلال بحثه عن وحدة للقيمة تمكنه من قياس إجمالي الكميات المنتجة والمتغيرة الخواص توصل إلى ما يسمى بالأسعار النسبية لمعالجة اختلاف خواص مختلف السلع، ويرى أن قيمة السلعة تتحدد من خلال ندرتها، أو من خلال كمية العمل المطلوب للحصول عليها. وفي نفس الإطار جاءت نظرية سميث حول القيمة في العمل، أي التناسب بين كميات العمل الضروري للحصول على سلع متباينة، أين قدم مجموعة من الأمثلة لخصها في (قيمة العمل المبدع مقارنة بالعمل العادي، والطلب والعرض كمحددات للقيمة ونظرية التكاليف "دون تكاليف العمل")<sup>1</sup>.

#### 1. النظريات الاقتصادية المحددة للقيمة

من خلال التمهيد السابق رأينا أن الفكر الاقتصادي من خلال رواده خاصة سميث وريكارديو، يلخصون أسس القيمة في كل من العمل والمنفعة بالإضافة إلى التكاليف، ونظريات أخرى يمكن إبرازها فيما يلي<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> جوان روبنسون، جون أيتويل: تعريب، فاضل عباس، مقدمة في علم الاقتصاد الحديث، دار الطليعة للطباعة والنشر، بيروت، ص 42.

<sup>2</sup> فضل كمال سالم: مدى أهمية القياس المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية، وأثره على اتخاذ القرارات المالية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة 2008، ص 96.

**1.1. نظرية العمل كأساس للقيمة**

يرى أصحاب هذه النظرية أن العمل هو أساس القيمة، بمعنى أن قيمة الشيء تقاس بكمية العمل المبذول في إنتاجه، وقياس على عدد الساعات التي يقضيها العامل في إنتاج السلعة.

**2.1. نظرية التكاليف (نفقات الإنتاج)**

تعتبر هذه النظرية تعديلا لنظرية العمل السابقة، ويرى أصحاب هذه النظرية أن قيمة السلع تتمثل في تكاليف الإنتاج بما فيها الأرباح التي تدفع نظير المخاطر والمجهود المبذول في تنظيم عمل الإنتاج.

**3.1. نظرية المنفعة**

تقوم هذه النظرية على فكرة أن قيمة الشيء تتوقف على مدى منفعته في إشباع حاجات الإنسان، سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، وتقاس هذه المنفعة بمقدار شعور الإنسان بصلاحية السلعة لإشباع رغبته وتحقيق حاجاته، وذلك لأن إحساسه بأنه في حاجة إلى شيء معين لاعتبارات خاصة هو الذي يضيف على هذا الشيء صفة المنفعة.

**4.1. نظرية المنفعة والتكاليف لقياس القيمة**

تقوم هذه النظرية على أساس أن قيمة السلعة لا تتوقف فقط على تكلفتها أو على منفعتها ودرجة إشباعها، ولكن تتوقف على الاثنين معا أي أن القيمة تتوقف على الثمن الذي يدفعه المشتري مقابل المنفعة والثمن الذي يرضى عنه البائع مقابل التكلفة، والثمن الذي يتعادل مع منفعة السلعة وتكلفتها هو الذي يطلق عليه ثمن السوق، مما سبق يتضح أن هذه النظرية تقوم على تفسير القيمة من خلال قوتين رئيسيتين وهما:

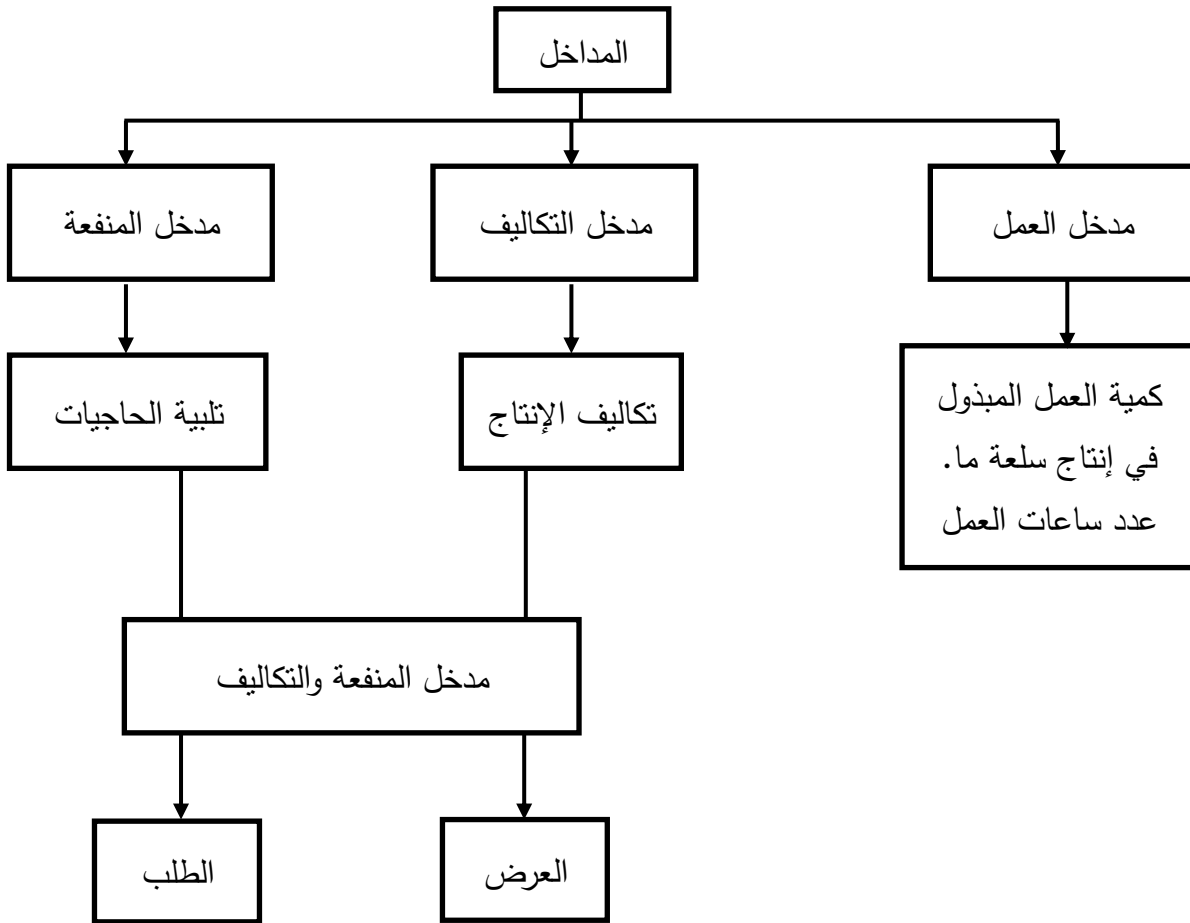
- المنفعة الحدية للسلعة، وهي ما يعبر عنها بالطلب؛
- الندرة النسبية والتي تعبر عن العرض، والتي تتأثر بدورها بحجم الموارد الإنتاجية التي يوجهها المجتمع لإنتاج السلعة، بجانب الصعوبات التي تعترض العملية الإنتاجية.

**5.1. نظرية معدل الإحلال الحدي**

تقوم هذه النظرية على فكرة أن الإنسان المستهلك يمكن أن يضحى بمنفعة سلعة ما مقابل الحصول على سلعة أخرى، أي أنها تقوم على مجرد مقارنة الإشباع الذي يحصل عليه المستهلك من سلعة ما بالإشباع الذي يحصل عليه من سلعة أخرى، دون محاولة قياس أي منها.

من خلال تحليل هذه النظريات الاقتصادية المحددة للقيمة نجدها تقوم على أساس أن المحدد الرئيسي لكون أي شيء له قيمة هو قدرة هذا الأخير على تقديم منافع وخدمات اقتصادية في المستقبل. و يمكن إبراز تلك النظريات من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 06: النظريات الاقتصادية المحددة للقيمة



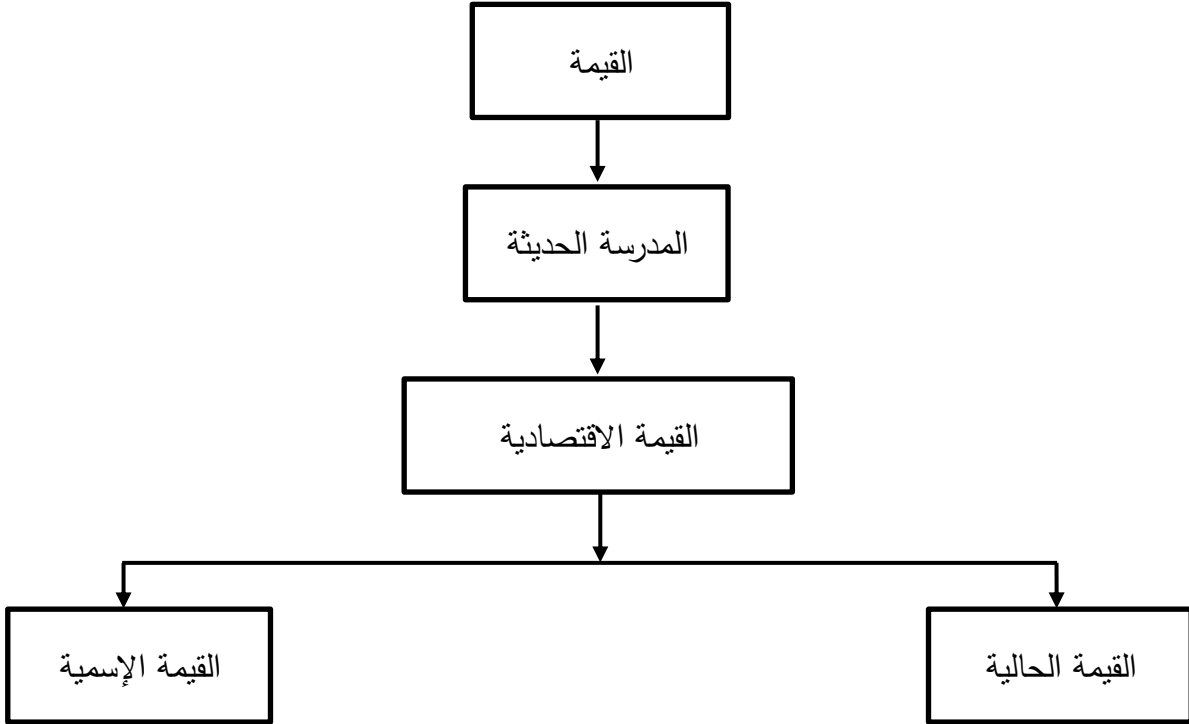
المصدر: إعداد الباحث

## 2. تحديد قيمة الأصل وفق النظرية الاقتصادية

تحدد القيمة وفق النظرية الاقتصادية من خلال القيمة الحالية لكل التدفقات النقدية المستقبلية التي تنتج عن هذا الأصل، وهي قيمة ذاتية جداً، أي غير موضوعية لأنها تتعلق بتفضيل الأشخاص

لبند ما من البنود الأخرى<sup>(1)</sup> كما أطلق عليها كذلك المدرسة الحديثة في التقييم، وتم تقسيمها إلى كل من القيمة الحالية، والقيمة الاسمية، ويمكن إبراز ذلك من خلال الشكل التالي:

شكل رقم 07: المدارس والقيم



المصدر: Alfred Stettler, Réda Gharbi, Les méthodes d'évaluation, l'expert-comptable, Suisse, page 243.

بحيث يرى مؤيدي هذه الطريقة، ضرورة تحديد القيمة الحالية لأصول المؤسسة أي الثروة الحقيقية لها من خلال المحافظة على قدرتها الإنتاجية. وبالتعليق على هذه النظريات نجد أن كل من ريكاردو وسميث بالإضافة كذلك إلى ماركس من خلال نظرية قيمة العمل، تلقوا انتقادات كبيرة بسبب عدم فصلهم بين السبب والنتيجة، إذ أن التحليل الحديث يوحي بأن سعر أو قيمة خدمة العمل (الأجر) يتحدد بالنواتج الحدي الإيرادي للعمل، وهذا بدوره يتحدد بسعر السلعة في السوق، وهذا معناه أن سعر السوق هو الذي يحدد سعر أو قيمة خدمة العمل وليس العكس.

أما نظرية القيمة بنفقات الإنتاج (تكاليف الإنتاج)، فإن أغلب الاقتصاديين يرون بأنها لا تبين السبب في تحديد قيمة السلع التي لا يتكرر إنتاجها بحرية، كما أنها لا تعلق انخفاض أسعار السلع

<sup>(1)</sup>إيلي، محمد، لطفي، مرعي: الاقتصاد المعاصر، مطبعة أحمد مخيمر، الطبعة الأولى، القاهرة، 1996، ص 549.



بسبب التغير في أذواق المستهلكين، ولا توضح كيفية تحديد أسعار السلع التي يتم إنتاجها وعرضها في ظل ظروف احتكارية.

أما كل من وليام ستانلي، وليون فالراس، وكارل منجر، ومن خلال النظرية الحدية في القيمة حاولا التخفيف من عيوب نظرية التكاليف أو نفقات الإنتاج، لكن ذلك لم يغفل الرأي الذي ينص على أن حالة السلع المتكرر إنتاجها بحرية والتي يتم إنتاجها في ظروف تنافسية، فإن قيمة هذه السلع على المدى الطويل تشتق من قيم عناصر الإنتاج التي تدخل في صنعها، وبناء على ذلك فإن النفقات لا تحدد القيم أو الأسعار مباشرة إلا أنها ذات تأثير غير مباشر من خلال تأثيرها على منحني العرض. وعلى العموم فإن نموذج القيمة الاقتصادية يتطلب تحديد العناصر التالية:

- تحديد توقيت الحصول على هذه التدفقات النقدية؛
- تحديد عدد السنوات المتوقع أن يستمر فيها الأصل من الإنتاج السائد؛
- تحديد المخاطر المحيطة بالأصل.

#### المطلب الرابع: مبررات نموذج القيمة الاقتصادية و محدداتها

رغم أن القيمة الاقتصادية تعتبر مرجعا معترف به من قبل كل الفاعلين في الميدان المحاسبي و أساسا و مصدرا لكل الدراسات المهمة بالقياس المحاسبي خاصة من خلال اعتمادها على التدفقات النقدية المستقبلية المنتظرة من أصول و ممتلكات الوحدات المحاسبية ومعالجتها الموضوعية للتغيرات الحاصلة في مستويات الأسعار، إلا أنها تواجه انتقادات كبيرة خاصة في المعيار المعتمد عليه لتحديد معدلات الخصم، ومثل كل النماذج الأخرى له العديد من المميزات كما تشويه الكثير من العيوب نلخصها في ما يلي :

#### 1. مبررات نموذج القيمة الاقتصادية

يعتبر نموذج القيمة الاقتصادية من أكثر النماذج موضوعية في القياس والتقييم إذ بالإضافة إلى محاولاته في مواكبة التغيرات المختلفة في المستويات السعرية فهو النموذج الذي استطاع تحييد أهم العيوب التي تعرقل تطبيق النماذج الأخرى خاصة أخطاء القياس وأخطاء التوقيت ، وعلى العموم يمكن إبراز أهم مميزات هذا النموذج ما يلي:(1)

- يتفق مع المفهوم الاقتصادي للأصل؛

(1) سامية تاودروس، إبراهيم: دراسة تحليلية لمشكلات تقييم الأصول، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة القاهرة 2001، ص

- تأخذ القيمة الاقتصادية في الاعتبار، التغيرات الحاصلة في مستوى الأسعار عند تحديد معدل الخصم الملائم لتحديد القيمة الحالية للتدفقات النقدية للأصل؛
- يعمل هذا النموذج على تقييم الأصول غير التشغيلية التي ليس لها مثيل في السوق، وذلك من خلال تحديد القيمة العادلة للأصل؛
- لا ينطوي هذا النموذج على أية أخطاء قياس، أو توقيت.

## 2. حدود نموذج القيمة الاقتصادية

رغم المميزات العديدة لهذا النموذج، إلا أنه يعاني من عدة عيوب وهذا محددات تعرقل تطبيقه في الواقع منها على الخصوص<sup>(2)</sup>:

- يعتمد نموذج القيمة الاقتصادية على التنبؤات المستقبلية، حيث قد يشوب هذه التنبؤات عدم التأكد في معظم الأحيان، نتيجة لتأثير العوامل الداخلية والخارجية، وخاصة إذا امتدت هذه التنبؤات لفترات زمنية طويلة؛
- صعوبة تحديد معدل الخصم المناسب، الذي يعكس المخاطر المصاحبة للتدفقات النقدية المستقبلية، ومعدلات الفائدة التي من المتوقع أن تكون سائدة في المستقبل؛
- صعوبة تحديد قيمة التدفقات النقدية لكل أصل على حدى، وذلك في حالة ما إذا كانت هناك أصولاً لا تنتج إلا وهي متجمعة كوحدة لتوليد النقد.

من خلال دراسة و تحليل مفهوم القيمة في الفكر الاقتصادي رأينا المساهمات الفعالة لرواد المدرسة الكلاسيكية خاصة كل من سميث و ريكاردو في التأسيس للنظريات المختلفة للقيمة والقياس، فكانت نظرية العمل و المنفعة وتكاليف الإنتاج من بين أهم المساهمات العلمية الرامية إلى تحديد دقيق لمفهوم القيمة و مكوناتها المختلفة، كما كانت التقسيمات المختلفة للقيمة من تبادلية و استعمالية الأساس المعرفي لبناء النظريات الحديثة في القياس المحاسبي .

ورغم النقاشات الحادة بين مختلف الرواد حول مفهوم القيمة، إلا أن كل مساهماتهم كانت تعالج جانبا مهما من الإشكاليات المرتبطة بالقيمة مما جعلها تكمل بعضها البعض و تزيل الغموض على

<sup>(2)</sup> محمد، نواف، حمدان عابد: دراسة تحليلية لمشاكل القياس و الإفصاح المحاسبي، شهادة ماجستير ، 2006، جامعة عين

جوانب مهمة من هذا الموضوع، فمثلا ذلك الاختلاف الذي حصل بين ريكاردو و مالتوس حول موضوع الاقتصاد هل هو بحث في طبيعة الثروة أو في كيفية توزيعها، كان الإجماع بعد ذلك بين مختلف الاقتصاديين على أن كل من المفهومين يشكلان قاعدة أساسية في الاقتصاد السياسي ككل .

إن آدم سميث و من خلال نظريته في القيمة أحدث ثورة حقيقية في طرق تحديد القيمة من خلال مناقشته وتحليله للقيمة الاسمية و ربطها بالسوق من خلال قانونه الأساسي وهو العرض والطلب وكذلك القيمة الحقيقية أو الذاتية و التي تتوقف على التضحية التي يقدمها الطلب من أجل تلبية مختلف حاجياته والتي بقيت إلى اليوم تشكل المفهوم الأساسي للقيمة في الميدان التسويقي على العموم. أما ريكاردو ومن خلال إشارته في نظريته للقيمة إلى كل من المنفعة والندرة إنما قد وضع مفاهيم جديدة آنذاك تشك لنموذجا في قياس القيمة و تحديد مكوناتها، دون إهمال مساهمات ماركس من خلال إشارته إلى دور المورد البشري في تحديد وقياس القيمة .

وعليه ومن خلال هذا المبحث نسجل بروز مفاهيم أساسية في القيمة و مكوناتها وهي مستمرة إلى الآن، وتتمثل خصوصا في دور العمل و تكاليف الإنتاج والمنفعة والندرة والتدفقات النقدية المستقبلية في قياس مختلف عناصر الأصول، وكل هذه المفاهيم تشكل خريطة طريق لبناء مختلف النظريات التي تناولت القياس المحاسبي وفق النموذج المحاسبي المعاصر خاصة بعد (Pacioli) إلى يومنا هذا .

### المبحث الثاني: ماهية القياس و التقييم المحاسبي

من خلال المبحث السابق رأينا المساهمات الجبارة للمدرسة الاقتصادية الكلاسيكية من أجل الوصول إلى مفاهيم موحدة للقيمة، من خلال النقاشات المتتالية لمختلف روادها حول تحديد المكونات الأساسية لهذه القيمة، وبغض النظر على أن هذه الأخيرة تتحدد عن طريق تكلفة عناصر الإنتاج أو عن طريق المنفعة أو الندرة، فإن كل هذه المفاهيم كان لها الفضل في إمداد المحاسبين بقاعدة بيانات أساسية كانت المنطلق العلمي لهم في البحث عن القيمة و التقييم والقياس المحاسبي على العموم. إن تحديد مفهوم عناصر تكاليف الإنتاج و القيمة الاسمية أو الجارية و القيمة الذاتية أو الحقيقية والعرض والطلب و القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية، تعتبر خريطة طريق لتحديد مفاهيم القياس المحاسبي، وعليه فإن القياس الاقتصادي يعتبر الأساس المنطقي لكل طرق القياس المحاسبي هذه الأخيرة التي يعتبرها الجميع المؤشر الأساسي لقياس مدى دقة و موثوقية و ملائمة مخرجات النظام المحاسبي. وعليه سوف نتطرق في هذا المبحث إلى المفاهيم المختلفة للقياس والتقييم المحاسبي و نظمه الفنية بالإضافة مختلف أساليبه ومكوناته وخطواته المختلفة وأسباب تحيزه .

#### المطلب الأول: مفهوم القياس (التقييم) المحاسبي و خطواته

##### 1. مفهوم القياس (التقييم) المحاسبي

يجمع الباحثون في الميدان المحاسبي على أن المقومات العلمية للقياس المحاسبي تعود أصولها إلى كل من النظرية الكلاسيكية و النظرية الحديثة في القياس، و ترجع أصول النظرية الكلاسيكية إلى عالم الفيزياء Galileo الذي أسس لعملية القياس في العلوم الطبيعية أين حدد كل من النظام العددي

والقواعد الحسابية كمقومات علمية للقياس، وفي سنة 1887 أضاف FLAMHOLTZ عنصرا ثالثا لهذه المقومات و هي الإضافة الرياضية، وعلى هذا النهج سار CAMPELL خاصة عند وضعه شرط توفر التجربة أو ما يطلق عليه الإضافة الطبيعية لأي خاصية حتى تكون قابلة للقياس، و عليه وحسب هذه النظرية فان مفهوم القياس يتوقف فقط عند الخواص الطبيعية الملموسة مثل الأوزان والأحجام والأطوال أما الخواص المعنوية بمختلف أنواعها فهي غير قابلة للقياس .

وفي سنة 1946 أصدر STEVEN مؤلفا ينتقد فيه الشروط التي وضعها CAMPELL حتى تكون الخاصية قابلة للقياس، و أدخل مفاهيم جديدة كانت بمثابة الأساس لما يعرف حاليا بالنظرية الحديثة للقياس، والتي تركزت خصوصا على استبدال شرط توفر خاصية الإضافة التجريبية بمفهوم آخر وهو قابلية عملية القياس لإجراء مقابلة أو اقتران بين عنصر معين هو الخاصية محل القياس بعنصر آخر في مجال آخر هو عدد أساسي يمثل المحتوى الكمي للخاصية محل القياس، وهذا ما أعتبر ثورة في القياس و انقلاب على النظرية الكلاسيكية المادية، وأصبحت العلوم الاجتماعية و رغم عدم توفرها على خاصية التجربة إلا أنه يمكن قياس كل خواصها وفق النظرية الحديثة للقياس.

و في ظل هذه النقاشات بين علماء الطبيعة في كيفية تحديد مفهوم القياس و مختلف مكوناته، فان المحاسبة كانت آخر علم في العلوم الاجتماعية يتناول هذه المشاكل، و كان MATTESSICH من الرواد الأوائل الذين درسوا مشاكل القياس المحاسبي وذلك منذ 1959 ثم تلاه كثير من الباحثين منهم Chambers و Bierman و Ijiri.

إن المتمعن في مختلف التعاريف المقدمة للقياس المحاسبي و رغم تعددها إلا أنها لم تختلف كثيرا عن بعضها البعض بل نجدها تشترك في نقاط جوهرية عديدة رغم المراحل الزمنية المختلفة التي قدمت فيها، إلا أن المفهوم المرجعي حسب أغلبية الدراسات، هو ذلك المقدم من طرف الجمعية المحاسبية الأمريكية (AAA) في تقريرها لعام 1979 والذي جاء كما يلي: القياس المحاسبي هو تحديد أرقام الماضي والحاضر والمستقبل للمنشأة، أو تحديد الظاهرة الاقتصادية في المستقبل، وذلك على أساس الملاحظة، وتبعاً للقواعد المحددة<sup>1</sup>. وعلى هذا المنوال جاءت التعاريف الأخرى، فنجد الشيرازي

<sup>1</sup> محمد مطر، موسى السويطي: التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية 2008، ص

عرفها على أنها مقابلة أو مطابقة أحد جوانب أو خصائص مجال معين بأحد جوانب أو خصائص مجال آخر، وتتم هذه المقابلة باستخدام الأرقام أو الرموز، وذلك طبقاً لقواعد معينة<sup>(2)</sup> أما **Köhler** فلقد أضاف إلى مفهوم القياس (بالإضافة إلى استعمال الأرقام) بعداً رياضياً من خلال إشارته إلى أن القياس هو "تحديد نظام رقمي لنتائج خطة استقصاء، أو نتائج نظام مشاهدات بمراعاة القواعد المنطقية الرياضية"<sup>(3)</sup>، أما كل من **Soccuzzo - Kaplan** فلقد ركز على القائم بعملية القياس والخصائص التي يجب أن تتوفر فيه للقيام بهذه المهمة وعرفه على أنه يمثل مجموعة إجراءات تتبع لقياس مدى توافر خصائص معينة في الفرد، والحكم على إمكانية قيام الفرد بمهام وأنشطة وظيفية معينة<sup>(4)</sup>. أما لجنة معايير المحاسبية الدولية (IASB)، عند عرضها لإطار إعداد القوائم المالية القياس بأنه "عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سوف يعترف بها في القوائم المالية، وهذا يتطلب اختيار أساس معين للقياس، ويتم استخدام أسس مختلفة للقياس مثل التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيم القابلة للتحقق، القيم الحالية. و الملاحظ في هذا التعريف هو إشارته إلى ضرورة استعمال القيم النقدية، وبضرورة توفر أسس للقياس، كما أشار إلى النماذج المستعملة في عملية القياس.

أما المنظر الرئيسي لنظرية القياس الكلاسيكية **Campell** ومن خلال تحديده لمفهوم القياس تطرق إلى ضرورة تحديد الخواص الواجب قياسها من أجل ربطها بالأعداد وذلك بطريقة مباشرة أو غير مباشرة وهو ما ذهب إليه كذلك **Steven** في مؤلفه الصادر سنة 1946 من خلال إشارته على أن القياس هو عملية ربط بين الخواص والأعداد بموجب نموذج رياضي. ومن خلال كل هذه التعاريف المتماثلة في المضمون في أغلب الحالات يمكن أن نستخلص ما يلي:

- القياس هو تحديد أرقام الماضي والحاضر والمستقبل للمنشأة؛
- تستخدم كل من الأرقام والرموز في عملية القياس؛
- إعطاء القيم النقدية للعناصر التي سوف يعترف بها في القوائم المالية؛
- تحديد وإعطاء قيم عددية لأحداث أو عمليات المنشأة حتى تكون قابلة للتجميع؛

<sup>(2)</sup>عباس مهدي الشيرازي: مرجع سابق، ص 63 .

<sup>(3)</sup>علي رمضان محمد: المحاسبة المتقدمة، دراسات في مشاكل محاسبية معاصرة، الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان، 1997، ص 310.

<sup>(4)</sup>حسين القاضي، مأمون حمدان: نظرية المحاسبة، الدار الدولية للنشر والتوزيع، عمان، 2001، ص،

▪ القائم بعملية القياس و مدى موضوعيته و حياده .

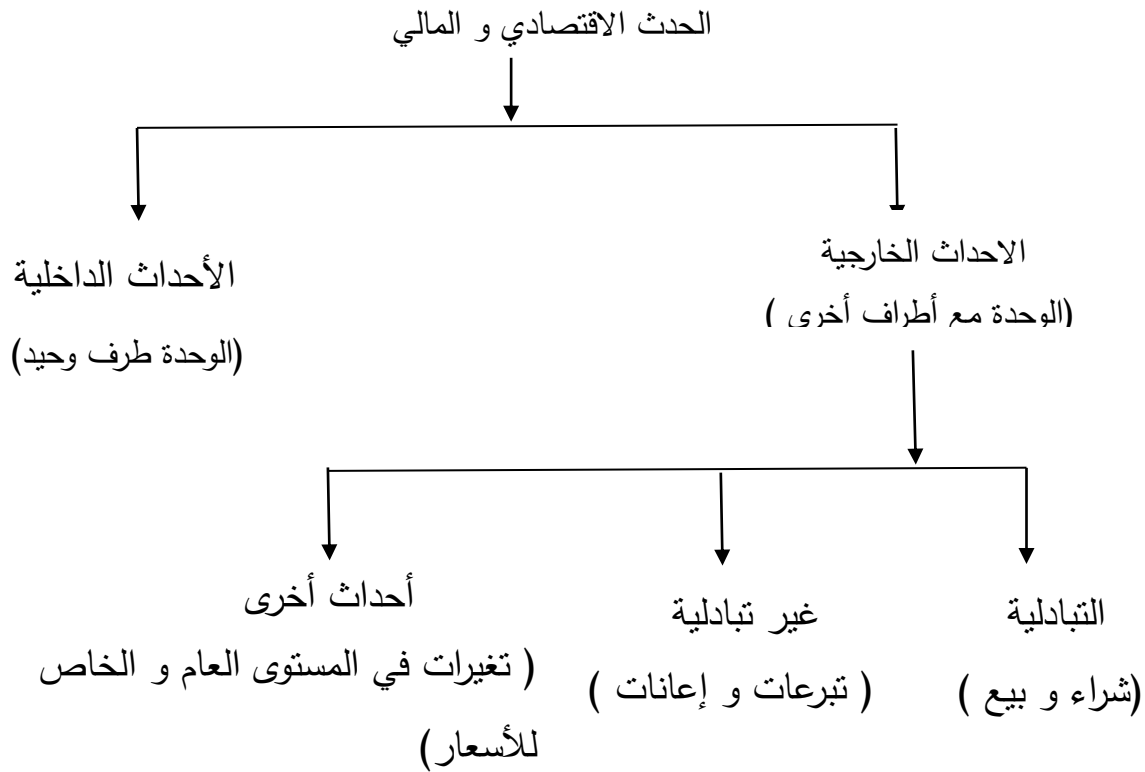
## 2. خطوات عملية القياس المحاسبي

تعتبر الأغراض التي سوف تستخدم فيها مخرجات النظام المحاسبي التي يساهم فيها القياس من بين المحددات الأساسية لطبيعة هذه الخطوات و تعددها، وهذا ما أدى إلى الاختلافات الكبيرة بين مختلف المحاسبين حول عدد هذه الخطوات والهدف منها والطريقة التي تنفذ بها، وذلك تبعاً لتعدد وجهات نظرهم حول الأغراض التي سوف تستخدم فيها مختلف البيانات المحاسبية، وحسب الدراسات المختلفة فإن عملية القياس المحاسبي تتم بالتتابع الخطوات التالية :

### 1.2. تحليل الأحداث والمعاملات الاقتصادية

ويقصد بها تحليل جميع العمليات الاقتصادية والمالية التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية مع مختلف الأعوان الاقتصاديين والاجتماعيين والهيئات المالية و الإدارية، سواء تلك التي تتم مع أطراف خارجية أو تلك التي تتم داخليا، و يمكن إبراز مختلف هذه الأحداث وفق هذا الشكل:

#### الشكل رقم 08: أنواع الأحداث الاقتصادية



المصدر : رضوان حلوة حنان: مدخل النظرية المحاسبية، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى 2005، ص 160

## 2.2. تبويب أطراف العملية المحاسبية

في هذا الإطار يقول MATTESSICH، (أن الحقيقة التي لا يمكن نكرانها هي أن كل عملية قياس هي في الأصل عملية تبويب)<sup>1</sup>، أي أن كل من عملية القياس والتبويب حسب أغلبية المحاسبين هما عمليتين مترابطتين، بل فيهم من يعتقد أنهما مترادفتين، خاصة STVEN الذي يدعو إلى استخدام مصطلح قياس بدلا من مصطلح تبويب بقصد إبراز البعد القياسي لعملية التبويب حيث يقول: (بعد التبويب العملية الأساسية في القياس)<sup>2</sup>، وهو نفس الطرح الذي تبنته جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) من خلال أحد تقاريرها رغم تسجيلها بأن التبويب لا يستخدم الأرقام في هذا القياس.

و من خلال تحليل مختلف هذه الأفكار والنقاشات حول كل من القياس والتبويب، وهل هما مترادفين أم مترابطين أو يكملان ويخدمان بعضهما البعض فإننا نستنتج ما يلي:

- تعتبر عملية التبويب جزء أساسي من القياس المحاسبي، و شرط أساسي لأدائه بصورة موضوعية و دقيقة؛
- تعتبر عملية التبويب خطوة أساسية من خطوات القياس المحاسبي لا يمكن الاستغناء عنها؛
- تستخدم المقاييس الاسمية في عملية التبويب، بينما المقاييس النقدية هي المستخدمة في القياس المحاسبي، وهو الاختلاف الوحيد بين التبويب و القياس.

## 3.2. عملية تشغيل البيانات المحاسبية

تتمثل عمليات التشغيل في احتساب وتحميل وتجميع وتحليل الأحداث الاقتصادية، وكل ذلك يدرج في صميم عملية القياس المحاسبي لأنه لا يمكن الوصول إلى مخرجات النظام المحاسبي والتي هي جزء أساسي من عملية القياس دون تشغيل مختلف الأحداث الاقتصادية التي تعد الحلقة الأساسية في هذا النظام و هو ما يطلق عليه بالمدخلات .

بالإضافة إلى تحليل الأحداث الاقتصادية و تبويبها وتشغيلها وأثر ذلك على القياس المحاسبي فإنه هناك تساءل آخر حول إمكانية إدخال التقديرات والتنبؤات في إطار عملية القياس، وفي هذا الإطار نسجل وجهات نظر ثلاثة رواد في المحاسبة وهم كل من CHAMBERS الذي يعد من أكبر المتحفظين على إدخال هذه التقديرات في القياس المحاسبي بحجة ضرورة حدوث عملية

<sup>1</sup> محمد مطر، موسى السويطي: مرجع سابق، ص 133 .

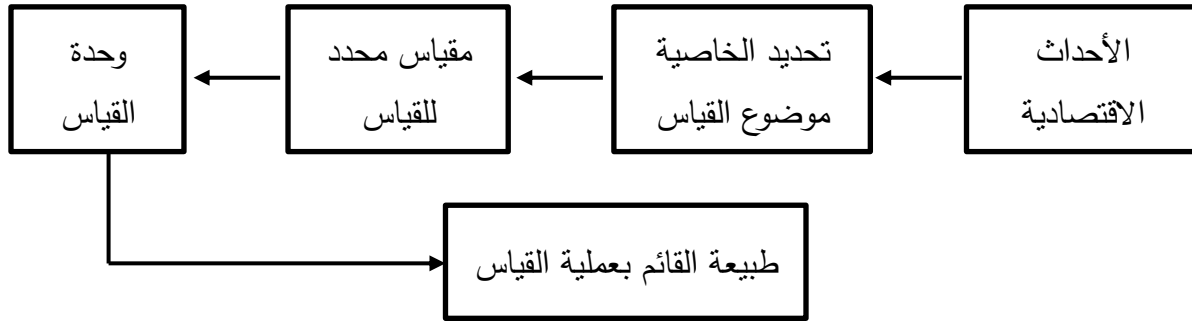
<sup>2</sup> محمد مطر، موسى السويطي: مرجع سابق، ص 133



تبادل حقيقية مع طرف خارجي كشرط أساسي لصحة عملية القياس، وفي هذا الإطار يقول (عندما يكون هدفنا كمحاسبين تقدير قيمة معينة في المستقبل، فلا يجوز القول بأننا نقيس هذه القيمة، وإن جاز القول بأننا ننتبأ بهذه القيمة اعتماداً على قياسات جارية، هي حصيلة لعملية قياس في الوقت الحاضر)<sup>1</sup>. بينما كان MOONITZ أقل تحفظاً من شامبرز حيث يرى أن عملية التقدير و التنبؤ تعتبر جزءاً من عملية القياس المحاسبي، لأنه يرى بأن حدوث عملية تبادلية مع طرف أجنبي ليس شرطاً لصحة عملية القياس وفي هذا الإطار يقول (لا يكون القياس المحاسبي مستحيلاً في غياب عملية التبادل، وليس من الضروري دائماً أن يكون القياس المحاسبي في مثل هذه الحالة أقل دقة، فعملية التبادل لا تكون القيم، وإنما ينحصر دورها في الكشف عن هذه القيم)<sup>2</sup>. وفي هذا الاتجاه سارت جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) وبأكثر مرونة من MOONITZ، إذ تدعو إلى اعتبار التقدير والتنبؤ في المحاسبة جزءاً أساسياً من عملية القياس المحاسبي، بشرط توفر مقاييس لتحديد الخطأ المحتمل في هذه التقديرات.

من خلال هذا العرض نستخلص أن خطوات القياس تبدأ أولاً من تحليل الحدث الاقتصادي ثم تبويبه وتحديد نظام تشغيله، انطلاقاً من ذلك فإن المحاسبة تعتبر كنظام للمعلومات. و يمكن إبراز ذلك من خلال هذا الشكل:

الشكل رقم 09: مسار عملية القياس



المصدر: إعداد الباحث

المطلب الثاني: مكونات ومعايير عمليات القياس ونظمها الفنية

<sup>1</sup> محمد مطر، موسى السويطي: مرجع سابق، ص 135 .

<sup>2</sup> محمد مطر، موسى السويطي: مرجع سابق، ص 135 .

من خلال التعاريف السابقة رأينا إجماعها الشبه الكلي على استعمال الأعداد في عملية القياس والمقاييس الكمية على العموم، لأن التعبير عن الخاصية المراد قياسها كميًا يزيد من دقة المفاهيم التي نبحث عنها، ومن ناحية أخرى نجد أن القياس الكمي يساعدنا على تطبيق قواعد المنطق الرياضي، وهو شرط مسبق لإجراء العمليات الرياضية والحسابية المختلفة.

### 1. مكونات عمليات القياس

من بين أهم التعاريف المقدمة للمحاسبة هو ذلك الذي يركز على ضرورة مقابلة أحد خصائص مجال معين مع جوانب خصائص مجال آخر و ذلك باستخدام الأرقام أو الرموز ووفقا لقواعد محددة، وانطلاقا من ذلك فإن مكونات عمليات القياس تتمثل في تحديد هذه الخواص التي نهدف إلى قياسها ثم تحديد نظام للقياس والذي يمثل الجانب الفني لهذه العملية، وتشمل مكونا عمليات القياس الخطوات التالية:

#### 1.1. تحديد الخواص التي يراد قياسها

وتتم هذه العملية من خلال تحديد خاصية معينة لتكون موضوعا للقياس، شريطة أن يكون ارتباطها قويا بالحدث الاقتصادي موضوع القياس، ويرى الشيرازي بأننا (لا نخضع للقياس الأشياء أو الظواهر ذاتها، ولا حتى جميع خواصها وخصائصها، وإنما عادة ما يكون الاهتمام منحصرا في خاصية معينة، أو مجموعة معينة من الخصائص ذات الصلة بالدراسة)<sup>1</sup>، ويرى أن عملية قياس الأصول مثلا ليست موجهة نحو تحديد خصائصها الكمية من طول ووزن وإنما موجهة لتحديد منفعتها المتوقعة و بالتالي قيمتها. لكن من أجل تحديد تلك الخاصية يواجه المحاسبون مجموعة من المشاكل عدم التحكم فيها و معالجتها علميا سوف ينعكس سلبا على كل مراحل القياس وبالتالي على مصداقية و موضوعية و دقة نتائج هذا القياس، فعدم التحديد و التعريف الجيد لهذه الخاصية يعود إلى تعدد معاني ومفاهيم مختلف الأحداث الاقتصادية، فمثلا خاصية ربح المشروع هل يقصد به

<sup>1</sup>عباس مهدي الشيرازي: مرجع سابق، ص 63.

الربح المحاسبي أو الاقتصادي أو القانوني و الإداري، وتمتد هذه المشاكل حتى إلى طرق و أساليب قياس الربح.

إن ما يجسد كل هذه الصعوبات حول تحديد هذه الخاصية التي تكون موضوعا للقياس هو ما ذهب إليه DEVINE CARL في ورقة بحثية مقدمة إلى جمعية المحاسبين الأمريكية سنة 1966 تحت عنوان المشاكل المفاهيمية المرتبطة بالقياس المحاسبي، حيث يقول (إن الحرص المبالغ فيه من جانب المحاسبين على التمسك بالمفاهيم والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في مجالات القياس المحاسبي ليس سوى وسيلة يدارون بها عدم اتفاقهم حول مفاهيم الخواص أو الأحداث المطلوب منهم قياسها لأنهم بتمسكهم الحرفي بهذه المفاهيم والمبادئ إنما يهدفون إلى درء المسؤولية التي قد تترتب عليهم جراء الأخطار المحتملة في عملية القياس)<sup>1</sup>. وهذا ما يؤكد صوبة تحديد خاصية يلتقي عليها كل المحاسبين من جهة وأثر عدم التحديد و التعريف الدقيق لهذه الخاصية على القياس السليم و بالتالي على مخرجات هذه العملية ككل، مما يجعل أغلبية المستعملين يعتمدون على معلومات غير دقيقة في اتخاذ قراراتهم، وهذه هي الخطورة الكبيرة التي يخشى منها كل المحاسبين حسب هذه الورقة البحثية .

## 2.1. تحديد نظام القياس

ويشمل كل من تحديد وحدة للقياس وتحديد قواعد تمكن من التعبير الكمي ويمكن إبرازهما كما يلي:

### 1.2.1. تحديد وحدة القياس: يتوقف نوع المقياس المستخدم في عملية القياس على طبيعة

الخاصية موضوع القياس، بحيث إذا كانت هذه الخاصية ربحا أو دخلا أو إيرادا، فإن وحدة القياس المناسبة هي وحدة النقد التي يجري بها التعامل والشرط الأساسي الذي يجب مراعاته من وجهة نظر القياس هو أن تكون هذه الوحدة ثابتة ومتجانسة، حتى تكون المقاييس الناتجة قابلة للمقارنة وللتجميع، أما إذا كانت الطاقة الإنتاجية هي الخاصية محل القياس، فإن استخدام عدد الوحدات المنتجة أو ساعات العمل كوحدة للقياس يكون أكثر ملاءمة من الوحدات النقدية.

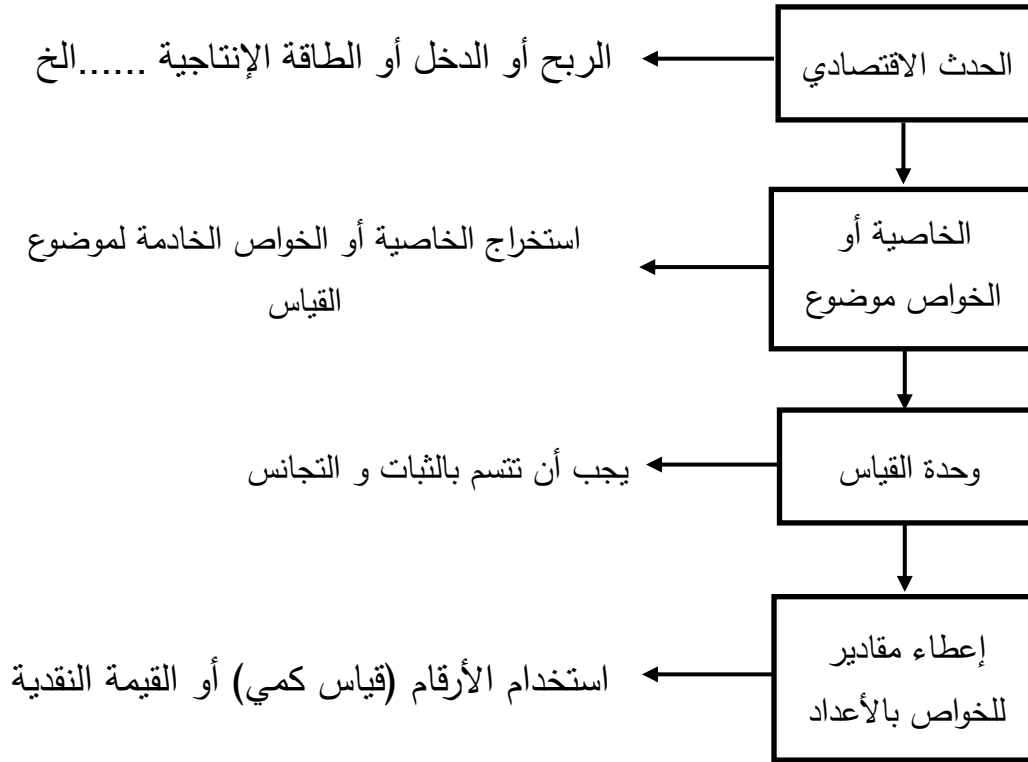
### 2.2.1. تحديد قواعد للتعبير الكمي: ويقصد بذلك،(تحديد قواعد للتعبير الكمي عن

الخصائص والظواهر والعلاقات، أي تعيين أرقام للتعبير عن الخصائص المراد قياسها، وهنا نجد أن

<sup>1</sup> محمد مطر، موسى السويطي: مرجع سابق ، ص، 137 .

النظام الذي يستخدم في ترتيب الأشياء من حيث خواصها وتحديد مقادير وكميات هذه الخواص هو النظام العددي<sup>1</sup>. ويمكن إبراز مكونات عمليات القياس في الخطوات التالية:

الشكل رقم 10: مكونات عمليات القياس



المصدر: إعداد الباحث

## 2. معايير القياس المحاسبي

تعتبر لجنة النظرية المحاسبية التابعة لجمعية المحاسبين الأمريكية من بين أهم اللجان التي تناولت معايير القياس المحاسبي، إذ يعود لها الفضل في صياغة بعض الأسس النظرية الخاصة

<sup>1</sup>عباس مهدي الشيرازي: مرجع سابق، ص 63.

بصيغة معايير القياس المحاسبي سنة 1966، وتكمن أهمية هذه المعايير في كونها (أداة تقييم لمدى تحقيق أهداف القياس، كما تعتبر حسب مختلف الدراسات المرشد والموجه للربط بين آلية القياس وإجراءاته التنفيذية من جهة، والأسس والقواعد والمبادئ التي يتم على ضوئها القياس المحاسبي من جهة أخرى، وما تسفر عنه عملية القياس من نتائج ايجابية كانت أم سالبة من جهة ثالثة)<sup>1</sup>، و ركزت أغلبية الدراسات في الميدان المحاسبي على ثلاثة معايير وهي الموضوعية، والقابلية للتطبيق العملي ومعيار الفائدة .

## 1.2. معيار الموضوعية

يقصد بالموضوعية أو الايجابية في القياس، عدم التحيز أو عدم خضوعه لتقديرات شخصية بحتة، وبمعنى آخر يقصد بها بصفة عامة التعبير عن الحقائق بدون تحريف وبعيدا عن التحيز الشخصي، وبالتالي فإن القياس الموضوعي قياس غير شخصي، والهدف من كون المحاسب موضوعيا هو إقناع مستخدمي القوائم المالية من أنها خالية من أي اعتبارات شخصية أو تحيز، وفي تقرير الجمعية المحاسبية الأمريكية (AAA) عن موضوع معايير المحاسبة، رأيت اللجنة المختصة أن الموضوعية في المحاسبة يقصد بها "أن البيانات المحاسبية تعد موضوعية إذا توافر لها القابلية للتحقق عن طريق أدلة الإثبات المتعارف عليها، ومن ناحية أخرى أن تكون خالية من التحيز الشخصي"<sup>2</sup>. وبالعودة إلى الفروض المحاسبية نجد فرض الموضوعية من بين أهم الفروض والتي يقصد به الالتزام بالدقة في إصدار الأحكام وعدم الاعتماد على التقدير الشخصي والحكم الجزافي والاحتمالات غير المؤكدة الحدوث<sup>3</sup>. وعليه فإن استخدام معيار الموضوعية ينتج عنه توطيد علاقة الثقة بين مخرجات النظام المحاسبي ومن خلالها المحاسبين والوحدة المحاسبية ككل من جهة ومختلف المستعملين والذين لديهم مصالح في هذه الوحدة من جهة أخرى.

## 2.2. معيار القابلية للتطبيق العملي

<sup>1</sup> كمال عبد العزيز النقيب: مقدمة في نظرية المحاسبة ، دار وائل للنشر، الطبعة الاولى 2004 ، ص 331 .

<sup>2</sup> فضل كمال سالم: مرجع سابق، ص 97.

<sup>3</sup> كمال عبد العزيز النقيب: مرجع سابق، ص 334

يعتبر هذا المعيار من أهم معايير القياس، فقد يكون المقياس ذا فائدة كبيرة وتتوافر فيه كل شروط الموضوعية ولكن يصطدم بالواقع العملي مما يجعل تطبيقه محاطا بصعوبات لا يمكن تذليلها، وحتى يكون المقياس قابلا للتطبيق العملي يجب أن تتوافر فيه العوامل الآتية:

- توافر الظروف العملية لتنفيذ نموذج القياس؛
- أن يصاحب تطبيق النموذج تحمل المشروع بتكلفة مناسبة؛
- إمكانية تنفيذ القياس في وقت مناسب.

### 3.2. معيار الفائدة

من البديهيات المتعارف عليها أن لكل شيء أهمية، ويتوقف مقدار الأهمية على مقدار الفائدة الناتجة عن تنفيذ الشيء ذاته، والمحاسبة ليست هدفا في حد ذاتها بل هي وسيلة لخدمة مستخدمي المعلومات المحاسبية، لذا فلا بد وأن تتصف المعلومات المحاسبية بأنها مفيدة لمستخدميها، وقد حددت جمعية المحاسبة الأمريكية عام 1966 في تقرير لها بعنوان "بيان حول النظرية الأساسية للمحاسبة" أربعة معايير وصفات يجب أن تتوفر في المعلومات كي تكون ذات فائدة وهي الملائمة، القابلية للتحقق، والبعد عن التحيز، والقابلية للتعبير الكمي .

### 4.2. معيار الملاءمة

يعتبر هذا المعيار من بين أهم خصائص المعلومات المحاسبية المرتبطة بالقياس و التقييم، ويقصد بها (أن تتلاءم تلك المعلومات مع الهدف من قياسه)<sup>1</sup>، أي قدرة تلك البيانات على إبراز القيمة الفعلية والصحيحة للموارد المتاحة ومجالات استعمالها في أي لحظة يتطلبها القياس، كما تم تعريفها بأنها (قدرة تلك المعلومات على التأثير على قرارات المستخدمين)<sup>2</sup>.

وعليه فإن منفعة هذه المعلومات وفائدتها يتطلب توفر خاصية الملائمة و الموثوقية حتى تكون مفيدة لمختلف المستعملين، وتتميز الملاءمة بثلاثة خصائص أساسية نلخصها فيما يلي :

- التوقيت الملائم، أي توفير المعلومات في الوقت المناسب و في حينها قبل أن تفقد منفعتها أو قدرتها على التأثير في قرارات المستخدمين ؛

<sup>1</sup>كمال عبد العزيز النقيب: مرجع سابق، ص 332 .

<sup>2</sup>رضوان حلوة حنان: مدخل النظرية المحاسبية، مرجع سابق، ص، 72 .

▪ القدرة على التنبؤ بالمستقبل، والذي عرفه مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي في بيانه رقم 02 الصادر في 1980 بأنه مساعدة المستخدمين على زيادة احتمال تصحيح تنبؤات نتائج أحداث ماضية أو حاضرة؛

▪ القدرة على التقييم الارتدادي للتنبؤات السابقة، أي أنها تساعد مستخدم المعلومات في تقييم صحة توقعاته السابقة وبالتالي تقييم نتائج القرارات التي بنيت عليها هذه التوقعات.

### 5.2. معيار القياس الكمي

إن استخدام هذا الأسلوب يضمن الموضوعية والدقة في القياس وكذلك الوضوح في التفسير، لكن الإشكالية التي تبقى مطروحة هي كيفية تحديد و اختيار المقياس الكمي المناسب، و عليه يجب على القائمين على عملية القياس اختيار المقياس المناسب الذي يتسم بالشمول والعمومية و التوحيد لمختلف عناصر الموارد الاقتصادية، وخير مقياس كمي يتميز بتلك المواصفات هي (النقود نظرا لكونها تؤدي بالإضافة لوظيفة القياس كل من وظائف التقييم و الدفع و المبادلة)<sup>1</sup>.

### 6.2. المنفعة الاقتصادية

وهو ما يطلق عليه حاليا باقتصاديات المعلومة أين يجب المقارنة بين النتائج والمعلومات المحاسبية الناتجة من القياس وما تحملته تلك العملية من أعباء وتكاليف مختلفة. وكخلاصة لمعايير القياس المحاسبي نستنتج مجموعة من العناصر الأساسية تتلخص في الآتي:

- الموضوعية هي عدم التحيز، واستبعاد كلي للاعتبارات الشخصية؛
- القابلية للتطبيق، هي توفر الموضوعية وانعدام العراقيل والمحددات التي تحد من التطبيق الميداني للقياس بأقل تكلفة وفي الوقت المناسب؛
- أن تكون هذه المعلومات المنتجة، قادرة على تلبية حاجيات كل المستخدمين، وإلا أصبحت بدون فائدة.

### 3. النظم الفنية للقياس

<sup>1</sup>كمال عبد العزيز النقيب ، مرجع سابق ، ص 338 .

تتعدد نظم القياس مع تعدد الطرق التي يتم بها تعيين (مطابقة) الأرقام والملاحظات مع الواقع، وتستخدم خصائص نظام الأعداد كأساس لتبويب أنواع نظم القياس المختلفة، والخصائص التي يمكن على أساسها تصميم نظام القياس هي كما يلي<sup>1</sup>:

**1.3. خاصية ترتيب الأعداد:** أي أن الأعداد مرتبة بحيث أن أي عدد إما أن يكون أكبر من أو أصغر من أو يساوي عدد آخر.

**2.3. خاصية ترتيب الفروق أو الفترات بين الأعداد:** أي أن تكون الفروق أو الفترات بين الأعداد مرتبة، بمعنى أن الفترة بين أي زوج من الأعداد، تكون إما أكبر من، أو أصغر من، أو تساوي الفترة بين أي زوج آخر من الأرقام .

**3.3. خاصية توافر نقطة الأصل:** أي أن سلاسل الأعداد لها نقطة أصل متميزة، هي نقطة الصفر. ويؤدي الجمع بين هذه الخصائص الثلاثة إلى تكون نظم القياس المختلفة على النحو التالي:

الجدول رقم 10: نظم القياس المحاسبي

اسم النظام	خصائص النظام	العملية التجريبية الأساسية
1. اسمي	لا ترتيب ولا مسافة ولا نقطة أصل.	تحديد تساوي الأشياء أو الخصائص.
2. ترتيب	يوجد الترتيب، ولكن لا يوجد تحديد المسافة أو نقطة أصل متميزة.	تحديد القيم الأكبر من والأقل من.
3. فترتي	يوجد ترتيب وتحديد للمسافة، ولكن لا يوجد نقطة أصل متميزة.	تحديد تساوي الفترات أو الفروق الفاصلة بين الأشياء أو الخصائص.
4. نسبي	يوجد ترتيب، ومسافة ونقطة أصل متميزة.	تحديد تساوي النسب بين قيم الأشياء أو الخصائص.

المصدر: عباس، مهدي، الشيرازي، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، 1990، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، ص 65.

<sup>1</sup>عباس مهدي الشيرازي: مرجع سابق، ص 64



ومن أجل توضيح أكثر لهذه الأنظمة الفنية من خلال تحديد مفهومها وتقديم الأمثلة والوسائل الإحصائية المستعملة نقدم الجدول التالي:

الجدول رقم 11: توضيح الأنظمة الفنية للقياس المحاسبي

رقم	النظام	المثال في المحاسبة	الوسيلة الإحصائية المستعملة
01	اسمي	ترقيم الحسابات مثل الأصول (1) الخصوم (2) الإيرادات (3) الأعباء (4)	المنوال: لاعتباره مقياس للنزعة المركزية، أي يمكن تحديد أي الفئات بها أكبر عدد من العناصر.
02	ترتيبي	ترتيب أصول الميزانية حسب درجة سيولة كل أصل بالنسبة للأصول الأخرى	الوسط: كمقياس للنزعة المركزية لاعتبار أن هذا القياس الإحصائي يختص بتحديد وضع كل عنصر بالنسبة للعناصر الأخرى في المجموعة.
03	الفترتي	يستخدم للتعبير عن سلوك التكاليف شبه المتغيرة، والتي تأخذ الصيغة التالية: $ص = م س + ح$ بحيث $ص = التكاليف$ $م < صفر$ $س = النشاط$	- الوسيط الحسابي؛ - الانحراف المعياري لمقياس التشتت.
04	النسبي	تحديد قيمة المخزون في تاريخ معين	يستخدم جميع الوسائل الإحصائية مثل الوسط الهندسي كمقياس للنزعة المركزية.

المصدر: إعداد الباحث

المطلب الثالث: أساليب القياس المحاسبية

تتخصر أساليب القياس المحاسبي على ثلاثة أنماط وهي الأساليب المباشرة والغير مباشرة، ثم أساليب القياس التحكيمية، ويتوقف استعمال أسلوب ما بدل الآخر على الغرض المنتظر من هذه العملية.

### 1. أساليب القياس الأساسية أو المباشرة

وهو من أهم الأساليب المستعملة في القياس وأقدمها إذ يستعمل هذا الأسلوب في حالة توفر خاصية واحدة معرفة ومحددة كموضوع للقياس، وهو ما يسمح من تقادي اللجوء إلى ما يعرف بعملية الاحتساب المبنية على ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص موضوع القياس، وكمثال على ذلك هو قياس تكلفة تثبيت من خلال تحديد ثمنها الوارد في المستند المبرر لعملية الشراء، أي أن هذا الأسلوب يستعمل عندما يكون التثبيت أو العنصر موضوع القياس وحدة واحدة محددة بذاتها لا تستدعي توفر قطع أو أجزاء أخرى حتى تؤدي هذه الآلة مهامها، كما أنها لا تستدعي عند استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بها استعمال طريقة الاهتلاك بالقطعة.

وفي هذا المجال تطرح عملية التبويب المحاسبي على أنها من (أكثر العمليات استخداماً لأسلوب القياس المباشر، إذ بدون استخدام الأرقام يمكن استعمال الخاصية المتخذة أساساً للتبويب كمقياس يبوب بموجبه الحدث الاقتصادي محل التبويب في الفئة أو المجموعة التي ينتمي إليه وفق تلك الخاصية)<sup>1</sup>، وكمثال على ذلك تبويب أصل معين ضمن الأصول غير الجارية أو الجارية، وتبويب المصاريف مثلاً إلى مباشرة وغير مباشرة، أو ثابتة ومتغيرة .

### 2. أساليب قياس غير مباشرة

يستعمل هذا الأسلوب في حالة تعدد الخصائص الواجب قياسها في أصل معين، وهو أسلوب مرتبط ومتوقف على أسلوب القياس المباشر، بحيث إذا كان تثبيت معين يتكون من عدة قطع (مثل المباني) فإن القائم بعملية القياس مجبر أولاً على استعمال الأسلوب المباشر من أجل قياس كل قطعة على حده، ثم العمل من خلال ما يعرف بعملية الاحتساب إلى جمع كل القياسات الخاصة بهذه المباني من أجل الوصول إلى تكلفتها الإجمالية .

وقد ازدادت أهمية هذا الأسلوب من خلال ارتفاع معدل استعماله بين مختلف المحاسبين، خاصة (بعد تزايد أهمية تشغيل البيانات المحاسبية لكون هذه العملية تعتمد إلى حد كبير على عملية

<sup>1</sup> محمد مطر، موسى السويطي: مرجع سابق، ص، 139 .

التحليل التي لا يمكن انجازها بدون عملية الاحتساب، والتي هي بمثابة الأساس الذي تقوم عليه أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة)<sup>1</sup>.

وعكس الأسلوب المباشر الذي يستعمل عندما تكون الخاصية موضوع القياس واحدة، فإن هذا الأسلوب يستعمل عندما تتعدد الخصائص الواجب قياسها، وبالتالي فإن الطريقة الأفضل في حساب استهلاك المنافع الاقتصادية لهذا الأصل هي طريقة الاستهلاك بالقطع كما أن هذا الأسلوب غير مرجعي مقارنة بالأسلوب الأول .

### 3. أساليب القياس التحكيمية

يتماثل هذا الأسلوب كثيرا مع أسلوب القياس المشتق ويطلق عليه كذلك أسلوب القياسات المجازية لكنه يختلف عنه من خلال افتقاره للقواعد الموضوعية التي تحكمه مما يجعله عرضة للحكم الشخصي و بالتالي التحيز الناتج عن التقديرات الذاتية للقائمين على عملية القياس، وفي هذا الإطار يرى IJIRI أن هذا الأسلوب يكون تحكيمي عندما (لا توجد قواعد منطقية تتحكم في خطوات تنفيذ عملية القياس، ولا تتوفر بذلك المبررات المنطقية التي يمكن الاعتماد عليها في إثبات أن الرقم حصيلة القياس، يمثل فعلا القيمة الفعلية للخاصية موضوع القياس، كما تزداد الفرص لاحتمال ظهور خلاف حول نتائج عملية القياس بين الأشخاص القائمين بهذه العملية، طالما لم تتوفر لهم المعايير الموضوعية للبت في هذا الخلاف و الحكم على صحة القياس)<sup>2</sup>.

من خلال استعراض هذه الأساليب المختلفة نسجل أن أكثر هذه الأساليب استعمالا هو أسلوب القياس المباشر نظرا لموضوعيته ودقته خاصة من خلال التحديد الدقيق للخاصية موضوع القياس و ابتعاده عن تأثير الرأي الشخصي والتحيز مثل الأسلوبين الآخرين اللذين يعانيان من غياب معايير محددة يعتمد عليها في الوصول إلى قياسات واحدة بين مختلف المحاسبين .

### المطلب الرابع: قيود القياس المحاسبي

تتمثل قيود القياس المحاسبي في مجموعة من المحددات التي تعرقل أداء هذه الوظيفة في أحسن الظروف، التي تتمثل في تقديم معلومات مقاسة بطريقة موضوعية وفي الوقت المناسب لمختلف المستعملين تمكنهم من اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة و صحيحة، وتتلخص هذه المحددات و العراقيل

<sup>1</sup> محمد مطر، موسى السويطي: مرجع سابق، ص، 140 .

<sup>2</sup> محمد مطر، موسى السويطي : مرجع سابق ، ص 140 .

في كل من التحيز بأشكاله المختلفة وكذلك إشكالية عدم التأكد بالإضافة إلى حدود الوحدة النقدية ومبدأ التحفظ المبالغ فيه .

### 1. تحيز القياس المحاسبي

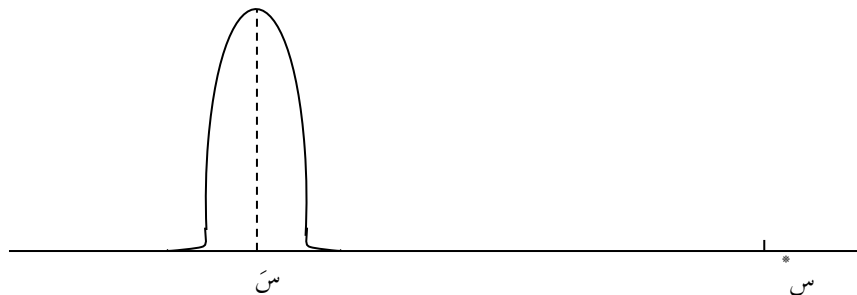
تعتبر ظاهرة التحيز من أكبر المحددات التي يعاني منها القياس ليس فقط في المحاسبة و العلوم الاجتماعية على العموم وإنما يمتد حتى للعلوم الحقيقية الأخرى، ورغم الإجماع على أن الخاصية محل القياس في الحدث الاقتصادي هي القيمة المالية، إلا أن مفهوم هذه القيمة ليس مفهوما محددًا لدى المحاسبين مما يجعلهم غي متفقين تماما في قياس هذه القيمة، ويعود سبب هذا التحيز إلى عدة عوامل أهمها تدخل الشخص وذاتيته في عملية القياس، بالإضافة إلى النظام المحاسبي في حد ذاته من قواعد القياس المستعملة، دون أن نغفل تأثير مستخدمي البيانات المالية في ذلك وأثر عدم استقرار قيمة العملة أو النقود.

### 1.1. تقديم عام للتحيز

يقصد بالتحيز انعدام الحياد والوصف الدقيق للمعلومات المعروضة من خلال التدخل الشخصي في تحديد نتائج عملية القياس عبر الأحكام الجزافية و الاحتمالات غير المؤكدة الحدوث، ويكون القياس متحيزا في الحالات التالية :

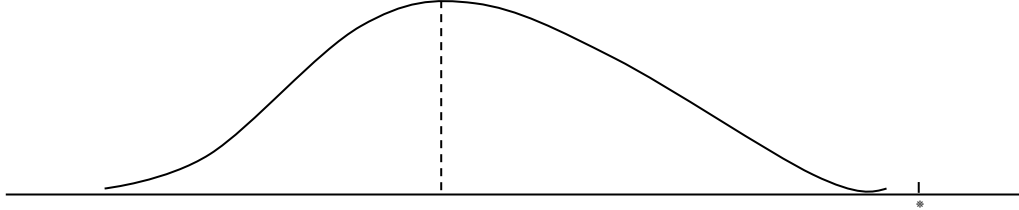
- عندما يعتمد القياس على شخصية القائم بهذه العملية وفي إطار تصوراته الذهنية ؛
  - عندما يغيب الدليل الموضوعي المتمثل في الإثبات القابل للتحقق منه ؛
  - عندما يختلف المحاسبون كثيرا على نتائج هذا القياس.
- ويمكن إظهار تحيز القياس باستخدام الشكلين التاليين:

### الشكل رقم 11: طريقة قياس التحيز المحاسبي (ج)



المصدر: الدون، س، هندريكسن، النظرية المحاسبية، ترجمة وتقريب كمال خليفة أبوزيد، ص 38.

## الشكل رقم 12: طريقة قياس التحيز المحاسبي (د)



المصدر: الدون، س، هندريكسن، النظرية المحاسبية، ترجمة وتقريب كمال خليفة أبوزيد، 2008، ص 138.

ويحدد الحيز بانحراف الوسط الحسابي (س) المحسوب من العينة، عن القيمة الحقيقية (س\*) للخاصية موضع الدراسة، ولذلك فإن طريقة القياس (د) تكون أقل تحيزاً عن (ج) لأن القيمة المتوسطة الناتجة تقع قريباً من القيمة الحقيقية (س\*).

ونظراً لأن القيمة الحقيقية للخاصية لا يمكن تحديدها، فإن الفرق بين القيمة المتوسطة (س) والقيمة الحقيقية (س\*) يجب أن يقوم على أساس تقدير شخص خبير يأخذ في الاعتبار العلاقة المنطقية بين طريقة إجراء القياس والخاصية التي يتم قياسها.

وقد عرّف كل من Ijiri و Jaedicke الثقة على أنها درجة الموضوعية، أو قابلية التحقق زائد عامل التحيز.

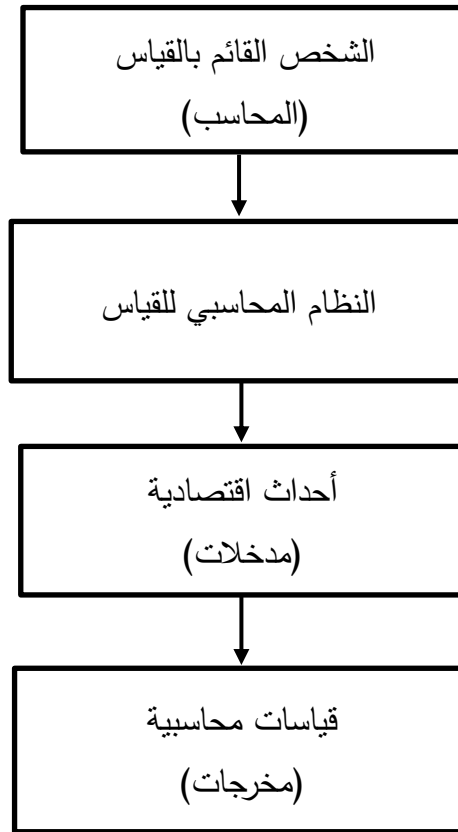
$$\text{الثقة} = \text{درجة الموضوعية} + \text{التحيز}$$

واقترح هذان الكاتبان استخدام متوسط مربع الأخطاء كمقياس إحصائي للثقة، ومع ذلك يعتبر هذا المقياس صعباً لعدم معرفة طبيعة القيمة الحقيقية س\*، وقد يكون من الأفضل أن نحكم على إمكانية التحقيق والتحيز منفصلين، ثم نقيم التبادلات بينهما آخذين في الاعتبار طبيعة المعلومات وملاءمتها للتنبؤ بالعناصر العديدة المطلوبة بنماذج قرارات مستخدميها

## 2.1. مصادر تحيز القياس المحاسبي

من أجل التحديد الدقيق لمصادر التحيز في القياس المحاسبي يجب الإشارة أولاً إلى المكونات الرئيسية لعملية القياس والتي يمكن إبرازها من خلال الشكل التالي:

## شكل رقم 13: أركان عملية القياس المحاسبي



المصدر: وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، 2007، ص 138.

و يتلخص مضمون هذه لأركان فيما يلي:

- الشخص الذي ينفذ عملية القياس المحاسبية وهو المحاسب؛
- النظام المحاسبي للقياس، ويقصد به مجموعة المفاهيم والمبادئ والقواعد والأحكام والأساليب و وحدات القياس؛
- الأحداث الاقتصادية تشمل الأحداث المالية التاريخية، وتلك التي ستقع مستقبلا، وتدرج ضمن المدخلات لعملية القياس المحاسبية؛
- القياس أو البيانات المحاسبية، وتمثل نتائج عملية القياس المحاسبية أو مخرجاتها.

أما مصادر تحيز القياس فتشمل قواعد القياس المحاسبي في حد ذاتها، بالإضافة إلى المحاسب أو الشخص القائم بعملية القياس وهو من أكبر المشاكل التي تعاني منها المحاسبة إلى يومنا هذا بالإضافة إلى التحيز المشترك و الذي يشمل كل من تحيز قواعد القياس المحاسبي و تحيز القائم على عملية القياس .

**1.2.1. تحيز مصدره قواعد القياس**

تتلخص قواعد القياس المحاسبي في المفاهيم والمبادئ و الفروض وكل الأعراف التي تحكم عملية القياس المحاسبي مثل فرض الوحدة المحاسبية و استمرارية المشروع ومحاسبة التعهدات , بالإضافة إلى المبادئ المحاسبية مثل التكلفة التاريخية و الحيطة و الحذر، وعليه فإن تحيز كل هذه العناصر الأساسية سوف يؤدي إلى نتائج غير دقيقة وغير ملائمة بالنسبة للمستعملين , وهو ما يؤدي بهم إلى اتخاذ قرارات اقتصادية لا تحقق لهم الأهداف المنتظرة من استثماراتهم ، وهذا يمثل عدم تحقيق الهدف الأساسي للمحاسبة ككل .

ورغم عدم تأثير القائم بعملية القياس في هذا النوع من التحيز فإن الهيئات المكلفة بالمحاسبة يعملون يوميا من أجل مبادئ محاسبية مقبولة عموما وتؤدي إلى نتائج واحدة في جميع الظروف الاقتصادية سواء العادية أو غير العادية , لأن أبرز الأمثلة على هذا النوع من التحيز نجده مجسدا في (القوائم المالية المعدة في فترات التضخم أو الانكماش الاقتصادي)<sup>1</sup> .

وفي هذا المجال فإن استخدام الفروض والمبادئ المشتقة منها في مثل هذه الظروف التي تتسم بالتضخم سوف ينتج عنه نتائج من ربح أو خسارة لا تمت بصلة إلى الواقع بسبب مقابلة إيرادات حقيقية بمصاريف تاريخية ، يضاف إلى ذلك المصاريف الاحتمالية التي تعتمد على التقديرات الشخصية مثل المخصصات والخسائر في قيمة كل عناصر الأصول ، وكل ذلك يؤدي إلى تضخيم الأرباح مما يعد تضليلا في المحاسبة ، لأن ذلك يغطي عجز الإدارة ويعطي صورة مضللة كونه يوزع أرباحا وهمية هي في الحقيقة توزيع لرأس المال بالإضافة إلى تحمل الوحدة المحاسبية للضرائب التي سوف تدفع من رأس المال وليس من الربح ، وفي ضوء كل ذلك نفهم مدى الضرر الذي سوف يلحق بالمستخدمين الذين يبنون قراراتهم التمويلية و الاستثمارية و الائتمانية على هذه المعلومات .

**2.2.1. تحيز القائم بعملية القياس**

ويقصد به (جميع أنواع تحيز القياس المحاسبي المرتبطة أسبابه بالقائم بعملية القياس، وليس بالنظام المحاسبي مما يعني ومن الناحية النظرية على الأقل، أن دور النظام المحاسبي في نشوء مثل هذا التحيز سيكون حياذيا، هذا على أساس افتراض أن نظام القياس المحاسبي في مثل هذه الحالة

<sup>1</sup>وليد ناجي الحياي: دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار الحامد، عمان، 2004، ص، 136.

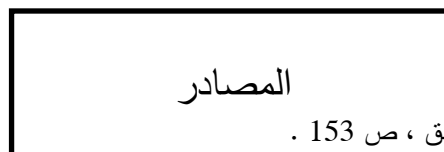
سيتمتع بدرجة كاملة من الموضوعية، لكن المحاسب سيستخدمه في عملية القياس بطريقة خاطئة تؤدي إلى نشوء تحيز قياس)<sup>1</sup>.

وفي هذا الإطار قدمت مجموعة من الأمثلة لإبراز تحيز القائمين بعملية القياس منها ذلك المرتبط بإهلاك تثبيت معين ، إذ رغم أن كل المحاسبين استعملوا طريقة الأقساط الثابتة إلا أن النتائج المتحصل عليها قد نجدها تختلف من محاسب إلى آخر، والسبب يعود إلى عناصر أخرى يتحكم فيها المحاسب و تخضع لذاتيته فقط مثل تحديد العمر الإنتاجي، أو قاعدة حساب هذه الاهتلاكات مثل تثبيت بعض النفقات أو تسجيلها حسب طبيعتها، أو تحديد القيمة التخريدية لهذا الأصل في نهاية عمره الإنتاجي، نفس الشيء بالنسبة لتقييم المخزونات، إذ نجد مثلا كلا المحاسبين يستعملان طريقة الجرد المستمر إلا أن استعمال طريقة الوارد أولا الصادر أولا، أو طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا لا يؤدي إلى تحقيق نفس النتائج عند تحديد و حساب مختلف التكاليف، و من بين الحلول مثلا المقترحة من أجل تجاوز هذا النوع من التحيز دعت أغلبية المنظمات المهنية و الأكاديميين إلى ضرورة الإفصاح عن أسباب اختيار طريقة بدل أخرى مثلا في الاستهلاكات و طرق تقييم المخزونات من أجل تقديم معلومات إضافية تمكن المستعملين من ترشيد قراراتهم، لأن التجارب أثبتت تلاعب المحاسبين بالنتائج من خلال تغيير السياسات المحاسبية على العموم .

### 3.2.1. التحيز المشترك

وهو من أكثر مصادر التحيز وجودا في الميدان العملي وهو (التحيز الذي يساهم في نشوئه القائم بعملية القياس، وقواعد القياس المستخدمة في القياس المحاسبي معا)<sup>2</sup>، بمعنى أن درجة موضوعية القائم بعملية القياس وقواعد عملية القياس يكونان ناقصين في هذه الأحوال. يحدث ذلك مثلا عندما يقوم محاسب لا يتصف بالموضوعية الكاملة باستخدام قاعدة قياس لا تتصف هي الأخرى بالموضوعية الكاملة. ويمكن إبراز مصادر تحيز القياس المحاسبي حسب هذا الشكل:

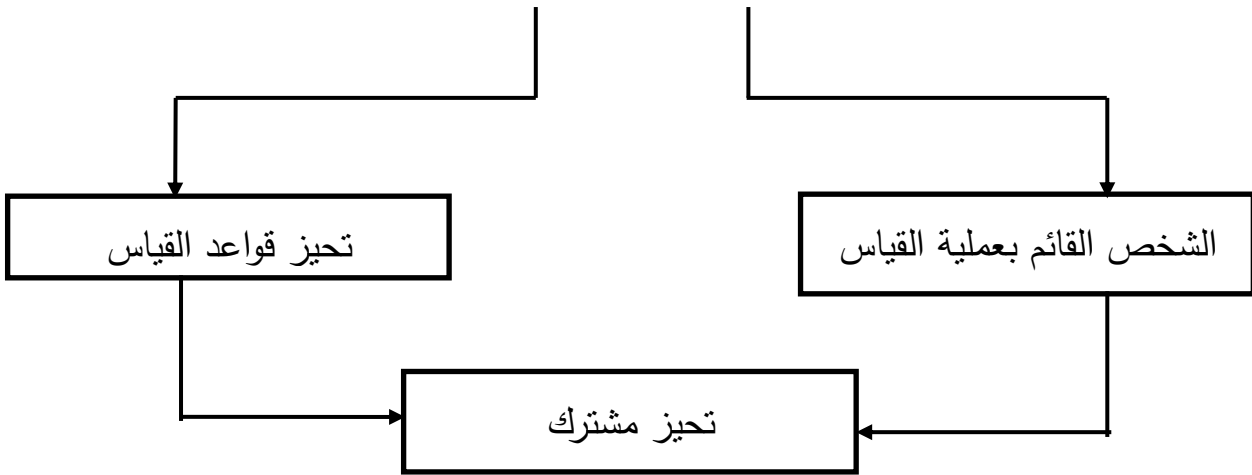
#### الشكل رقم 14: مصادر تحيز القياس المحاسبي



<sup>1</sup> محمد مطر، موسى السويطي ، مرجع سابق ، ص 153 .

<sup>2</sup> محمد مطر، موسى السويطي : مرجع سابق ، ص 153 .





المصدر: إعداد الباحث

### 3.1. أشكال تحيز القياس المحاسبي

تتعدد أشكال تحيز القياس المحاسبي وفق اعتبارات عديدة تتعلق جميعها بطبيعة العاملين في هذا الميدان و الذين لديهم مصالح متعددة و مختلفة في الوحدة المحاسبية على العموم، ومن بين أهم هذه الاعتبارات نجد وجهة نظر المحاسبين والقائمين بعملية القياس المحاسبي، ووجهة نظر مختلف المستعملين لنتائج هذه القياسات، بالإضافة إلى الغرض التي سوف تستخدم فيها هذه القياسات ، كما يختلف شكل تحيز القياس المحاسبي حسب مركز اهتمامه هل يبحث على تحقيق خاصية الملائمة كهدف أساسي أو أن مركز اهتمامه هي خاصية الموثوقية، كما يختلف شكل هذا التحيز بحسب باختلاف طبيعة المستعمل إن كان خارجيا أو داخليا ، و أجمعت كل الدراسات على ثلاثة أشكال من التحيز نبرزها فيما يلي :

#### 1.3.1. تحيز الموضوعية

يأخذ تحيز القياس المحاسبي شكل تحيز موضوعية، (متى كان عامل الدقة هو العامل المتحكم في عملية القياس، وعليه يكون القياس المحاسبي متحيزا بوجود فرق أو خلاف بين نتيجة القياس والقيمة الفعلية للحدث محل القياس)<sup>1</sup>. وينشأ هذا التحيز عن نقص في موضوعية المحاسب، أو عن نقص في موضوعية أسلوب أو قاعدة القياس، أو الركنين معا، حيث يكون تحيزا مشتركا.

<sup>1</sup>وليد ناجي الحياي: مرجع سابق ، ص 138 .

تحيز الموضوعية = تحيز المحاسب + تحيز قاعدة القياس + تحيز مشترك

إن أكثر مراحل عملية القياس المحاسبية عرضة لنشوء تحيز الموضوعية هي مرحلة التحميل لأن المحاسب في هذه المرحلة (يستخدم أساليب تحكيمية لا توفر مستوى الدقة التي يطمح إلى توفيرها في مخرجات عملية القياس)<sup>1</sup>، ومن الصعب إزالة هذا الشكل من التحيز على الأقل عمليا نظرا لصعوبة تمتع كل من القائم بعملية القياس وقواعد القياس بالموضوعية الكاملة .

### 2.3.1. تحيز الملاءمة

يتخذ تحيز القياس المحاسبي شكل تحيز الملاءمة (عندما لا تفي القياسات المحاسبية باحتياجات مستخدم هذه القياسات عند استخدامها في غرض معين، ويقاس تحيز مواءمة القياس بمدى الاستفادة التي يحققها مستخدم البيانات المحاسبية من مخرجات عملية القياس، بحيث كلما زادت استفادته من البيانات كلما نقص تحيز المواءمة والعكس بالعكس)<sup>2</sup>. و من الجانب النظري فإنه يختفي تماما هذا التحيز عندما يصل المحاسب إلى تحقيق هدف توفير كل البيانات والمعلومات والتي هي المخرجات الأساسية للقياس والتي يطلبها مختلف المستخدمين بالكم والنوع والشكل والمكان والتوقيت المناسب، وعلى هذا الأساس نجد أن (تحيز مواءمة القياس المحاسبي على صلة بوظيفة الاتصال المحاسبية التي هي من العوامل التي تدخل في تقييم أداء المحاسبة كنظام للمعلومات)<sup>3</sup>.

عموما يمكن القول أن أكثر مراحل تحليل البيانات المحاسبية أو معالجتها، لأن المعلومات المحاسبية وهي مخرجات هذه المرحلة، تكون في هذه المرحلة شديدة الحساسية من زاوية تأثيرها برغبات مستخدمي هذه البيانات، والذين يستخدمونها بطرق مختلفة في تحقيق أغراض مختلفة.

### 3.3.1. التحيز المشترك في القياس

<sup>1</sup> محمد مطر، موسى السويطي: مرجع سابق، ص 155 .

<sup>2</sup> وليد الحياي: مرجع سابق، ص 139 .

<sup>3</sup> محدد مطر، موسى السويطي: مرجع سابق، ص 156 .

يعتبر هذا التحيز بمثابة المحصلة النهائية لجميع أشكال التحيز التي تنشأ في عملية القياس المحاسبية عبر مراحلها المختلفة وفي مجالها التاريخي و المستقبل، (و ينشأ هذا التحيز في الأحوال التي يعجز فيها النظام المحاسبي عن توفير القياسات المحاسبية المعول عليها في عملية التنبؤ، ومن أجل شرح هذا التحيز، ومعرفة أسبابه، يجب إتباع مراحل استخدام القياسات المحاسبية في عملية التنبؤ)<sup>1</sup>. ومن أجل التحكم في هذا النوع من التحيز يجب دراسة وتحليل مراحل استخدام القياسات المحاسبية في عملية التقدير و التنبؤ، مع التركيز على اشتقاق القياسات المحاسبية وتحليلها ثم استخدامها.

#### 4.1. مراحل اشتقاق وتحليل القياسات المحاسبية

##### 1.4.1. مرحلة اشتقاق القياسات المحاسبية

إن الهدف من هذه المرحلة هو قياس تحيز الموضوعية الذي يتوقف حدوثه على دقة مخرجات عملية القياس المحاسبي، وفي هذه المرحلة الأولى من مراحل عملية القياس المحاسبية فإن القياسات المحاسبية يمكن أن تشتق بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، (بحيث إذا توفرت الدقة التامة في مخرجات عملية القياس ينتفي حينئذ وجود تحيز الموضوعية، وفيما عدا ذلك ينشأ هذا التحيز)<sup>2</sup>.

##### 2.4.1. مرحلة تحليل القياسات المحاسبية

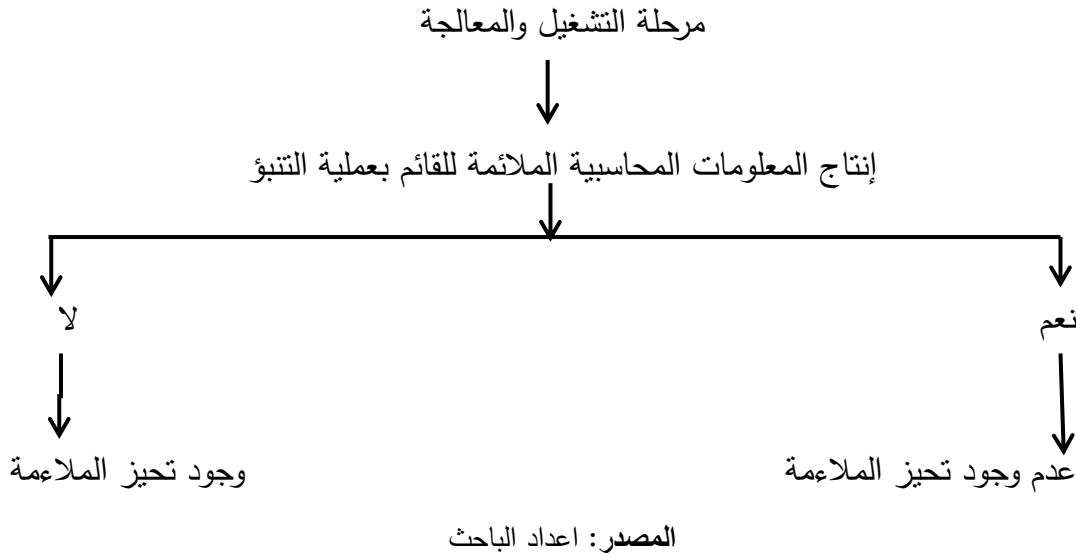
في هذه المرحلة التي تعرف بمرحلة التشغيل و المعالجة والتي تهدف إلى قياس تحيز الموائمة أين (تحلل القياسات المحاسبية الأساسية لتنشأ عنها المعلومات المناسبة للقائم بعملية التنبؤ، بحيث إذا نجح المحلل في تحليل القياسات الأساسية بكيفية توفر للقائم بعملية التنبؤ المعلومات المناسبة له تماماً ، حينئذ ينتفي وجود تحيز الموائمة)<sup>3</sup>، وفي ما عدا ذلك ينشأ هذا التحيز والذي يتم ربطه أما بخطأ في القياسات الأساسية أو بخطأ في تحليلها، و يمكن تبسيط ذلك من خلال الشكل التالي :

#### الشكل رقم 15: تحليل القياسات المحاسبية

<sup>1</sup> سالم عواد هادي الزويبي: تأثير قيود القياس المحاسبي في القوائم المالية و انعكاساتها على رأي مراقب الحسابات، أطروحة دكتوراه، جامعة بغداد 2010، ص 60.

<sup>2</sup> محمد مطر، موسى السويطي : مرجع سابق، ص 157 .

<sup>3</sup> وليد ناجي الحياي: مرجع سابق، ص 139 .



### 3.4.1. مرحلة بناء نموذج التنبؤ

في هذه المرحلة الأخيرة، يستخدم القائم بعملية التنبؤ المعلومات المحاسبية الموفرة له من قبل النظام المحاسبي للمعلومات مع معلومات أخرى يوفرها له النظام الإداري للمعلومات في بناء نموذج التنبؤ. وهنا يتوقف نجاحه في بناء النموذج الصحيح لعملية التنبؤ على ثلاثة عوامل رئيسية وهي:

- أن تكون المعلومات المحاسبية المتوفرة له من قبل النظام المحاسبي للمعلومات مناسبة تماماً؛
- أن تكون المعلومات الإدارية الموفرة له من قبل النظام الإداري للمعلومات هي الأخرى مناسبة تماماً؛
- وفي حالة توفر الشرطين السابقين، يشترط أيضاً أن ينجح القائم بعملية التنبؤ في استخدام المعلومات الموفرة له من قبل النظامين المحاسبي والإداري للمعلومات بطريقة سليمة تقوده إلى بناء النموذج الرياضي الصحيح.

و سوف يؤدي أي خطأ يحدث في الشروط الثلاثة السابقة إلى خطأ في عملية التنبؤ في شكل فرق موجب أو سالب بين القيمة الحقيقية من جهة والقيمة التقديرية أو التنبؤية من جهة أخرى، بحيث إذا تم ربط الخطأ في عدم توفير معلومة محاسبية ملائمة فإن ذلك مؤشر على تحيز الموضوعية، أما إذا تم ربط الخطأ سواء بعدم توفر المعلومة الإدارية المناسبة أو في الاستخدام السيئ للمعلومات الموفرة له من قبل النظامين فإن ذلك يعد مؤشر على تحيز القائم بعملية القياس أو ما يعرف بمتخذ القرار.

## 5.1. المحدد المتعلق بعدم التأكد .

يشير HINDRIKSEN عند تناوله مشكلة عدم التأكد التي تعاني منه عملية القياس المحاسبي إلى ضرورة توجيه (القياس في المحاسبة إلى تقديم معلومات ملائمة لمستخدمين معينين، ومع ذلك تفرض البيانات المتاحة والخصائص البيئية المعينة قيودا على دقة المقاييس ومدى الثقة فيها)<sup>1</sup>، و يضيف في هذا الإطار أن عدم التأكد مرتبط أساسا بطبيعة البيئة وأدوات القياس المستعملة، وحسبه فإن (قيود القياس المحاسبي تحدث بسبب طبيعة المحيط و نقص أدوات القياس الكافية، ويحدث ذلك عند عدم القدرة على إمداد مقاييس موثوق بها تستخدم لقياس الخصائص المعنية التي يظن بأنها ملائمة، و يرجع إلى نقص أساليب القياس الموثوقة و عدم القدرة على إيجاد إجراءات قياس كافية لوصف الخصائص التي يتم قياسها)<sup>2</sup>. ويعرف عدم التأكد بأنه (انحراف القيم الفعلية عن القيم الحقيقية)<sup>3</sup>، كما يعرف (بأنه الحالة التي تكون فيها احتمالات وقوع حدث ما غير معلومة)<sup>4</sup>.

وعليه فإننا نكون أمام حالة عدم التأكد عندما لا يملك المحاسبين المعلومات الكافية عن العوامل البيئية ذات العلاقة بالمشكلة، وأنهم عاجزون عن التنبؤ بالمتغيرات الخارجية وهو ما يؤدي إلى قياس قيمة هذه الأحداث بطريقة تفتقد إلى الموضوعية. إن عدم التأكد في المحاسبة حسب HINDRIKSEN يتمثل في الآتي:

## 1.5.1. أثر الاستمرارية للوحدة المحاسبية وتخصيص النفقات للفترة القادمة

حسب HINDRIKSEN فإن فرض الاستمرارية للوحدة المحاسبية يقصد به أن تستمر الوحدة على الأقل في الزمن المعلوم، (ونظرا لأن التخصيص يتم تباعا بين الفترات الماضية و المستقبلية فإنه يجب إعداد الافتراضات الخاصة بمنطق عمليات التخصيص وعلى أساس التوقعات المرتبطة بالمستقبل، ومع أن بعضا من هذه الافتراضات والتوقعات الخاصة بالتخصيص قد تثبت صحتها في المستقبل، فإن كثيرا من عمليات التخصيص لا يمكن تحقيقها أبدا بدرجة كاملة)<sup>5</sup>. من جهة أخرى وبما

<sup>1</sup>الدون، س، هندريكسن: مرجع سابق، ص، 132 .

<sup>2</sup>الدون، س، هندريكسن: مرجع سابق، ص، 132 .

<sup>3</sup>سالم عواد هادي الزويبي: مرجع سابق، ص 44.

<sup>4</sup>سالم عواد هادي الزويبي: مرجع سابق، ص 44.

<sup>5</sup>الدون، س، هندريكسن: مرجع سابق، ص 133 .

أن الوحدة المحاسبية تقوم على فرضية الاستمرار في مزاولة النشاط إلى أمد غير محدود، فإن ما يرتبط مع هذه الفرضية هو أن يقوم المحاسب بتخصيص المصروفات في السنة الحالية لتعكس توقعات الأطراف ذات المصلحة فيها للفترات القادمة أو بعبارة أخرى أن قسما مهما من مصروفات السنة الحالية قد خصصت لها من سنة أو سنوات سابقة، وعليه فإن هذه المصروفات لا تمثل الواقع والحقيقة بالنسبة للسنة التي حملت فيها، وكمثال على ذلك استهلاك المنافع الاقتصادية الخاصة بالثبتيات والتي يتم إقرارها كأقساط اهتلاك في السنة الأولى للاستغلال وتتحمل السنوات الموالية نصيبها الثابت من هذه المصاريف التي تم تحديدها مسبقا، مما ينعكس سلبيا على دقة النتائج المتحصل عليها .

### 2.5.1. أثر التعبير عن الثروة بمقادير نقدية مستقبلية

إن التعبير عن الثروة بمقادير نقدية مستقبلية غير مؤكدة في المستقبل سوف يؤدي إلى أن القيم التي يتم الوصول إليها هي تقديرات غير مؤكدة كذلك، وهو ما يستدعي تعديل وتصحيح هذه التقديرات دوريا وفق المقاييس المستعملة على أساس تقديرات ماضية. وفي هذا الصدد وتطبيقا لمفهوم عدم التأكد فإن (الثروة ( الأصول غير الجارية ) التي تظهر في قائمة المركز المالي كمقادير نقدية حددت مسبقا في سنة الحصول عليها وليس في سنة عرضها و التي هي السنة الحالية)<sup>1</sup>، وعليه فإن التحديد المسبق للمقادير النقدية لهذه الأصول لا يمثل حقيقة قيمتها المعروضة بل تبتعد عن الواقع الفعلي ولا تعبر عنه بكل دقة، هذا رغم الدور الذي لعبته القيمة العادلة كأساس حديث للقياس المحاسبي في تقليص هذه الفجوة.

### 6.1. حدود الوحدة النقدية

من بين أهم المشاكل التي يعاني منها القياس المحاسبي نجد إشكالية عدم ثبات وحدة النقد خاصة وأن هذه الأخيرة من أكثر الأساليب المستعملة في قياس مختلف عناصر القوائم المالية ، وعليه فإن تغير قيمة النقود على مدار الزمن سوف يؤدي إلى جعل كل التنبؤات والقرارات التي تم اتخاذها بناء على هذه القياسات غير دقيقة وخاطئة في أغلب الحالات . ولذلك فإن عدم ثبات وحدة النقد يفرض على القائمين بعملية القياس المحاسبي تعديل هذه البيانات التاريخية حتى يمكن مقارنتها مع أسعار التبادل سواء الجارية وحتى المستقبلية.

<sup>1</sup> الججاوي، طلال محمد: أساسيات المعرفة المحاسبية ، الطبعة الأولى، دار اليازوري للنشر و التوزيع، عمان، 2009، ص 46.

وفي هذا الإطار يرى HINDRIKSEN أن قيد القياس الذي يعود إلى عدم استقرار وحدة القياس ممثلة في وحدة النقد (يتطلب بعض التعديل في استخدام أسعار التبادل في الفترات الزمنية المختلفة معبرا عنها بمقاييس النقود)<sup>1</sup>. ومن أجل معالجة هذه الإشكالية تطرح مجموعة من الطرق منها طريقة المستوى العام للأسعار والمستوى الخاص للأسعار بالإضافة إلى المستوى النسبي كذلك، وهي كلها طرق تخفض من مستويات تأثير عدم ثبات وحدة النقد (والذي يؤدي إلى ظاهرتين مرضيتين في الاقتصاد وهما التضخم أو الانكماش ) على مختلف عناصر القوائم المالية و بالتالي على دقة قرارات و تنبؤات مختلف المستعملين .

### 7.1. الحدود المتعلقة بالتحفظ

يقصد بالتحفظ المحاسبي حسب مجلس معايير المحاسبة المالية FASB (التعقل في المحاسبة المالية عند إعداد القوائم المالية لكون أن النشاطات الاقتصادية محاطة بعنصر عدم التأكد)<sup>2</sup>، و ما يهدف إليه المجلس من خلال هذا الطرح هو بذل العناية في استخدام هذا المحدد أو القيد، أي يجب أن يعترف بالإيراد عند توفر الدليل الموضوعي ولا يوجد ما يبزر الاعتراف بالخسائر قبل أن يتوافر الدليل على حدوثها و أن تكون القوائم المالية تمثل فعلا حقيقة ما حصل في الواقع وليس تنبؤات بحدوث أزمات قد تكون من صنع خيال المحاسبين فقط .

وفي بيانه رقم 47 اعترف مجلس مبادئ المحاسبة APB بتأثير مبدأ الحيطة و الحذر على نتائج القياس المحاسبي بحيث يرى أن استجابة المحاسبين للظروف التي تتسم بعدم التأكد بالتخفيض الإرادي لكل من الأصول و الإيرادات و الأرباح من جهة و المغالاة في تقييم الالتزامات و النفقات والخسائر من جهة أخرى أدى إلى تثبيت الممارسة المحاسبية التقليدية التي تقضي بتوقع الخسائر و لا تقضي بتوقع الأرباح .

إن تأثير التحفظ على القياس المحاسبي لمختلف عناصر القوائم المالية خاصة الأصول و الإيرادات و الأرباح تعرض لمجموعة من الانتقادات نبرزها من خلال هذا الجدول :

### جدول رقم 12: الانتقادات الموجهة للتحفظ في المحاسبة

<sup>1</sup>الدون، س، هندريكسن: مرجع سابق، ص، 140 .

<sup>2</sup>سالم عواد هادي الزوبعي: مرجع سابق، ص 45.

الانتقادات	الشرح و التفسير
عدم إثبات	يقصد بذلك أنه إذا تم تخفيض قيمة أصل معين فإن ذلك سوف يؤدي إلى المغالاة في الدخل عندما يستخدم هذا الأصل أو يتم التنازل عليه، ويوضح كل من Paton و Littleton في كتابهما الصادر سنة 1973 تحت عنوان مقدمة في المعايير المحاسبية، أن المبلغ الذي يخفض به الدخل في سنة معينة من خلال تطبيق الكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، مقارنة مع استخدام الكلفة هو في الحقيقة يضاف إلى الدخل في الفترة اللاحقة.
التقلب	إن المدى الذي يأخذه التحفظ في القوائم المالية أمر يتوقف على سياسة الوحدة المحاسبية و القائمين بالقياس على مستواها، غذ قد يكون كبيراً أو صغيراً بحيث يمكن أن تسجل الخسائر المتوقعة أو لا تسجل لأن الخسائر المتوقعة يجب أن تعدل باستمرار فمثلاً الدعوة القضائية التي يرفعها أحد العمال أو الزبائن على الوحدة المحاسبية قد تلغى أو يخفض احتمال خسارتها عند المحللين المتفائلين، و العكس عند المحللين المتشائمين. وهذا الذي يلخص عدم الثبات والتقلب من حالة التحفظ إلى حالة عدم التحفظ أو التحفظ النسبي غير المبالغ فيه .
الإخفاء أو الحجب	هذا المبدأ يقوي كفة الإدارة على كفة المستعملين و خاصة المستثمرين، إذ بالرغم من أن الطرق المحاسبية متحفظة بطبيعتها إلا أنه من الصعب تحديد مقدار التخفيض الإرادي المقصود في قيم الأصول.
تناقض المبادئ	أي أنه متى تتضارب و تتعارض المبادئ المحاسبية الأخرى مع هذا المبدأ فإن هذا الأخير هو الذي يهيمن.
التحيز	أشار FASB إلى أن التحفظ يؤدي إلى التضارب مع خواص نوعية مهمة مثل الحيادية و التمثيل الصادق و القابلية للمقارنة، وهو ما سيؤدي إلى التحيز في القوائم المالية بسبب التقييم غير الحقيقي لمختلف عناصرها .

المصدر: إعداد الباحث



تطرقنا في هذا المبحث إلى مجموعة من المفاهيم الأساسية المرتبطة بالقياس المحاسبي من خلال دراسة و تحليل مختلف مفاهيمه ومساهمات مختلف الرواد في تعريفه وتحديد خصائصه. أين سجلنا أن المفكر MATTESSICH كان أول الرواد الذين تطرقوا إلى مشاكل القياس المحاسبي منذ 1959 ثم تلاه كل من CHAMBERS و IJIRI. كما سجلنا أهمية القياس الكمي في المحاسبة من خلال استعمال الأرقام و النقود و دور ذلك في التعبير الحقيقي عن الخصائص المراد قياسها في مختلف الأحداث الاقتصادية، وهنا نشير إلى ما ذهب إليه رائد المدرسة الكلاسيكية في القياس المحاسبي CAMPELL عندما ركز في تعريفه للقياس المحاسبي على ضرورة ربط الأعداد بالأشياء للتعبير الجيد عن خواصها، كما نسجل البعد الرياضي الذي أضافه STEVEN للقياس المحاسبي .

كما تم التطرق كذلك إلى التنظيم الفني لهذا القياس من خلال دراسة و تحليل أساليبه المختلفة سواء المباشرة التي تركز على الخاصية موضوع القياس في حدث اقتصادي محدد بذاته، أو غير المباشرة عندما يتكون حدث اقتصادي ما من مجموعة من الخواص التي يجب أن تقاس منفردة ثم اللجوء إلى الاحتساب من أجل تحديد تكلفة هذا الحدث، كما تطرقنا إلى أساليب القياس التحكيمية ودور القائم بعملية القياس في تحديد نتائجها.

أما في خطوات القياس المحاسبي فلقد أجبنا على مجموعة من التساؤلات خاصة تلك المتعلقة بعلاقة التبويب في المحاسبة مع القياس المحاسبي ، وكذلك التساؤل المرتبط بمدى اعتبار عملية تشغيل ومعالجة القياسات المحاسبية جزءا من عملية القياس المحاسبي ، و أخيرا الإجابة على إمكانية إدخال التقديرات في إطار عملية القياس المحاسبي .

أما في موضوع محددات القياس المحاسبي فلقد أشرت إلى إشكالية الموضوعية في هذه القياسات و تحيزها أين تطرقت إلى مفهوم التحيز وأشكاله المختلفة من تحيز قواعد و مبادئ العمل المحاسبي ثم تحيز المشرفين و القائمين على عملية القياس المحاسبي، ثم التحيز الذي يساهم فيه الطرفان، وأثر ذلك على المعلومات الموجهة لمختلف المستعملين وبالتالي على دقة القرارات الاقتصادية التي يتخذها هؤلاء، وبالتالي على الهدف الأساسي للنظام المحاسبي ككل.

## خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل تم توضيح المساهمات الجبارة التي قدمها رواد المدرسة الكلاسيكية خاصة كل من سميث و ريكاردو من أجل التأسيس للنظريات المحددة و المفسرة للقيمة في الاقتصاد وأثر ذلك في تطوير نظريات القياس و التقييم المحاسبي. إن نظريات هؤلاء الرواد انصبت جميعها على تفسير القيمة في الاقتصاد، فكانت نظرية سميث تنطلق من توازن السوق - العرض و الطلب - بينما كانت نظرية ريكاردو تناقش موضوع القيمة و المنفعة. أما مساهمات ماركس فكانت تتقاطع مع نظرية آدم سميث لكن مع تركيزه على العامل البشري و دوره في تفسير القيمة.

و تبين من خلال هذا الفصل أيضا بروز مفاهيم أساسية في القيمة و مكوناتها وهي مستمرة إلى الآن، وتتمثل خصوصا في دور العمل و تكاليف الإنتاج والمنفعة والندرة والتدفقات النقدية المستقبلية ودورها في قياس مختلف عناصر الأصول. و تعتبر هذه المفاهيم حسب اعتقادنا خريطة طريق لبناء مختلف النظريات التي تتعلق بالقياس وفق النموذج المحاسبي المعاصر. لذلك، يعتبر القياس في المحاسبة امتدادا لمختلف النظريات المفسرة للقيمة و القياس في الفكر الاقتصادي.

## الفصل الثالث

دراسة تحليلية لنماذج القياس

المحاسبي والاقتصادي

## تمهيد

من خلال تحليل ودراسة المفاهيم المرتبطة بالقيمة في المحاسبة والاقتصاد في الفصل الثاني، وصلنا إلى نتيجة أساسية تتمثل في أن تحقيق الهدف الأساسي للمحاسبة المالية والمتمثل في تلبية حاجات المستعملين من معلومات دقيقة وموثوق فيها وملاءمة تمكنهم من اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة، تمر حتما عبر تقييم دقيق يجمع بين الملاءمة والموثوقية لمختلف عناصر القوائم المالية، هذه الأخيرة التي تعتبر نقطة التماس المباشرة بين الوحدة المحاسبية والمستعملين بمختلف فئاتهم و تعدد احتياجاتهم.

إن أهمية عملية التقييم تكمن في كونها الحلقة الأساسية ضمن مختلف المراحل التي يمر بها العمل المحاسبي بداية من تحديد مفهوم وشروط الاعتراف بالأحداث الاقتصادية إلى غاية الإفصاح عن مختلف المخرجات من خلال القوائم المالية. وما يزيد من أهمية هذه العملية و صعوبتها هو عدم الوصول إلى اليوم من قبل كل المتدخلين في الميدان المحاسبي إلى طريقة نموذجية في التقييم، تستطيع أن تلبى احتياجاتهم المتعددة والمختلفة.

وبناء على ما سبق سنناقش في هذا الفصل مختلف الطرق الأكثر استعمالا في التقييم، والتي تشمل طريقة التكلفة التاريخية التي قاومت منذ Paciolli إلى اليوم، ثم تلك الطرق الهادفة إلى تعديلها مثل طريقة المستوى العام والخاص والنسبي للأسعار، وأخيرا طريقة القيمة العادلة. من خلال إبراز مفهومها وخصائصها وشروط تطبيقها والعيوب التي تعرقل تطبيقها في الواقع.

### المبحث الأول: دراسة تحليلية نقدية لنموذج التكلفة التاريخية

تعتبر التكلفة التاريخية من أقدم الطرق المستعملة في القياس والتقييم المحاسبي وكانت الطريقة الأكثر قبولاً لدى أغلبية المستعملين خاصة الإدارة والمدققين وهيئات الضرائب، وعليه فإن أغلبية المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً تم بناءها على هذا الأساس. فمنذ PACIOLI وهذه الطريقة تقاوم وتستمر نظراً لموثوقيتها التي لا يختلف عليها كل المستعملين مما جعلها الطريقة المرجعية الأولى في القياس المحاسبي إلى اليوم لمختلف عناصر القوائم المالية، وحتى تلك الانتقادات التي تطالها حول خاصة عدم ملائمتها من خلال عدم معالجتها لإشكالية عدم ثبات وحدة النقد و كيفية مقابلة مصاريف تاريخية بإيرادات جارية وأثر ذلك على نوعية ومنفعة المعلومات المفصح عنها، حاول الكثير من مؤيديها تجاوزها ومعالجتها من خلال الطرق المختلفة المعدلة لها والتي تهدف إلى إزالة أثر التضخم، مثل طريقة المستوى العام والخاص والنسبي للأسعار. وعليه سوف نتطرق في هذا المبحث إلى مختلف التعاريف المقدمة لهذه الطريقة، وأهم المميزات التي جعلتها تستمر إلى وقتنا هذا، بالإضافة إلى مختلف الانتقادات الموجهة إليها خاصة حول عدم ملائمتها، كما سوف نناقش مؤشرات استمرارها في ظل وجود طرق قياس بديلة يعتقد الكثير من المستعملين خاصة الأساسيين بملاءمتها وصلاحيتها.

#### المطلب الأول: تقديم عام لطريقة التكلفة التاريخية

يعتبر طريقة التكلفة التاريخية من أهم المبادئ التي يعتمد عليه النموذج المحاسبي المعاصر في عملية قياس وتقييم عناصر القوائم المالية، ويقصد بها أن تقاس كل الأصول والخصوم على أساس السعر النقدي، أو السعر النقدي المعادل لتلك الموارد والالتزامات في تاريخ اقتناء الأصل أو قيام الالتزام<sup>1</sup>. ومن خلال هذا المفهوم نلاحظ ذلك التركيز على تاريخ الحدث الاقتصادي سواء عند الحصول على الموجودات أو عند قيام الالتزامات لاعتبار ذلك بمثابة القيمة العادلة التي يبحث عن استعمالها كل المستثمرين. وعلى منوال هذا المفهوم جاءت أغلبية التعاريف المقدمة لهذه الطريقة فعرّفها الشيرازي مرة أخرى عندما قال بأنها إثبات الأصل على أساس التضحيات الاقتصادية التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول عليه، فالتكلفة وليست القيمة هي أساس الإثبات في المحاسبة، وتتمثل قيمة الأصل بالنسبة للمنشأة في القيمة الحالية لمقدار الخدمات المتوقع الحصول عليها من هذا

<sup>1</sup> عباس مهدي الشيرازي: مرجع سابق، ص 311.

الأصل خلال سنوات عمره الإنتاجي<sup>1</sup>. أما (Alfred Stettler, Réda Gharbi) حيث يعتبر الثاني ممثلاً لسويسرا في مجلس المعايير المحاسبية الدولية والذي أطلق عن التكلفة التاريخية المدرسة الكلاسيكية للتقييم والقياس، فعرفها على أنها طريقة مرتبطة كلاسيكياً بالتصنيف النقدي (Classification monétaire) وتتمثل في المبالغ المدفوعة من أجل الحصول على أصل معين، أو أداء التزام معين، ومن أهم مميزات موثوقيتها و موضوعيتها وثباتها على الأقل في المدى القصير<sup>2</sup>. ونلاحظ أنه عكس المفهومين السابقين فإن هذا الأخير أشار إلى أهم مميزات هذه الطريقة أو النموذج "الموثوقية والموضوعية"، وهما الأسباب الرئيسية وراء استمرار هذا النموذج، رغم الانتقادات الكبيرة والموضوعية في كثير من الأحيان الموجهة إليه، و في تعريف آخر تم التركيز على النفقات التي تتحملها الوحدة المحاسبية من أجل وضع هذا العنصر موضع الاستغلال من خلال تعريفها بأنها جميع النفقات والمصروفات التي تحملتها المؤسسة من أجل الحصول على الأصل، إلى غاية أن يصبح جاهزاً للاستعمال في المكان المخصص له بالمؤسسة، ومن أجل الغرض الذي امتلك من أجله<sup>3</sup>. كما تم تعريفها بأنها القيمة النقدية المدفوعة أو ما يعادلها، أو القيمة العادلة لأصول أخرى قدمت للحصول على الأصول (حالة مبادلة)، وذلك في تاريخ شراء الأصل أو تاريخ إنشائه<sup>4</sup>. ومن خلال هذا المفهوم نلاحظ أن المعيار الحاسم في تحديد التكلفة هو نسبتها إلى نقطة زمنية محددة. وهو ما ورد في تعاريف عديدة خاصة تعريف (kieso&AL 2005) والذي ركز على تكلفة الأصل أو الالتزام، وفترة الإنشاء أو الحدوث، لأن ذلك يمثل التكلفة الحقيقية المتفق عليها بين أغلبية الأطراف المتعاقدة في تلك اللحظة، بالإضافة إلى موثوقيتها وموضوعيتها.

من خلال المفاهيم السابقة نلاحظ ثلاثة معايير أساسية يرتبط بها تعريف طريقة التكلفة التاريخية. أولى هذه المعايير نجد المعيار الزمني الذي يؤثر إلى ضرورة ربط هذا المفهوم بتاريخ محدد قد يكون تاريخ الافتتاح أو تاريخ الإنجاز، أما المعيار الثاني فهو ذلك المعيار الذي يدعو لضرورة

<sup>1</sup>عباس مهدي الشيرازي: مرجع سابق، ص، 311.

<sup>2</sup>Alfred stettler, Réda Gharbi, les cadres conceptuels et les méthodes d'évaluation, pratique comptable, expert –comptable Suisse, page 241.

<sup>3</sup>بالرقي تيجاني: القياس في المحاسبة ماهيته و قيوده و مدى تأثيره بالتضخم، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، سطيف، العدد 2008، ص، 67 .

<sup>4</sup>رضوان حلوة حنان: مرجع سابق، ص، 410.

إضافة كل المصاريف المرتبطة بهذا الأصل إلى غاية وصوله إلى المكان المخصص له من أجل استغلاله (المكان) أما المعيار الثالث فهو الجاهزية والتي يقصد بها إضافة جميع النفقات حتى يبدأ هذا الأصل في استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة به. هذا بالإضافة إلى تركيزها على عناصر أخرى نلخصها فيما يلي:

- الإجماع على موضوعيتها ودقتها؛
- قياس عناصر القوائم المالية على أساس السعر النقدي المكافئ في تاريخ حدوث تلك الأحداث؛
- تتجاهل كل ما يحدث بعد التسجيل الأولي ولا تعترف بالقيمة الناتجة عن ذلك إلا بعد تحققها؛
- الدخل حسب هذا النموذج يتحدد بالفرق بين القيمة والتكلفة؛
- ترتفع درجة الانتقاد وتتهم بأنها بعيدة عن الواقع كلما كانت الفترة أطول بين التسجيل الأولي والأحداث اللاحقة؛
- يؤثر عامل التضخم والتغير المستمر في الأسعار على ملائمتها ودقتها؛
- تكون أكثر ملائمة في ظل الاقتصاديات التي تتسم بالثبات والاستقرار.

#### المطلب الثاني: مبررات نموذج التكلفة التاريخية

تقوم التكلفة التاريخية على أساس إثبات تكلفة بنود الموجودات و الالتزامات وفق سعرها التبادلي الفعلي، أو السعر التبادلي النقدي المعادل الذي يتمثل في تكلفة الحصول على الأصل عند امتلاكه أو مقدار الالتزام الذي تتعهد الوحدة المحاسبية بتحملة في تاريخ نشوئه. والتكلفة هي أساس الإثبات المحاسبي الموثق بمستندات ثبوتية توفر الدليل المادي على إمكانية التأكد من صحة العملية أو الحدث الاقتصادي على العموم. وعلى هذا الأساس برز العديد من المؤيدين لهذا النموذج و قدموا العديد من المبررات التي تدعم وجهة نظرهم القائمة على إبقاء على هذا الأساس كمرجع أساسي في القياس والتقييم خاصة وأنها الطريقة الوحيدة التي يجمع أغلبية المستعملين والمتدخلين على أنها الطريقة الأكثر موضوعية و ملاءمة، ومن بين أهم مميزاتها ما يلي:

- إن التكلفة التاريخية تمثل القيمة الحقيقية أثناء الحصول على الأصل؛
- تستند إلى عمليات حدثت فعلا وليست افتراضية؛
- تتسم بالموثوقية الكبيرة؛

- ملاءمتها للإطار الفكري للمحاسبة، بما يشتمل عليه من فروض ومبادئ محاسبية مقبولة عموماً؛
- مسايرتها لفرض الاستمرارية؛
- ملاءمتها مع أهم المبادئ المحاسبية وهو مبدأ الحيطة والحذر؛
- انسجامها مع مبدأ تحقيق الإيرادات؛
- توافقها مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات؛
- تناسبها و فرض وحدة القياس النقدي كأساس للتعبير عن الكميات والمقادير الخاصة بعناصر القوائم المالية؛
- تعتبر أفضل مقياس يعتمد عليه الإداريين لقياس ومراجعة مساهماتهم وجهودهم؛
- واقعية وحقيقية هذه الطريقة من خلال المستندات الكتابية التي تتوفر عليها وعدم اعتمادها على الحكم الشخصي؛
- تساهم هذه الطريقة في التقليل من النفقات والوقت والجهد من خلال الحصول المباشر على المعلومات والبيانات من الدفاتر المحاسبية.

#### المطلب الثالث: عيوب نموذج التكلفة التاريخية

رغم المبررات المنطقية العديدة التي تسمح باستمرار تطبيق هذه الطريقة، إلا أن الممارسات المحاسبية العملية أثبتت أنها لم تلتزم بالمفهوم النظري للأسس التي قامت عليها هذه الطريقة خاصة عند قياس الكثير من العناصر النقدية، أو أثناء تقييم المخزونات وفق مبدأ التكلفة أو السوق أيهما أقل، أو عند تقييم الأصول المالية، بالإضافة إلى الضغوطات التي يمارسها مختلف المستعملين خاصة المستثمرين من أجل اعتماد طرق أخرى بديلة. كل ذلك أدى إلى التوجه نحو التخلي التدريجي عن هذه الطريقة لصالح طرق أخرى بديلة لدى فئة واسعة ومهمة من المستعملين، وعلى العموم يمكن إبراز تلك الانتقادات فيما يلي :

- تجاهلها للتغيرات الحاصلة في القوة الشرائية لوحدة النقد؛
- استبعادها للكثير من ممتلكات الوحدة المحاسبية خاصة المعنوية منها؛
- التزامها التام بمبدأ تحقق الإيرادات من أجل الاعتراف بها؛



- افتقارها للعديد من الموارد التي قد يترتب عليها تدفقات اقتصادية مستقبلية مثل قوائم العملاء والموارد البشرية ؛
  - عدم دقتها في قياس نتائج الأعمال بسبب مقابلة إيرادات جارية مع نفقات تاريخية .
- كل هذه العيوب تساهم جميعا في تقليل فرص المستعملين في اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة، لأن عدم الأخذ بعين الاعتبار لتلك التغيرات الدورية في القوة الشرائية لوحدة النقد تؤدي إلى بيانات مالية مثبتة بوحدات نقدية غير متجانسة القيمة على مدى الفترات الزمنية المتعاقبة، مما يؤثر على مصداقية البيانات المالية خلال فترات التضخم<sup>1</sup>. كذلك تجاهلها لتلك التغيرات في قيمة الوحدات النقدية الأصلية مقارنة ببعض المناهج المحاسبية البديلة، التي ترى استبدال الوحدات النقدية الأصلية بوحدات ذات قوة شرائية موحدة في تاريخ إعداد القوائم المالية<sup>2</sup>، من بين أهم المحددات التي يعاني منها هذا النموذج لدى أغلبية الأطراف التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالوحدة المحاسبية. كما أن عدم الاعتراف بكثير من الأصول المعنوية تحت حجة قيام تبادل حقيقي مع طرف خارجي من شأنه الإخلال بمجموع الأصول الحقيقية للوحدة، مما يحرمها من وسائل نشاط عديدة قد تساهم في الرفع من القدرة و الكفاءة الإنتاجية لها كما قد يقدم معلومات مضللة لمختلف المستعملين خاصة المساهمين حول حقيقة صافي الأصول وبالتالي حقوق الملكية.

إن أكثر الانتقادات الموجهة لهذه الطريقة كان بسبب مقابلتها لإيرادات تمثل قيم جارية للنتائج، مع مصروفات مقاسة على أساس القيم التاريخية<sup>3</sup>، سوف يؤدي إلى إدماج النشاط الجاري مع ناتج المضاربة على أسعار عوامل الإنتاج، حيث أن ناتج النشاط الجاري يتطلب المقارنة لكل من الإيرادات والمصروفات على أساس أسعار جارية، أما ناتج المضاربة على عوامل الإنتاج "المكاسب الناتجة عن اقتناء الأصول" يتطلب مقارنة المصروفات على أساس الأسعار التاريخية للمصروفات على أساس الأسعار الجارية.

بالإضافة إلى ذلك فإن تأجيل الاعتراف بالتغير في قيم الأصول والخصوم حتى يتم تبادل حقيقي مع طرف خارجي، سوف يؤدي إلى تداخل نتائج الفترات المحاسبية المختلفة، وهو أمر يتعارض مع

<sup>1</sup> محمد مطر: موسى السويطي، مرجع سابق، ص 166 .

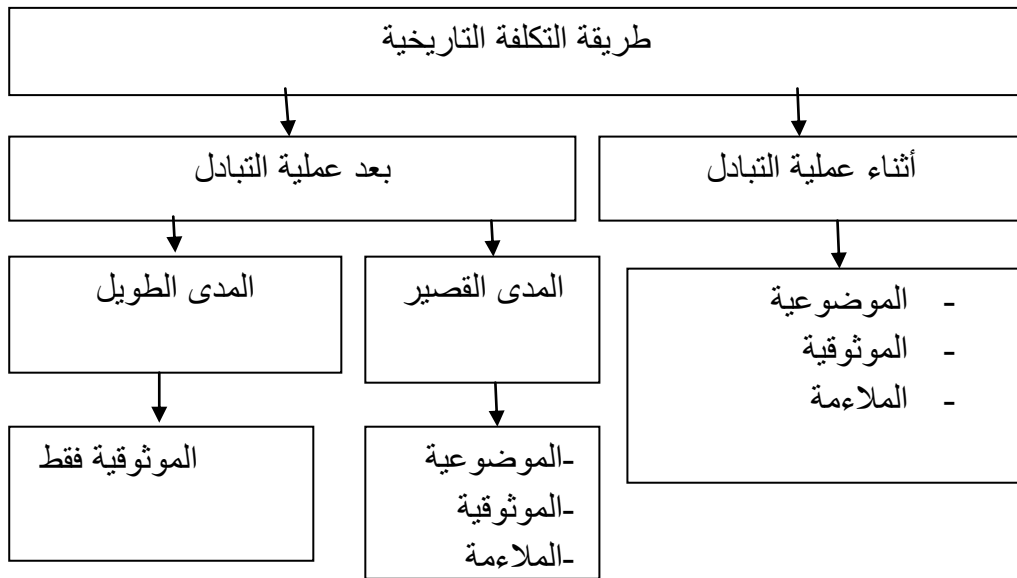
<sup>2</sup> عباس مهدي الشيرازي: مرجع سابق، ص، 312.

<sup>3</sup> عباس مهدي الشيرازي: مرجع سابق، ص 312.

فرض الدورية<sup>1</sup>. كما أن عدم إثبات الكثير من الموارد التي يترتب عليها تدفق منافع اقتصادية مستقبلية للوحدة المحاسبية مثل عناصر الموارد البشرية ورأس المال الفكري وقوائم العملاء وقواعد البيانات و المعلومات بسبب صعوبة قياس هذا النوع من الموارد يزيد من حدة الانتقادات الموجهة إلى هذه الطريقة .

كل هذه العيوب دفعت بالباحثين والجهات المهنية المختلفة المختصة في وضع المعايير إلى المناداة بضرورة تعديل البيانات المحاسبية المعدة وفقا لطريقة التكلفة التاريخية خلال فترات التضخم، بقصد الحد من آثار تحيز القياس الذي ينشأ بسبب تغير القوة الشرائية لوحدة النقد، والذي يعرف محاسبيا بالتغير في المستوى العام للأسعار. وفي هذا الإطار اقترحت لجنة المعايير المحاسبية ASC في بريطانيا عام 1974 استخدام أساس وحدة النقد ثابتة القيمة لإعداد التقارير المالية<sup>2</sup>، كما أصدر المجلس الأمريكي للمعايير المحاسبية FASB عام 1979 البيان رقم 39 بعنوان إعداد التقارير المالية و تقلبات الأسعار أين طالب من الشركات خاصة المساهمة منها بإصدار ملاحق معدة طبقا لأساس وحدة النقد الثابتة تلحق بقوائمها المالية المنشورة و المعدة وفق طريقة التكلفة التاريخية<sup>3</sup>. وفيما يلي هذا الشكل الذي نبرز من خلاله أهم مميزات طريقة التكلفة التاريخية و أهم كذلك عيوبها:

الشكل رقم 16: مميزات و عيوب طريقة التكلفة التاريخية



المصدر: من إعداد الباحث

<sup>1</sup>عباس مهدي الشيرازي: مرجع سابق، ص، 312.

<sup>2</sup>محمد مطر، موسى السويطي: مرجع سابق، ص، 167 .

<sup>3</sup>محمد مطر، موسى السويطي: مرجع سابق، ص 167 .

و من خلال هذا الشكل نلاحظ أن المشكلة الأساسية التي تعيق استمرار هذا النموذج تعود إلى عدم ملاءمتها خاصة على المدى البعيد، وعندما يتعلق الأمر بالعناصر الغير نقدية وهو ما جعل كل النماذج الأخرى الآتية تعمل على معالجة هذه الإشكالية.

المبحث الثاني: دراسة تحليلية لنماذج التقييم المحاسبي في ظل المحاسبة عن التغيرات في الأسعار

تهدف المحاسبة عن التغيرات في الأسعار إلى الانتقال من نموذج التكلفة التاريخية القاعدية إلى التكلفة التاريخية المعدلة، وذلك من خلال الاعتراف بالمستوى العام للأسعار عن طريق استبعاد الفرض المحاسبي التقليدي الذي ينطلق من ثبات وحدة القوة الشرائية للنقود، و كذلك الاعتراف بالتغيرات في المستوى الخاص للأسعار من خلال الخروج عن مبدأ التحقق المحاسبي، من أجل معالجة أخطاء القياس و أخطاء التوقيت .

وتعتبر ظاهرة التغير في الأسعار من أهم المشاكل التي كانت ولا زالت تشغل اهتمام الباحثين، والتي لم يحصل بشأنها أي اتفاق وتوافق سواء بين الأكاديميين والمنظرين أو بين المهنيين، ومهما تعددت الأسباب سواء نتيجة للتغيير في سوق التعامل، أو ما يضاف من قيم للمنتج، أو نتيجة تغيير الظروف البيئية<sup>1</sup>، فإن دراسة هذه الظاهرة يجب أن تكون على ثلاثة مستويات وهي التغير في المستوى العام للأسعار، والتغيير في المستوى الخاص وأخيرا التغيير النسبي<sup>2</sup>. وعليه سوف نتناول في هذا المبحث أولا مفهوم التضخم كظاهرة اقتصادية والتي تستدعي مراجعة قياس بنود القوائم المالية من أجل معلومات أكثر ملاءمة، و من أجل كذلك الاستجابة للدعوات الملحة من قبل المستثمرين، ثم الطرق المختلفة لمعالجتها خاصة طريقة المستوى العام و الخاص للأسعار . بالإضافة إلى تحليل مفهوم التضخم وأنواعه وأسبابه لاعتباره السبب الرئيسي في عدم ثبات وحدة النقد كأساس للقياس المحاسبي .

<sup>1</sup>الدون، س، هندريكسن: مرجع سابق، ص، 375 .

<sup>2</sup>عباس مهدي الشيرازي: مرجع سابق، ص، 490.

## المطلب الأول: دراسة تحليلية لمفهوم التضخم

## 1. تعريف التضخم

تعتبر ظاهرة التضخم من أكبر المشاكل التي يعاني منها الاقتصاد سواء في الدول المتقدمة أو النامية ، ويقسمه المختصين إلى تضخم هيكلي و آخر نقدي ومالي ، ورغم عدم التوافق بين مختلف الباحثين حول مفهوم موحد لهذه الظاهرة إلا أن الكثير يعتبر ذلك منطقيا بالنظر إلى العوامل والأسباب التي تؤدي إلى ذلك ، ومن بين هذه التعاريف نجد أن كلمة تضخم تعني عدة مفاهيم منها التضخم في الأسعار و التضخم في الدخل والتضخم في التكاليف و التضخم في العملة<sup>1</sup>.

و يقصد بالأول الارتفاع غير العادي في الأسعار، بينما التضخم في الدخل يقصد به ذلك الارتفاع المبالغ فيه و غير العادي في الدخول النقدية للأفراد مثل الأجور، أما تضخم العملة فيقصد بها ارتفاع كمية النقود أو العملة في السوق، و أخيرا يفسر تضخم التكاليف بذلك الارتفاع غير العادي في أسعار عوامل الإنتاج.

وفي تعريف آخر للتضخم تم تناوله من حيث أسبابه وآثاره، فمن حيث أسبابه يعرف بأنه الزيادة في كمية النقود التي تؤدي إلى ارتفاع الأسعار<sup>2</sup>. وهو ما يتفق مع مفهوم التضخم في العملة والذي يميل إلى الاتجاهات المتأثرة بالنظرية الكمية والتي ترى أن كمية النقود هي الجانب الهام والمحدد للمستوى العام للأسعار بافتراض ثبات العناصر الأخرى على الأقل في المدى القصير، أما من حيث آثاره فيعرف بأنه زيادة ديناميكية مستمرة نحو ارتفاع المستوى العام للأسعار أي كان سبب هذا الارتفاع<sup>3</sup>. و في تعريف آخر مماثل لهذا التعريف مع التركيز على مكان هذا التضخم يعرف هذا الأخير بأنه الارتفاع المستمر و الملموس في المستوى العام للأسعار في دولة ما.

من خلال هذه التعاريف نستنتج سبب عدم التوافق بين مختلف الباحثين حول مفهوم واحد للتضخم نظرا لاختلاف مجالاته مثل التضخم في الأسعار أو في تكاليف الإنتاج أو في كمية العملة الموجودة في السوق أو في مختلف الدخول. وفي كل الحالات فإن ذلك يؤدي إلى أن الأرقام الواردة

<sup>1</sup>الحيالي وليد ناجي: مرجع سابق، ص، 224 .

<sup>2</sup>شهاب: الاقتصاد النقدي، الدار الجامعية، 1990، مصر، ص، 77 .

<sup>3</sup>شهاب: مرجع سابق، ص 78.

في القوائم المالية غير دقيقة وملاءمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة مما يستوجب معالجة أثر هذه الظاهرة تمكينا من معلومات ملاءمة و موثوق بها تعتمد كقاعدة بيانات لاتخاذ القرار .

## 2. تصنيف التضخم

أجمعت أغلبية الدراسات على تصنيف التضخم حسب أربعة حالات وهي التضخم الزاحف و المتسارع والجامح و المكبوت، ويمكن تفسير ذلك من خلال هذا الجدول :

### الجدول رقم 13: مفهوم و أنواع التضخم

التصنيف	الشرح و التفسير
التضخم الزاحف	و يطلق عليه التضخم المعتدل لأن معدل تزايد الأسعار بطيء لا يكاد يصل إلى 10% و ذلك خلال فترة زمنية مقبولة أي ليست قصيرة.
التضخم المتسارع	يتصف هذا النوع بالتزايد المستمر في الأسعار بشكل متضاعف، ولفترات زمنية قصيرة مقارنة بالتضخم الزاحف.
التضخم الجامح	و هو نوع يتصف بالزيادة الكبيرة و الضخمة في الأسعار قد تصل إلى 200%، وهي ظاهرة عادة ما تصاحب عدم الاستقرار السياسي مثلما حدث في البرازيل سابقا.
التضخم المكبوت	وهو قد يشمل الأنواع الثلاثة السابقة، ولكن تدخل الدول من أجل التحكم فيه من خلال ضبط الأسعار وتقييدها يقلل من آثاره، لكن هذه الحالة مؤقتة لأن الدول لا تستطيع الصمود لوقت طويل في معالجة هذه الظاهرة بهذه الطريقة

المصدر: إعداد الطالب الباحث بالنظر إلى الجمل، جمال حويدان، دراسات في الأسواق المالية و النقدية، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2002، الأردن، ص، 237 .

من خلال هذا الجدول نلاحظ أن درجة التضخم تتوقف على مؤشرين أساسيين، وهما مدى ارتفاع الأسعار ومدى التسارع في ارتفاعها، بحيث كلما ترتفع الأسعار بوتيرة مستمرة وبمبالغ أكبر و في فترات زمنية قصيرة كلما تعقدت مأمورية التحكم في ذلك ومعالجتها، وهو ما يؤثر سلبيا على مخرجات عمليات القياس وبالتالي على موثوقية وملاءمة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها المستثمرين في اتخاذ القرارات المرتبطة باستثماراتهم.

وحتى تدخل الدولة من خلال آليات إدارية وغير اقتصادية من أجل معالجة هذه الظاهرة ما هي إلا حلول مؤقتة قد لا تستمر طويلا نظرا لصعوبة الاستمرار من قبل الدول في بذل هذه الجهود بسبب عدم الاستقرار الاقتصادي و المالي الذي تعاني منه أغلبية هذا النوع من الدول .

### 3. أسباب التضخم

تعود أسباب التضخم على العموم إلى طبيعة الأنظمة الاقتصادية و مستوى نموها بحيث كلما تكون هذه الدول ضعيفة اقتصاديا و ماليا وتقنيا و بشريا كلما كان ذلك محفزا لبروز هذه الظاهرة و توسعها ، و يرجع أغلبية الكتاب أسباب التضخم إلى أربعة عوامل أساسية تتلخص فيما يطلق عليه بتضخم سحب الطلب والذي ينتج عن زيادة الطلب الكلي عن العرض الكلي وهو من أكثر الأسباب انتشارا ، و التضخم المرتبط بالتكاليف و الناجم خاصة عن ارتفاع الأجور كعامل من عوامل الإنتاج و أثر ذلك على ارتفاع تكاليف الإنتاج ، بالإضافة إلى التضخم المستورد وهو نوع مرتبط أكثر بالدول النامية التي تستورد أغلبية السلع النهائية ، ويمكن أن نبرز كل ذلك من خلال هذا الجدول:

#### الجدول رقم 14: أسباب التضخم

الأسباب	الشرح والتفسير
تضخم سحب الطلب	وهي الحالة التي يكون فيها الطلب الكلي على السلع و الخدمات أكبر من المعروض فيها ، بحيث يكون تيار النقود أكبر من قيمة السلع المعروضة مما يدفع بالأسعار إلى الزيادة و ذلك بسبب زيادة الإنفاق الكلي (الاستهلاكي ، الاستثماري ، الحكومي )
تضخم دفع التكاليف	و يظهر هذا النوع إذا كان المحيط الاجتماعي لا يشكل فرص مناسبة للوحدات من خلال ظهور نقابات قوية تدعو إلى زيادة الأجور وهو ما يؤدي إلى ارتفاع تكاليف الإنتاج على أساس أن العمل عنصر أساسي من عوامل الإنتاج .
التضخم المستورد	و يلاحظ ذلك جليا خاصة في الدول التي تعتمد على الاستيراد لمختلف السلع النهائية مثل الملابس و المواد الغذائية ، وهو تضخم يؤدي إلى زيادة متسارعة في أسعار السلع و الخدمات ، و يتحدد هذا التضخم من خلال العلاقة التالية : التضخم المستورد = (قيمة الواردات / قيمة الناتج القومي الإجمالي ) × التضخم العالمي .

التضخم المشترك

وهو التضخم الذي قد يكون بسبب الأسباب الثلاثة السابقة.

المصدر: إعداد الطالب الباحث بالنظر إلى مشهور ن نعمت عبد اللطيف، الاقتصاد الإسلامي و التضخم، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة الأزهر بنات، العدد 09، يناير 1992، ص 87 .

#### 4. أثر التضخم على قياس النتائج

يعد المحافظة على رأس المال من بين الاهتمامات الأساسية للمستثمرين لاعتباره الضامن الحقيقي لمساهماتهم وحقوق الدائنين كذلك، وعليه فإن هذا المفهوم يطرح بقوة عند مناقشة التعديلات في المستويات المختلفة للأسعار من أجل الاتفاق عليه و الإفصاح عنه عند تحديد ربح أو دخل الفترة المحاسبية، لأن التفاضل عن ذلك قد يؤدي إلى توزيع رأس المال كأرباح وهو ما يضع مستقبل هذه الاستثمارات في خطر و بالتالي حقوق هؤلاء المستثمرين، و لقد أشارت الدراسات إلى ثلاثة مفاهيم للمحافظة على رأس المال و هي:

##### 1.4 مفاهيم المحافظة على رأس المال الاسمي

و يطلق عليه كذلك بالرأسمال النقدي، ويقصد به المبلغ النقدي المستثمر في الوحدة المحاسبية من قبل الملاك لتوليد الدخل<sup>1</sup>. ووفقا لهذا المفهوم فإن المبالغ الممكن توزيعها في نهاية الدورة على الملاك هي تلك التي تزيد فقط عن المبالغ المستثمرة في بداية المدة، و يطلق على هذا النوع من الربح بالربح المحاسبي، و ينسجم هذا المفهوم مع القياس المحاسبي المبني على طريقة التكلفة التاريخية لأنه ينطلق من فرض ثبات قيمة وحدة القياس النقدي. إن ما يعاب على هذا المفهوم هو تجاهل عدم ثبات قيمة النقود وأثر ذلك على نتائج الأعمال لأن بقاء الرأسمال ثابتا كأرقام فقط لا يعني تماما ثبات قدرته الشرائية وهو ما قد يؤدي إلى توزيع أرباح وهمية تعتبر في الحقيقة استهلاك لرأس المال .

##### 2.4 مفاهيم المحافظة على رأس المال المالي

لا يختلف هذا المفهوم المالي عن المفهوم الاسمي السابق سوى أنه يراعي تغيرات المستوى العام للأسعار، أي بموجب هذا المفهوم يتم المحافظة على القوة الشرائية العامة للنقود ويقاس رأس

<sup>1</sup>رضوان حلوة حنان: النظرية المحاسبية، مرجع سابق، ص، 416.

المال بوحدة نقدية ثابتة القيمة<sup>1</sup>. و يتمثل صافي الربح أو الخسارة للفترة المحاسبية وفق هذا المفهوم بالفرق بين قيمة رأس المال في نهاية الفترة وقيمتها في بدايتها ، ولكن بعد تعديل كل منهما بالتغير الحادث في مستويات الأسعار، و انطلاقا من ذلك فإن صافي الربح أو خسارة الفترة الذي يتحدد وفق هذا المفهوم يكون تعبيراً عما يعرف بالربح الاقتصادي للمشروع و الذي يختلف في هذه الحالة عن الربح المحاسبي<sup>2</sup>، و عليه فإن البيانات المالية يتم إعدادها في البداية وفق مبدأ التكلفة التاريخية، ثم بعد ذلك يجب أن تعدل وفق المستويات العامة للأسعار باستخدام الأرقام القياسية العامة.

#### 3.4. مفاهيم المحافظة على رأس المال العيني

يركز هذا المفهوم على المحافظة على الطاقة الإنتاجية للوحدة المحاسبية، إذ يجب على هذه الوحدة أولاً استرجاع الطاقة الإنتاجية وكل الأصول المستنفدة في ممارسة نشاطها خلال الدورة، قبل أن تقوم بأي توزيعات للأرباح. فالطاقة الإنتاجية و الأصول هي رأس المال الذي يجب المحافظة عليه سواء كانت هذه الطاقة ممولة من قبل المالكين أو المساهمين أو ممولة عن طريق القروض أو الغير<sup>3</sup>. و يمثل هذا المفهوم انعكاساً لنظرية الشخصية المعنوية للمشروع عكس المفهوم المالي الذي يعكس وجهة نظر المالكين أو المساهمين لأنه يعتمد على المفهوم الحقوقي (حق الملكية)، كما ينسجم هذا المفهوم الإنتاجي لرأس المال مع القياس المحاسبي وفق نموذج تكلفة الاستبدال.

وعند مقارنة المفاهيم المختلفة للمحافظة على رأس المال نجد أن القياس الاسمي يتناسب تماماً مع طريقة القياس التي تعتمد على التكلفة التاريخية ، بينما المفهوم المالي يستعمل في حالة الموجات التضخمية ويعتمد على المستويات العامة للأسعار، أما المفهوم الإنتاجي فيعتمد على التكلفة الجارية خاصة على تكلفة الاستبدال، ويمكن إبراز ذلك من خلال هذا الجدول:

<sup>1</sup> رضوان حلوة حنان: بدائل القياس المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر و التوزيع، الطبعة 01، 2003، عمان، ص

20.

<sup>2</sup> محمد مطر، موسى السويطي: مرجع سابق، ص، 170 .

<sup>3</sup> رضوان حلوة حنان: مدخل النظرية المحاسبية، مرجع سابق، ص 418.



الجدول رقم 15: جدول مقارنة لمفاهيم المحافظة على رأس المال

المفهوم	القياس	الفئة المستهدفة	خصائص رأس المال	خصائص الدخل
الاسمي	تكلفة تاريخية	مساهم ساذج	ثبات قيمة النقد	أرباح مضخمة صوريا، توزيعها يعني توزيع جزء من رأس المال.
المالي	محاسبة التضخم	مساهم حصيف	القوة الشرائية لوحدة النقد في بداية الدورة تعادل قيمتها الشرائية في نهاية المدة.	أرباح حقيقية قابلة للتوزيع وفق وجهة نظر المساهمين
الإنتاجي	تكلفة الاستبدال	وجهة نظر الوحدة المحاسبية	تعادل الطاقة الإنتاجية بين بداية الدورة ونهايتها.	أرباح حقيقية قابلة للتوزيع وفق وجهة نظر الإدارة.

المصدر: رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية، دار وائل، عمان، ص 418.

المطلب الثاني: طرق القياس المحاسبي في ظل التغيرات في المستوى العام للأسعار

1. مفهوم التغير في المستوى العام للأسعار

من خلال المطلب الأول رأينا المشاكل الاقتصادية و المالية التي يمكن أن يتسبب فيها التضخم على نتائج مختلف الوحدات المحاسبية وبالتالي على نوعية القرارات التي يتخذها مختلف المستثمرين، إن لم تعالج بطريقة علمية وفق مؤشرات مالية منتجة ومعتمدة من قبل هيئات التخطيط و الإحصائيات. ومن بين هذه الطرق نجد طريقة المستوى العام للأسعار التي يقصد بها الزيادة أو النقص في أسعار كل أو غالبية السلع و الخدمات، التي يتم تبادلها في المجتمع ككل، كما يقصد به كذلك التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد المستخدمة في التعامل<sup>1</sup>، أو هي التعبير عن أثر التضخم في الحسابات<sup>2</sup>. حيث

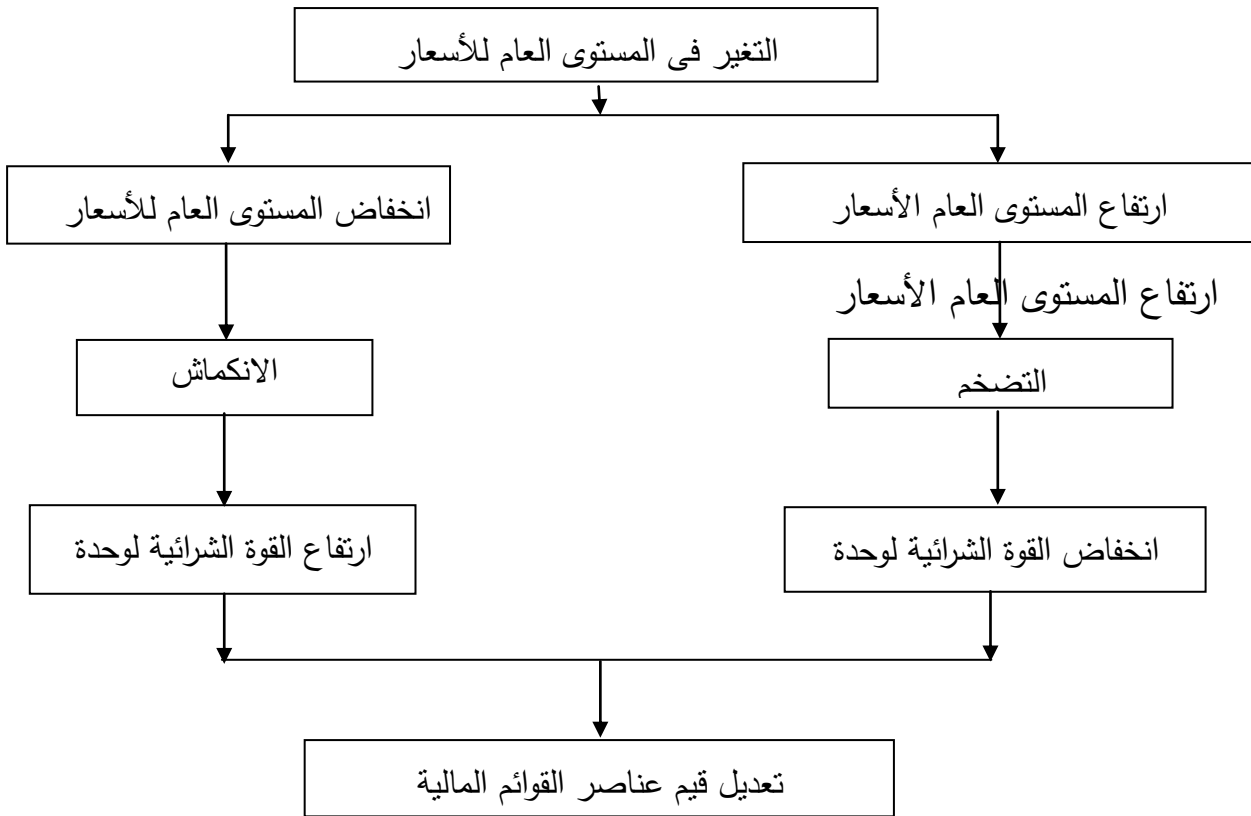
<sup>1</sup>عباس مهدي الشيرازي: مرجع سابق، ص، 490.

<sup>2</sup>القاضي وحمدان: 2007، مرجع سابق، ص، 375 .

إن تغير المستوى العام للأسعار يمثل مقياساً للتضخم، ويمكن الاعتماد على هذا المقياس لإزالة التضخم من الحسابات، والقياس بوحدات نقدية ذات قوة شرائية متجانسة نسبياً.

وتعود هذه الظاهرة الاقتصادية إلى مرحلة ظهور النقود واستخدامها كوسيلة للتبادل، وازدادت حدة مع الأزمة الاقتصادية الأولى 1929-1931 وما نجم عنها من ركود اقتصادي أدى إلى انخفاض قيمة النقود. ويمكن إبراز التغير في المستوى العام للأسعار من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 17: مخطط التغير في المستوى العام للأسعار



المصدر: إعداد الباحث

## 2. العوامل المميزة للتغير في المستوى العام للأسعار

من ضمن العوامل التي تتميز طبيعة هذه المشكلة الاقتصادية، ذات التأثير المباشر على التقييم لكل ممتلكات والتزامات الوحدة المحاسبية نجد<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> سامي محمد الوقاد: نظرية المحاسبة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ص، 276.

- الارتفاع المستمر في المستويات العامة للأسعار لمختلف السلع والخدمات، وخاصة في السنوات التي تلت الحرب العالمية الثانية، ومازال الاتجاه العام لارتفاع الأسعار مستمرا؛
- نظرا لكثرة المشاكل الاقتصادية في النصف الثاني من القرن العشرين، مما حتم ضرورة زيادة تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي إذ سهل ذلك إعداد الخطط والبرامج الاقتصادية الحكومية، لذا تطلب زيادة الاهتمام بتوفير المعلومات المحاسبية اللازمة لإعداد تلك الخطط والبرامج على مستوى الاقتصاد الكلي والجزئي؛
- كما أن الاتجاهات المعاصرة لتطبيق سياسات اقتصادية جديدة على المستوى الدولي كما هو حال سياسة العولمة والخصخصة أدت بشكل فعال إلى زيادة الاهتمام بالمعلومات المحاسبية؛
- نمو وتطور المناخ الاستثماري للعديد من الدول وبالذات مسألة طرح عدة بدائل استثمارية استوجب ضرورة توفر معلومات محاسبية فعالة تساهم في اتخاذ قرارات الاستثمار بأقل درجة من الخطورة وأعلى درجة من المردودية؛
- التطور الفكري الذي طرأ على المحاسبة بشأن التأصيل العلمي وإرساء الأسس الفلسفية للبناء الفكري لنظرية المحاسبة؛
- عدم إمكانية التسليم المطلق بالقياس المحاسبي للأصول وبالذات طويلة الأجل على أساس التكلفة التاريخية، إذ لم يعد مقبولا، لذا تطلب الأمر الاهتمام بدراسة محاسبة التضخم وأثر التقلبات في المستوى العام للأسعار.

ومن خلال هذا الطرح، نستنتج أن أهم العوامل المؤثرة في الأسعار ارتفاعا أو انخفاضاً تعود إلى المشاكل الاقتصادية التي تلت الحرب العالمية الثانية والمستمرة إلى يومنا هذا، كما يعود إلى تدخل الدولة، بالإضافة إلى الاتجاهات المعاصرة للاقتصاد من عولمة وخصخصة، دون إهمال دور التطور الفكري في التأصيل العلمي وإرساء الأسس الفلسفية لبناء النظرية المحاسبية التي مكنت من اكتشاف هذه الظاهرة والعمل من أجل معالجتها.

### 3. أهداف محاسبة المستوى العام للأسعار

تهدف محاسبة المستوى العام للأسعار إلى تعديل عناصر القوائم المعدة على أساس التكلفة التاريخية، من أجل إمداد مختلف المستعملين بالبيانات الملائمة التي يمكن أن يعتمد عليها في اتخاذ

القرارات الاقتصادية الرشيدة من مختلف المستعملين خاصة المستثمرين منهم. وتتلخص هذه الأهداف فيما يلي<sup>1</sup>:

- تهدف إلى تعديل كل عناصر القوائم المالية وذلك باستخدام وحدات نقدية لها قوة شرائية متجانسة؛
  - الاعتماد على القوائم المعدة وفق المبادئ المقبولة عموماً كقاعدة عمل للتعديل ؛
  - يتم التعديل باستخدام الأرقام القياسية التي تعبر عن القوة الشرائية للنقد في تاريخ آخر قائمة مركز مالي؛
  - التمييز بين البنود النقدية و البنود غير النقدية.
- إن تحقيق هذه الأهداف سوف يؤدي إلى القضاء على أكبر العوائق التي تعاني منها التكلفة التاريخية الكلاسيكية، وتؤدي إلى بروز طريقة أخرى تعتبر امتداد للطريقة الكلاسيكية ويطلق عليها بالتكلفة التاريخية المعدلة، ومن أهم الحلول المقترحة من مختلف الهيئات المحاسبية المتخصصة لتجسيد هذا الانتقال نجد البيان رقم 03 الصادر عن مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكي APB، وكذلك نموذج الأستاذ CHAMBERS .

### 1.3. البيان رقم 03 الصادر عن مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكي APB

- من أجل إبراز أثر التغيرات في المستوى العام للأسعار أوصى هذا البيان بإصدار قوائم مالية ملحقه لتلك التي تعد على أساس طريقة التكلفة التاريخية و ذلك من خلال إتباع الخطوات التالية<sup>2</sup>:
- أن يكون التعديل شاملاً لكافة عناصر القوائم المالية الأساسية؛
  - أن يستخدم الرقم القياسي العام لأسعار السلع والخدمات الاستهلاكية والانتاجية على المستوى القومي؛
  - أن يتم ترجمة القوائم المالية الحالية والسابقة على أساس القوة الشرائية لوحدة النقد في تاريخ إعداد آخر ميزانية عمومية وليس في تاريخ سنة الأساس.

<sup>1</sup>حسين القاضي، مأمون حمدان: 2007 ، مرجع سابق ، ص 377

<sup>2</sup>عباس مهدي الشيرازي: مرجع سابق، ص، 495.

و من أجل تحقيق ذلك يجب أولاً تحديد الأرقام القياسية الملائمة، لأن هذه الأخيرة يتم تحديدها بعدة طرق، وكل طريقة تؤدي إلى نتائج تختلف عن الطرق الأخرى. إذ أن طريقة لاسبير وطريقة باشه وطريقة فيشر تختلفان من حيث اختيار التثقيل الكمي لقياس التغيرات السعرية، فمن المنفق عليه أن الثمن يتحدد من حاصل ضرب كل من الكميات في السعر الودودي، ومن أجل حساب التغير السعري يجب افتراض عدم التغير في الكميات بين التاريخين موضوع المقارنة، وهنا نجد أن طريقة لاسبير تعتمد على كميات سنة الأساس بينما طريقة باشه تعتمد على كميات السنة الجارية أما في طريقة فيشر فيعتمد على الوسط الهندسي لصيغة لاسبير و فيشر، أي أنها تثقل بكميات سنة الأساس و كميات السنة الجارية.

ورغم عدم التأثير الكبير لهذه الاختلافات على مختلف النتائج إلا أن الاستمرار في تطبيق طريقة معينة، واختيار الرقم القياسي لإجمالي الناتج القومي الذي يقيس تغيرات الأسعار في كافة السلع والخدمات المنتجة في الاقتصاد ككل خلال سنة معينة وحده الكفيل في إلغاء أثر تلك الاختلافات على النتائج المنتظرة من تعديل تقييم مختلف عناصر القوائم المالية. و يتم تعديل أحدث القوائم المالية لأن هذه الأخيرة تكون أكثر ارتباطاً بالواقع الحالي الذي يعيشه متخذو القرارات و يقيمون علي أساسه تصرفاتهم الاقتصادية<sup>1</sup>، كما يجب التمييز بين نوعين من التعديل، الأول دوري و مستمر و يقصد به إعادة تعديل القوائم المالية المعدلة و فق القوة الشرائية العامة في نهاية كل دورة مالية تالية، بينما التعديل الثاني الغير الدوري و يقصد به إعادة تقدير البيانات المالية التاريخية بقياسها بوحدات نقدية ذات قوة شرائية عامة في تواريخ غير منتظمة..

### 2.3. نموذج الأستاذ تشامبرز (Chambers).

قدم الأستاذ تشامبرز نموذجاً لتعديل القوائم المالية يهدف معالجة أثر تغير القوة الشرائية لوحدة النقد على كل من العناصر النقدية و غير النقدية، ويعتمد هذا المقترح على فكرة التمييز بين العناصر النقدية و غير النقدية.

<sup>1</sup> رضوان حلوة حنان: بدائل القياس المحاسبي المعاصر، مرجع سابق، ص 69.

### 1.2.3. مفهوم العناصر النقدية:

يقصد بها تلك الحقوق الواجبة التحصيل أو السداد في صورة مقدار ثابت من وحدات النقد الجاري التعامل بها<sup>1</sup>، فهي ثابتة من حيث كمية النقد المستخدمة، ولكن نظرا للتغير في المستوى العام للأسعار فهي من ناحية أخرى غير ثابتة من حيث قوتها الشرائية ومن أمثلة هذه العناصر نجد "النقدية، أدوات القبض، الدائنين، أوراق الدفع، كما تعبر الأصول النقدية على كمية ثابتة من الوحدات النقدية، المعبرة عن قوة شرائية عامة<sup>2</sup>."

### 2.2.3. العناصر غير النقدية:

و تشمل على العموم كل الأصول غير الجارية بالإضافة إلى المخزونات والأصول المالية قصيرة الأجل من جهة و كل الالتزامات غير الجارية وحقوق الملكية ما عدا الأسهم الممتازة، بحيث لا تمثل هذه العناصر غير النقدية حقوقا في عدد ثابت من وحدات النقد، وإنما تختلف باختلاف مستوى أسعارها<sup>3</sup>، مثل التثبيتات والمخزونات وكل عناصر حقوق الملكية. كما تشمل الأصول غير النقدية تلك العناصر التي قد تتغير أسعارها المقاسة وحدات النقود على مدار الزمن، أو الحقوق على مقدار متغير من الوحدات النقدية معبرة عن مقدار محدد مقدما من القوة الشرائية. مثل كافة عناصر قائمة الدخل والأرباح المحتجزة<sup>4</sup>. ومن خلال هذا الجدول سوف نقدم أمثلة عن كل من العناصر النقدية وغير النقدية.

الجدول رقم 16: التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية (أصول).

الأصول	العناصر	نقدي	غير نقدي
غير جارية	- التثبيتات المعنوية ؛ - التثبيتات المادية ؛ - الأصول المالية ( ما عدا الأسهم الممتازة).	+	++

<sup>1</sup>عباس مهدي الشيرازي: مرجع سابق، ص، 496.

<sup>2</sup>الدون، س، هندريكسن: مرجع سابق، ص، 377.

<sup>3</sup>عباس مهدي الشيرازي: مرجع سابق، ص، 496.

<sup>4</sup>الدون، س، هندريكسن: مرجع سابق، ص، 379.

	+	- المخزونات ؛	الأصول
	+	- أصول مالية قصيرة الأجل.	الجارية
	+	- النقديات في الحسابات المصرفية ؛ - الحقوق على الزبائن ؛ - الأوراق التجارية للتحصيل.	النقديات

المصدر: إعداد الباحث.

من خلال هذا الجدول نلاحظ أن أغلبية الأصول غير الجارية تدرج ضمن البنود غير النقدية ما عدا الأسهم الممتازة و نظرا إلى طبيعتها فإنها تحتاج إلى تحليل دقيق لقياس سرعة تحولها إلى نقدية سائلة ، يضاف إلى ذلك كل من المخزونات والأصول المالية قصيرة الأجل ، أما باقي عناصر الأصول الجارية تصنف على أنها بنود نقدية سواء تلك التي تعتبر نقود بطبيعتها أو الحقوق على مختلف الزبائن والأوراق التجارية للتحصيل .

الجدول رقم 17: التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية (خصوم).

غير نقدي	نقدي	العناصر	الخصوم
+		رؤوس الأموال و الاحتياطات و النتائج غير الموزعة	حقوق الملكية
+		- الالتزامات الاحتمالية ؛ - الالتزامات الطويلة الأجل ( التثبيتات مثلا ).	الالتزامات غير الجارية
	+	الالتزامات القصيرة الأجل ( اتجاه الموردين، الأجراء، الضرائب).	الالتزامات الجارية

المصدر: إعداد الباحث

من خلال هذا الجدول نلاحظ أن كل عناصر حقوق الملكية والالتزامات المرتبطة بالتثبيتات المادية أو المعنوية تدرج ضمن البنود غير النقدية، بينما باقي الالتزامات الجارية تدرج ضمن العناصر النقدية، و النتيجة المستخلصة من هذا التصنيف هو أن البنود النقدية تبقى قيمتها ثابتة المقدار بمرور الزمن وعليه يجب أن يحتفظ بها في قائمة المركز المالي بدون تعديل، أما البنود غير النقدية فنجدها

الأكثر تعرضاً لهذه التغيرات نظراً لطول فترة الاحتفاظ بها كونها تمثل وسائل الإنتاج في مجملها، وعليه يجب أن تعدل من أجل تفادي أثر التضخم على هذه العناصر في القوائم المالية .

#### 4. المشاكل التي تواجه تطبيق طريقة التكلفة التاريخية المعدلة

من بين أهم المشاكل التي تواجهها طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار إشكالية معالجة مكاسب وخسائر القوة الشرائية للبنود النقدية، وبما أن التضخم يكون دائماً فرص مناسبة للمدين لأنه يؤدي إلى زيادة الدخل النقدية مما يسهل عملية أداء الالتزامات، وعراقيل للدائنين لأنه يضاعف من التزاماتهم، وعليه فإن أبرز المشاكل التي تعرقل تطبيق هذه الطريقة تتلخص فيما يلي:

##### 1.4. معالجة مكاسب وخسائر حيازة البنود النقدية

من بين أكبر المشاكل التي تواجه تطبيق طريقة التكلفة التاريخية المعدلة ، نجد صعوبة تحديد أسلوب معالجة مكاسب و خسائر تذبذبات القوة الشرائية لوحدة النقد الناجمة عن حيازة البنود النقدية، فبالرغم من أن العناصر النقدية لا تحتاج إلى تعديلات إلا أن الاحتفاظ بها خلال فترات التغير في الأسعار ينجم عنها ما يعرف بمكاسب أو خسائر القوة الشرائية للنقود إذ أن احتفاظ الوحدات المحاسبية ببعض الأصول النقدية يعرضها في أوقات التضخم إلى خسائر تعادل نسبة الزيادة المسجلة في الأسعار و العكس صحيح في أوقات الكساد<sup>1</sup>، أما بالنسبة للخصوم النقدية فإن الوحدة المحاسبية وخلال فترات التضخم ستحقق مكاسب في القوة الشرائية وذلك لأنها ستسد هذه الخصوم باستخدام وحدات نقدية منخفضة القيمة ، والعكس صحيح في أوقات الانكماش<sup>2</sup>، أي أن التضخم يؤدي إلى تحقيق مكاسب بالنسبة للخصوم النقدية و خسائر بالنسبة للأصول النقدية بينما يؤدي الانكماش إلى عكس ذلك .ويمكن تلخيص نتائج الاحتفاظ بالعناصر النقدية في أوقات التغير في المستوى العام للأسعار كما يلي:

<sup>1</sup>عباس مهدي الشيرازي: مرجع سابق، ص 496.

<sup>2</sup>عباس مهدي الشيرازي: مرجع سابق، ص 496.



الجدول رقم 18: مشاكل تطبيق التكلفة التاريخية المعدلة والوضع الاقتصادي العام

البيان	التضخم	الانكماش
الأصول النقدية أكبر من الخصوم النقدية	خسائر	مكاسب
الأصول النقدية أصغر من الخصوم النقدية	مكاسب	خسائر

المصدر: عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 1990، الكويت، ص 497.

2.4. مقارنة المعيار المحاسبي الدولي 29

انطلاقاً مما سبق جاء المعيار المحاسبي الدولي رقم 29 خاصة في مادته 29 من أجل معالجة مكاسب وخسائر تغير القوة الشرائية لوحدة النقد، أيفصل في ضرورة معالجتها كبند من بنود الأرباح أو الخسائر<sup>1</sup>، لكن هذه المعالجة أدت إلى بروز إشكالية أخرى وهي مدى صلاحية توزيع هذه الأرباح من عدمه .

5. مزايا وعيوب طريقة التكلفة التاريخية المعدلة

لقد أحدثت محاسبة المستوى العام للأسعار أو ما يطلق عليه بالتكلفة التاريخية المعدلة التي جاءت أصلاً من أجل تحسين طريقة التكلفة التاريخية القاعدية ن جدلاً واسعاً بين مختلف المحاسبين من جهة وبين مختلف المستعملين كذلك من جهة أخرى، فلمؤيدين لها ينطلقون من الفقرة النوعية التي حققتها هذه الطريقة من خلال نجاحها في تعديل بيانات القوائم المالية وفق المستوى العام للأسعار وبالتالي إمكانية مقارنة وجمع أرقام هذه البيانات، أما المعارضين فيركزون على رفض هذه الطريقة من قبل المستعملين خاصة المستعمل الحضيف و كذلك مراعاتها للتغير في المستوى العام للأسعار فقط دون مراعاة التغير في المستوى الخاص للأسعار ، وفيما يلي أهم المزايا و العيوب المرتبطة بهذه الطريقة وفق وجهة نظر المحاسبين و المستعملين كذلك.

<sup>1</sup>كمال عبد العزيز النقيب: مرجع سابق، ص، 405.

**1.5. مزايا الطريقة:**

إن طريقة التكلفة التاريخية المعدلة تنسجم مع مفهوم المحافظة على رأس المال الحقيقي ويمكن بيان ذلك بالمزايا التالية<sup>1</sup>:

- تعتبر علاجاً شاملاً لمشكلة التضخم، وذلك في تسعير المخزون السلعي، وسياسة الاستهلاك المعجل في احتساب قسط الاستهلاك السنوي؛
- تتجنب أحد الأخطاء الجسيمة في طريقة التكلفة التاريخية التقليدية وهو الخطأ الناتج عن تجاهل ظاهرة التغير في القوة الشرائية للنقود؛
- تتمتع بقدر كبير من الموضوعية، وبالتالي إمكانية الاعتماد على المعلومات التي توفرها هذه الطريقة.

بالإضافة إلى ذلك فإن تعديل البيانات المالية وفق تغيرات القوة الشرائية العامة والتعبير عنها بدلالة وحدة قياس نقدية ذات قوة شرائية عامة يجعل بيانات هذه القوائم المالية موثوق بها وصالحة لاتخاذ القرارات، كما تساهم في تخفيف المشاكل التي كانت تعاني منها التكلفة التاريخية الكلاسيكية خاصة من خلال ما يلي:

- تميل نتائج الأعمال في محاسبة المستوى العام للأسعار إلى الاعتدال والمحافظة على رأس المال المالي نتيجة استبعادها التضخم النقدي ؛
- سهولة تطبيق هذه المحاسبة نتيجة اعتمادها على وحدة قياس نقدية ذات قوة شرائية عامة لتحل محل وحدة قياس متغيرة القوة الشرائية؛
- تدرج ضمن البدائل الأقل ابتعاداً عن المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً؛
- تفصح هذه الطريقة عن تأثير التضخم على الأرباح وتعطي عائد استثمار أكثر واقعية ؛
- تطبيق هذه المحاسبة يساعد على حل مشكلة استبدال الأصول و المحافظة على رأس المال المالي للوحدة وليس رأس المال الاسمي.

**2.5. عيوب الطريقة:**

رغم مساهماتها الكبيرة في التقليل من آثار التضخم على عناصر القوائم المالية من خلال التخلي عن مبدأ ثبات وحدة القياس النقدي ومعالجتها لتلك التغيرات، إلا أن هذه الطريقة لم تلقى

<sup>1</sup>سامي محمد الوقاد: مرجع سابق، ص 288

الإجماع الكامل بين مختلف المتدخلين في الميدان المحاسبي سواء المحاسبين أو المستعملين كذلك، خاصة في أهم مجالاته المتمثل في القياس المحاسبي. وتتلخص أهم الانتقادات الموجهة إلى هذه الطريقة فيما يلي :

- حسب مجموعة من الدراسات الميدانية المتفرقة فإن معلومات محاسبة المستوى العام للأسعار إما أنها ضعيفة قليلة العائد أو أنها غير مقبولة من قبل المستخدمين؛
- تجاهل المستوى الخاص لأسعار بعض السلع و الخدمات التي تهم الإدارة في العملية الإنتاجية وفي عملية الاستبدال والتي تهم المستثمر في اتخاذ قرار الاستثمار؛
- إن استخدام رقم قياسي واحد لتعديل القوائم المالية التاريخية يؤدي إلى خلط وعدم دقة في البيانات و تشويش لقراء القوائم المالية ؛
- يختلف تأثير التضخم على الوحدات المحاسبية المختلفة، فالوحدات ذات الكثافة الرأسمالية (تحتوي على تجهيزات وآلات بتكلفة مرتفعة ) يمكن أن تتأثر بالتضخم بشكل أكبر من الوحدات التجارية أو الخدمية ، وبالتالي فإن محاسبة المستوى العام يمكن أن تشوه حساب الدخل الدوري؛
- قد تتمكن هذه الطريقة من تجنب أخطاء القياس باعتمادها على وحدة قياس نقدي ذات قوة شرائية موحدة عامة، ولكن قد لا تتمكن من تجنب أخطاء التوقيت نظرا لاعتمادها كذلك على مبدأ تحقق الإيراد و الأرباح بالبيع؛
- فائدتها محدودة، لأنها لا تعالج أخطاء التوقيت الناجمة عن المستوى الخاص والنسبي للأسعار؛
- اعتمادها على فكرة مجردة وهي القوة الشرائية العامة لوحدة النقد، مما يصعب فهم واستيعاب المعلومات التي تنتج عن تطبيق؛
- إثارته لمشاكل تطبيقية كثيرة، مما يؤدي إلى زيادة تكاليف تطبيقها عن المنافع المتوقعة.

وبالتعليق على هذه الانتقادات الموجهة إلى محاسبة المستوى العام للأسعار، نلاحظ ذلك التوجه العام لدى مختلف المتدخلين في الميدان المحاسبي نحو الاستمرار في البحث عن بدائل أخرى للقياس و التقييم المحاسبي تلقى القبول لدى كل من له مصالح في مخرجات الوحدات المحاسبية من

بيانات و معلومات تتخذ كقاعدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية التي تضمن لهم من جهة الحفاظ على رؤوس أموالهم المستثمرة وتحقيق عائد مناسب.

فمثلا عدم اعترافها بمكاسب وخسائر الحياة في البنود غير النقدية نظرا لأن أسعارها تتغير بنفس تغير أسعار المستوى العام للأسعار افتراض بعيد عن الواقع والحقيقة بالنسبة لأغلبية المستعملين، وأن المستوى العام للأسعار لا يمكن أن يطبق على كل الوحدات المحاسبية ولا على كل الأصول، كذلك من بين الانتقادات المؤسسة نجد ذلك الخلط بين مختلف المستعملين بين المستويات العامة والخاصة للأسعار مما يجعل من استخدام رقم قياسي واحد في تعديل بنود القوائم المالية يؤدي فعلا إلى غموض أكثر بالنسبة لهؤلاء المستعملين.

### المطلب الثاني: طريقة التغيرات في الأسعار الخاصة

يعد مدخل القيمة الجارية لمعالجة البيانات المالية في فترات التضخم حديث نسبيا، حيث بدأ استخدامه للمرة الأولى في بريطانيا في بداية السبعينات من القرن العشرين ، وأنتشر بعد ذلك في بلدان مجموعة الدول الإسكندنافية التي اعتمدته لإعداد القوائم المالية المنشورة<sup>1</sup>، وتهدف المحاسبة عن التغيرات في الأسعار الخاصة، إلى معالجة القصور الوارد في نموذج المستوى العام للأسعار، من خلال تعديل القيم التاريخية لعناصر الأصول (غير النقدية) حتى تصبح أكثر تعبيراً عن الأسعار السائدة في نهاية الدورة أي في تاريخ إعداد القوائم المالية على العموم، و يستثنى من هذا التعديل الأصول النقدية لاعتبار ثبات أسعارها الخاصة وعدم تغييرها على الأقل في الآجال القصيرة.

لكن هذه الخطوة أثارت عدة ردود أفعال لدى مختلف الفاعلين في الميدان المحاسبي والمالي فمثلا الشيرازي يعتبر هذه الخطوة خروج عن التعاليم التقليدية لنموذج التكلفة التاريخية<sup>2</sup>، من خلال الاعتراف بالتغيرات في الأسعار الخاصة للأصول وعدم انتظار حدوث الصفقات والمعاملات، وهذا رغم أن ذلك يؤدي إلى تجاوز أبرز المحددات التي تعاني منها سواء التكلفة التاريخية الكلاسيكية أو محاسبة المستوى العام للأسعار، من خلال تفادي أخطاء التوقيت الناجمة عن تأجيل الاعتراف بالإيرادات حتى تتم فعلا مع طرف خارجي .

<sup>1</sup> محمد مطر موسى السويطي: مرجع سابق، ص، 186 .

<sup>2</sup> عباس مهدي الشيرازي: مرجع سابق، ص، 514.

**1. تقديم عام لنموذج القيمة الجارية****1.1. مفهوم نموذج القيمة الجارية**

يقصد بالقيمة الجارية أو بالتغير في المستوى الخاص للأسعار، تغير سعر سلعة أو خدمة معينة في سوق محددة بذاتها ووفق شروط دفع وتسليم متعارف عليها<sup>1</sup>. ويستخدم هذا المفهوم في العصر الحاضر على أنه يمثل عملية إعداد التقارير المالية عن موارد واستخدامات الوحدة على أساس قيمة الأصل في وقت معين وبالنسبة لموقف معين. كما يتطلب هذا المفهوم ضرورة التعبير عن كل الأصول والالتزامات بقيمتها الجارية<sup>2</sup>، كما يعتبرها الكثير على أنها مدخلا بديلا للتغلب على مشكلة التغير في مستويات الأسعار وأثر ذلك على القوائم المالية وبالتالي على مستخدمي هذه القوائم. وحسب الشيرازي فإن التغيرات في الأسعار الخاصة تؤخذ عن طريق كل أصل من الأصول أو مجموعة متجانسة من الأصول على حده<sup>3</sup>. كما تقوم هذه الطريقة كذلك على مجموعة من الأسس أهمها<sup>4</sup>:

- تقويم موجودات الوحدة الاقتصادية وتحديد الدخل الدوري لها باستخدام القيم الجارية في القياس المحاسبي، بحيث يتم المحافظة على الرأسمال سليما ليس فقط من الناحية النقدية، ولكن كذلك من الجانب الاقتصادي؛
- تبقى الأصول والالتزامات النقدية دون تعديل.

كما أن استخدام القيم الجارية في المحاسبة عن الأصول يعني الاستفادة من الطاقة الإنتاجية لهذه الأصول والمحافظة عليها في نهاية الفترة كما كانت عليه في بداية الفترة، بالإضافة إلى تمكين الوحدة المحاسبية من الحصول على الأصول المملوكة في بداية الدورة.

**2.1. شروط تطبيق نموذج القيمة الجارية**

حسب الوقاد فإن التطبيق السليم لهذا النموذج يستدعي توفر مجموعة من الشروط أهمها<sup>5</sup>:

<sup>1</sup> رضوان حلوة حنان: بدائل القياس المحاسبي المعاصر، مرجع سابق، ص، 111.

<sup>2</sup> شرويدر : مرجع سابق ، ص 177 .

<sup>3</sup> عباس مهدي الشيرازي: مرجع سابق، ص، 516.

<sup>4</sup> حسين القاضي ، مأمون حمدان: مرجع سابق، ص، 401 .

<sup>5</sup> سامي محمد الوقاد: مرجع سابق، ص، 298.

- اعتماد أساس قياس ساري؛
- اعتماد الرقم القياسي الخاص للأسعار؛
- ضرورة فصل أرباح أو خسائر التشغيل عن البنود النقدية وغير النقدية؛
- قياس التغير في كل بند من بنود المركز المالي وقائمة الدخل على حدة.

### 3.1. إيجابيات نموذج القيمة الجارية

يرتكز هذا النموذج في قياس آثار التضخم في البيانات المالية المنشورة على استخدام الرقم القياسي الخاص بأسعار السلع المتعلقة بالقوائم المالية للوحدة المحاسبية، و يأخذ في اعتبار التغير الحادث في أسعار كل نوع من أنواع عناصر المركز المالي سواء بالزيادة أو النقص<sup>1</sup>. ولا يكتفي باستخدام الرقم القياسي العام للأسعار كما هو الحال في مدخل التكلفة التاريخية المعدلة، لذلك تكمن مميزات هذا النموذج خاصة ملائمة لقياس الكفاءة، كما يعتبر من أكثر الطرق ملائمة في الحفاظ على الرأسمال المادي، ويمثل وسيلة تقدير التدفقات النقدية المستقبلية. هذا بالإضافة إلى مميزات عديدة أخرى جعلته البديل الأكثر اتفاقاً عليه من قبل أغلبية المستخدمين، ومنها على الخصوص ما يلي<sup>2</sup>:

- تعتبر طريقة حديثة للقياس المحاسبي؛
- تأخذ جميع التغيرات الجارية التي تطرأ على كافة بنود قائمة الدخل والمركز المالي؛
- تمثل مؤشراً جيداً لقياس الكفاءة؛
- تمثل وسيلة للحفاظ على رأس المال؛
- تستخدم كأداة لتقدير النفقات النقدية المستقبلية؛
- تمكن من قياس الدخل على مرحلتين، وهما مرحلة صافي دخل العمليات الجارية، والدخل الناجم عن حيازة البنود غير النقدية.

<sup>1</sup> محمد مطر موسى السويطي: مرجع سابق، ص، 187 .

<sup>2</sup> سامي محمد الوقاد: مرجع سابق، ص، 299.

## 4.1. عيوب نموذج القيمة الجارية:

رغم الإيجابيات التي يجمع عليها أغلبية المتدخلين في الميدان المحاسبي، إلا أن ذلك لم يمنع من تسجيل نقائص تعرقل الإجماع المثالي على تطبيق هذا النموذج، ويمكن تلخيص عيوب هذا النموذج في أخطاء القياس الناجمة عن عدم توحيد قيمة وحدة القياس المستخدمة، أي يجب تحديد مكاسب أو خسائر الحياة الحقيقية عن طريق استخدام النسبية كأساس لتعديل عناصر القوائم المالية<sup>1</sup>. كذلك تعتبر صعوبة الحصول على القيمة الجارية لجميع أصول الوحدة المحاسبية من أهم الانتقادات الموجهة إلى هذه الطريقة وذلك بسبب عدم توفر أسعار منشورة عن هذه الأصول في كثير من الأوقات كما أن تطبيقه في الواقع يستوجب استخدام عدة بدائل لتمثيل هذه القيمة<sup>2</sup>، مثل تكلفة الإحلال أو صافي القيمة البيعية القابلة للتحقق، أو سعر السوق.

ومن خلال هذا الطرح حول طريقة المحاسبة عن المستويات الخاصة للأسعار أو ما يطلق عليه بمحاسبة القيمة الجارية نستخلص ما يلي:

- طريقة بديلة للتغير في المستوى العام للأسعار؛
- تتجاوز أهم المبادئ التي تستند إليه التكلفة التاريخية وهو مبدأ التحقق؛
- تتعامل هذه الطريقة بالأسعار الجارية أثناء إعداد القوائم المالية؛
- من خلال تجاوزها لمبدأ التحقق استطاعت هذه الطريقة تجاوز أخطاء التوقيت؛
- تطبيق هذه الطريقة تعتمد على تقسيم الأصول والالتزامات إلى عناصر نقدية وغير نقدية؛
- تعمل فقط على تعديل العناصر غير النقدية؛
- تعاني من إشكالية القياس.

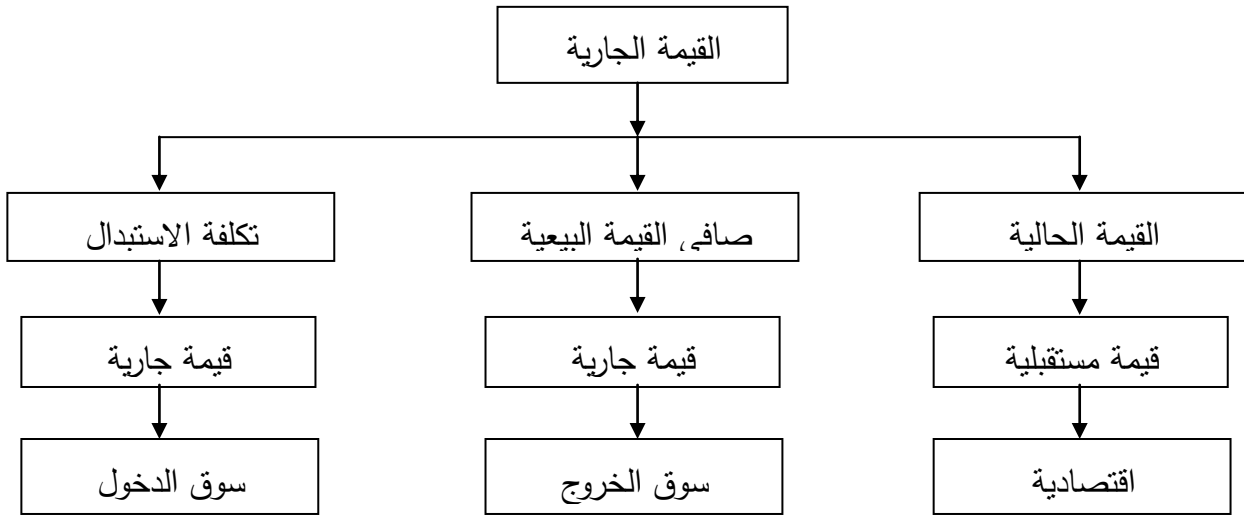
## 2. طرق التعبير عن القيمة الجارية

من أجل التعبير عن القيمة الجارية ظهرت في أدبيات المحاسبة على العموم عدة طرق يمكن إبرازها من خلال الشكل التالي:

<sup>1</sup>عباس مهدي الشيرازي: مرجع سابق، ص، 515.

<sup>2</sup>محمد مطر موسى السويطي: مرجع سابق، ص، 187 .

الشكل رقم 18: الطرق المختلفة للتعبير عن القيمة الجارية



المصدر: إعداد الباحث.

و سوف نحاول تحليل ودراسة كل طريقة لمعرفة مدى مساهمتها في معالجة إشكالية القياس، ومدى قدرتها على توحيد آراء مختلف المستعملين.

## 1.2. طريقة القيمة الحالية

إن المتفق عليه بين أغلبية المتدخلين في الميدان المحاسبي وخاصة في موضوع القياس، أن هذه الطريقة هي أكثر الأساليب موضوعية، وقبلها لدى أغلبية المستعملين، وتمثل حسب Alfred Stettler النموذج الحديث في التقييم ويطلق عليها كذلك بالتقييم الاقتصادي. ويتفق جميع الباحثين كذلك بأن هذه الطريقة تبنى على ثلاثة محاور أساسية وهي كونها تدفقات مستقبلية داخلية أو خارجية يجب أن تخضع حالياً وفق سعر أو معدل خصم متفق عليه.

ولقد تم تعريفها على أنها تدفقات مستقبلية يتوقع حدوثها، ويتم خصمها حالياً وفق معدل خصم يعتمد على مستخدم المعلومات، وتعتبر عملية الخصم الحالي لهذه التدفقات بأنها حالة خاصة للقيمة الزمنية للنقود وتعرف اختصاراً بالقيمة الحالية<sup>1</sup>. كما تقوم هذه الطريقة على احتساب القيمة الاقتصادية للأصل، وذلك عن طريق التنبؤ بالإيرادات التي يحققها الأصل خلال حياته الإنتاجية، ثم اختيار

<sup>1</sup> رضوان حلوة حنان: مرجع سابق، ص 410



معدل فائدة مناسب من أجل حسم تلك التدفقات النقدية المتوقعة، والمبلغ الناجم عن ذلك هو القيمة الحالية لهذا الأصل<sup>1</sup>.

ونلاحظ أنه هناك إجماع على التدفقات النقدية المستقبلية المخصومة حالياً، إلا أن الاختلاف حاصل في كيفية تحديد معدل الخصم، فمنهم من يستعمل معدل الخصم يتفق عليه المستعملين وآخر يستعمل معدل خصم واقعي، وآخر يستعمل معدل خصم متفق عليه... الخ.

لكن المتفق عليه كذلك بين أغلبية الفاعلين هو أن القيمة الحالية تمثل الأساس المثالي لتقييم موارد التزامات المنشأة وذلك لأنها تتفق مع الهدف الرئيسي لمستخدمي القوائم المالية، وهو التنبؤ بالمقدرة النقدية المستقبلية للوحدة المحاسبية. كما يقصد بها كذلك القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقع تسلمها مستقبلاً من الأصل أو المدفوعة مقابل الالتزام هي القيمة الملائمة لهذا الأصل (أو الالتزام) ويجب الإفصاح عنها في الميزانية<sup>2</sup>. وقد اكتسب استخدام مقاييس القيمة الحالية في المحاسبة دفعة قوية بإصدار مجلس معايير المحاسبة المالية رقم (07) تحت عنوان استخدام مقاييس التدفق النقدي والقيمة الحالية في المحاسبة.

### 1.1.2. شروط تطبيق هذه الطريقة

من أجل تطبيق هذه الطريقة في أحسن الظروف يستدعي ذلك توفر مجموعة من الشروط تشكل أرضية صحيحة لتطبيقها منها<sup>3</sup>:

- التنبؤ بالتدفقات النقدية التي يمكن أن تتحقق من خلال استخدام الأصل؛
- حصر التدفقات النقدية المتوقعة في كل فترة مالية من حياة الأصل؛
- التنبؤ بعدد السنوات المتوقع أن يبقى فيها الأصل صالحاً للاستخدام؛
- اختيار معدل فائدة مناسب.

<sup>1</sup> حسين القاضي ، مأمون حمدان: 2007، مرجع سابق ، ص، 401 .

<sup>2</sup> شرويدر: مرجع سابق ، ص 180 .

<sup>3</sup> حسين القاضي ، مأمون حمدان: 2007 ، مرجع سابق ، ص 402 .

و رغم إمكانية تحقق هذه الشروط ميدانيا إلا أن الغموض يبقى دائما في تحديد المقصود بمعدل الخصم المناسب، أو المتفق عليه.

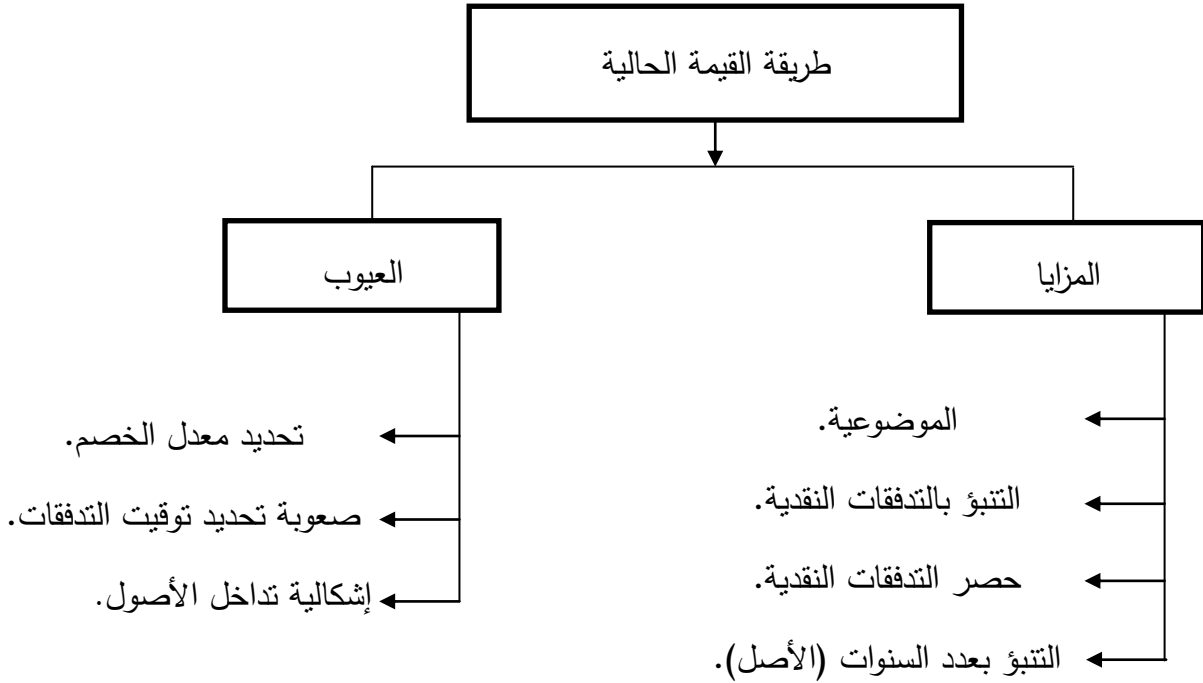
### 2.1.2. عيوب هذه الطريقة

رغم ايجابيات هذه الطريقة إلا أنها تواجهها ثلاثة مشاكل أساسية وهي<sup>1</sup>:

- اعتماد هذا المفهوم على تقدير التدفق النقدي المستقبلي حسب الفترات الزمنية، ونتيجة لذلك، - يجب تحديد كل من مقدار التدفقات النقدية المتولدة مستقبلا، وتوقيت هذه التدفقات؛
- اختيار معدل الخصم المناسب، نظرا لأن دولارا يتم تسلمه مستقبلا ليس بنفس القيمة التي بها دولار يتم تسلمه اليوم، ولذا لا بد من خصم التدفقات النقدية المتوقعة مستقبلا. ومن الناحية النظرية يجب أن يكون معدل الخصم هو معدل العائد الداخلي للأصل، لكن هذا المعدل هو معدل تقريبي، نظرا لأن معرفة المعدل الدقيق للعائد يتطلب المعرفة الدقيقة لمقدار وتوقيت التدفقات النقدية المتوقعة مستقبلا في تاريخ شراء الأصل؛
- المشكلة الثالثة بفعل تداخل أصول الشركة، فالإيرادات تتولد بفعل الاستخدام المشترك لهذه الموارد، ولذلك وحتى لو كانت التدفقات النقدية المستقبلية للشركة ومعدل الخصم يمكن تحديدهما بدقة، إلا أنه قد لا يكون من الممكن عمليا تحديد مساهمة كل أصل في هذه التدفقات النقدية بدقة، ونتيجة لذلك لا يمكن تحديد القيمة الحالية المخصومة لأصول الشركة منفردة ومن ثم جمعها لتحديد القيمة الحالية للشركة.

<sup>1</sup>شرويدر: مرجع سابق، ص، 182 .

الشكل رقم 19: مزايا وعيوب طريقة القيمة الحالية.



المصدر: إعداد الباحث

## 2.2. طريقة صافي القيمة البيعية

### 1.2.2. تقديم الطريقة صافي القيمة البيعية

يمثل صافي القيمة البيعية المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع الأصول غير النقدية، وذلك بعد خصم مصاريف البيع، ويشترط أن تتم عملية البيع في إطار فرض استمرارية النشاط، أي البيع العادي وليس نتيجة التصفية مثلا، وهو ما ركزت عليه أغلبية المفاهيم المقدمة لهذه الطريقة.

فقد تم تعريفها على أنها المبلغ الذي يمكن الحصول عليه حاليا إذا تم بيع الأصل في السوق مطروحا منه المصاريف اللازمة لإتمام عملية البيع، أو هي نوع خاص من القيم الجارية، انطلاقا من أسعار أسواق الخروج، أي أسواق المبيعات<sup>1</sup>. وحسب التحليل الوارد في هذه الفقرة فإن المفهوم الضيق لهذه القيمة الذي يشمل قيم الاستغلال (المخزونات) هو المفهوم المقبول لدى أغلبية المتدخلين، لكن المفهوم الواسع الذي يدرج كذلك التثبيتات، فهو مفهوم غير مقبول في الحياة العملية والأكاديمية لأنه ينفي فرض الاستمرارية، وينطلق من مبدأ التصفية. كما تعرف بأنها القيم الجارية أو سعر البيع،

<sup>1</sup>رضوان حلوة حنان: مرجع سابق، ص 411.

ويتطلب هذا الأسلوب المقدرة على تقدير قيمة التخلص من الأصل، حيث تقيم جميع الأصول على قيمتها البيعية المتوقعة، مع افتراض بيعها في ظروف عادية.

وحسب هذه الطريقة فإنه يتم إعادة تقويم سائر الأصول بقيمتها البيعية الصافية، وفي حالة عدم إمكان تقدير هذه القيمة بشكل مباشر من خلال الأسعار فيتم الاعتماد على عدة بدائل منها على الخصوص ما يلي<sup>1</sup>:

- استخدام أرقام قياسية خاصة للأسعار المحتسبة إما من قبل هيئات خارجية مستقلة، أو ضمن المنظمة؛
- أو استخدام الخبرة المهنية في التقدير.

كما تم تعريفها بأنها أحد أهم المداخل لتحديد القيمة الجارية، وهو مدخل يتطلب تقييم كل أصل من وجهة نظر التخلص منه<sup>2</sup>، أي أن كل الأصول بما فيها التثبيتات يتم تقييمها بناء على سعر البيع الذي سيتم تحقيقه إذا ما أرادت الشركة التخلص من الأصل بطريقة نظامية بدلا من التصفية الإجبارية.

### 2.2.2. خصائص طريقة صافي القيمة البيعية

إن المميزات الأساسية لهذه الطريقة تكمن في الخدمات الكبيرة المقدمة للمستعملين من خلال توفير معلومات أكثر ملاءمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، و يمكن إبراز أهم مميزاتا فيما يلي<sup>3</sup>:

- ملائمتها لأغراض اتخاذ القرارات حسب Sterling and Chambers؛
- توفر للمستعملين معلومات أفضل لتقييم السيولة؛
- تمكن المشروع من التكيف مع المؤثرات الاقتصادية المتغيرة؛
- تعتبر وسيلة لتقييم مخاطر الانخفاض، كون أن الإدارة تملك خيار بيع الأصل؛

<sup>1</sup> رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص 412.

<sup>2</sup> الدون ، س، هندريكسن، مرجع سابق ، ص 179 .

<sup>3</sup> الدون ، س ، هندريكسن، مرجع سابق ، ص 179 .

- غياب الأسواق الجاهزة خاصة بالنسبة للأصول الثابتة؛
- لا تتماشى هذه الطريقة مع مفهوم المحافظة على رأس المال المادي لأن هذا المفهوم يعتمد على فرضية الاستمرارية وليس التصفية.

هذا بالإضافة إلى مجموعة أخرى من الخصائص مثلما أشار إليها الشيرازي فيما يلي<sup>1</sup> :

- صافي القيمة البيعية هي أساس التقويم المستخدم؛
- فرض ثبات القوة الشرائية للنقود (وحدة القياس) ؛
- عدم الاعتماد على التحقق المحاسبي؛
- الفصل بين دخل النشاط الجاري وبين مكاسب وخسائر الحيازة.

### 3.2.2. عيوب طريقة صافي القيمة البيعية

تعاني هذه الطريقة من مجموعة من العيوب نجمت عنها انتقادات كثيرة لها نلخصها فيما يلي :

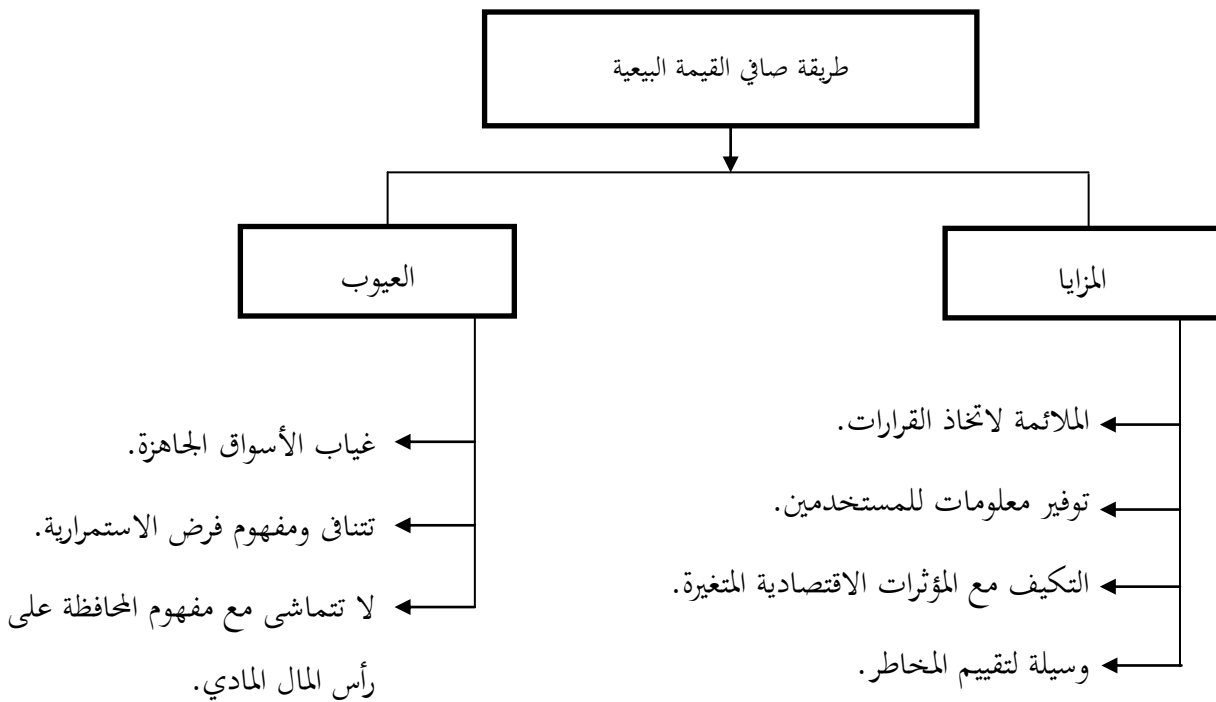
- إن محاسبة صافي القيمة البيعية والتي تمثل أسعار الخروج الجارية تقدم معلومات نافعة وملاءمة بالنسبة للأصول المتوقع بيعها والتي يمكن تحديد أسعاره في أسواق نظامية ، وكذلك عندما تتوفر أسواق للسلع والمعدات المستعملة وتحديد أعباء الاستهلاك . لكن هذه الأسواق النظامية لا نجدها إلا في ظل الإنتاج النمطي العادي ، لكن بالنسبة للتجهيزات المصممة حسب الطلب فمن الصعب أن نجد لها أسواقا تستطيع تحديد القيمة البيعية أو أسعار خروجها ، مما يستوجب الرجوع إلى التقديرات الشخصية مثل العودة المقدر الخبير ؛
- إن تقويم بعض الأصول و الالتزامات وفق أسعار الخروج الجارية ، لم يحل حتى الآن المشكلة بشكل ملاءم ومرضي . فمن ناحية هناك صعوبة في تطبيق هذا النموذج على الأصول المعنوية خاصة شهرة المحل ، و من ناحية ثانية هناك مشكلة تقويم الالتزامات ، وهل تقوم على أساس القيمة التعاقدية أم على أساس المبالغ اللازمة لإعادة التمويل والحصول عليها من جديد ؟ ؛

<sup>1</sup>عباس مهدي الشيرازي: مرجع سابق، ص، 521.

- إن التخلي عن قاعدة تحقق الربح عند البيع و افتراض تصفية موارد الوحدة المحاسبية عند اتباع أسعار الخروج الجارية يتعارضان مع أهم الفروض المحاسبية المتمثل في فرض استمرارية المشروع ؛
- تتجاهل هذه الطريقة تغيرات القوة الشرائية في البنود النقدية، وكذلك تغيرات القوة الشرائية العامة.

هذا بالإضافة إلى أن أهم العقبات التي تقف في طريق تطبيق هذه الطريقة هو صعوبة إن لم نقل استحالة الحصول على أسعار البيع لكل عناصر القوائم المالية بناء على أسس موضوعية تلقى الإجماع بين مختلف المستعملين. والشكل التالي يلخص أهم مميزات وعيوب هذه الطريقة:

الشكل رقم 20: مزايا وعيوب طريقة صافي القيمة البيعية



المصدر: إعداد الباحث

### 3. طريقة الاستبدال

#### 1.3. تقديم عام للطريقة

تسمى هذه الطريقة كذلك بالسعر الداخلى أو تكلفة الإحلال، وقدمت لها عدة تعريفات تشترك جميعها في فكرة المبلغ الواجب دفعه أو التضحية به من أجل الحصول على أصل مماثل للأصل المتنازل عليه. فلقد عرفت على أنها المبلغ الواجب دفعه من أجل الحصول على أصل مماثل للأصل

الموجود<sup>1</sup>، وتتم الإشارة إليها على أنها تمثل سعر الدخول الجاري، كما يربط هذه التكلفة إلى نقطة زمنية جارية وهي تاريخ إعداد القوائم المالية. أما رضوان حلوة حنان فأطلق عليها طريقة أسعار الدخول أو التكلفة الجارية<sup>2</sup>.

كما تم تعريفها بأنها المبلغ النقدي أو ما يماثله للحصول على نفس الأصل أو أصل مكافئ<sup>3</sup>، أي سعر السوق الحالي اللازم لاستبدال أصل مماثل تماما أو أصل مكافئ للأصل الموجود. أما هندريكسن فركز في تقييمه لهذه الطريقة على تكلفة الاستبدال بأصول مشابهة وفي ظروف مشابهة بحيث لكي تتمكن الوحدة من المحافظة على الطاقة الإنتاجية المادية، لابد من توليد تدفقات نقدية تكفي لضمان الاستبدال المادي للأصول التشغيلية<sup>4</sup>. وعلى الرغم من وضوح هذا المفهوم، إلا أنه لم يحصل الاتفاق عليه بين مختلف المحاسبين، وفتح نقاش وجدل كبير خاصة حول مفهوم الأصول المماثلة التي أعطيت لها عدة مفاهيم يمكن إيجازها في الآتي من خلال هذا الجدول :

**الجدول رقم 19: مفاهيم الأصول المماثلة**

أنواع التكاليف	الشرح أو المفهوم.
تكلفة استبدال الأصول المستخدمة.	ويقصد بها المبلغ المطلوب من أجل الحصول على أصل مماثل من سوق الأصول المستعملة، والتي لها الحياة الإنتاجية نفسها، إلا أن هذا المفهوم غير عملي نظرا لعدم وجود سوق منظمة لأسعار الآلات المستعملة.
تكلفة إعادة إنتاج الأصول المماثلة.	ويقصد بها المبلغ المطلوب من أجل الحصول على أصل مماثل للأصل الموجود.
تكلفة الأصول الجديدة.	وهي تكلفة استبدال القدرة الإنتاجية للأصل، حيث تعكس أثر التغيير التكنولوجي.

المصدر: إعداد الباحث

<sup>1</sup> حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سابق، ص 403 .

<sup>2</sup> رضوان حلوة حنان، مرجع سابق ، ص 412 .

<sup>3</sup> رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، مرجع سابق، ص 114.

<sup>4</sup>الدون ، س ، هندريكسن ، مرجع سابق ، ص 178 .

ورغم صعوبة القياس التي تواجه تحديد قيم تكلفة الاستبدال خاصة عندما يتعلق الأمر بالثببتات التي من العسر إيجاد شبيه لها في السوق إلا أن Edward, Bell، يرى بأن هذه الطريقة تسمح بتقييم القرارات الإدارية بشأن الاحتفاظ بالأصول بواسطة فصل دخل القيمة الجارية (مكاسب وخسائر الحياة) عن الدخل التشغيلي، ويسمح هذا التوجه في ظل فرض استمرارية العمليات بتقييم المشروع في المدى الطويل، كما تعتبر هذه الطريقة مقياساً لتكلفة إحلال الطاقة التشغيلية الجارية وهي بذلك وسيلة لتقييم مقدار ما يمكن للشركة توزيعه على حملة الأسهم مع المحافظة على طاقتها التشغيلية.

وبالمقارنة بين تكلفة الاستبدال وصافي القيمة البيعية، يفترض أنهما متساويان، لكن ذلك لا يتحقق إلا في ظل شروط مثالية وهي:

- هناك عدد كبير من الأصول المماثلة في سوق واحد، وأن أسعار السوق معروفة بالنسبة للأصول الجديدة والمستعملة؛
- يتمتع المشروع بحرية اتخاذ القرار بيعة وشراء في هذا السوق؛
- يجب أن لا تكون هناك تكاليف نقل أو تركيب ضمنية سواء أكانت في عملية شراء أم بيع الأصل المعني.

وكخلاصة نجد أنه سواء القيمة البيعية أو تكلفة الإحلال أكثر قرباً من الواقع، لكن أغلبية الدراسات تشير إلى أن الأمتل هو الجمع بين الطريقتين من خلال استعمال سعر الخروج في الأصول غير النقدية الجارية "المخزونات" وسعر الدخول في الثببتات على العموم.

## 2.2. طرق معالجة مكاسب وخسائر الحياة

تعد معالجة مكاسب وخسائر حياة البنود غير النقدية ضمن قائمة الدخل من الموضوعات الخلافية في محاسبة تكلفة الاستبدال، ويمكن تصنيف هذه المكاسب و الخسائر ضمن دخل الدورة أو ضمن حسابات حقوق الملكية.

### 1.2.3. حالة معالجتها ضمن قائمة الدخل

تصنف ضمن دخل الدورة ، عندما ينظر إلى مفهوم المحافظة على رأس المال وفق معايير نقدية ، ويركز المؤيدين لهذه المعالجة على تحديد تعريفا للدخل استناداً إلى مفهوم المحافظة على



رأس المال الاسمي أو الأصلي، ووفقا لذلك فإن الدخل الدوري يعرف بأنه المبلغ الممكن توزيعه شريطة أن يبقى رأس المال النقدي المستثمر على نفس المستوى في نهاية الدورة بعد التوزيع كما كان في بداية الدورة<sup>1</sup>. و تؤيد أدبيات المحاسبة هذا المفهوم لسببين أساسيين:

- السبب الأول هو أن مكاسب الحيازة تمثل وفورات قابلة للتحقق؛
- والسبب الثاني يتمثل في كون التغيرات في تكلفة الاستبدال يمكن أن ينظر إليها كبديل للتغيرات في صافي القيمة البيعية القابلة للتحقيق .

### 2.2.3. حالة معالجتها ضمن حقوق الملكية

وتصنف ضمن حقوق الملكية أو تعديل لها، عندما ينظر إلى مفهوم المحافظة على رأس المال كطاقة إنتاجية مادية، وأن دخل هذه المكاسب (أو الخسائر) يجب احتجازه للمحافظة على الطاقة الإنتاجية المتاحة. و عليه فإن المؤيدين لهذه المعالجة يشترطون تعريفا للدخل استنادا إلى مفهوم على الرأس المال الطبيعي أو المادي، ووفقا لذلك يعرف الدخل بأنه المبلغ الممكن توزيعه شريطة أن تبقى الطاقة الإنتاجية التشغيلية للوحدة المحاسبية على نفس المستوى في نهاية الدورة بعد التوزيع كما كانت في البداية<sup>2</sup>.

### 3.3. تقييم محاسبة تكلفة الاستبدال

**1.3.3. مميزات محاسبة تكلفة الاستبدال:** يؤدي تطبيق هذه الطريقة إلى تقسيم أرباح الدورة إلى أرباح تشغيلية جارية، وإلى مكاسب حيازة الأصول والتي تنفرع بدورها إلى مكاسب حيازة محققة وأخرى غير محققة، وهذا ما يقدم لمستعملي القوائم المالية مجموعة من الامتيازات نلخصها فيما يلي<sup>3</sup>:

- يساعد تقسيم أرباح الدورة في تقييم أداء مديري الوحدات المحاسبية سواء في الدورة الحالية أو الماضية، فأرباح الأنشطة تشغيلية ناجم بالدرجة الأولى عن قرارات الإدارة في مجال الإنتاج و الاستثمار، أما مكاسب الحيازة فإنها تنتج عن عوامل خارجية لا تتحكم فيها الإدارة بصفة مباشرة؛

- تقسيم الأرباح كذلك يساعد على اتخاذ القرارات؛

<sup>1</sup>رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، مرجع سابق، ص 131.

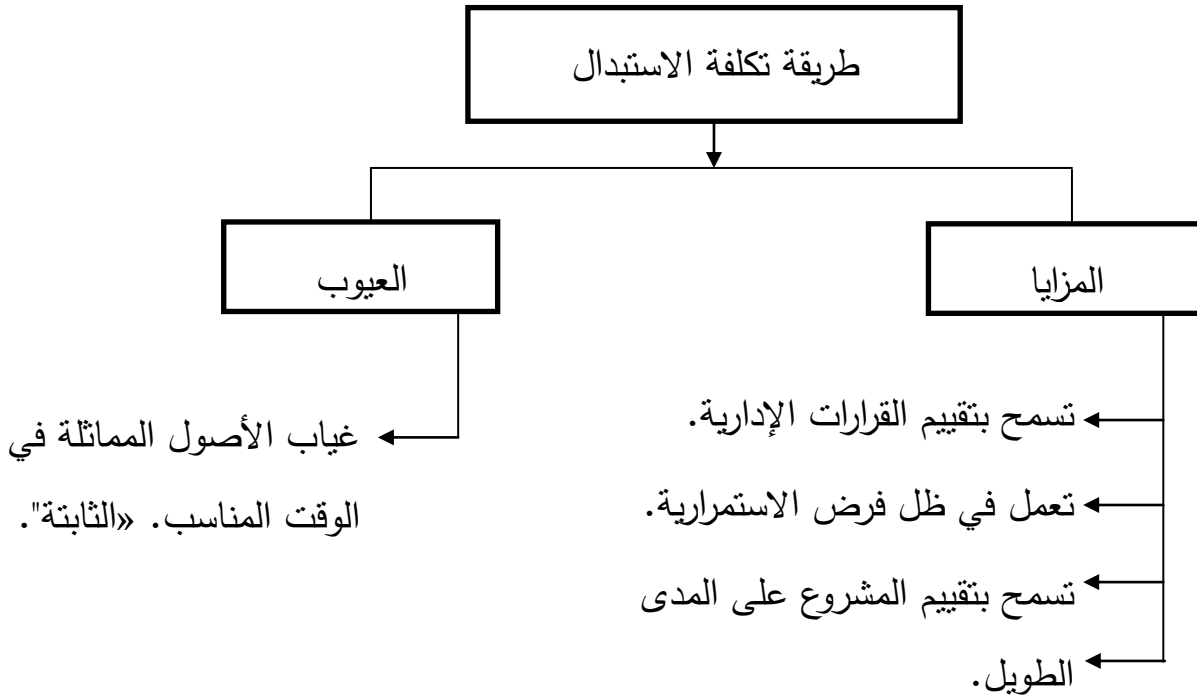
<sup>2</sup>رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، مرجع سابق، ص 130.

<sup>3</sup>رضوان حلوة حنان: بدائل القياس المحاسبي المعاصر، مرجع سابق، ص، 132.

- يتلاءم مفهوم الربح التشغيلي الجاري مع مفهوم المحافظة على الطاقة الإنتاجية المادية أو الحقيقية؛
- إن التقسيم الثنائي للأرباح يقدم معلومات هامة تساعد في التحليل و المقارنة بين نتائج الأعمال لعدة دورات و بين المشاريع المماثلة؛
- تمثل هذه الطريقة تخليا عن قاعدتي تحقيق الإيراد و الحيطه و الحذر، لأنها تعترف بالأرباح والخسائر عند استحقاقها وليس عند تحقيقها فقط.

**2.3.3. عيوب طريقة تكلفة الاستبدال:** مثل باقي الطرق لم تسلم هذه الطريقة كذلك من الانتقاد والتشكيك من قبل المستعملين، فمعلوم أن هذه الطريقة مبنية على افتراض استمرارية المشروع وعلى إمكانية الوصول إلى أسعار الدخول الجارية بصورة سهلة و موثوقة، ولكن يرى المستعملين عدم واقعية تحديد بيانات تكلفة الاستبدال بصورة موضوعية دون انسياب الذاتية وتأثير الإدارة على النتائج في مرحلة الإعداد، كما يعيب عليها كذلك تجاهلها للمكاسب و الخسائر المحققة من العناصر النقدية، و اكتفاءها فقط بتلك المحققة في العناصر غير النقدية، على اعتبار أن أسعار الأولى لا تتغير في المدى القصير.

الشكل رقم 21: مزايا و عيوب طريقة تكلفة الاستبدال



المصدر: من أعداد الباحث

### المطلب الثالث: التغيرات في الأسعار النسبية

من خلال تحليل طريقة الأسعار الخاصة وجدنا أنها تمكنت من تفادي أخطاء التوقيت في الاعتراف، من خلال التخلي الكلي على مبدأ التحقق، إلا أن تلك الطريقة لم تتمكن من تخطي أخطاء القياس الناتجة عن استعمال وحدة قياس موحدة. و من أجل معالجة ذلك ظهرت طريقة التغيرات في الأسعار النسبية أو كما يطلق عليها في الممارسات المحاسبية بطريقة أو نموذج القيمة الجارية المعدلة.

#### 1. متطلبات نموذج محاسبة القيمة الجارية المعدلة

إن نموذج القيمة الجارية المعدلة يتطلب أخذ تغيرات الأسعار النسبية في الاعتبار، ويمكن التعبير عن هذا النموذج بالمعادلة التالية<sup>1</sup>:

$$\text{التغير في المستوى النسبي} = \text{التغير في المستوى العام} - \text{التغير في المستوى الخاص}$$

وبما أن نموذج القيمة الجارية يعتمد إما على أسعار الخروج أو أسعار الدخول فإن النموذج المستخدم هو طريقة التكلفة الاستبدالية المعدلة، أو طريقة صافي القيمة البيعية الجارية المعدلة بالتغير في المستوى العام للأسعار في الحالتين. كما أنه في ظل تطبيق هذا النموذج فإنه يتم تعديل أساس القياس ووحدة القياس كذلك.

#### 2. نموذج التكلفة الاستبدالية المعدلة

يجمع هذا الأسلوب بين خصائص كل من محاسبة المستوى العام للأسعار ( نموذج التكلفة التاريخية المعدلة) و محاسبة التغير في المستويات الخاصة للأسعار خاصة التكلفة الاستبدالية، ويمكننا إبراز الخصائص التي يتميز بها الأسلوب فيما يلي:<sup>2</sup>

- تعتبر التكلفة الاستبدالية أساس التقييم المستخدم؛
- وحدة القياس المستخدمة هي القوة الشرائية العامة لوحدة النقد؛
- الاعتماد على مبدأ التحقق كأساس لمقابلة الإيرادات بالمصروفات؛
- فصل دخل النشاط الجاري عن مكاسب (خسائر) الحيازة للعناصر غير النقدية؛

<sup>1</sup>عباس مهدي الشيرازي: مرجع سابق، ص 521.

<sup>2</sup>رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، مرجع سابق، ص 190.

▪ تقسيم مكاسب (خسائر) حيازة العناصر غير النقدية إلى مكاسب (خسائر) حيازة حقيقية، ومكاسب أو خسائر حيازة غير حقيقية (وهمية)، نتيجة التغيرات السعرية العامة. و بالتالي فإن هذا الأسلوب يهدف إلى المحافظة على رأس المال المادي للوحدة إضافة إلى تقرير تأثيرات التغيرات العامة للأسعار، وذلك لتبني القوة الشرائية العامة للنقد كوحدة قياس.

وعند تقييم هذا النموذج نستخلص أنه لم يستطع تقادي أخطاء التوقيت، من خلال اعتماده على مبدأ التحقق، لكنه تجنب أخطاء توحيد وحدة القياس المستعملة<sup>1</sup>، كما تمكن من تقديم معلومات ملائمة بوحدات (السيطرة والتحكم السلعي) في سوق المدخلات، كما أنه يحتوي على أخطاء التوقيت نظرا لكونه يعتمد على مبدأ التحقق كأساس لقياس الدخل، خاصة من خلال استبعاد بعض عناصر دخل النشاط التشغيلي الجاري المكتسبة خلال الدورة الحالية وتأجيل الاعتراف بها لحين تحققها في الدورة أو الدورات اللاحقة ن هذا بالإضافة إلى احتساب بعض عناصر دخل النشاط التشغيلي الجاري المكتسبة في الفترات السابقة و لكن المحققة في هذه الدورة<sup>2</sup>.

وتكون القوائم المالية المعدة وفق تكلفة الاستبدال المعدلة القابلة للتفسير، وملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية ن لأنها تستند في إعدادها على مفهوم المحافظة على الطاقة الإنتاجية و مفهوم المحافظة على القوة النقدية للنقود، وهو ما يبحث عنه المستثمرين، وعليه فإن هذه الطريقة تضمن تلبية ثلاثة احتياجات أساسية لمختلف المستعملين وهي تجاوزه لإشكالية أخطاء وحدة القياس، وقابليتها للتفسير، وتقديمها لمعلومات نافعة و ملائمة لاتخاذ القرارات.

### 3. نموذج صافي القيمة البيعية المعدلة

يعتمد هذا النموذج على مجموعة من الخصائص يعتبره المحاسبون مكملة لتكلفة الاستبدال المعدلة ولكن بالاعتماد على أسعار الخروج أو البيع وليس أسعار الشراء، ويلخص الشيرازي هذه الخصائص فيما يلي<sup>3</sup>:

<sup>1</sup> رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص 199.

<sup>2</sup> رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، مرجع سابق، ص 191.

<sup>3</sup> عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص 529.

- أسعار البيع هي الخاصية موضوع القياس؛
- استخدام وحدة القوة الشرائية العامة كأساس للقياس؛
- عدم الاعتماد على مبدأ التحقق في تحديد الدخل المحاسبي؛
- الفصل بين دخل النشاط الجاري وبين مكاسب وخسائر الحيازة؛
- الفصل بين مكاسب وخسائر الحيازة الحقيقية و الوهمية.

عند تقييم هذا النموذج نجده من أكثر النماذج المحاسبية المقترحة اقترابا من النموذج الاقتصادي، ويرجع ذلك إلى أنه يعترف بجميع أنواع التغيرات في مستويات الأسعار "العام، الخاص، النسبي" ورغم ذلك نجده يعاني من عقبة رئيسية تعيق تطبيقه في الواقع، وهو صعوبة الحصول على أسعار بيع الكثير من عناصر الأصول على أساس موضوعي خاصة في ظل فرضية استمرار المشروع، وهذا ما يعطي تفسيراً موضوعياً لأسبقية التكلفة الاستبدالية المعدلة عليه، وهو الطرح المقبول لدى كثير من الباحثين أو الممارسين.

إن المتمعن في كل هذه الأساليب والنماذج والطرق التي جاءت من أجل معالجة عيوب أساس التكلفة التاريخية خاصة في الجانب المتعلق بالملائمة، لم تستطع إلى يومنا هذا الوصول إلى نقطة التوازن، التي تعتبر أهداف كل الباحثين والممارسين وهي النقطة التي نصل فيها إلى نوع من التوازن النسبي بين خاصية الموثوقية والملائمة، وإلى مرحلة تستطيع إيجاد نوع من التوافق بين احتياجات كل المستعملين لاعتبارهم المحور الأساسي في المعايير المحاسبية ككل.

من خلال المبحث الأول الذي تناولنا فيه طريقة التكلفة التاريخية كأسلوب قياس لا يشك أحد في موثوقيته و ملاءمته أثناء القيام بالحدث الاقتصادي ، رأينا المشاكل الكبيرة التي تعاني منها بعد ذلك خاصة في ظل عدم ثبات وحدة النقد كأساس للقياس المحاسبي، مما دفع بكل الفاعلين في الميدان المحاسبي من مهنيين و أكاديميين وتحت ضغط مختلف المستعملين خاصة المستثمرين و المقرضين و كذلك التطورات الاقتصادية الكبيرة التي حدثت نتيجة الثورة الصناعية وظهور شركات المساهمة، إلى البحث عن طرق أخرى للقياس المحاسبي أكثر ملاءمة وموثوقية والتي تلقى القبول، خاصة لدى مختلف المستعملين والمحاسبين كذلك لاعتبارهم المؤشر الحقيقي لقياس منفعة أي عمل محاسبي خاصة القياس.

و من بين الطرق التي لجأ إليها هؤلاء من أجل القضاء على أهم النقائص التي تعاني منها التكلفة التاريخية نجد القياس المحاسبي في ظل التغيرات في الأسعار، خاصة في ظل الموجات التضخمية التي أصابت الاقتصاد العالمي و من أجل ذلك تطرقت إلى مفهوم هذه الظاهرة و أسبابها و أنواعها وخاصة أثرها على نتائج الوحدات المحاسبية ومدى تأثيرها على مختلف مفاهيم المحافظة على رؤوس الأموال سواء الاسمية أو المالية و المادية، وأثر ذلك على استمرار المشاريع وبقائها. ثم بعد ذلك تمت مناقشة المحاسبة عن المستوى العام للأسعار ودورها خاصة في تعديل عناصر القوائم المالية باستخدام وحدات نقدية لها قوة شرائية متجانسة، ورغم الخدمات التي قدمتها هذه الطريقة للقياس المحاسبي ودورها في ملاءمة مخرجات النظام المحاسبي، واعتبارها علاجاً شاملاً لمشكلة التضخم، إلا أنها واجهت انتقادات كبيرة نتيجة مجموعة من المشاكل أعاقت استمرارها خاصة من حيث طريقة معالجتها لمكاسب و خسائر حيازة البنود النقدية بالإضافة إلى عدم قبولها من قبل أغلبية المستعملين بسبب تجاهلها للمستوى الخاص للأسعار.

إن الانتقادات الموجهة إلى طريقة المستوى العام للأسعار كان دافعا إلى الاستمرار في البحث عن أحسن الطرق و أنفعها لمختلف المستعملين، وكانت طريقة المستوى الخاص في الأسعار التي وصفت في بداياتها بالثورة في ميدان القياس المحاسبي من قبل أغلبية المتدخلين في الميدان المحاسبي النموذج الآخر الذي يهدف إلى قياس محاسبي يجمع بين الموثوقية و الملاءمة الغائبة في التكلفة التاريخية الكلاسيكية و التكلفة المعدلة بالمستوى العام للأسعار، وكان من بين أهدافها معالجة القصور في الطريقة السابقة من خلال تعديل القيم التاريخية لعناصر الأصول غير النقدية وهو ما يعتبر خروج تام عن تعاليم التكلفة التاريخية مما أدى إلى ردود أفعال سلبية، ورغم الإيجابيات الكثيرة لهذه الطريقة إلا أنها كانت تعاني من عدة نقائص أهمها أخطاء القياس الناجمة عن عدم توحيد قيمة وحدة القياس المستخدمة بالإضافة إلى صعوبة الحصول على القيمة الجارية لمختلف أصول الوحدة المحاسبية. وهذا ما أدى إلى بروز طريقة المستوى النسبي للأسعار والتي هي تعديل لطريقة المستوى الخاص للأسعار من خلال تعديل تكلفة الاستخدام أو تعديل أسعار الخروج أو ما يطلق عليه القيمة البيعية، ورغم اعتراف المجتمع المحاسبي بأهمية هذه الطريقة وقربها من القيمة الاقتصادية المفقودة إلا أن صعوبة إيجاد أسواق جاهزة لكل الأصول خاصة الخاصة منها يستدعي الاستمرار في البحث عن طرق أخرى تجسيد للتغيرات المستمرة في المحاسبة واستمرارها كذلك.

## المبحث الثالث: دراسة تحليلية نقدية لنموذج القيمة العادلة

رأينا أن التقييم بواسطة نموذج التكلفة التاريخية، أو المحاسبة عن التغيرات في الأسعار "العامة، الخاصة والنسبية" لا يستجيبان بشكل واضح ودقيق لاحتياجات المستعملين، من المعلومات والبيانات المالية المفيدة، التي تسمح لهم باتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة، نظرا لعدم ملائمتها. هذا ما دفع بأغلبية المتدخلين في هذا الميدان المحاسبي من الاستمرار في البحث عن نماذج أخرى تجمع بين الملائمة المفقودة في النماذج الأخرى وخاصية الموثوقية، وكانت النتيجة الوصول إلى نموذج آخر يعتقد أنه يتوقف عند التوازن بين أهم خصائص المعلومات المحاسبية وهي خاصيتي الملائمة والموثوقية، ويطلق على هذا النموذج بالقيمة العادلة.

ويعد منهج القيمة العادلة في الاعتراف و القياس الأكثر إغراء للمهنيين وواضعي المعايير بصفته يعكس الوضع الاقتصادي الحقيقي للوحدة المحاسبية، ويعد المقياس الأفضل و الأكثر ملاءمة لاتخاذ القرارات، لأنها تستطيع التقرير عن كل الأحداث الماضية والحاضرة بإتباع منهج تقييمي يحسن من خاصية القابلية للمقارنة و الثبات في اتباع النسق و يجعلهم أكثر مردودية و نفعا للمستخدمين .

إن القيمة العادلة التي استحدثت أساسا لمواجهة القصور في التكلفة التاريخية أو حتى في التكلفة التاريخية المعدلة التي لم تستطيع التعبير عن المركز المالي للوحدة بشكل يمكن الوثوق فيه. كما أنه بالنظر إلى ما فرضته التوسعات الكبيرة في الاستثمارات على وظيفة المحاسبة حول ضرورة وقوف المستثمرين و المقرضين على حقيقة المركز المالي الحقيقي للوحدة و ما يطرأ على أموالهم من تغيرات، وهي كلها مبررات تعزز موقف الداعين ليس فقط إلى تطبيق هذه الطريقة ولكن إلى توسيع في مجال تطبيقها لتشمل كل بنود عناصر القوائم المالية.

لكن هل فعلا تستطيع القيمة العادلة كبديل للقياس المحاسبي لم يظهر إلا في الثمانينات من القرن الماضي، أن يلبي كل احتياجات المستخدمين المتعددة و المختلفة و المتغيرة من فترة إلى أخرى و يحدث بشأنها إجماع بين مختلف مكونات المجتمع المالي و الاقتصادي و المحاسبي، أم أن خاصية التغير والاستمرارية التي تتصف بهما المحاسبة سوف تدفع بالمستعملين إلى التخلي عنها تحت ذرائع و مبررات عديد مثلما حدث لطريقة التكلفة التاريخية و التكلفة التاريخية المعدلة، خاصة في ظل الأزمات المالية العديدة التي تضرب عالم المال و الأعمال بصفة مستمرة. وعليه سوف نقوم

من خلال هذا المبحث بتحليل المفاهيم المختلفة المقدمة للقيمة العادلة، ومميزاتها المختلفة، وعيوبها كذلك و دراسة إمكانية استمرارها في ظل العوامل البيئية المختلفة .

### المطلب الأول: مفهوم القيمة العادلة

إن الحماس المتزايد لاتباع طريقة القيمة العادلة نتيجة النتائج السلبية المترتبة عن افتراض ثبات وحدة النقد تحت كل الظروف الاقتصادية، كان له الأثر الإيجابي على تعدد التعاريف المقدمة للقيمة العادلة، و حسب مختلف الدراسات فإن مفهوم القيمة العادلة يجب أن يقسم إلى قسمين، الأول يتناول القيمة السوقية العادلة وهو المدخل الأكثر انتشارا و استخداما لتحديد هذه القيمة. وتعرف من خلاله هذه القيمة بأنها المبلغ المعبر عنه نقدا، أو بما يعادل النقد الذي يتم به انتقال ملكية أصل ما من بائع راغب إلى مشتري راغب و يتوافر لدى كل منهما معلومات معقولة عن كافة الحقائق ذات الصلة ، و لا تخضع أي منهما لأي نوع من الإكراه<sup>1</sup>. أما القسم الثاني فيشير إلى قيم لا تستند بالضرورة إلى السوق وهي القيمة من الاستعمال، و القيمة القابلة للاسترداد، و القيمة الاستبدالية، وقيمة المنشأة المستمرة و أخيرا قيمة التصفية. لكن حتى نستند إلى القيمة السوقية لتحديد القيمة العادلة يجب أن تكون هذه الأسواق نشطة و عقلانية و كفأه<sup>2</sup>. وعلى هذا المنوال جاءت أغلبية التعاريف الأخرى حيث عرفت مصالحة الإيرادات الأمريكية في مارس سنة 1959 بأنها السعر الذي يجعل الملكية تتبدل بين مشتري راغب في الشراء وبائع راغب في البيع حينما لا يكون الأول مكره على الشراء و لا يكون الثاني مكره على البيع ، و أن يكون لدلي كلا الطرفين معرفة معقولة بالحقائق المرتبطة بالعملية<sup>3</sup>. أما لجنة معايير التقييم الدولية (IVSC) في المعيار الثالث الخاص بتقييم الأصول لأغراض إعداد القوائم المالية و الحسابات المرتبطة بها فعرفها بأنها بمثابة مبلغ تقديري يكون في مقابلة تبادل أصل في تاريخ التقييم بين مشتري و بائع راغبين في عقد صفقة، و في ظل سوق محايد بحيث يتوفر لكل

<sup>1</sup> طارق عبد العال حماد: المدخل الحديث للمحاسبة، محاسبة القيمة العادلة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص، 53 .

<sup>2</sup> ماهر موسى درغام: تامل بسام الأغا، العلاقة بين القياس المحاسبي المستند الى القيمة العادلة وتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، المؤتمر العلمي الدولي التاسع، الوضع الاقتصادي العربي وخيارات المستقبل، الجامعة الإسلامية غزة، ص، 10 .

<sup>3</sup> هوام جمعة، حديدي آمن: أثر و إمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المصارف الإسلامية ، المؤتمر العالمي التاسع للاقتصاد و التمويل الإسلامي ، أيام 09 و 11 سبتمبر 2013 ، إسطنبول ، تركيا ، ص 10 .



منهما المعلومات الكافية وله مطلق الحرية و بدون وجود إكراه في إتمام الصفقة<sup>1</sup>. و تعرف القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية بأنها المبلغ الذي يمكن أن يتبادل بها الأصل ما بين مشتري و بائع يتوافر لدى كل منهما الدراية و الرغبة في إتمام الصفقة ،وتتم الصفقة في إطار متوازن<sup>2</sup>، بحيث يقصد بالصفقة المتوازنة بأنها تلك التي تتم بين أطراف غير ذوي علاقة أو تبعية .كما تم تعريفها بأنها المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الأصل به أو تسديد دين بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل، وعلى أساس تجاري بحت<sup>3</sup>. ولقد عرفت نشرة مجلس مبادئ المحاسبة رقم 04 القيمة العادلة بأنها المقدار النقدي الذي يقدم في مقابل الأصل الذي تم تبادله بالنقد، ثم وسع المجلس هذا المفهوم في نشرته رقم 29 التي تناولت التبادل غير النقدي للأصول حيث عرفت القيمة العادلة بأنها القيمة التي يمكن تحقيقها في المبادلات النقدية لنفس الأصول أو أصول مشابهة ، أو الأسعار السوقية ، أو التقييم الذي يقدمه طرف مستقل، أو القيمة العادلة للأصول أو الخدمات المستلمة في مقابل الأصول، أو التي يمكن الاستبدال عليها بأدلة أخرى<sup>4</sup>. وفي الواقع هناك تعاريف أخرى للقيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية منذ نشأتها إلى اليوم منها ما يلي:

**الجدول رقم 20: تعاريف القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية**

رقم المعيار	الفقرة	تعريف القيمة العادلة	السنة
16	06	هي القيمة التي يمكن مبادلة الأصل بها بين أطراف راغبة و ذي معرفة و بموجب عملية تبادل حقيقية.	1993 1998
17	3	هي القيمة التي يمكن مبادلة الأصل أو سداد الالتزام بها بين أطراف راغبة و ذوي معرفة ، بموجب عملية تبادل حقيقية .	1997
18	7	مثل 17 -3	1993

<sup>1</sup> طارق عبد العال حماد: مرجع سابق ، ص 54 .

<sup>2</sup> هوام جمعة، حديدي آمن: مرجع سابق، ص 11.

<sup>3</sup> محمد مطر ، موسى السويطي: مرجع سابق ، ص 195 .

<sup>4</sup> محمد عباس بدوي، الأميرة إبراهيم عثمان: دراسات في قضايا و مشاكل محاسبية معاصرة، المكتب الجامعي الحديث، 2008، ص 360.

1980	مثل 3-17	3	19
1982	هي القيمة التي يمكن مبادلة الأصل بها بين مشتري راغب و ذوي معرفة و بائع راغب و ذوي معرفة، بموجب عملية تبادل حقيقية.	3	20
1993	مثل 7-18	7	21
1988 1993	مثل 3-19	8	22

1985	3-20	4	25
1988 1995	7-18	11	32
1997	7-18	9	33
1998	6-16	7	38
1998	7-18	69	39
2000	6-16	4	40
2001	7-18	8	41

المصدر: هوام جمعة ، حديدي أمن ، أثر و إمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المصارف الإسلامية ، المؤتمر العالمي التاسع للاقتصاد و التمويل الإسلامي ، أيام 09 و 11 سبتمبر 2013 ، إسطنبول ، تركيا ، ص 15.

إن المتضمن في جميع هذه التعاريف يصل إلى مجموعة من الاستنتاجات يمكن تلخيصها في الآتي:

- القيمة العادلة هي السعر أو القيمة المقدمة والمستلمة من أجل تصفية التزام أو الحصول على أصل معين؛
- أن تكون لأطراف المعاملة "البائع والمشتري" الرغبة الكاملة في إتمام هذا الحدث الاقتصادي؛
- أن تكون هذه الأطراف مطلعة تماما على الظروف والواقع الذي يميز المكان أو السوق الذي تتم فيه الصفقة؛
- أن تتم هذه الصفقة في ظل فرضية الاستمرار وليس التصفية.

وهي العناصر المركز عليها في آخر تعريف للقيمة العادلة الوارد في المعيار IFRS 13، أما العوامل التي تبنى عليها القيمة العادلة، فيمكن تلخيصها في أربعة عناصر أساسية وهي:

- وجود سوق نشط يتعامل في أصناف متجانسة وأسعار متاحة للجميع؛
- أطراف غير ذوي علاقة، أي ليست بينهما علاقة تبعية و انتماء مثل الشركة الأم و فروعها؛
- أن تكون رغبة ومطلعة؛
- أن تكون الصفقة تتم في ظروف طبيعية ليس فيه الجبر على أي طرف؛
- تقدير المبلغ المناسب باستخدام أساليب مختلفة، ووفقا للسوق النشط أو غير النشط.

### المطلب الثاني: مميزات نموذج القيمة العادلة

إن مستخدمي البيانات المالية يحتاجون إلى معلومات ملائمة وموثوقة وقابلة للمقارنة لتقييم المركز المالي للمنشأة، ونتيجة أعمالها، وذلك لتكون هذه المعلومات مفيدة لهم لاتخاذ القرارات الاقتصادية. ونجد أن معلومات القيمة العادلة واسعة الاستخدام ولها المزايا التالية<sup>1</sup>:

- 1- إظهار بنود الحسابات المختلفة بالقيم الأقرب إلى الواقع في تاريخ إعداد الميزانية، بحيث يعترف بالدخل بعد الحفاظ على القوة الشرائية العامة لحقوق المساهمين في المنشأة، أو بعد الحفاظ على الطاقة التشغيلية لهذه المنشأة، وأن مفهوم القيمة العادلة يكون مبنيا على أساس أن المنشأة مستمرة في أعمالها لأجل غير محدود؛
- 2- إذا تم تقييم الأصول والالتزامات على أساس القيمة العادلة فإنها تعبر عن المركز الاقتصادي لأنه أخذ الأسعار السوقية بعين الاعتبار؛
- 3- يتفق تطبيق القيمة العادلة مع مفهوم المحافظة على رأسمال؛
- 4- تساعد معلومات القيمة العادلة في إجراء المقارنات بين المنشآت المتشابهة والتي تستعمل القيمة العادلة؛
- 5- إن القيمة العادلة لها قدرة تنبؤية أكبر لأنها تعكس التأثيرات الاقتصادية الجارية؛

<sup>1</sup> ماهر موسى درغام: تامر بسام الأغا، مرجع سابق، ص 12 .

6- إن واضعي المعايير المحاسبية يدعون أن التقدم الحديث في التكنولوجيا والخبرة الواسعة تسمح لكثير من القيم العادلة أن يتم تقديرها بموثوقية باستخدام تقنيات تدمج مبادئ تسعير سوق رأس المال مع المعلومات حول ظروف السوق الجارية؛

7- تمكين المؤسسة من قياس أدواتها المالية بالقيمة العادلة لعدد من العمليات الداخلية من أجل:

- صنع القرارات الاستثمارية والتجارية المناسبة؛
- إدارة وقياس المخاطر؛
- تحديد كمية رأسمال الذي يجب تكريسه لخطوط الأعمال المتنوعة.

كما يرى الباحث أن هناك أهداف أخرى لتطبيق القيمة العادلة من قبل الشركات مثل:

- إضفاء الشفافية على البيانات المالية الصادرة عن الشركات؛
- التوجه إلى علاج أي قصور ناتج عن تطبيق مفهوم التكلفة التاريخية،
- تعالج جانبا من القصور في مفهوم التكلفة التاريخية من حيث مراعاة القدرة الشرائية لوحدة النقد مما يعكس المفهوم الاقتصادي للبيانات المحاسبية المعروضة؛
- القيمة العادلة هي مقياس للواقع الاقتصادي وتعبير واضح لمفهوم الدخل الشامل، حيث توفر مقياسا عالي الدقة لهذا المفهوم؛
- يتفق تطبيق القيمة العادلة ومفهوم المحافظة على رأس المال الخاص.

#### المطلب الثالث: محددات استعمال القيمة العادلة

رغم الحلول الجذرية العديدة التي يقدمها هذا المنهج، وميله إلى معالجة مشكلة الملائمة والقابلية للمقارنة، الذي تعاني منه المناهج الأخرى، والقبول الكبير من أغلبية المستعملين له، إلا أن تطبيقه لا يخلو من مشاكل عديدة منها ما يتعلق بالبيئة، وما يتعلق بمستوى الموارد البشرية، ومنها ما يتعلق بالنموذج في حد ذاته، ويمكن تلخيص هذه المحددات فيما يلي<sup>1</sup>:

1- عدم حيادية ودقة القياس المحاسبي وفق هذا المنهج بسبب التحيز و اختلاف الاجتهادات والآراء الشخصية ن لاعتماده جزئيا على أساليب قياس تحكيمية ؛

<sup>1</sup>محمد مطر ، موسى السويطي: مرجع سابق، ص، 200.

- 2- يتطلب الوقوف على الظروف المحيطة بالقيمة العادلة، بذل جهود غير عادية و تكبد مصاريف إضافية ، تتسبب في زيادة التكلفة عن المنفعة المحققة ؛
- 3- يصعب تحديد القيمة السوقية العادلة لكثير من موجودات الوحدة المحاسبية ، عندما لا تتوفر لها أسواق نشطة و منظمة، أو لا تتوفر معلومات كافية عن خصائصها الفنية ، مما يعيق إجراء المقارنات بينها و بين موجودات شبيهة يتم القياس عليها في احتساب أو تقدير قيمتها العادلة ؛
- 4- يتطلب إعداد و عرض البيانات المالية وفق منهج القيمة العادلة، فترة اطول من الوقت قد يترتب عليها تأخير وصول المعلومات إلى مستخدمي البيانات في الوقت المناسب ، فتفقد هذه البيانات خاصية التوقيت الملائم ؛
- 5- يؤدي تعدد بدائل القياس المحاسبي بالقيمة العادلة إلى نتائج تختلف حسب مخرجات قياس كل منها ، مما يفقد البيانات المالية مصداقيتها و موضوعيتها وقابليتها للمقارنة ؛
- 6- تذبذب القيم المحسوبة وفق منهج القيمة العادلة عند كل إعادة تقييم ، ومعالجة فروق التقييم بطرق مختلفة ، يجعل التعبير عن هذه القيم في السجلات أقل ثبات و استقرارا بفعل العديد من التأثيرات الناتجة عن عناصر سوقية داخلية ، و عوامل خارجية ليس لها ضوابط محددة ؛
- 7- قد يفتح استخدام منهج القيمة العادلة عند إعداد البيانات المالية مجالا أكبر للتلاعب في نتائج الأعمال و تغطية بعض الثغرات وفقا لرغبات و مصالح الإدارة ن كما أن الاعتراف بالمكاسب و الخسائر غير المحققة كبنود في قائمة الدخل أو في قائمة حقوق الملكية دون أن تتم عمليات تبادلية فعلية بين الوحدة المحاسبية و أطراف خارجية عنها ، قد يفتح بابا آخر للتلاعب في الإيرادات .
- من خلال هذه الانتقادات الكثيرة الموجهة إلى هذه الطريقة يمكن إضافة غياب الموثوقية، خاصة من خلال غياب أدلة الإثبات عند تسجيلها في الدفاتر و عند كذلك تدقيقها، حيث تقدير القيمة العادلة يعود إلى إتباع أسس قياس متباينة، نتيجة تعدد طرق وأساليب تقديرها للأصول والالتزامات، الأمر الذي يجعل البيانات المالية أكثر تقلبا مما هو في الحقيقة في ظل عدم وجود سوق كفاء، و من أهم السلبيات كذلك التكلفة الكبيرة التي ستقع على كاهل الشركة لتطبيق القيمة العادلة، حيث أن نظام الشركة المحاسبي قد صمم للتعامل مع مدخلات النظام وفقا للتكلفة التاريخية، ولتمكينه من التعامل معها وفقا للقيمة العادلة، يتحتم على إدارة الشركة برمجة نظامها، فهل تستطيع الشركات ذات

الحجم المتوسط والصغير تحمل تلك التكلفة وضمان بقاء منتجاتها منتجات منافسة مع الشركات الكبيرة ، دون أن نتجاهل الضعف النسبي في الكوادر البشرية المؤهلة لفهم وتطبيق المفاهيم والمعايير الواردة في المحاسبة الدولية بشكل عام.

من أهم الأمور السلبية كذلك في تطبيق منهج القيمة العادلة في القياس والاعتراف والإفصاح هو أن تصنيف الأدوات المالية ضمن المجموعات أربعة التي ينص عليها المعيار وهي: تصنيف لا يحكمه قيود محددة سوى توجهات الإدارة نفسها فيما يتعلق بالغاية التي تستخدم تلك الأدوات لأجلها، وبالتالي فإن ذلك يعطي الإدارة مجالاً جيداً للتلاعب والتضليل إن أرادت ذلك. كأن تصنف بعض الأدوات المالية ضمن الأدوات المحتفظ بها إلى حين الاستحقاق وذلك لإظهارها بقيمة التكلفة علماً بأن الإدارة تكون مبينة بالاحتفاظ بها لغايات المتاجرة، وبالتالي تستطيع إبعادها عن القيمة العادلة واستخدامها لغايات التحوط ضد مخاطر مستعمليه.

من خلال هذا العرض نصل إلى نتيجة و هي أن المفاهيم المرتبطة بالتكلفة و القيمة يمكن أن تعرض وفق فرضيتين أساسيتين، وهما فرضية عدم تغير القوة الشرائية العامة لوحدة النقد، وهي الفرضية المقبولة قبولاً عاماً، ثم فرضية تغير وتدني القوة الشرائية العامة لوحدة النقد، و يمكن إبراز ذلك من خلال هذا الجدول:

الجدول رقم 21: المحور الزمني للقياسات المحاسبية

المستقبل	الحاضر	الماضي	المحور الزمني
قيمة حالية لتدفقات مستقبلية متوقعة .	القيم الجارية: -تكلفة الاستبدال؛ -صافي القيمة البيعية القابلة للتحقق .	تكلفة تاريخية	فرضية عدم تغير القوة الشرائية العامة لوحدة النقد.
قيمة حالية معدلة وفق توقعات التضخم .	-تكلفة الاستبدال المعدلة - صافي قيمة بيعية معدلة بالتضخم.	تكلفة تاريخية معدلة (محاسبة التضخم )	فرضية تغير القوة الشرائية العامة لوحدة النقد.

المصدر: رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2005، ص 413.

من خلال هذه الدراسة نجد أن نموذج صافي القيمة البيعية هو أكثر النماذج المحاسبية اقتراباً من النموذج الاقتصادي بفضل مرونته خاصة من خلال اعترافه بجميع التغيرات في المستويات السعرية ، لكن صعوبة الحصول على أسعار البيع لكل عناصر الأصول بصورة دائمة و موضوعية جعل من بديل تكلفة الاستبدال من أنجع الطرق المستخدمة كبديل يجمع ولو نسبياً بين الموثوقية الغائبة عن القيمة العادلة حسب أغلبية الدراسات و الملائمة الغائبة عن التكلفة التاريخية.

و من خلال هذا المبحث الذي تناولنا فيه طريقة القيمة العادلة كطريقة بديلة للقياس المحاسبي، كان ينتظر منها أن تعطي معلومات ذات نفعية لمتخذي القرارات تتسم بالموضوعية و الموثوقية و الملائمة، وأن تتمكن من قبول تام بين مختلف المستعملين، لكن من خلال هذا العرض نلاحظ أنها تفتقد للموضوعية ويغلب عليها التحيز بسبب اعتمادها على مبادئ افتراضية بعيدة عن الواقع في أغلب الحالات، كما أن اعتمادها على بدائل قياس عديدة يؤدي بالضرورة إلى نتائج تختلف حسب مخرجات قياس كل منها ، مما يفقد البيانات المالية مصداقيتها و موضوعيتها وقابليتها للمقارنة ، إضافة إلى ذلك فإن استخدام هذا المنهج عند إعداد التقارير المالية قد يفتح مجالاً أكبر للتلاعب في نتائج الأعمال و تغطية بعض الثغرات وفقاً لرغبات و مصالح الإدارة، كما أن الاعتراف بالمكاسب و الخسائر غير المحققة كبنود في قائمة الدخل أو في قائمة حقوق الملكية دون أن تتم عمليات تبادلية فعلية بين الوحدة المحاسبية و أطراف خارجية عنها ، قد يفتح باباً آخر للتلاعب في الإيرادات.

ولكن الصدمة الكبيرة التي خلفتها الأزمات المالية المتعددة خاصة أزمة 2008 واتهام القيمة العادلة على أنها المتسبب الرئيسي فيها ، أدى بأغلبية المستعملين بما فيهم المؤيدين و المدافعين عن تطبيقها إلى العودة خطوات إلى الوراء من أجل معالجة هذه النقائص، وهو ما ذهبت إليه منسقة الاتحاد الأوروبي التي دعت إلى إعادة النظر في طريقة القياس المبنية على هذا النموذج بالإضافة إلى الدراسة الميدانية التي قام بها مجموعة من المهنيين الفرنسيين حول مدى قبول هذه الطريقة من قبل المحاسبين الفرنسيين و التي خلصت إلى نتيجة تؤكد رفضهم تطبيق هذه الطريقة نظراً لعيوبها الكثيرة. هذا دون أن نغفل الانتقادات الموجهة إليها من قبل الباحثين والمهنيين على حد سواء، من بينها ما يلي :

- طريقة القيمة العادلة لا تحقق الموضوعية و الملائمة و عليه يجب العمل من أجل طرق تقييم تجمع بين الموثوقية والملائمة ؛

- السبب الرئيسي في الأزمة (subprimes) الأمريكية يعود إلى أساس القيمة العادلة، في دراسة تحت عنوان الملاءمة غير القابلة للتحقيق في أساس القيمة العادلة؛
- القيمة العادلة بمثابة عامل ميكانيكي لتسريع الأزمة،
- ان القيمة العادلة هي السبب في الأزمة المالية لسنة (2008) وما حالة بنك فرنسا 2009 إلا دليل على ذلك ؛
- المهنيين المحاسبين الفرنسيين يميلون إلى استمرار التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي،
- استمرار التكلفة التاريخية في فرض وجودها، رغم بدائل القياس الكثيرة.

وهذا كله يقودنا إلى نتيجة أساسية وهي أن الإشكالية لا تكمن في طريقة القياس بقدر ما تعود إلى تعدد و اختلاف حاجات المستخدمين خاصة المقرضين و المستثمرين ، لأن بداية تسارع عدم الاعتماد على طريقة التكلفة التاريخية كان بداية من ظهور نظرية الوحدة المحاسبية والتسيير بالوكالة، دون أن نغفل إدراج ذلك ضمن التغير والاستمرار في المحاسبة نتيجة التطور المستمر في ميدا المال و الأعمال.



## خلاصة الفصل

تناولنا في هذا الفصل الطرق المختلفة للقياس والتقييم المحاسبي . بحيث كانت التكلفة التاريخية الطريقة الشائعة الاستعمال وتم بناء أغلبية المبادئ المحاسبية بناء على خصائصها المختلفة، ورغم الإجماع بين مختلف المستعملين على موثوقيتها و ملاءمتها خاصة أثناء حدوث العملية أو الحدث الاقتصادي و مسايرتها لفرض الاستمرارية و انسجامها مع مبدأ تحقق الإيراد و مبدأ الحيطة و الحذر، إلا أن تجاهلها لتغير القوة الشرائية لوحدة النقد أدى إلى قياسات محاسبية غير قابلة للمقارنة و غير موضوعية و تفتقد لخاصية الملاءمة التي يبحث عنها أغلبية المستعملين.

هذا ما دفع بالباحثين والمنظمات المحاسبية المختلفة إلى دراسة القياس المحاسبي عن التغيرات في الأسعار، والتي كان الهدف الأساسي منها معالجة العيوب التي تعاني منها التكلفة التاريخية خاصة في ظل الموجات التضخمية التي تضرب الاقتصاديات العالمية، من خلال طريقة المستوى العام للأسعار ثم المستوى الخاص، وأخيرا المستوى النسبي للأسعار.

إن طريقة القيمة الجارية ورغم تعدد الطرق المعبرة عنها مثل القيمة الحالية وصافي القيمة البيعية و طريقة تكلفة الاستبدال، إلا أنها لم تسلم كذلك من انتقادات مختلف المستعملين خاصة من خلال تلك الأخطاء الناجمة عن عدم توحيد وحدة القياس المستخدمة، دون إهمال صعوبة الحصول على القيمة الجارية لجميع أصول الوحدات المحاسبية، رغم هذه الانتقادات إلا أن ما يسجل لصالح هذه الطريقة حسب أغلبية المستعملين هو قدرتها على المحافظة على الرأس المال بجميع أنواعه النقدي و المالي والحقيقي من خلال الطرق المختلفة المعبرة عن القيمة الحالية خاصة تكلفة الاستبدال.

من خلال هذا الفصل نصل إلى نتيجة أساسية وهي أن السبب الرئيسي في الانتقال من طريقة إلى أخرى يعود بالدرجة الأولى إلى الضغط الكبير الذي يمارسه المساهمون والمقرضون على الإدارات من أجل استعمال طرق بديلة للقياس المحاسبي تمكنهم من الحفاظ على رؤوس أموالهم خاصة المادية منها كما تمكنهم من بيانات دقيقة حول استثماراتهم والعائد منها.

## الفصل الرابع

القياس المحاسبي و أثره على قيم

عناصر القوائم المالية

## تمهيد

يتكون أي نظام محاسبي من المدخلات التي تشمل كل الأحداث والعمليات الاقتصادية التي تقوم بها الوحدة خلال السنة المالية. ثم و يتكون كذلك من أساليب معالجة تلك المدخلات وفق ما تستدعيه مناهج القياس والتقييم التي تتلاءم مع الظروف السائدة. ويتكون أيضا من المخرجات التي تتلخص في القوائم المالية وعناصرها المختلفة. و مما لا شك فيه فإن صدق ودلالة وموضوعية هذه القوائم يتوقف بدرجة كبيرة على كفاءة تطبيق النظام المحاسبي الذي يعود له الفضل في توجيه سلوك المستخدمين للمعلومات المحاسبية حين اتخاذ القرارات الاقتصادية. ولتعزيز العلاقة بين مخرجات النظام المحاسبي و المتعاملين الاقتصاديين تسعى الهيئات المحاسبية المهنية و الأكاديمية على توفير الإطار التصوري لنموذج النظام المحاسبي المعاصر.

سيتم من خلال هذا الفصل إسقاط نماذج القياس والتقييم المختلفة على قيم عناصر القوائم المالية، خاصة ما تعلق بالعناصر غير النقدية في الأصول لأنها تعتبر محل اختلاف كبير في ما يتعلق بأسس و قواعد تقييمها.

و لأن قياس عناصر الأصول لوحدة محاسبية معينة ما هو بالتناظر في بعض الحالات إلا قياس لعناصر التزاماتها بطريقة غير مباشرة. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تعالج الأوراق المالية (سندات، أسهم، قروض) من حيث القياس باعتبارها أصولا أو خصوما بالكيفية ذاتها. انطلاقا من ذلك، سوف نكتفي بقياس عناصر الأصول دون غيرها من الالتزامات. مع توضيح تأثير ذلك على بعض عناصر قائمة الدخل لما لهما من تداخل و ترابط في تحديد قيمة الوحدة المحاسبية في فترة زمنية معينة.

إن المستخدمين للمعلومات المحاسبية بمختلف فئاتهم واحتياجاتهم يمثلون الهدف الأساسي لمخرجات مختلف الأنظمة المحاسبية. من أجل ذلك سوف نقوم بمناقشة أي من نماذج القياس والتقييم الأكثر قبولا بين مختلف هؤلاء المستخدمين ليكون قاعدة مرجعية للتقييم من بين التكلفة التاريخية، التكلفة التاريخية المعدلة، القيمة العادلة، القيمة الاقتصادية، في ظل العوامل و المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية السائدة، وهل الإشكالية تنحصر في طريقة التقييم المعتمدة أم في تعدد و اختلاف رغبات وحاجات المستعملين.

### المبحث الأول: تقييم عناصر التثبيات المادية والمعنوية

تنقسم عناصر الأصول بالاعتماد على مجموعة من المعايير إلى جارية و غير جارية. لكن عندما يتعلق الأمر بالقياس فإن التقسيم المناسب هي العناصر غير النقدية، و العناصر النقدية لأن إشكالية التقييم لا تطرح بنفس الحدة بالنسبة لهذه الأخيرة لأن الأولى تحتوي على مجموعة من العناصر يصعب أولاً تقييمها بطريقة تجمع ولو بشكل نسبي بين الموثوقية والملاءمة، بالإضافة إلى صعوبة إيجاد إجماع وقبول مشترك لدى مستعملي هذه المعلومات حول طريقة قياس محددة بذاتها، خاصة وأنهم الهدف الأساسي لهذه المخرجات، وفي نفس الإطار يتم تقسيم الالتزامات إلى طويلة وقصيرة الأجل.

ولكن قبل الخوض في عملية القياس و التقييم يجب أولاً تحديد مفهوم هذه العناصر و شروط الاعتراف بها نظراً لأهمية ذلك في إجراء قياس موضوعي لمختلف هذه العناصر. و عليه سوف نعمل من خلال هذا المبحث على تعريف الأصول وشروط الاعتراف بها ثم نتناول الطرق المختلفة لقياسها.

#### المطلب الأول : تقييم عناصر التثبيات المادية

##### 1. مفهوم التثبيات المادية

أجمعت أغلبية التعاريف المقدمة للتثبيات المادية على أنها مجموعة من العناصر تتلخص في كونها أصول مادية ملموسة وقابلة للتحديد، موجهة لإنتاج سلع وخدمات، أو لأداء مهام إدارية أو لأغراض التأجير للغير، كما يشترط أن تبقى تحت تصرف الوحدة المحاسبية لفترة تتجاوز الدورة المحاسبية. وعلى هذا المنوال جاءت أغلبية التعاريف الأخرى، ومنها على الخصوص ما يلي:

- هي أصول مادية تحصلت عليها الوحدة، سواء من أجل استعمالها لأغراض الإنتاج، أو لتأجيرها، أو لأغراض إدارية.
- أنها أصول مادية بحوزة الكيان لأكثر من سنة، و موجهة لإنتاج سلع و خدمات، أو من أجل تأجيرها أو لأغراض إدارية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>. Pascal Berneto: Normes IFRS. 2<sup>eme</sup> Edition, Dunod. Page 120.

▪ هي أصول مادية مراقبة من طرف المؤسسة والتي تستعمل لإنتاج سلع وخدمات، أو لأغراض إدارية أو لتأجيرها للغير<sup>1</sup>.

ومن خلال هذه التعاريف نستنتج أن التثبيبات المادية هي:

- عنصر من عناصر الأصول غير الجارية؛
- عناصر تبقى في الوحدة المحاسبية لفترة تتجاوز السنة؛
- عناصر تستعمل إما لأغراض الإنتاج وتقديم الخدمات، أو من أجل تأجيرها للغير، أو استعمالها لأغراض إدارية؛
- عناصر لا تدرج ضمن الأصول إلا في حالة انتظار منافع اقتصادية مستقبلية من استعمالها؛
- عناصر لا تدرج ضمن الأصول إلا إذا تم تقييمها بطريقة موثوقة.

إن الأصول بشكل عام هي منافع اقتصادية مستقبلية خاضعة لرقابة الوحدة يمكن التعبير عنها بوحدات نقدية. فهي تمتلك من قبل المؤسسة من أجل تنمية ثروتها والحصول على توزيعات نقدية، أو من أجل الاستفادة من ارتفاع قيمتها أو من أجل المزايا الأخرى المماثلة لتلك التي تحصل عليها المؤسسة من خلال العلاقات التجارية.

## 2. شروط الاعتراف بالتثبيبات المادية

يقصد بالاعتراف تحديد النقطة التي عندها يسمح بتسجيل تلك التثبيبات في القوائم المالية للوحدة المحاسبية. والاعتراف هو عملية إدراج البند في الميزانية أو في قائمة الدخل إذا حقق الشروط المدرجة في معايير الاعتراف المحددة في الفقرة (83) من المعيار (IAS16)<sup>2</sup>. وقد نص هذا المعيار المحاسبي على عدم الاعتراف بالأصل، إلا إذا تحقق الشرطان التاليان:

<sup>1</sup>Anne Le Manche, Catherine Maillet: Normes comptables internationales (IAS/IFRS ), Foucher. p 38 .

<sup>2</sup>. أمين السيد أحمد لطفي: مرجع سابق، ص، 59

## 1.2. احتمال الحصول على منفعة اقتصادية مستقبلية

يشير هذا الشرط إلى أنه يجب الاعتراف بالأصل في الميزانية عندما تكون المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة منه محتملة الحدوث<sup>1</sup>. كذلك فإن الاعتراف بالأصل الثابت يستلزم انتقال المخاطر المصاحبة للحيازة على هذا الأصل من المورد (البائع) إلى الوحدة المحاسبية نتيجة عملية التبادل.

## 2.2. تحديد تكلفة الأصل بموثوقية

يركز هذا الشرط على ضرورة تحديد تكلفة أو قيمة الأصل بموثوقية من خلال تجنب الأخطاء المادية، والتحيز بأشكاله المختلفة، مع مراعاة مبدأ الحيطة والحذر، وفي حالة عدم القدرة على ذلك فلا يجوز الاعتراف به ضمن الأصول، ولكن يمكن الإفصاح عنه في شكل إيضاحات في القوائم المالية<sup>2</sup>. وعليه يمكن أن نستخلص شروط الاعتراف بالأصل وإدراجه ضمن القوائم المالية للمؤسسة فيما يلي:

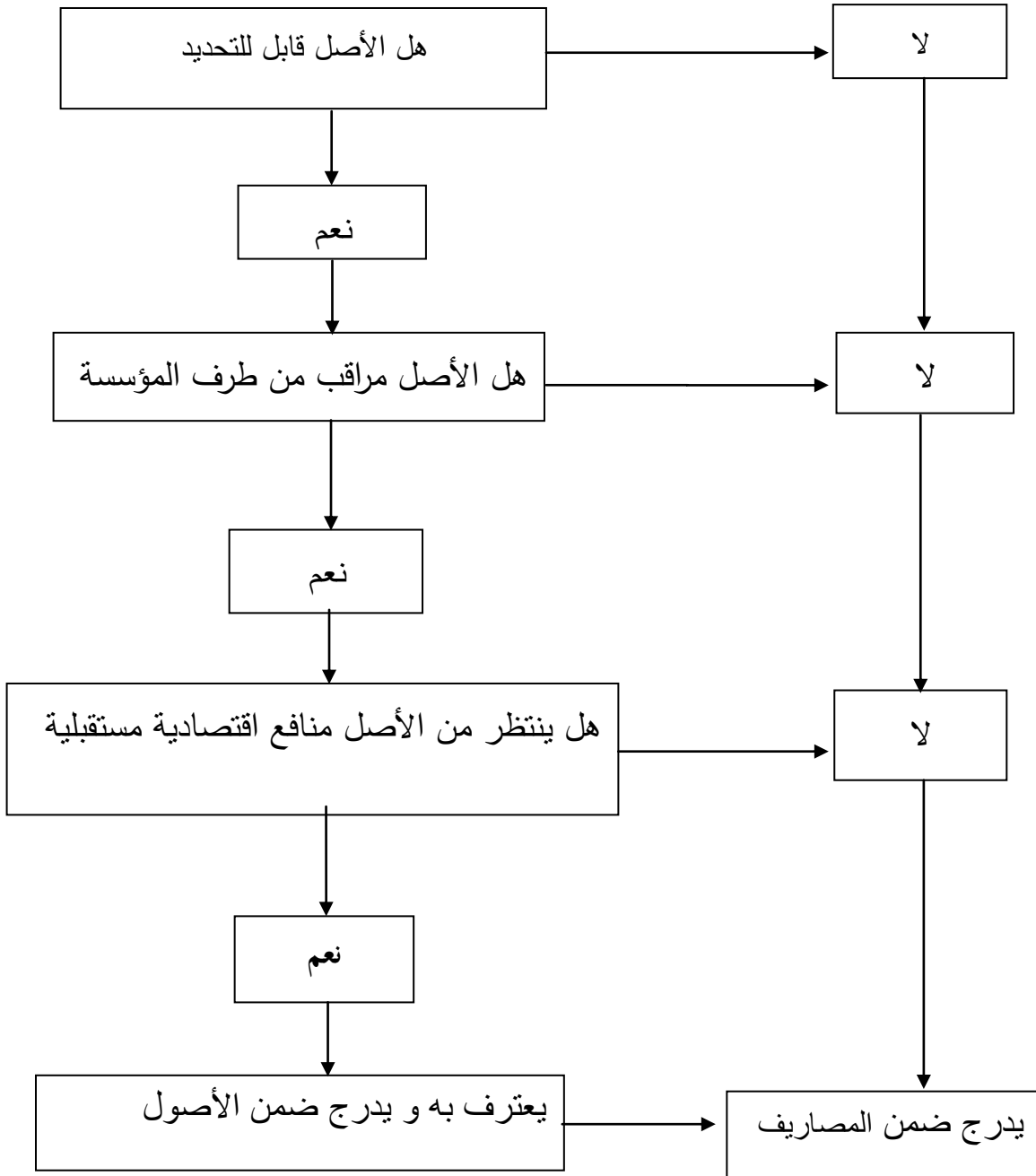
- أن يدر منافع اقتصادية مستقبلية؛
- أن يتم انتقال المخاطر المصاحبة لتداوله إلى المالك الجديد،
- أن يتم تحديد تكلفته بكيفية دقيقة،
- أن يتم تملكه نتيجة أحداث سابقة.

استناداً إلى ما سبق يمكن توضيح شروط الاعتراف بالالتبثيت وفق الشكل التالي:

<sup>1</sup>. حسين القاضي، مأمون توفيق حمدان: مرجع سابق، ص 61 .

<sup>2</sup>. حسين القاضي، مأمون توفيق حمدان: مرجع سابق، ص 42 .

شكل رقم 22: شروط الاعتراف بالتثبيات المادية.



المصدر: من إعداد الباحث

وانطلاقاً من توضيح الخصائص التي تتميز بها الأصول في الفقرات السابقة، فإن تصنيفها وتبويبها يعتبر ضرورياً ومفيداً لتمكين مستخدمي القوائم المالية من الاستفادة منها من حيث<sup>1</sup>:

<sup>1</sup>. عقاري مصطفى(2005): مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني للمحاسبة. أطروحة دكتوراه غير منشورة. جامعة فرحات عباس. ص. 155.

- الإحاطة بمفاهيم الأصول وإدراك أهمية تبويبها يقرب إلى الأذهان فهم العلاقات الأساسية بين مشاكل التقييم وتحديد الدخل والتدفقات النقدية.
- إعداد المقارنات بين الفترات، وبين الوحدات بقصد جمع المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات المستقبلية.
- على ضوء النقطة (1,2) أعلاه يمكن أن يتم إعداد التنبؤات بالتدفق النقدي مستقبلا. ويمكن الحصول على المعلومات عن التوقيت المرجح لتحول الموارد إلى نقدية، أو الوقت الذي تتاح فيه لمثل هذا التحول، وكذا توقيت سداد الديون.

### 3. تقييم التثبيات المادية

يخضع قياس التثبيات المادية لعدة مناهج أهمها المنهج الاقتصادي و المنهج المحاسبي، وبغض النظر عن المنهج المستعمل فإن قياس وتقييم الأصول الثابتة يعتبر من أكثر المواضيع التي لم يحدث بشأنها إجماع بين مختلف المتدخلين في الميدان المحاسبي. وطبقا لمفهوم المعادل النقدي الجاري حسب ما يشير إليه (R.J.Chambers) فإنه يجب "أن تسعر العناصر المعمرة (التثبيات) - التي يوجد لها سوق مستعمل نشط- بالمقدار الذي يمكن الحصول عليه مقابل بيع هذه العناصر في عملية منظمة"<sup>1</sup>. أما العناصر التي لا يمكن بيعها فقد اقترح نفس المؤلف السابق استبعاد قيمتها فوراً عند الاقتناء. إن هذا الاقتراح قابله (Mckeown) باقتراح آخر يتمثل في "استخدام أساليب الانحدار الخطية لتقدير سعر لسوق للأصول الثابتة، لأنها تمكن من استخدام عدد من العوامل الملائمة أكبر مما يوجد مع سعر السوق، أو تطبيق أدلة الأسعار الخاصة على ثمن الشراء، هذا بسبب أن إيرادات المنشأة تنتج من استخدام الكثير من السلع والخدمات، بالإضافة إلى أن القيمة المضافة للمنشأة من اقتنائها وحيازتها لهذه الأصول صغيرة جداً"<sup>2</sup>.

يضاف إلى ما سبق، أنه لا يمكن تقييم الأصول الثابتة اعتمادا على المقبوضات المتوقعة المخصومة بكيفية دقيقة إلا في حالة تأجير هذه الأصول للغير وفق عقود طويلة الأجل. ونظرا لصعوبة أو عدم إمكانية تعيين قيم المخرجات بالنسبة للأصول الثابتة، وكذلك، لأن قيم التصفية تعبر

<sup>1</sup>. الدون، س، هندريكسن: مرجع سابق، ص، 571.

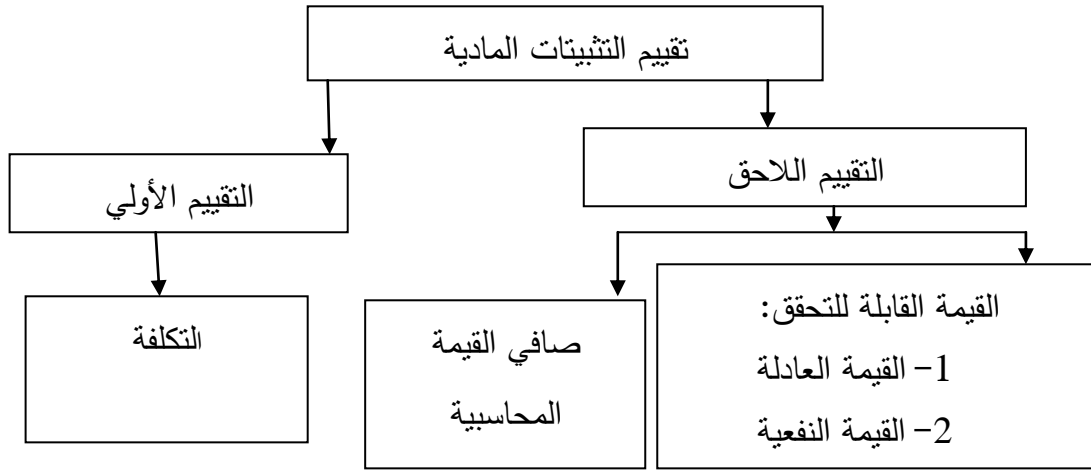
<sup>2</sup>. الدون. س. هندريكسن. مرجع سابق. ص. 572.



عن قيمة الخدمات المستقبلية لعدد قليل من الأصول التي يمكن إحلالها محل بعضها البعض، فإنه يمكن حينئذ أن يتحول المحاسبون إلى قيم المدخلات لتقييم الأصول الثابتة.

إن تحديد قيمة الأصول الثابتة في فترات زمنية مختلفة حسب معظم معايير المحاسبة المالية المعاصرة يتم وفق الشكل التالي:

الشكل رقم 23: طرق تقييم التثبيتات المادية



SOURCE: Odile Dindon, Laurent Didelot : Maitriser les IFRS, 2<sup>ème</sup> édition ,Groupe revue fiduciaire , page 39.

### 1.3. التقييم عند الاقتناء

عند اقتناء التثبيتات المادية فإنها تسجل وفق طريقة التكلفة التاريخية. وتتضمن هذه الأخيرة جميع المصاريف الضرورية التي تتحملها الوحدة حتى يصبح الأصل جاهزا للاستخدام. و عليه، تتضمن تكلفة الأصل العناصر التالية<sup>1</sup>:

- ثمن الشراء مخصوماً منه التخفيضات التجارية وما ماثلها؛
- الرسوم غير المسترجعة؛
- التكاليف الخاصة والمرتبطة باستلام الأصل، المناولة، التركيب؛
- تكلفة إعداد وتهيئة المكان الخاص بالأصل؛
- تكاليف التفكيك وإعادة الموقع الذي يوجد فيه الأصل إلى وضعه الطبيعي؛
- تكاليف الاقتراض حسب معيار المحاسبة الدولي المعدل IAS 23.

<sup>1</sup>. محمد أبو نصار، جمعة حميدات: مرجع سابق، ص، 256.

وعليه، فإن المصاريف التي تدرج ضمن تكلفة الاقتناء هي تلك المرتبطة مباشرة بالثبوت، أما المصاريف الإدارية وتكاليف التجارب فإنها لا تدرج ضمن تكلفة الأصل.

من خلال هذا الطرح يمكن أن نسجل ملاحظتين أساسيتين. الأولى تتعلق بتكاليف الإقراض أو ما ورد في هذا الخصوص في المعيار المحاسبي الدولي IAS23. بحيث تسجل فوائد القروض ضمن المصاريف المالية، كما يمكن رسملة هذه الفوائد أي إدراجها ضمن تكلفة الأصل. أما الملاحظة الثانية فتتعلق بالخصم النقدي، إذ كثيرا ما تقتنى الوحدة الاقتصادية أصولا ثابتة وتتحصل على خصومات نقدية أو مالية، ففي هذه الحالة تظهر قيمة الأصل على أساس سعر الاقتناء مطروحا منه قيمة الخصم<sup>1</sup>، أي التسجيل بالصافي المالي، وتؤكد الفقرة رقم 18 من IAS16 الصادر عن (IASB) عام 1993 هذا الاتجاه، لكن بعض الآراء تنادي بضرورة تخفيض قيمة الخصم النقدي من سعر الشراء سواء استفاد المشتري منه أو لم يستفد واعتبار مبلغه غير المكتسب نتيجة عدم الاستفادة من شروط تعجيل الدفع خسارة يجري تحميلها على مصروفات الفترة التي يتم فيها الشراء<sup>2</sup>. أما المصاريف التي لا تدرج ضمن تكلفة الاقتناء الأولية تتمثل في ما يلي<sup>3</sup>:

- المصاريف العامة؛
  - المصاريف المرتبطة بالتجارب؛
  - المصاريف المقابلة لطاقة الإنتاج غير المستعملة؛
- و هناك من يعبر أن المصاريف التالية لا تدخل ضمن تكلفة الأصل:
- تكاليف التدريب على استخدام الأصل؛
  - تكاليف طرح منتج أو خدمة جديدة؛
  - تكاليف الإعلان والترويج للأصل؛
  - تكاليف بيع السلعة أو تقديم خدمة في موقع جديد أو فئة جديدة من العملاء؛
  - تكاليف الإدارة الخاصة بالأشرف، ومتابعة شراء الأصل وتركيبه؛

<sup>1</sup>. Jean Jaques Julian:Op. Cit. P 46.

<sup>2</sup>. وليد ناجي الحياي. مرجع سابق. ص. 259 .

<sup>3</sup>. Anne Le Manch. Op. Cit. P. 8.

على ضوء ما سبق يمكن توضيح عناصر تكلفة التثبيت المادي من خلال الجدول الموالي:

**جدول رقم 22: طبيعة المصاريف المرسمة و غير المرسمة**

تسجيل كمصاريف حسب طبيعتها	ترسمل	عناصر تكلفة التثبيت المادي
-	X	صافي ثمن الشراء
-	X	الرسوم غير المسترجعة
-	X	المصاريف الملحقة بالشراء
-	X	تكلفة تهيئة وتحضير المكان
-	X	تكاليف التفكيك
-	X	أتعاالمهندسين والمستشارين المرتبطة بالأصل
-	X	تكاليف الاقتراض
X		المصاريف لإدارية العامة
X	-	مصاريف التجارب
X	-	المصاريف المصاحبة لطاقة الإنتاج غير المستعملة
X	-	مصاريف التدريب

المصدر: من إعداد الباحث

كما نسجل وجود حالات أخرى يمكن أن تتحصل الوحدة من خلالها على تشيئات مادية لأول مرة ويخضع تقييمها لنفس فلسفة التقييم الأولي منها على الخصوص الحالات التالية:

### 1.1.3. تقييم التثبيات المصنعة داخليا

ينص المعيار المحاسبي الدولي IAS 16 على وجوب تحديد تكلفة الأصول المصنعة داخليا بغرض الاستخدام في العمليات الإنتاجية بتكلفة الصنع مع استبعاد قيمة الضياع والهدر غير العادي من المواد والعمالة وأية موارد أخرى<sup>1</sup>. و تتضمن تكلفة الصنع البنود التالية:

<sup>1</sup> حسين القاضي، مأمون حمدان. مرجع سابق. ص. 145.

- المصاريف المباشرة: اليد العاملة، المواد و اللوازم المستهلكة،
- المصاريف غير المباشرة و تتضمن المصاريف الدورية التي لا ترتبط مباشرة بالإنتاج.
- لا يجيز النظام المحاسبي المالي الجزائري رسمة المصاريف التالية:
- المصاريف الإدارية،
- المصارف المقابلة لطاقة الإنتاج غير المستغلة.

والشكل التالي يبين البنود المدرجة في تحديد تكلفة الأصل المصنوع داخليا.

### 2.1.3. القضايا المحاسبية المرتبطة بتبادل الأصول

إن المعالجة المحاسبية الصحيحة لعمليات مبادلة الأصول غير النقدية (الأصول الثابتة، المخزون) ما زالت محل خلاف. حيث يعتقد بعض المحاسبين أن المعالجة المحاسبية لمثل هذه الأنواع من المبادلات يجب أن تستند إلى القيمة العادلة للأصل المقدم أو القيمة العادلة للأصل المستلم مع الاعتراف بالمكاسب والخسائر المترتبة عن ذلك. في حين يعتقد آخرون أن المحاسبة عنها يجب أن تستند إلى القيمة الدفترية للأصل المقدم مع عدم الاعتراف بالمكسب أو الخسارة. في حين مازال يفضل آخرون المدخل الذي يعترف بالخسائر في كل الحالات، ولكن يؤجل الاعتراف بالمكاسب في حالات معينة<sup>1</sup>.

إن المعيار المحاسبي الدولي (IAS16) ينص على أن قياس تكلفة الأصول المادية المملوكة عن طريق تبادل كلي أو جزئي مع بند آخر من الأصول، بالقيمة العادلة للأصل المستلم والتي تعادل القيمة العادلة للأصل المتنازل عليه، كما ورد في نفس المعيار حالتين مختلفتين للحصول على التثبيات بالتبادل وكيفية تحديد تكلفتها أو قياسها وهما<sup>2</sup>:

▪ حالة التبادل بأصول غير مماثلة؛

▪ حالة التبادل بأصول مماثلة.

<sup>1</sup>. عقاري مصطفى. مرجع سابق. ص. 220.

<sup>2</sup>. حسين القاضي، مأمون توفيق حمدان. ص. 82.

ويمكن إبراز المقصود بذلك من خلال هذا الجدول:

جدول رقم 23 : تكلفة التثبيتات المقتناة بالتبادل

التبادل مع أصول مماثلة	التبادل مع أصول غير مماثلة
ويقصد بذلك أن يتم التبادل مع أصول ذات طبيعة مماثلة للأصل المتنازل عنه، كأن يقدم الأصل المستلم نفس الخدمة.	يتم قياسها بالقيمة العادلة للأصل المستلم والتي تعادل القيمة العادلة للأصل المتنازل عليه

المصدر: من إعداد الباحث

وبصفة عامة، فإن المحاسبة عن مبادلة الأصول الثابتة يجب أن تستند إلى القيمة العادلة للأصل المستلم، أو القيمة العادلة للأصل المقدم أيهما أكثر وضوحاً في الإثبات. ولذلك يجب الاعتراف بأية مكاسب أو خسائر من المبادلة فوراً. ويرجع سبب هذا الاعتراف الفوري إلى اكتمال دورة تحقيق العائد المتعلقة بهذه الأصول، ومن ثم فإنه يلزم الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر. ودائماً ما يستخدم هذا الاقتراح عندما تكون الأصول ذات طبيعة غير متماثلة مثل مبادلة الأرض بالمباني، أو مبادلة المعدات بالمخزون. وحينما يتعذر تحديد القيمة العادلة لأي أصل منهما بصورة مناسبة، فإن القيمة الدفترية للأصل المقدم في المبادلة عادة ما تستخدم كأساس لتسجيل عملية المبادلة غير النقدية.

ويتم تعديل هذه القاعدة العامة عند مبادلة أصول ثابتة متطابقة\*. فعلى سبيل المثال، عندما تقوم الوحدة بمبادلة عناصر مخزونها بمخزون وحدة أخرى لدواعي اللون أو الحجم وغير ذلك لتسهيل البيع لعمل خارجي، فإن عملية تحقيق المكاسب لا تعتبر مكتملة ومن ثم لا يجب الاعتراف بها، وكذلك إذا قامت الوحدة بمبادلة أصول إنتاجية متماثلة مثل مبادلة الأرض بالأرض، أو المعدات بالمعدات، فإن دورة تحقيق المكاسب لا تعتبر مكتملة أيضاً، ومن ثم لا يجب الاعتراف بالمكاسب عن مثل هذه العمليات. ومع ذلك، إذا كانت عملية المبادلة التي تضم أصولاً متماثلة سينتج عنها خسارة، فإنه يجب الاعتراف بهذه الخسارة فوراً.

\*تقدم نفس الوظيفة (متماثلة)

وفي حالات معينة يمكن الاعتراف بمكاسب مبادلة أصول غير نقدية متماثلة وذلك عند تلقي مقابل نقدي. لأنه يفترض في هذه الحالة أن هناك جزء من دورة العائد قد اكتملت، ومن ثم يمكن الاعتراف بجزء من المكاسب. وبصفة عامة، فإن خسائر المبادلات غير النقدية يعترف بها عادة سواء تضمنت المبادلة أصولاً نقدية أو غير نقدية. ويعترف بالمكاسب الخاصة بالمبادلات غير النقدية إذا تضمنت المبادلة أصولاً غير متماثلة، وتوَّجَّل إذا تضمنت أصولاً متماثلة إلا إذا تضمنت المبادلة تلقي نقدية أو مقابل نقدي آخر، فإنه يعترف بجزء من المكاسب في هذه الحالة. ويتم حساب أي مكسب أو خسارة للتخلص من الأصول غير النقدية بمقارنة القيمة الدفترية مع القيمة العادلة للأصل المقدم<sup>1</sup>.

مما لا شك فيه أن العمليات المحاسبية المرتبطة بتبادل الأصول في الحالات التي تم عرضها في الفقرات السابقة يكون لها تأثير على كل من الميزانية و قائمة الدخل، خصوصاً ما تعلق بالاعتراف بمكاسب وخسائر مبادلة الأصول الثابتة التالية<sup>2</sup>:

1. لا يعترف بأية مكاسب عند تقديم بعض النقدية.
  2. يحدد مقدار المكاسب أو الخسائر الناتجة عن عمليات التبادل بالفرق بين القيمة العادلة للأصل المقدم وصافي قيمته الدفترية.
  3. يعترف بالخسارة طالما كانت القيمة العادلة أقل من صافي القيمة الدفترية.
  4. عند تحقق أي مكاسب فإنه يجب مراعاة ما يلي:
- 1.4 - يعترف بكل المكاسب عند اعتبار عملية تحقيق العائد مكتملة - حالة تبادل الأصول غير المتطابقة.

2.4 - وعندما لا تكون عملية تحقيق العائد مكتملة - الأصول متطابقة، يجب مراعاة ما يلي

1.2.4 - لا يعترف بأية مكاسب عند عدم وجود نقدية

2.2.4 - يعترف بجزء من المكاسب عند تلقي جزء من النقدية وفق العلاقة التالية:

مقدار إجمالي المكاسب × النقدية المدفوعة / النقدية المدفوعة + القيمة العادلة للأصل المستلم.

<sup>1</sup> عقاري مصطفى. مرجع سابق. ص. 221

<sup>2</sup> عقاري مصطفى . مرجع سابق. ص. 225

## 2.3. طرق التقييم اللاحق للتثبيات

استنادا إلى الشكل رقم (26) الذي يوضح كيفية تقييم التثبيات المادية فإنه يمكن مناقشة الطرق التي تستخدم في عملية تقييم التثبيات المادية بعد عملية الاقتناء الأولي وفق ما يلي:

**1.2.3. طريقة التكلفة:** بموجب هذا الطريقة يتم تسجيل التثبيات بالتكلفة مطروحا منها مجموع الاهتلاكات والخسائر المتراكمة في قيمة التثبيات نتيجة عدة عوامل داخلية و خارجية. أي أن التكلفة تتحدد وفق العلاقة التالية:

$$\text{القيمة المحاسبية} = \text{التكلفة التاريخية} - (\text{مجموع الاهتلاكات} + \text{مجموع خسائر القيمة})$$

إن الميزة الرئيسية للتكلفة التاريخية هو أنه يمكن افتراضها معبرة عن قيمة الأصل للوحدة في وقت الاقتناء. ولكن يجب أن نلاحظ أن اصطلاح القيمة يستخدم هنا بمعنى آخر. أنها تتحدد وفقا لقوى السوق أو على الأقل خلال عمليات تجرى فيها المساومة وفقا لقدرة الطرفين على التفاوض. ولهذا فإنها تعبر عن سعر الأصل في السوق عند الاقتناء. أي أن التكلفة تعبر عن القيمة السوقية للمدخلات في وقت اقتنائها. ومن أهم ميزات التكلفة التاريخية هي أنها تقلل إلى الحد الأدنى تأثير الحسابات بالآراء الشخصية للمحاسبين الذين يعدونها<sup>1</sup>. خصوصا عندما يتعلق الأمر بالاعتبارات التالية:

- العمر الإنتاجي للأصل؛
- نمط أو طريقة استهلاك المنافع الاقتصادية؛
- طبيعة المؤشرات الداخلية و الخارجية المعتمد عليها في تحديد خسائر قيمة التثبيات؛
- القيمة التقديرية للتثبيات في نهاية عمره الاقتصادي.

## 2.2.3. طريقة مقارنة صافي القيمة المحاسبية مع القيمة القابلة للتحقق

استنادا إلى مبدأ التحفظ في تحديد قيمة التثبيات في نهاية الدورة المالية فإنه يجب مقارنة صافي القيمة المحاسبية مع القيمة القابلة للتحقق. حيث تحسب هذه الأخيرة بأحد الأسلوبين التاليين:

1- القيمة العادلة،

<sup>1</sup>حسين القاضي، مأمون حمدان: مرجع سابق. ص. 253

## 2- القيمة النفعية (الاقتصادية).

و تتحدد القيمة القابلة للتحقق بالقيمة الأكبر من بين القيمتين السابقتين ثم تقارن هذه القيمة مع صافي القيمة المحاسبية بالكيفيتين التاليتين:

- صافي القيمة المحاسبية أكبر من القيمة القابلة للتحقق. تثبت خسائر إعادة التقييم بالفرق.
- صافي القيمة المحاسبية أصغر من القيمة القابلة للتحقق. لا تثبت مكاسب إعادة التقييم بالفرق.

## 3.3. أثر تكلفة الإقراض على قياس التثبيات المادية

قد تحتاج الوحدة أثناء إنتاج الأصول الثابتة إلى الاقتراض من جهات خارجية لتمويل عملية الإنتاج. وتتعدد وجهات النظر حول اعتبار الفوائد المالية ضمن تكاليف الأصل الثابت أو اعتبارها مصروفا إيراديا. ويذهب البعض إلى اقتراح إضافة تكلفة الفوائد إلى تكلفة إنتاج الأصل شريطة أن ترتبط الفائدة بفترة إنجاز تلك الأصول<sup>1</sup>، وذلك بالاعتماد على القيمة المعادلة للفوائد التي تتحصل عليها الوحدة فيما لو استثمرت تلك الأموال في مجالات أخرى. أما البعض الآخر فيرى أن هذه التكاليف إيرادية تحمل على نتيجة الدورة المالية. ويستندون في ذلك إلى المبررات التالية<sup>2</sup>:

1. تدفع تكاليف التمويل مقابل الحصول على الأموال الضرورية لضمان استمرار نشاط الوحدة ككل، وبالتالي فإنه من غير المنطقي ربطها بأي أصل من الأصول لعدم توفر أساس ثابت.
2. إذا تمت عملية رسملة الفوائد فذلك سيؤدي إلى استحالة إجراء عملية المقارنة لأهداف الرقابة لأنه ينتج عن هذه العملية إعطاء قيم مختلفة للنوع نفسه من الأصول اعتمادا على طريقة التمويل التي تتبعها الوحدة المحاسبية.
3. إذا تم معالجة تكاليف التمويل على أنها عنصرا إيراديا فذلك سيؤدي إلى توفير وفرة ضريبية خلال الفترة المالية الجارية، ويعطي مؤشرا عن حركة التدفق النقدي. بالإضافة إلى ذلك فإن الفائدة تتأثر بمستوى ومعدل الاقتراض وليس بشراء الأصل.

<sup>1</sup>. Ministère de l'Économie et des Finances et de l'Industrie. (France) 06/2000. P. 11



إن معالجة موضوع الفائدة المرتبطة بالأموال المسخرة لتمويل إنتاج أو اقتناء الأصول الثابتة تختلف وجهات النظر حول معالجتها المحاسبية لفترة طويلة. ومن أهم المناهج السائدة التي تعالج هذا الموضوع، يمكن ذكر ما يلي:

### 1.3.3. عدم تخصيص أي تكاليف تحمل على الأصل

اعتمادا على بعض الدراسات<sup>1</sup> فإن الفائدة على رأس المال تعد من ضمن المصاريف التي تنزل من الإيرادات للحصول على الربح من وجهة النظر الاقتصادية. فالأموال المقترضة من الغير في أي شكل كان يترتب عنها تضحية مالية تتمثل في الفوائد المدفوعة. وتعتبر الفائدة وفق هذا المنظور ضمن تكاليف التمويل وليس تكاليف الإنتاج. ويرى مؤيدو هذا التوجه بأن الوحدة إذا اعتمدت على إمكاناتها المالية الذاتية بدلا من اللجوء إلى الغير للاقتراض، فإنها لن تتحمل هذا النوع من التكاليف (الفوائد). أما رأس المال المستخدم المحصل عليه من الملاك فإن استخدامه لا تترتب عنه تكلفة بالنسبة للوحدة. لكن من وجهة نظر أخرى هناك تكلفة ضمنية مقترنة باستخدام النقدية بغض النظر عن مصدرها، فإذا استخدم التمويل الذاتي فإن هناك تكلفة فائدة حقيقية يتحملها المساهمون رغم عدم وجود التزام تعاقدي.

### 2.3.3. رسملة تكاليف الفائدة الفعلية التي تتحملها الوحدة خلال الإنجاز

يستند هذا الإجراء إلى مفهوم التكلفة التاريخية الذي يقضي بتسجيل المبادلات الفعلية فقط. فلا تختلف هنا الفائدة التي تتحملها الوحدة عن غيرها من التكاليف التي تتحملها الوحدة مقابل اقتناء، أو إنتاج الأصل، مثل تكاليف المواد واللوازم المستهلكة، تكاليف اليد العاملة، وتكاليف الموارد الأخرى. وترتبط على ذلك، نجد أن الوحدات التي اعتمدت على القروض تكون تكلفة إنتاج الأصول فيها أعلى من تكلفة إنتاج الأصول نفسها فيما لو اعتمدت على التمويل الذاتي. وهذا الاختلاف في التقييم لاقى معارضة من طرف البعض بحجة أن<sup>2</sup>:

- تكلفة الأصل يجب أن تكون واحدة بغض النظر عن كيفية التمويل المستعملة.

<sup>1</sup>. عقاري مصطفى: مرجع سابق، ص، 215، 216.

<sup>2</sup>. عقاري مصطفى. مرجع سابق. ص. 216.

- تحميل التكاليف الثابتة يؤدي لدخل إضافي في الفترة الجارية بسبب الإنجاز. لكن سيكون صافي دخل الفترة أقل إذا حملت التكاليف على العمليات الجارية.
- رسملة التكاليف الإضافية الثابتة يجب أن تعكس جهود البيع فقط دون جهود الإنتاج.
- قد تؤدي رسملة التكاليف المباشرة إلى خلق طاقة إنتاجية لا تكون الوحدة في حاجة إليها مستقبلاً، ومن ثم لا يقدم هذا الأصل منافع أو خدمات مستقبلاً.
- رسملة تكاليف التمويل لشراء الأصول تساعد على المقارنة بين تكاليف الأصول التي تم دفع قيمتها على دفعات خلال الإنجاز وبين تكاليف تلك التي تم دفع قيمتها عند اكتمال إنجازها<sup>1</sup>.

وقد استقر الرأي في التشريعات المهنية على رسملة تكلفة الفوائد واعتبارها ضمن تكلفة الأصل إذا كانت مدة الإنجاز تدوم وقتاً طويلاً. ويتوقف عن اعتبارها كذلك بمجرد أن يصبح الأصل جاهزاً للاستعمال.

### 3.3.3. رسملة الفوائد على جميع الأموال المستثمرة

يمكن أن ينظر إلى هذا المنهج على أنه الأفضل من وجهة النظر المنطقية لأنه يعمل على تحميل فائدة على كل الأموال المستخدمة في الإنجاز على افتراض أنها تعبر عن التكلفة الاقتصادية. وتتمثل التكلفة للأصل حسب (إ.س. هندريكسون، 1990)<sup>2</sup> في قيمة الموارد التي استخدمتها الوحدة مقابل الحياة على هذا الأصل، وتعبر الفائدة عن قيمة خدمة النقود التي استثمرتها الوحدة في الأصل قبل استعماله. ونظراً لأن هذه النقود تستخدم في عمليات الاستغلال المقبلة وليس الجارية، فإن تأجيل الفوائد الضمنية يعتبر ملائماً حسب ما أشار إليه نفس الباحث.

كما يجب الإشارة إلى أن المهنة وفق ما جاء في بعض الدراسات<sup>3</sup> توصي بتبني المنهج الثاني أعلاه، حيث يستلزم رسملة الفائدة الفعلية (مع بعض التعديل) وذلك طبقاً للمفهوم السائد للتكلفة التاريخية للأصل والتي تتضمن كل التكاليف بما فيها الفائدة التي تتحملها الوحدة مقابل تحضير

<sup>1</sup>. حسين القاضي، مأمون حمدان. مرجع سابق. ص. 180.

<sup>2</sup>. إيدون س. هندريكسون. مرجع سابق. ص. 586.

<sup>3</sup>. عقاري مصطفى. مرجع سابق. ص. 217.

الأصل للاستعمال المخصص له. أما لجنة قواعد المحاسبة الدولية فإنها أشارت إلى رسملة نفقات الاقتراض في المعيار الدولي رقم (23) والذي جاء في النص التالي:

"يجب على الشركة التي تتكبد نفقات اقتراض وتكاليف على أصول تتطلب فترة طويلة من الوقت لإعدادها للأغراض المخصصة لها سواء كانت البيع أو الاستعمال، أن تتبع سياسة يتم بموجبها رسملة نفقات الاقتراض أو أن تتبع سياسة مخالفة لذلك. يجب أن تطبق السياسة المتبعة بغض النظر عن نوعيتها، بصورة مماثلة..."<sup>1</sup>.

يتضح من المعيار الدولي رقم (23) أنه ترك الحرية للوحدة المحاسبية للاختيار بين الرسملة وعدم الرسملة بشرط الاستمرار في تطبيق السياسة نفسها بانتظام كما أنه نص على وجوب الإفصاح عن قيمة تكاليف الاقتراض التي تمت رسملتها خلال الدورة المالية.

أما مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) فقد قرر أن تكلفة الفائدة المتعلقة بالأصول التي يتم إنشاؤها للاستخدام الداخلي أو الأصول التي يتم إنتاجها كمشروعات مستقلة (مثل السفن، العقارات) للبيع أو الاستئجار يجب رسملتها (SFAS N° 34)، حيث ركز (FASB) على أن مثل هذه المشروعات المنفصلة يلزم لها وقت طويل ونفقات مبدئية جوهرية، ومن ثم فإنها عادة ما تتضمن مقادير كبيرة من تكلفة الفائدة. ولا يلزم رسملة تكاليف الفائدة المتعلقة بمخزون البضائع التي يتم إنتاجها بكميات كبيرة وبصورة متكررة لأن منفعة المعلومات الناتجة عن ذلك لا تبرر تكلفتها.

هذه المعالجات المختلفة لفوائد القروض هي التي تم اعتمادها في النظام المحاسبي المالي، لكن يجب أن نشير أن التعديل الوارد على المعيار المحاسبي 23 من خلال نشرت لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) في 29 مارس 2007 الصيغة الجديدة المعدلة للمعيار المحاسبي الدولي IAS23 تكاليف الاقتراض بحيث تركز التغيير على إلغاء مضمون الحالة الأولى السابقة والإبقاء فقط على رسملة أعباء القرض وإدراجها ضمن تكلفة التثبيت، على أن يكون ذلك بداية من 2009/1/1، مع السماح بالتطبيق القبلي لهذه المعالجة. وبالعودة إلى المعيار المحاسبي الدولي (IAS16) الفقرة (7) منه نجد أنه يشير إلى وجوب رسملة تكاليف الاقتراض التي تنسب مباشرة إلى إنتاج أصل يتطلب وقتاً

<sup>1</sup>. قواعد المحاسبة الدولية. ترجمة عصام مرعي. مرجع سابق. ص. 329

زمنياً طويلاً ليصبح جاهزاً للاستخدام، أو البيع<sup>1</sup>. كما نص المعيار المحاسبي الدولي (IAS23) على أن تبدأ رسمة تكاليف الاقتراض كجزء من تكلفة الأصل المؤهل عندما:

- حصول وتحمل نفقات على الأصل؛
- تحمل وتكبد تكاليف الاقتراض؛
- تكون الأنشطة اللازمة لإعداد الأصل لاستخدامه المقصود أو للبيع.

### المطلب الثاني: قياس وتقييم عناصر التثبيبات المعنوية (غير الملموسة)

تدرج التثبيبات المعنوية ضمن عناصر الأصول غير الجارية وتصنف على أنها بنود غير نقدية تنطبق عليها نفس المفاهيم المقدمة للتثبيبات المادية، كما يخضع الاعتراف بها و تسجيلها لنفس شروط هذه التثبيبات. لكن عكس هذه الأخيرة فإن تحديد قيمة التثبيبات المعنوية يواجه العديد من الصعوبات تعود أساساً إلى طبيعتها غير القابلة للتحديد، هذا من جهة، بالإضافة إلى صعوبة تحديد النقطة التي تفصل بين المصاريف الرأسمالية و المصاريف الإيرادية عندما يتعلق الأمر بالتثبيبات المولدة داخلياً. كما تخضع كذلك لنفس إجراءات القياس الأولي واللاحق خاصة بالنسبة لتلك المقتناة أو التي تحصلت عليها الوحدة عن طريق عملية تبادلية. وعليه سوف نتناول بالمناقشة والتحليل فقط تلك الآراء المختلفة التي تناولت كيفية معالجة مصاريف البحث والتطوير على اعتبار أن التثبيبات المعنوية المقتناة أو تلك التي تحصلت عليها الوحدة عن طريق عملية تبادلية تسجل وتقيم بنفس الطرق المعتمدة في نظيرتها من التثبيبات المادية والتي تمت دراستها في المطلب الأول السابق.

#### 1. أهم الآراء الفكرية حول تقييم وتسجيل مصاريف البحث والتطوير

تشير معظم الدراسات إلى أن هناك تعارض في وجهات النظر حول تطبيق أسلوب موحد يعالج مختلف الجوانب المحاسبية المرتبطة بأنشطة البحث والتطوير. إذ في الوقت الذي يدعو المدخل الأمريكي إلى تسجيلها كمصاريف حسب طبيعتها، يدعو المدخل البريطاني وكذلك مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) إلى رسملتها ولكن بشروط محددة وهو ما أخذ به النظام المحاسبي المالي الجزائري. ولكل مدخل حجج متعددة يبرر بها أسباب تلك المعالجة. ويمكن إبراز تلك الآراء الدولية المختلفة من خلال الجدول التالي:

<sup>1</sup> حسين القاضي، مأمون حمدان: مرجع سابق، ص 79.

جدول رقم 24: مقارنة دولية حول معالجة وتقييم مصاريف البحث والتطوير

البيان	IASB	FASB	ASB	SCF
مصاريف البحث والتطوير	مصاريف البحوث تعالج كمصروف إيرادي عند حدوثها. أما تكاليف التطوير فيتوجب رسملتها (IAS38)	تعالج كمصروف عند حدوثها كما يسمح برسملة مصاريف تطوير برامج معينة للحاسب الآلي حسب (FAS2, FAS86)	يتبنى نفس معالجة FASB وذلك حسب SSAP .N13	يتبنى نفس المعالجة الواردة في (IAS 38).

المصدر: من إعداد الباحث

من خلال هذا الجدول نلاحظ وجود ثلاث جهات نظر أساسية مختلفة. تتمثل الأولى في تسجيل هذه الأعباء حسب طبيعتها و تحميلها فور حدوثها إلى قائمة الدخل وفق الممارسة المحاسبية الأمريكية. أما الثانية فتدعو إلى استنفاد مصاريف البحث ورسملة تلك المتعلقة بالتطوير. أما وجهة النظر الأخيرة فتدعو إلى إجبارية الرسملة وهو ما ورد في المعيار المحاسبي المعدل في بداية 2007 والذي أصبح إجباري التطبيق بداية من 2009.

إن أكثر الانتقادات لهذه المعالجات كانت تلك الموجهة للمدخل الأمريكي خاصة من خلال دراسة (H. Bierman, R.E. Dukes. 1975)<sup>1</sup>، اللذان انتقدا المعيار الأمريكي المحدد للإجراءات المحاسبية المتعلقة باستنفاد تكاليف البحث والتطوير فور حدوثها، و ذلك استنادا إلى الأسس التي بني عليها ذلك المعيار. ومن خلاصة ما قدمه الباحثان تأييدا لوجهة نظرهما ما يلي<sup>2</sup>:

- **عدم التأكد بالنسبة للمنافع المستقبلية:** أوضحت بعض الدراسات أن معظم مشروعات البحث والتطوير كانت آمنة من وجهة النظر الفنية. ومعظمها كان له فرصة نجاح تفوق نسبة 50 %، كما أوردا تقديرات أخرى في نفس الاتجاه. ثم أوضحا أن الوحدات لا تقوم بالبحث والتطوير - بصفة عامة - ما لم تقلل من عدم التأكد خلال أبحاث غير مكلفة. وهناك دراسات أشارت إلى وجود شركات حققت عائدا على البحث والتطوير قدر بنسبة 35%.

<sup>1</sup> Harold Bierman, and Roland E. Dukes : Accounting for research and development costs. The journal of Accountancy. April 1975. PP. 48-55

<sup>2</sup>. عقاري مصطفى: مرجع سابق، ص، 233.

وذكرت بأن مفهوم عدم التأكد لا يقتصر على الأصول غير الملموسة لوحدها وإنما يمتد ليشمل جميع الأصول الملموسة الواردة في التقارير المحاسبية الختامية (Yigal. 2001). ومن العناصر الأكثر تشابهاً - من حيث الخصائص - مع البحث والتطوير الاستثمارات الطويلة الأجل في الأصول الثابتة والمتخصصة جداً في طبيعتها، حيث التقدم التكنولوجي السريع.

#### ▪ الافتقار إلى العلاقة السببية بين النفقات والمنافع: حيث أنه:

- لا يمكن الجزم بعدم وجود هذه العلاقات، مع أن دراسات FASB لم تجدها.
- هناك بحوث كثيرة في أدب الاقتصاد تقدم دعماً لفكرة أن البحث والتطوير يؤدي لمنافع للوحدة الاقتصادية، وقدم الباحثان أمثلة لدراسات تؤكد ذلك مثل ما توصل إليه كل من (E. Mansfield. 1965)، (E. Minasian. 1969)، (Martin Neil Bailey. 1972).
- **إثبات المصاريف وتحقيق المقابلة:** إن الهدف الرئيسي من إجراء عمليات البحث والتطوير هو جعل الفترات المستقبلية تحقق زيادة في الإيرادات. ولكن ليس من المرجح أن تزيد هذه النفقات من الإيرادات التشغيلية في الفترة الزمنية القريبة جداً، آخذين في الاعتبار الوقت الضروري لتطبيق البحث والتطوير. وفي رأي الباحثين لقد كان مدهشاً استخدام مقابلة الإيرادات والمصاريف لتدعيم رأي المجلس في استنفاد هذه التكاليف.
- **ملاءمة المعلومات الناتجة لقرارات الاستثمار والائتمان:** قدم الباحثان الدراسات التي أظهرت أن رسملة نفقات البحث والتطوير قد تخدم غرضاً مفيداً في التنبؤ بإيرادات السهم، وكحد أدنى فإن الإفصاح عن معلومات البحث والتطوير ملائم لقرار الاستثمار.

بالإضافة إلى دراسة الكاتبيين السابقين، توجد دراسات أخرى تتمحور في معظمها حول إثراء الأدب المحاسبي نظرياً وعملياً بهدف تمهيد الأرضية للمنظمات والجمعيات المحاسبية المختصة بإصدار المعايير والقواعد المحاسبية. ذلك أن تزايد حجم المبالغ التي تنفق في سبيل البحث والتطوير أصبحت تمثل مؤشراً (إيجابياً) يحدد سلوك المستثمرين و الدائنين والمستهلكين وغيرهم. ولعل في ذلك ما يفسر أن الشركات التي تفصح عن قيمها غير الملموسة المتمثلة في البحوث والتطوير أصبحت

<sup>1</sup>RechtmanYigal: Accounting treatment of intangibles Draft. July. 2001

تستقطب رؤوس أموال المستثمرين مقارنة مع الشركات الأخرى التي تعتمد على الاستنفاد الفوري لمصاريف البحث والتطوير إما عن طريق تحميلها مباشرة لنتائج الدورة المالية ومن ثم تخفيض الأرباح كما هو معمول به في ألمانيا (C. Leuz. 2003)<sup>1</sup>، أو عن طريق تنزيلها واستبعادها من حساب الأرباح المحتجزة كما كان معمول به في الكثير من الشركات البريطانية<sup>2</sup>.

أما الموقف الذي تبناه النظام المحاسبي المالي والمستمد كلية من المعيار المحاسبي الدولي 38 فإنه يتمثل في رسمة مصاريف الأبحاث والتطوير إذا توفرت الشروط الموضوعية لذلك والتي لخصها في ضرورة أن يكون هذا المشروع قد تجاوز نسبة 50% من الانجاز وأن تتوفر النية لدى الوحدة في تكملة المشروع وتخصيص الإمكانيات المالية لذلك.

نستخلص مما سبق بأن المحاسبة قد قدمت حلولا منطقية مقبولة للعديد من المشاكل المحاسبية، بينما لم تقدم حلولا منطقية مقبولة بشكل عام لمشاكل أخرى مثل مشكلة المحاسبة عن الأصول غير الملموسة المكونة داخليا، إذ أن معالجة هذه المشاكل ترتبط بالحاجة إلى إدراك أكبر للمشاكل المتأصلة في القياس المحاسبي و إيجاد الحلول لهذه المشاكل هو الذي سيحقق الدور الذي ستؤديه المحاسبة في المجتمع، فضلا عن تنظيم الجهود الداخلية و الخارجية و استبعاد الممارسات التي تسعى لتحقيق تغيرات سلبية (مصلحية) في التطبيقات المحاسبية<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> .Leuz C. Op. Cit

<sup>2</sup> . G.A. Lee : Modern financial accounting. Thomas Nelson and Sons Ltd. 2<sup>nd</sup>.Ed. 1975. PP.128-1132

<sup>3</sup> . علي محمد قجيل العمودي: تحديات الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية. دراسة انتقادية لدعم توجهات الإدارة في ظل عصر العولمة. المؤتمر العلمي الدولي لعولمة الإدارة في عصر المعرفة. 15-17 ديسمبر 2012. جامعة الجنان . طرابلس - لبنان. ص. 11.

## المبحث الثاني: تقييم عناصر الأصول المالية

تحتل عملية قياس وتقييم الأوراق المالية أهمية بالغة كونها حجر الأساس في اتخاذ القرارات الاستثمارية المتعلقة بالأوراق المالية، وخاصة أن هذه الأخيرة تعتبر أدوات تعامل في الأسواق المالية. حيث تعبر عن قيم تكون محل تبادل بين الباعة و المشترين لتحقيق مكاسب مالية (المضاربة) أو لتحقيق عوائد اقتصادية مستقبلاً.

أما الغرض من تقييم عناصر الأصول المالية فهو عرض المعلومات الكمية وفق القواعد والأسس المتعارف عليها لتمكين الوحدة الاقتصادية من تحقيق ما يلي:

- حساب وتسجيل المكاسب والخسائر المرتبطة بالأصول المالية تمهيدا لإعداد جدول النتائج.
- إجراء المقارنات المختلفة في الزمان والمكان المطلوبين.
- الحصول على تفسيرات اقتصادية ومالية وقانونية من عرض المعلومات التي تمكن المستثمرين والدائنين من إعداد تنبؤاتهم الخاصة بالتدفقات النقدية المستقبلية وقياس المخاطر المحيطة بها.

يستخدم المستثمرون المعلومات المحاسبية المتاحة في بناء نماذج اتخاذ القرارات للتنبؤ بالعوائد المتوقعة و بالمخاطر المصاحبة لها. ومهما كان الهدف من وراء الاستثمار في الأوراق المالية فإنه في الأخير ينصب حول تحقيق منافع متعددة تشمل المجالات الاقتصادية والاجتماعية و السياسية. وتصنف الأوراق المالية إلى أصول طويلة الأجل و قصيرة الأجل ويعود ذلك إلى نية واستراتيجية الإدارة.

### المطلب الأول: أسس تقييم الأسهم

#### 1. مفهوم الأسهم

هناك عدة تعاريف للأسهم (العادية) منها " أنها عبارة عن حصص في رأس مال الشركة، تسمح لصاحبها الحصول على عوائد اقتصادية متغيرة (الأرباح/الخسائر) و يحق له كذلك قانونيا الاشتراك في إدارة المنشأة<sup>1</sup>. وتتسم الأسهم العادية بمجموعة من الخصائص منها:

<sup>1</sup>. هشام طلعت عبد الحكيم، انوار مصطفى: تقييم الأسهم العادية باستخدام نموذج الخصم، مجلة الإدارة والاقتصاد، العراق، العدد 2010/81، ص 55.



- لحملة الأسهم العادية الحق في التصويت في الجمعية العامة على قرارات الإدارة؛
- الحصول على حصة من الأرباح الموزعة؛
- حق أولية شراء الأسهم الجديدة؛
- حق بيع الأسهم.

## 2. القيم المختلفة للأسهم العادية: للأسهم العادية عدة قيم يمكن تلخيصها في الآتي<sup>1</sup>:

- 1.2. **القيمة الاسمية:** وهي القيمة المدونة في قسيمة السهم، وهي سعر اعتباري تضعه الشركة للسهم عند إصداره لأول مرة ولا يرتبط بسعر السهم في السوق، وهي قيمة نظرية لتغطية رأس المال المدفوع ومنصوص عليها في عقد تأسيس الشركة.
- 2.2. **القيمة الاقتصادية:** وهي عبارة عن حصة السهم الواحد من صافي أصول الوحدة الاقتصادية، وليس لها أثر كبير على أسعار الأسهم في السوق. ويتم حساب قيمة السهم الواحد من خلال العلاقة التالية:

$$\text{قيمة السهم} = \text{حقوق الملكية/عدد الأسهم} = \text{صافي الأصول} / \text{عدد الأسهم}$$

- 3.2. **القيمة السوقية:** وتتمثل في القيمة التي تباع بها الأسهم في سوق الأوراق المالية، وهذه القيمة قد تكون أكبر أو أقل من القيمة الاسمية أو الدفترية، وذلك يتوقف على أداء الوحدة الاقتصادية.
- 4.2. **القيمة الحقيقية:** وهي القيمة التي تتوقف على العائد الذي يتوقع تحقيقه من هذا السهم، ويتمثل العائد بالتوزيعات النقدية والأرباح الرأسمالية التي يحققها المستثمر.
- 5.2. **قيمة التصفية:** تمثل قيمة السهم الخاص بالوحدة الاقتصادية عند إجراء عملية التصفية. ويتم حسابها وفق المعادلة التالية:
- (القيمة السوقية للأصول - مجموع الالتزامات) // عدد الأسهم.

<sup>1</sup>. كزار سليم عبد الزهرة، وآخرون: قياس القيمة العادلة للأسهم العادية باستعمال النموذج مضاعف الربحية، مجلة الاقتصاد، السنة 09، العدد 29، جامعة الكوفة، قسم المحاسبة، ص 193.

### 3. تقييم الأسهم

يخضع تقييم الأصول المالية إلى إتباع إجراءات محاسبية فنية و اقتصادية تسمح بتوفير معلومات محاسبية في الحالات الموالية:

#### 1.3. التقييم الأولي

تشمل تكلفة الأسهم المشتراة في المعاملات النقدية سعر الشراء مضافا إليه المصاريف الملحقة مثل مصاريف السمسرة والرسوم غير المسترجعة. أما في العمليات غير النقدية المتعلقة بتبادل الأسهم بأصول عينية فإن أسعار الأسهم في هذه الحالة تتحدد عندئذ على أساس القيمة العادلة أو على أساس تقييم الخبراء المختصين.

#### 2.3. التقييم اللاحق

بعد عملية التقييم الأولية التي لا تطرح فيها الكثير من المشاكل، تأتي مرحلة التقييم اللاحق التي تظهر فيها ثلاثة طرق أساسية تختلف باختلاف درجة السيطرة التي تفرضها الشركة المستثمرة على الشركة المستثمر فيها ودرجة نفوذها في التأثير على السياسات المالية والإنتاجية لهذه الشركة. وتظهر من خلال هذا الجدول نسبة الحيابة التي تقوم بها الشركة المستثمرة وحدود التأثير وطريقة التقييم الواجب إتباعها:

#### الجدول رقم 25: مستويات الملكية وطرق التقييم.

نسبة الملكية	أقل من 20%	من 20% الى 50%	أكبر من 50% الى 100%
مستوى التأثير	ضئيل او معدوم	معنوي	سيطرة
طريقة التقييم	القيمة العادلة	طريقة حق الملكية	قوائم مالية موحدة

المصدر: دونالد كيسو، جيرى ويجانت: مرجع سابق. ص. 888.

#### 1.2.3. طريقة التكلفة

وفقا لطريقة التكلفة يتم تسجيل الأسهم في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية إذا كانت نسبة ملكية الشركة القابضة في رأس مال الشركة التابعة تقل عن 20% من الأسهم التي لها حق التصويت بها، وتبقى هذه الأسهم بنفس القيمة طوال فترة ملكيتها لحين ثبوت عدم صلاحية التقييم بالتكلفة. أما إذا كانت هذه الأسهم قابلة للتداول وتظهر لها أسعار سوقية جاهزة وكانت هذه الأخيرة أقل من التكلفة.

ففي هذه الحالة يجب إتباع طريقة التكلفة أو السوق (القيمة القابلة للتحقق) أيهما أقل التي يعتبرها البعض طريقة مستقلة<sup>1</sup>، على أن يعالج الفرق على أنه خسائر في القيمة تخفض من تكلفة تلك الأسهم مما يوفر معلومات دقيقة للمستثمرين.

### 2.2.3. طريقة الملكية

تستعمل طريقة الملكية عندما تكون الشركة المستثمرة تمتلك ما بين 20 % و أقل من 50% من الأسهم المشكلة لرأس مال الشركة المستثمر فيها، مما يمنح لها القدرة على التأثير بصورة جوهرية في القرارات التشغيلية و التمويلية للشركة المستثمر فيها. و من بين الطرق التي تستخدم في هذا الإطار للتأثير على قرارات الشركة المستثمر فيها ما يلي<sup>2</sup>:

- أن يكون لها تمثيل في مجلس الادارة؛
- أن تشارك في عمليات صنع القرار؛
- أن تستفيد من الخبرات المختلفة للأطر من خلال تبادل الموظفين؛
- الاستفادة من التكنولوجيا التي تكتسبها الشركة المستثمر فيها.

وتطبق هذه الطريقة بهدف تعزيز الروابط الاقتصادية والمالية بين الشركة المستثمرة و الشركة المستثمر فيها. إن تطبيق طريقة الملكية في تقييم الأسهم يجب أن يتم وفق خطوات منظمة ودقيقة تسمح بتقييم ملائم وذلك كما يلي<sup>3</sup>:

- تسجيل الاستثمارات طويلة الأجل في لأسهم بسعر التكلفة متضمنة سعر شراء الأسهم مضافا إليها كافة المصروفات الضرورية اللازمة للحصول عليها؛
- تضاف أو تخفض القيمة الدفترية للاستثمارات بصورة دورية بمقدار نصيب الشركة المستثمرة في صافي الأرباح أو الخسائر التي تحققها الشركة المستثمر فيها؛

<sup>1</sup>. جمعة خليفة الحاسي، سالم محمد بن غربية، محمد مفتاح بيت المال: المحاسبة المتوسطة، منشورات جامعة قاد يونس، الطبعة الأولى، 1988. ص، 298.

<sup>2</sup>. ريتشارد شرويدر: مرجع سابق. ص، 373.

<sup>3</sup>. وليد ناجي الحبالي: مرجع سابق. ص 322.

- تخفض قيمة الاستثمارات بقيمة الأرباح المستلمة؛
- التغيرات السوقية في قيمة الاستثمارات التي تؤدي إلى تخفيض طفيف بقيمتها، لا يتم الاعتراف بها وبالتالي لا تظهر بالقوائم المالية وإنما يشار إليها على شكل ملاحظة، أما إذا كان الانخفاض كبير ومستمر في قيمة الأسهم فيعتبر خسارة يجب أن يخفض من قيمة الاستثمارات؛

### 3.2.3. القوائم المالية الموحدة

يلجأ إلى تقييم الأسهم وفق طريقة القوائم المالية الموحدة عندما تملك الشركة المستثمرة لأكثر من 50% من أسهم الشركة المستثمر فيها، وهو ما يسمح لها بالسيطرة على القرارات الاقتصادية والتمويلية لهذه الشركة. وتعرف السيطرة في قائمة معايير المحاسبية المالية الأمريكية رقم 94 بأنها ملكية غالبية الأسهم التي لها حق التصويت والمقدرة بأكثر من 50%.

و يطلق على الشركات المالكة لأكثر من 50% في الأدبيات المحاسبية تسمية الشركة القابضة<sup>1</sup>. أما المستثمر فيها فتسمى بالشركة التابعة. واستنادا إلى هذه الطريقة فإن أموال الشركة القابضة تعتبر استثمارات طويلة لأجل يجرى إظهارها بقائمة المركز المالي مقيمة بطريقة نسبة الملكية لكلي الشركتين" القابضة و التابعة"<sup>2</sup>. ويشترط لتطبيق طريقة القوائم المالية الموحدة توفر الحد الأدنى من التماثل بين الشركتين مثل<sup>3</sup>:

- تماثل العمليات الاقتصادية للشركتين؛
- تشابه معقول لأصولهما؛
- تجاوز نسبة ملكية الشركة القابضة في فروعها نسبة 50% من الأسهم .

وعليه فإن تماثل طبيعة النشاط و خصائص الأصول محددان أساسيان من أجل تطبيق طريقة القوائم المالية الموحدة، أو ما يسمى بطريقة الأكثر من 50% من الملكية للأسهم، هذا ما يسمح بالسيطرة في عدة مجالات متماثلة مثلا لتكنولوجيا وتبادل الإطار.

<sup>1</sup>. وليد ناجي الحياي : مرجع سابق. ص 328.

<sup>2</sup>. وليد ناجي الحياي : مرجع سابق. ص 389.

<sup>3</sup>. وليد ناجي الحياي: مرجع سابق. ص 389.

## 4.2.3. طريقة القيمة العادلة

تعد طريقة القيمة العادلة في تقييم الأسهم من أكثر الطرق إغراء للمهنيين والمستثمرين لاعتبارها تعكس الوضع الاقتصادي الحقيقي للشركة وتعد المقياس الأفضل والأكثر ملاءمة لاتخاذ القرارات<sup>1</sup>. وتطبق هذه الطريقة في ظل توفر مجموعة من الشروط منها<sup>2</sup>:

- توفر أسواق مالية نشطة؛
- إذا كانت الأوراق المالية يتم تداولها في الأسواق الأجنبية المماثلة للأسواق الأمريكية المعتمدة من حيث الحجم؛
- إذا كان الاستثمار في صندوق استثماري له قيمة عادلة لكل سهم (وحدة) تنتشر، وهي الأساس للعمليات الجارية.

وحسب قائمة المعايير المحاسبية المالية الأمريكية رقم 115 فإنه وعند تاريخ كل ميزانية ختامية يجب ما يلي<sup>3</sup>:

- الإفصاح عن الأوراق المالية الطويلة الأجل بالقيمة العادلة؛
- استبعاد أي مكاسب أو خسائر غير محققة من الأوراق المالية المتاحة للبيع " طويلة أو قصيرة الأجل " من الأرباح حفاظا على مبدأ التحقق ؛
- اعتبار دخل التوزيعات من الأوراق المالية المتاحة للبيع من ضمن الأرباح؛
- عند نقل أوراق الملكية من فئة " لغرض المتاجرة " إلى فئة " لغرض أو متاحة للبيع " والعكس فتعالج بالقيمة العادلة عند تاريخ النقل.

وأخيرا، يجب الإشارة إلى أن الطرق المختلفة لتقييم الأسهم ليست طرق بديلة، بل أن كل طريقة تستعمل بالنظر إلى عدد الأسهم التي يمتلكها المستثمر في رأس مال الشركات المستثمر فيها. أما أثر ذلك على قيمة هذه الأسهم فهو أنه كلما تكون نسبة الملكية مرتفعة كلما كان ذلك بمثابة مؤشر للمستثمرين للحصول على توزيعات نقدية والاستفادة من الخبرات الإدارية والتقنية والتجارية والمالية التي تسخر بها هذه الشركات.

<sup>1</sup>. ريتشارد شرويد، مرجع سابق. ص. 376.

<sup>2</sup>. ريتشارد شرويد، مرجع سابق. ص. 377.

<sup>3</sup>. ريتشارد شرويد، مرجع سابق. ص. 378.

## المطلب الثاني: أسس تقييم السندات

قبل الشروع في عرض مختلف الطرق المعتمدة في تقييم السندات، يجب أولاً الإشارة إلى مفهومها وأهم مميزات وأثر ذلك على إتباع الطرق المناسبة في تقييم كل نوع.

## 1. مفهوم السندات وخصائصها

تعتبر السندات أداة مديونية يلجأ إليها أغلبية المستثمرين غير المخاطرين. ومن أجل ذلك احتلت مكانة أساسية في سوق الأوراق المالية منذ 1973 ونضجت أسواقها في بداية عقد الثمانينات من القرن الماضي، حيث أن حيازتها ضمن المحافظ الاستثمارية توفر ميزتين أساسيتين وهما<sup>1</sup>:

- ميزة ثبات واستمرار الدخل؛
- ميزة الأمان في استرداد قيمة السند الاسمية والفوائد المترتبة عند الاستحقاق.

انطلاقاً من هاتين الميزتين تركزت أغلبية التعاريف المقدمة للسندات، فتم تعريفها على أنها أداة مديونية ذو صفة مالية قابلة للتداول، لحاملها الحق في الحصول على فوائد دورية محددة بنسبة مئوية من المبلغ المثبت بشهادة السند<sup>2</sup>، والحصول كذلك على قيمة السند في تاريخ الاستحقاق. كما تم تعريفها أيضاً بأنها صكوك دين لمالكها. وتعتبر أداة تمويل مباشرة تحول بموجبها الأموال ما بين الأطراف التي لها فوائض مالية و الأطراف التي هي في حاجة إليها. وهي عبارة عن قرض مجزأ إلى وحدات قياسية كل وحدة منها تدعى السند<sup>3</sup>. وانطلاقاً من هاذين التعريفين يمكن استخلاص العناصر التالية:

- السند أداة دين؛
- عائد السند محدد بنسبة مئوية؛
- للسند قيمة اسمية تتمثل بالمبلغ المحدد والمثبت بشهادة السند؛
- صفة التداول تعطي للسند قيمة سوقية؛
- للسند تاريخ استحقاق محدد.

<sup>1</sup>. ارشد فؤاد التميمي، أسامة عزمي سلام : الاستثمار بالأوراق المالية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ص 86.

<sup>2</sup>. أرشد فؤاد التميمي وآخرون. مرجع سابق. ص، 86.

<sup>3</sup>. محمود محمد الداغر. مرجع سابق. ص، 103.

2. أنواع السندات

توجد عدة معايير يعتمد عليها في تصنيف السندات، منها ما يعتمد على درجة الضمان، ومنها ما يعتمد على درجة التحويل. لكن التصنيف الأكثر شيوعاً هو التصنيف الذي يعتمد على الجهة المصدرة للسند، وفي هذا الإطار يمكن عرض أنواع السندات ومفهومها في الجدول الموالي<sup>1</sup>:

الجدول رقم 25: أنواع السندات ومفهومها

أنواع السندات	المفهوم
السندات المضمونة وغير المضمونة.	السندات المضمونة هي تلك المضمونة بمختلف الأصول التي تملكها الوحدة المحاسبية، وقد تكون بينما مضمونة.
سندات محددة التاريخ. وسندات تسدد على أقساط، وسندات قابلة للاستدعاء.	يقصد بالسندات المحددة التاريخ تلك التي تستحق في تاريخ واحد، كما أن هناك سندات ستدفع على أقساط، أما تلك القابلة للاستدعاء فهي التي تعطي لمصدرها الحق في استدعائها و تسويتها قبل تاريخ الاستحقاق.
سندات قابلة للتحويل. سندات تسدد في شكل عيني، سندات بخصم.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- وهي السندات القابلة للتحويل الى أدوات مالية أخرى للمنشأة لفترة معينة بعد الإصدار؛</li> <li>- وهي السندات التي يتم إصدارها بمقابل سلع مرجعية مثل البترول، أو تصدرها بمقابل نقدي أو بمقابل بضاعة أيهما أكبر في تاريخ الاستحقاق،</li> <li>- سندات تصدر بدون تحديد فائدة ولكن بخصم، وهي تباع بخصم يمثل الفائدة التي يحصل عليها المشتري عند الاستحقاق.</li> </ul>
سندات اسمية	وهي السندات التي تصدر باسم مالكةا وتتطلب التنازل عنها وإصدار سند جديد عند بيعها لمالك جديد.
سندات لحاملها	وهي سندات لا تسجل باسم مالكةا و يمكن تحويلها من مالك لآخر بمجرد التسليم.

<sup>1</sup>. ارشد فؤاد التميمي، وآخرون. مرجع سابق. ص، 97.

سندات الدخل	وهي سندات لا تدر فائدة إلا إذا حققت الشركة المصدرة أرباح.
سندات الإيراد	وهي السندات التي تسدد فوائدها من مصادر إيراد محددة وغالبا ما تصدر من جهات حكومية.

المصدر: إعداد الباحث استنادا إلى دونالد كيسو، جيرى ويجانت: المحاسبة المتوسطة. دار المريخ للنشر. ص. 663.

### 3. مبادئ تقييم السندات

إن عملية تقييم السندات تستدعي الإحاطة بأهم العمليات التي ترتبط بقرارات الإصدار التي تستغرق وقتا كبيرا مقارنة بإجراءات بيع السلع العادية، بداية من الترتيب مع أمناء الاكتتاب ثم الحصول على موافقة هيئات سوق المال المختصة ثم نشر نشرة الاكتتاب اللازمة. وأخيرا طبع شهادات السندات. ويتحدد سعر بيع السندات على ضوء مجموعة من العناصر منها ما يلي<sup>1</sup>:

- معدل الفائدة؛
- مستوى الطلب و العرض؛
- درجة المخاطرة؛
- أحوال السوق؛
- الحالة العامة للاقتصاد في وقت إصدار السندات.

وفي هذا الإطار فإن قائمة معايير المحاسبة المالية الأمريكية رقم (115) تقسم السندات وأوراق الدين عند الشراء إلى أوراق مالية لغرض المتاجرة وأوراق مالية متاحة للبيع، وأخرى يحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق وإذا كانت الأوراق المتاحة للبيع أو لغرض المتاجرة تقيمان بالقيمة العادلة مثل أوراق الملكية حسب (SFAS 115)، فإن الإشكالية تطرح في كيفية معالجة أوراق الدين المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق. وعليه فإن تقييم السندات يكون وفق مرحلتين أساسيتين تتمثلان فيما يلي:

### 1.3. مرحلة التقييم الأولي

تتحدد أسعار السندات في هذه المرحلة على ضوء العرض والطلب، وبالنظر إلى حالة السوق يقوم المشتريين بتقييم القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المنتظرة من خلال معدلات الفائدة

<sup>1</sup>. دونالد كيسو، جيرى ويجانت. مرجع سابق. ص. 664.



السائدة وأصل الدين. ثم يتخذون قرارات الشراء من عدمها. وتتحدد أسعار الشراء في هذه المرحلة من خلال أسعار الشراء مضافا إليه العمولات وأي مصروفات أخرى ضرورية لتحقيق عملية الشراء وانتقال ملكية السندات إلى المشتري<sup>1</sup>.

ونظرا للمجال الزمني الذي يفصل عادة بين تاريخ طرح هذه السندات للبيع وتواريخ شرائها الفعلي، فإن ذلك يتسبب في اختلافات جوهرية بين القيمة الاسمية لهذه السندات وأسعارها في السوق، بسبب ذلك الاختلاف بين سعر الفائدة الاسمي الذي يحدده المصدر والمثبت على السند، وسعر الفائدة السائد في السوق. وهذا يدرج ضمن أكبر المشاكل التي يواجهها المستثمر في تحديد قيم السندات بعد التسجيل الأولي. من أجل ذلك وبدافع تمكين المستثمر من الشراء وتمكين البائع من الحصول على الموارد المالية اللازمة خاصة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي ترتفع فيها درجة المخاطرة مما لا يشجع المستثمرين على شراء أوراق الملكية. يلجأ إلى حلول ترضي الطرفين وهي إما إصدار السندات بخصم أو بعلاوة. وهو ما سيتم مناقشته في التقييم بعد الإصدار الأولي.

### 2.3. التقييم اللاحق

يتم تقييم السندات بعد تقييمها الأولي بالاعتماد على ثلاثة طرق أساسية تتمثل في ما يلي:

#### 1.2.3. شراء السندات بالقيمة الاسمية

في هذه الحالة يقوم المشتري بدفع مبلغ مساوي لقيمة السند نظرا لكون معدل عائد استثمار السندات في السوق مساويا لمعدل الفائدة الاسمي<sup>2</sup>.

#### 2.2.3. شراء السندات بخصم

يقصد بالخصم في هذه الحالة الوضعية التي يكون فيها شراء السندات أقل من قيمتها الاسمية نتيجة انخفاض معدل فائدة السندات المشتراة في السوق. والفرق بين القيمتين (قيمة الشراء والقيمة

<sup>1</sup>. وليد ناجي الحياي: مرجع سابق، ص، 340.

<sup>2</sup>. وليد ناجي الحياي: مرجع سابق، ص، 340.

الاسمية) يعرف بالخصم. وهو في جوهره تعويضا للمشتري عن الخسائر التي لحقت باستثماراته بسبب انخفاض معدل أسعار الفائدة في تاريخ الشراء.

### 3.2.3. شراء السندات بعلاوة

يتم شراء السندات بعلاوة عندما تكون أسعار الفائدة السائدة في سوق الأوراق المالية أقل من الفائدة الاسمية لتلك السندات خلال تلك الفترة، وفي هذه الحالة يلجأ إلى إصدار السندات بمبلغ يمثل الفرق بين القيمة الاسمية للسندات وقيمتها حسب أسعار السوق، ذلك الفرق هو ما يطلق عليه العلاوة. والجدول التالي يبين مختلف الطرق المعتمدة في تقييم السندات:

#### الجدول رقم 27: تقييم السندات

التقييم	الإصدارات
في هذه الحالة لا يثبت استحقاق أي فائدة ولا يوجد خصم أو علاوة.	إصدار السندات بالقيمة الاسمية في تاريخ سداد الفائدة.
لا يمثل خصم لإصدار السندات فائدة مدفوعة مقدما، وتتم المحاسبة عن علاوة الإصدار بصورة مماثلة لطريقة المحاسبة عن خصم الإصدار.	السندات المصدرة بخصم أو علاوة في تاريخ سداد الفائدة.
في هذه الحالة فإن المشتري سوف يسدد للمصدر الفائدة المستحقة بين آخر تاريخ لسداد الفائدة وحتى تاريخ الإصدار، وهو ما يمثل مقدما أو تسبيقا لأن المشتري لم يتحصل بعد على هذه السندات، وعليه فإن المشتري سوف يتحصل بالمقابل على فائدة نصف سنة في التاريخ التالي لسداد الفوائد النصف سنوية.	السندات المصدرة بخصم بين تواريخ سداد الفائدة.
تمثل هذه الطريقة أو ما يطلق عليها كذلك طريقة القيمة الحالية الإجراء الذي تفضله المهنة في استهلاك خصم أو علاوة الإصدار، وفي ظل هذه الطريقة يتم ما يلي: 1 - يتم حساب مصروف فائدة السندات من خلال :	طريقة الفائدة الفعالة.

<p>القيمة المرحلة للسند في بداية الفترة × معدل الفائدة الحقيقي .</p> <p>بحيث: القيمة المرحلة(القيمة الدفترية) = القيمة الإسمية للسند - الخصم غير المستهلك + علاوة الإصدار غير المستهلكة.</p> <p>2 - يتم عندئذ تحديد استهلاك الخصم أو العلاوة عن طريق مقارنة مصروف فائدة السند بالفائدة المسددة بالفعل.</p>	
--	--

المصدر: دونالد كيس، جيرى ويجانت، المحاسبة المتوسطة: دار المريخ للنشر. ص.686.

إن المتمعن في الأسس المعتمد عليها في تقييم السندات يلاحظ تلك الاختلافات الجوهرية بين مختلف التيارات المحاسبية في تحديد الأساس المعتمد عليه في ذلك التقييم. والذي يمكن مختلف المستثمرين غير المغامرين في الحصول على معلومات تمكنهم من اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة. فمثلا عند معالجة استنفاد علاوة السندات لم توضح بدقة أسباب إتباع طريقة القسط الثابت أين يتم توزيع قيمة الخصم أو العلاوة بالتساوي على عمر السندات رغم التغيرات المستمرة لأسعار الفوائد السوقية، والتبرير بسهولة تطبيقها في الواقع وبساطتها لا يستند إلى مبررات منطقية وعلمية مما يخلق نوع من الضبابية لدى المستثمرين عند اتخاذ قراراتهم. وكان من الأحسن حسب (شرويدر وآخرون)<sup>1</sup> هو إظهار معدل العائد على مدى فترة إصدار السند، ونقي طريقة معدل الفائدة الحقيقي بهذا الهدف بضرب معدل العائد في القيمة المحمول بها قرض السندات في كل فترة لتحديد مقدار مصروف الفوائد الذي يتم إثباته في الدفاتر.

<sup>1</sup>. ريتشارد شرويدر، وآخرون. مرجع سابق. ص. 428.

### المبحث الثالث: مناقشة القضايا المحاسبية المرتبطة بالمخزون

يتطلب وصف طبيعة المخزون وقياسه عناية كبيرة لأنه يمثل موردا رئيسيا هاما في العديد من الوحدات الاقتصادية. ومن ناحية أخرى يكتسب المخزون أهميته بصفة خاصة لأن أساس تقييمه له أثر مباشر على نتائج النشاط (جدول النتائج)، والميزانية. وتهدف المعايير المحاسبية إلى تقديم إرشادات مفيدة في البحث عن إجراءات التقييم التي تقدم أفضل المقاييس لعناصر المخزون، ومعلومات أفضل عن التدفقات النقدية المحتملة المولدة عنها.

#### المطلب الأول: مفهوم المخزونات و أسس تقييمه

##### 1. مفهوم المخزونات

يعرف المخزون على العموم بأنه أحد بنود الأصول قصيرة الأجل أو الجارية، كما يدرج ضمن بنود رأس المال العامل، ورغم تعدد التعاريف المقدمة له، إلا أنها متشابهة إلى أبعد الحدود ونجدها ملخصة بنسبة كبيرة من خلال التعريف المقدم في المعيار المحاسبي الدولي (2 IAS) إذ عرفها بأنها<sup>1</sup>: مجموع السلع و المواد التي تشتريها الوحدة الاقتصادية بهدف بيعها أو تصنيعها في دورة النشاط العادي. وعادة ما يتكون المخزون في المنشآت التجارية من عنصر واحد فقط هو البضاعة الجاهزة للبيع. أما المخزون في المنشآت الصناعية فيتكون من العناصر الثلاث التالية:

- مخزون المواد الخام التي تستعمل في عملية التصنيع؛
- مخزون المنتجات قيد الإنجاز؛
- مخزون المنتجات التامة الصنع.

##### 2. أهداف تقييم المخزون

يتطلب الهيكل التقليدي المحاسبي إجراء تقييم للمخزن بهدف<sup>2</sup>:

- تحديد نتائج الدورة المالية، وذلك من خلال مقابلة المصاريف للإيرادات التي نتجت عنها.
- هذا ما يستدعي تقييم المخزون على أساس أسعار المدخلات، وتعيين قيم تكلفة العناصر

<sup>1</sup>. محمد ابو نصار. جمعة حميدات. مرجع سابق. ص. 64.

<sup>2</sup>. عقاري مصطفى. مرجع سابق. ص. 168.

المباعة منه وفق التسعيرة أو التدفق سواء كانت صريحة أم ضمنية. وعلى أية حال، فإن استخدام قيم المخرجات (أسعار المبيعات) قد يفي أيضا بأهداف قياس الدخل في ظل ظروف معينة.

- عرض قيمة عناصر المخزون المتبقي في نهاية الدورة المالية بما يضمن توفير المعلومات المفسرة لكافة الجوانب التي تستقطب اهتمام المستخدمين للتقارير المالية.
- عرض المعلومات عن المخزون التي تسمح بالتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للوحدة. لأن المقدار من المخزون المتاح سيتحول إلى نقدية بمجرد بيعه في ظل الظروف العادية. وهذه (النقدية) بدورها ستستخدم في الفترات الموالية للحصول على عناصر المخزون التي سوف تسوق وتباع، وهكذا دواليك. ويجب أن تساعد طرق قياس المخزون على التنبؤ بالمتدفقات الداخلة من المبيعات، والتدفقات الخارجة المطلوبة للحصول على السلع لغرض البيع<sup>1</sup>.

### 3. أسس تقييم المخزون

إن من أهم أهداف التقييم هو عرض المعلومات التي تسمح للمستثمرين ومستخدمي التقارير المالية الآخرين بالتنبؤ بالتدفق النقدي المتوقع الذي يتولد عن نشاط الوحدة. أما فيما يرتبط بالمخزون عند إتباع منهج " المخرجات " فيجب أن تكون القيم التي تعبر عن صافي المقبوضات النقدية المستقبلية المتوقعة ملائمة لهدف التقييم. غير أن ذلك ليس بالأمر السهل خاصة إذا أثرت القضايا التالية<sup>2</sup>:

- عدم إمكانية تقدير المبلغ الذي سيتم تحصيله من المبلغ المستحق عن عمليات تبادل عناصر المخزون بشكل مؤكد ومحدد.
- لا يمكن في بعض الأحيان معرفة توقيت المقبوضات النقدية المتوقعة بشكل كامل.

وترتيباً على هذا تصعب عملية تقييم المخزون على أساس التدفقات النقدية المستقبلية المخصومة خاصة في الحالات التي لا يوجد فيها ارتباط مباشر بينها. غير أن هناك بديل ثاني في

<sup>1</sup>. إيدون س. هندريكسن. مرجع سابق. ص. 493.

<sup>2</sup>. عقاري مصطفى: مرجع سابق، ص. 169.

التقييم يمكن أن يقدم معلومات أفضل عن كمية المخزون المتاح للوحدة يسمى " سعر البيع الجاري " الذي لا يمكن تطبيقه إلا إذ تحققت الشروط التالية:

- وجود سعر ثابت في سوق يخضع للرقابة.
- عدم وجود تكاليف إضافية مهمة، كمصاريف البيع والتحصيل\*.
- أن تكون فترة التأخير في استلام ثمن البيع قصيرة، حتى لا تمثل الفائدة عاملاً مهماً في قياس الدخل<sup>1</sup>.

وأخيراً، يقضي أحد البدائل باستخدام قيم المخرجات في قياس المخزون يطلق عليه " صافي القيمة الممكن تحقيقها " والتي تمثل الفرق بين سعر البيع الجاري لعناصر المخزون، والقيمة الجارية لجميع التكاليف والمصاريف الإضافية اللازمة لإتمام عملية البيع والتسليم. غير أن استخدام هذا البديل في قياس المخزون لا يتوفر على المقومات العملية التي تسمح بتحديد التكاليف الإضافية الضرورية لتكملة بيع وتسليم السلع والمنتجات، اللهم إلا إذا كان معدل هامش الربح معروفاً، فإنه حينئذ يمكن طرحه من سعر البيع لتحديد تكلفة المخزون التي تكون متضمنة جميع التكاليف الإضافية المتممة لعملية البيع.

أما إذا استخدم منهج المدخلات في تقييم المخزون، فقد يعني ذلك (في الغالب) الاعتماد على أسلوب التكلفة التاريخية التي تعبر عن قيم المدخلات من الموارد التي تم الحصول عليها في وقت الشراء (في حالة البضائع)، أو الاستخدام في عملية الإنتاج (المواد واللوازم، والمنتجات قيد التنفيذ). وتتحدد التكلفة التاريخية بصافي المدفوعات النقدية الماضية، أو المستقبلية (الشراء الآجل) الضرورية لشراء العناصر المعينة من المخزون متضمنة جميع المصاريف الضرورية الملحقة بعملية الشراء، أي الضرورية للحصول على البضائع في حالة قابلية للبيع. أما تكلفة الإنتاج فإنها تتضمن مقدار التكاليف

\* لا تعتبر مصاريف البيع والمصاريف الإدارية ذات ارتباط مباشر بشراء أو إنتاج السلع، ومن ثم فإنها لا تعتبر كعناصر محددة لتكلفة المخزون، فهي تكاليف لا تعبر عن قيمة مضافة لأي منتج معين.

<sup>1</sup>. إيدون س. هندريكسن. مرجع سابق. ص. 496.

المباشرة العادية للمواد والعمل والتكاليف غير المباشرة العادية التي يمكن توزيعها على المنتجات على أساس أي ارتباط منطقي\*.

وفي الواقع لا تزال التكلفة التاريخية تعتبر الأساس المقبول في تقييم المخزون رغم العيوب والنقائص التي تشوبها والتي أوردتها (إ.س. هندريكسن. 1990) فيما يلي<sup>1</sup>:

- بينما تعبر التكلفة التاريخية عن القيمة بالنسبة للوحدة حين الاقتناء، فإنها تصبح بعد ذلك مباشرة شيئاً ماضياً. ولا يرجع هذا لتغير أسعار المدخلات على مدار الزمن فقط، ولكن القيمة بالنسبة للوحدة تتغير أيضاً، حيث تقوم بإضافة قيمة إلى هذه المدخلات.
- قد يتم اقتناء عنصرين أو أكثر من عناصر المخزون في أوقات مختلفة. ولا يمكن مقارنة التكاليف لأنها لا ترتبط بالضرورة بنفس قيمة النقود. كما أن مجموع هذه التكاليف لن يكون ذا معنى.
- يتطلب الكثير من عمليات تحديد التكاليف توزيع التكاليف المتصلة، ولا تعتبر أفضل طرق التوزيع كافية للتعبير عن علاقات السببية.
- نظراً لأن التكاليف التاريخية، فلن تنتج مقابلة الإيرادات للتكاليف مقياساً ذا معنى لنتائج العمليات الجارية.

إن موضوع تقييم المخزون يهدف من جهة إلى تحديد المقادير من تكلفة الجزء المستهلك من مخزون المواد واللوازم في عمليات الإنتاج، وتكلفة البضائع المباعة بغرض إعداد جدول حسابات النتائج. ومن جهة أخرى تحديد قيمة مختلف عناصر المخزون المتبقية في نهاية الدورة المالية تمهيداً لإعداد قائمة الوضع المالي (الميزانية).

\* لا تتضمن تكلفة الإنتاج الزيادة في الضائع من المواد، والمقادير غير الطبيعية من الوقت الضائع - اعتماداً على معايير الإنتاج.

<sup>1</sup>. عقاري مصطفى: مرجع سابق، ص. 170.

**المطلب الثاني: طرق تقييم المخزون**

تقوم الوحدات المحاسبية بعدة عمليات تجارية تبادلية خلال الفترة المالية الواحدة. لكن ما يميز هذه المبادلات هو أنها تتم في محيط تتغير فيه أسعار السوق بدرجات متفاوتة الأمر الذي يصعب من عملية تحديد قيم المخزونات المباعة و المستهلكة و المتبقية. و نظرا كذاك لتوفر العديد من الطرق التي تستعمل في تقييم المخزون فإن الإدارة تجد نفسها أمام العديد من الخيارات التي تمنح لها المفاضلة بينها للتقرير عن عناصر المخزونات في القوائم المالية. و تتمثل هذه الخيارات في الآتي:

**1. طريقة تمييز الوحدات: تتطلب هذه الطريقة ما يلي<sup>1</sup>:**

- تمييز الوحدات المباعة عن الوحدات غير المباعة أي الباقية في المخازن؛
- إدراج تكاليف الوحدات غير المباعة، ضمن تكلفة المخزون المتبقي.

وحتى تستخدم هذه الطريقة يجب التحكم في إجراء فصل مادي دقيق بين عمليات الشراء المختلفة التي تمت في الوحدة وبالتالي فإن استخدامها بنجاح يتم فقط في الحالات التي يتداول فيها عدد صغير من البنود العالية التكلفة التي يسهل التمييز بينها. ومن المميزات الأساسية لهذه الطريقة نجد مقابلة تكاليف فعلية بإيرادات فعلية والتقرير عن مخزون آخر المدة بتكاليف فعلية. و رغم ذلك فإنها لا تخلو من العيوب التي تعرقل تطبيقها في الواقع مثل<sup>2</sup>.

- تمكين الإدارة من التلاعب بصافي الدخل؛
- التوزيع العشوائي للتكاليف الذي يحدث أحيانا مع بعض بنود المخزون.

**2. طريقة التكلفة الوسطية المرجحة**

تقوم هذه الطريقة بتسعير البنود المخزنة على أساس التكلفة المتوسطة لكل الوحدات المماثلة المتاحة خلال الفترة وتسمى أيضا بالمتوسط المرجح أو المتحرك. وتبنى هذه الطريقة على الافتراض التالي: أن أمر بيع/استهلاك عناصر المخزونات يتم من كل المشتريات الموجودة في المخازن لحظة البيع أو الاستهلاك. ويتم احتساب متوسط التكلفة المرجحة بعد كل عملية إدخال جديدة. ويعتبر

<sup>1</sup>. دونالد كيسو، جيرري ويجانت: مرجع سابق، ص 382.

<sup>2</sup>. دونالد كيسو، جيرري ويجانت: مرجع سابق. ص. 382.



مرجحا لأنه يعطي وزنا للكميات - عناصر مخزونات الموجودة في المخازن في بداية الفترة وكمية المواد المشتراة<sup>1</sup>.

## 1.2. مزايا التكلفة الوسطية المرجحة (CMP):

بما أن هذه الطريقة تتماشى مع التدفق المادي للمخزون إذا تم صرف المواد من المخازن عشوائيا أو كانت دورة المخزون السلعي سريعة فإنها تتميز بما يلي<sup>2</sup>:

- لا تقوم هذه الطريقة على أي شكل مفترض للتدفق (مادي، أو سعري) كما هو الحال عند استعمال الطرق الأخرى. ويكون لكل عنصر من المخزون فرصة متساوية بأن يظهر في القوائم المالية دون تحيز.
- من النقطة السابقة يمكن الاستنتاج بحياد هذه الطريقة فيما يتعلق بدرجة الاهتمام بإعداد أي من القوائم المالية: الميزانية، جدول النتائج. بمعنى أنها لا تولي اهتماما زائدا بقائمة مالية دون الأخرى، كأن يتم الاهتمام بمبدأ مقابلة التكاليف الجارية للإيرادات الجارية بغرض إعداد جدول النتائج، دون الاهتمام بتقييم المخزون المتبقي الذي سيظهر في الميزانية.
- يترتب عن استخدام هذه الطريقة تأثير سعر كل مخزون وارد على تقييم تكلفة المخزون الصادر، وتكلفة المخزون النهائي، وذلك لاعتبار أن كل كمية مشتراة أو منتجة سوف تمزج مع الوحدات الأخرى في المخازن.

## 2.2. عيوب طريقة المتوسط المرجح:

رغم المميزات العديدة لهذه الطريقة إلا أنه يعاب عليها صعوبة تطبيقها في الوحدات التي تمتلك كميات كبيرة من المخزون السلعي، نظرا لصعوبة تحديد أسعار السلع المباعة والسلع الباقية أخرج المدة. كما أن ما يبرر استخدام هذه الطريقة هي اعتبارات عملية وليست أسباب منطقية<sup>3</sup>.

<sup>1</sup>. المجمع العربي للمحاسبين: المحاسبة الأساسية وإعداد البيانات. مطبعة الشمس. عمان. سنة 2001. ص 94.

<sup>2</sup>. عقاري مصطفى: مرجع سابق، ص. 177.

<sup>3</sup>. وليد ناجي الحياي: مرجع سابق، 240.

**3. طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً**

تعتبر من بين الطرق المعتمدة من طرف معظم الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي، وتبنى هذه الطريقة على افتراض أساسي يتلخص في ضرورة الربط بين التكاليف والإيرادات التي ترتبط بهذه العناصر. أي أن ترتيب المخزون المباع أو المستهلك في عمليات الإنتاج يتحدد على أساس الترتيب الزمني لشرائه أولاً بأول. لذلك نجد أن مخزون آخر المدة سيكون مقيماً بأحدث الأسعار<sup>1</sup>. وأن ما يميز هذه الطريقة هو كونها تتسجم مع التدفق المادي للسلع يقترب بصورة كبيرة من طريقة تمييز الوحدات المخزنة، كما لا يسمح استخدام هذه الطريقة في التأثير على نتائج النشاط<sup>2</sup>.

**1.3. مزايا طريقة FIFO**

بالإضافة إلى الحد من التلاعب واقترب تكلفة مخزون آخر المدة مع تكلفته الجارية، فإن لهذه الطريقة مزايا أخرى منها على الخصوص ما يلي:

- التدفق المادي للمخزون بشكل منطقي ومعقول؛
- تكون تكاليف المخزون آخر المدة بأحدث تكاليف، ومن ثم فهي قريبة من القيمة السوقية؛
- يتماشى تدفق التكلفة مع التدفق المادي للمخزون، وهذا التدفق لا يخضع لرغبة المديرين؛
- إن استخدامها في حالة انخفاض الأسعار سيكون له تأثير مزدوج على كل من قائمة الميزانية و قائمة الدخل.
- تقييم المخزون بأحدث الأسعار وذلك لأغراض إعداد الحسابات الختامية.

**2.3. عيوب طريقة FIFO**

يتمحور العيب الأساسي لهذه الطريقة في مقابلة تكاليف تاريخية بإيرادات جارية، هذا بالإضافة إلى عيوب أخرى منها على الخصوص ما يلي<sup>3</sup>:

- عدم الفصل بين الأرباح والخسائر العادية، والأرباح والخسائر الناتجة عن التغيرات في الأسعار؛

<sup>1</sup>. حسين القاضي، مأمون حمدان: مرجع سابق، ص 192.

<sup>2</sup>. دونالد كيسو، جيرري ويجانت: مرجع سابق، ص 386.

<sup>3</sup>. شقير، وآخرون: مبادئ المحاسبة المالية. الجزء 02. ط01، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ص 41.

- لا يفضل استخدامها في حالة ارتفاع الأسعار لأنه استؤدي إلى زيادة صورية في الأرباح ومجمل الربح وبالتالي الضرائب؛

#### 4. طريقة الوارد أخيرا، الصادر أولا (LIFO)

تقوم هذه الطريقة على أساس تسعير المواد المنصرفة أو المخرجات بأحدث المشتريات. وتقوم هذه الطريقة على مقابلة تكاليف أحدث الوحدات المشتراة بالإيرادات<sup>1</sup>.

##### 1.4. المزايا الأساسية لطريقة LIFO: يمكن تلخيصها في الآتي<sup>2</sup>:

- تتم مقابلة أحدث التكاليف بالإيرادات الجارية لتوفير قياس أفضل للدخل؛
- المنافع الضريبية التي تعتبر السبب الرئيسي في شيوع استخدام هذه الطريقة؛
- وقاية الأرباح المستقبلية، من خلال عدم تأثر دخل الشركة المقرر عنه في المستقبل بصورة جوهرية بانخفاض الأسعار المواد المخزنة في المستقبل.

##### 2.4. العيوب الأساسية لطريقة LIFO:

رغم المزايا العديدة لهذه الطريقة خاصة في الجانب الضريبي إلا أنها لا تخلو من عيوب منها:

- انخفاض الأرباح؛
- تقييم المخزون بأقل من اللازم؛
- إشكالية التدفق المادي؛
- عدم قياس دخل التكلفة الجارية؛
- التصفية الإجبارية؛
- عدم استقرار وتيرة الشراء (تذبذبها).

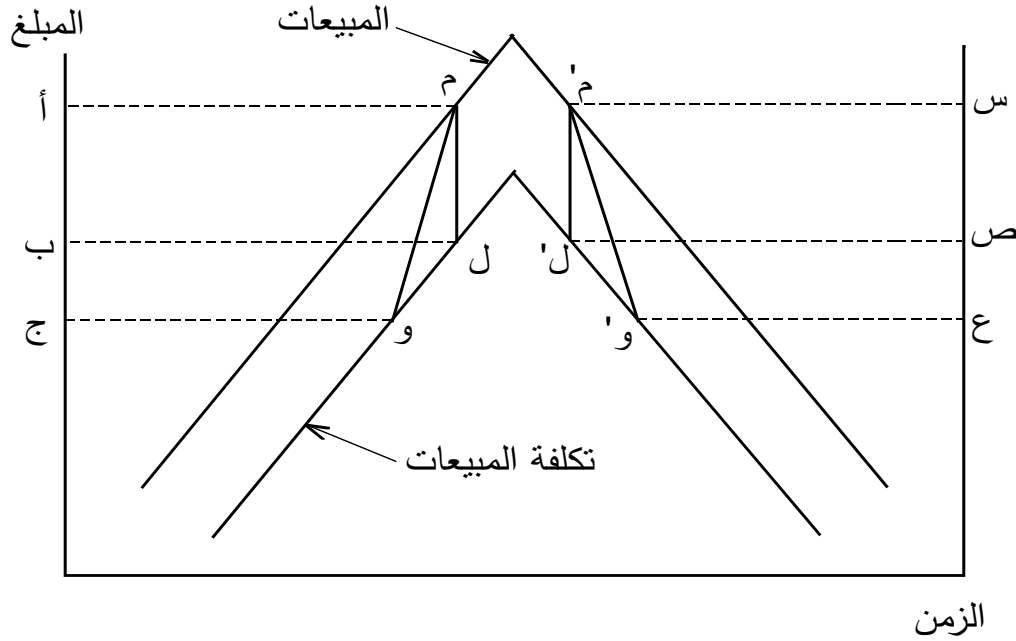
إن استخدام الطريقتين (LIFO، FIFO) في تقييم المخزون سوف يكون له تأثير كبير على هامش الربح المحقق خاصة في حالة عدم ثبات الأسعار، ويمكن إبراز ذلك من خلال الشكل التالي

<sup>1</sup>. دونالد كيسو، جيرري ويجانت: مرجع سابق. ص 390.

<sup>2</sup>. دونالد كيسو: مرجع سابق. ص: 401، 402.

أين يمثل المحور الأفقي الزمن، بينما يمثل المحور العمودي التكلفة والإيراد (بالدينار) في الشكل التالي<sup>1</sup>:

الشكل رقم 24: مقارنة تأثير طرق تقييم المخزون على الدخل - حالة زيادة وانخفاض الأسعار



<p>تؤدي طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا (LIFO) في فترات ارتفاع الأسعار إلى تقدير تكلفة المبيعات بأكبر من قيمتها في ظل طريقة الوارد أولا الصادر أولا. ومن ثم يكون تقدير الدخل بأقل من قيمته في ظل طريقة (LIFO)، أي:</p> <p>أ ج &lt; أ ب</p> <p>الدخل &lt; FIFO الدخل LIFO</p>	<p>تؤدي طريقة (FIFO) في فترات انخفاض الأسعار إلى تقدير تكلفة المبيعات بأكبر من قيمتها في ظل طريقة (LIFO)، ومن ثم يكون تقدير الدخل بأقل من قيمته في ظل طريقة (LIFO)، أي:</p> <p>س ص &gt; س ع</p> <p>الدخل &gt; FIFO الدخل LIFO</p>
---	---

<sup>1</sup> عقاري مصطفى. مرجع سابق. ص. 176.

يستخلص مما سبق بأن العمليات والقيم التي تم توضيحها في الشكل والمرتبطة بتقدير المخزون في ظل تغير الأسعار كانت قد تكونت نتيجة إتباع أسلوب محاسبي معين.

### المطلب الثالث: تقييم مخزون آخر المدة و أسس اختيار طرق التقييم المخزونات

#### 1. تقييم مخزون آخر المدة

استنادا إلى فرضية التحفظ في مختلف الممارسات المحاسبية الدولية، فإن عناصر مخزون آخر المدة يجب أن تخضع لاختبار خسائر القيم من خلال مقارنة تكلفتها التاريخية مع أسعارها السوقية. وذلك بالاعتماد سواء على طريقة التكلفة أو على طريقة السوق أيهما أقل.

تتمثل تكلفة المخزون المباع أو المستهلك في صافي سعر الشراء خارج الرسم مقيما باستخدام أحد طرق التقييم السائدة في الممارسة المحاسبية مثل التميز المادي، التكلفة المرجحة، طريقة FIFO. أما تكلفة المخزون النهائي فتحدد بالقيمة الأقل من بين صافي القيمة المحاسبية و صافي القيمة البيعية، و يسجل الفرق على أنه عنصرا من خسائر القيم ينزل من تكلفة المخزون في الميزانية الختامية. و يعتبر هذا الإجراء مفيدا من منظور أنه يوفر معلومات عن حقائق مالية حول القيم الحقيقية لممتلكات المؤسسة خدمة للدائنين.

#### 2. أسس اختيار طريقة تقييم المخزون

رغم أنه لا يمكن وضع قواعد مطلقة، فإن أفضل طريقة ما في تقييم المخزون تتقرر وفق ما تقتضيه الظروف البيئية المحيطة، والسياسة المحاسبية التي تتبناها الوحدة. ويتضح من خلال دراسة أهم الطرق المستخدمة في توزيع التكاليف بين وحدات المخزون المباع، أو المستهلك، والوحدات المكونة للمخزون النهائي، أن لكل طريقة نتيجة تختلف عن نتيجة الطريقة الأخرى، الأمر الذي يجعل الإدارة تلجأ إلى اختيار الطريقة التي تضمن من خلالها تحقيق أغراض معينة. ففي الولايات المتحدة مثلا تستخدم معظم الشركات طريقة (LIFO) لأغراض ضريبية. وهذا ما تؤكدته نتائج الدراسة الاستقصائية التي قام بها (L.G. CHASTEEN. 1973)<sup>1</sup>، والتي أوضحت أن الشركات في

<sup>1</sup> L G. Chasteen : Economic circumstances and inventory method selection. Abacus. June. 1973. PP. 22-27

الولايات المتحدة تجري اختياراتها على أساس أثار هذه الطرق (تقييم المخزون) على قائمة الأرباح والخسائر الذي تتضمنها التقارير المالية، ومن ثم على الضرائب، دون أن تولي الاهتمام لاعتبارات الظروف الاقتصادية. في حين يرى (إ.س. هندريكسن. 1990)<sup>1</sup> أن الأثر المباشر على الدخل الذي تظهره التقارير يعتبر ظاهريا فقط، ولا يعبر عن أي تغيير حقيقي في موارد الوحدة الاقتصادية.

بالإضافة إلى ما سبق، توجد اعتبارات أخرى لاستخدام طرق مختلفة لتقييم المخزون لما لها من تأثير خارجي على أسعار رأس المال في سوق كفاء للأوراق المالية، وداخلي على تحديد أسعار السلع والمنتجات. فقد يحدث مثلا وأن تكون للطرق المؤدية إلى زيادة أو تخفيض مستوى الأرباح تأثير مباشر على تغير مستوى قيم الأسهم والسندات في الأسواق المالية. لاقت وجهة النظر التقليدية المبنية على الاعتبار السابق تضاربا في الرأي بين الكثير من الكتاب في الأدب المحاسبي فنجد مثلا من يؤكد بأن الدراسات أظهرت عدم استجابة سلوك المستثمرين (لعدم سذاجتهم) في السوق بالتغيرات في الطرق المحاسبية التي تتطوي على تلاعب بالدخل دون أن تعبر عن تغيرات اقتصادية في الوحدة المحاسبية (S. SUNDER. 1973)<sup>2</sup>. في حين توصلت دراسة لاحقة إلى أن التغير في النتائج التي تظهرها طريقة (LIFO)، وعلى الأخص في المدى القصير ستؤدي إلى تخفيض أسعار الأسهم. (R.M. Brown. 1980)<sup>3</sup>.

وأخيرا يمكن تجميع أسس تقييم عناصر المخزون في نهاية الدورة المالية وشروط تطبيق كل منها في الجدول التالي<sup>4</sup>:

<sup>1</sup>. إلدون س. هندريكسون. مرجع سابق. ص. 559.

<sup>2</sup> S. Sunder : Relations between accounting changes and stock prices: Problems of measurement and some empirical evidence. Journal of accounting research. N°11. Supplement 1973. PP. 1-45

<sup>3</sup> Robert Moran Brown : Short range market reaction to changes to LIFO accounting. Journal of Accounting Research. Spring. 1980. PP. 38-63

<sup>4</sup> عبد الحي مرعي، محمد س. الصبان، محمد ف. محمد: أصول القياس والاتصال المحاسبي. دار النهضة العربية. بيروت. 1988. ص. 455-456

جدول (29): أسس تقييم المخزون والشروط التي تحكمها

شروط التطبيق	أساس القياس
عندما تكون التكلفة التاريخية قريبة من التكلفة الجارية. أو عندما تكون أسعار البيع غير مؤكدة إلى حد كبير.	المدخلات التكلفة التاريخية
عندما يمكن القياس الموضوعي للتكاليف الجارية.	تكاليف الإحلال الجارية
كتقريب لتكلفة الإحلال الجارية أو كحد أدنى للتقييم إذا كان أعلى من تكلفة الإحلال.	القيمة البيعية بعد هامش الربح
سعر البيع معلوم توقيت معلوم للتدفقات النقدية	المخرجات القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية
سعر البيع معلوم فترة التحصيل قصيرة	أسعار البيع الجارية
سعر البيع معلوم فترة التحصيل قصيرة معرفة التكاليف الملحقة لعملية البيع	صافي القيمة البيعية المتوقعة
على الرغم من استخدامها حالياً، فإن تطبيقها يرتبط به بعض نواحي القصور.	المدخلات والمخرجات سعر التكلفة أو السوق أيهما أقل

المصدر: عقاري مصطفى. مرجع سابق. مقتبس من: عبد الحي مرعي، محمد س. الصبان، محمد ف. محمد. ص 455-456.

يستخلص من تناول موضوع المخزون بأن القواعد والقوانين المحاسبية تطالب بالإفصاح في التقارير المالية عن عناصر المخزون، طريقة تمويله، والطرق المستخدمة في تحديد تكلفته، وتطالب أيضاً بالثبات على استخدام طرق تحديد تكلفة المخزون من فترة لأخرى.

من خلال هذا المبحث أين تم مناقشة تقييم عناصر الأصول غير الجارية بالإضافة إلى المخزونات (العناصر غير النقدية)، أين تم تحديد مفهومها وشروط الاعتراف بها ثم قياسها وتقييمها، سجلت الأهمية القصوى للتحديد الدقيق للمفهوم وشروط الاعتراف وأهمية ذلك في القياس الذي يبحث عنه المستعملين والذي يجمع بين الموثوقية و الملاءمة، فإذا كانت التثبيات المادية و المعنوية يستند في تقييمها على مرحلتين أساسيتين وهما، التقييم الأولي الذي يعتمد على تكلفة الحصول على هذا التثبيات، فإن التقييم اللاحق يعتمد إما على التكلفة والتي يقصد بها التقييم الأولي المعدل بالاستهلاكات و الخسائر في القيمة، أو على إعادة التقييم من خلال اعتماد القيم السوقية العادلة أين تم تسجيل مجموعة من البدائل التقييمية مثل القيم الحالية للمخرجات (المبيعات) والقيم الحالية للمدخلات (المشتريات) أين تمت ملاحظة ميل أغلبية المهتمين سواء من داخل الوحدة المحاسبية أو خارجها إلى استعمال هذه الطريقة (المدخلات) نظرا لعدة صعوبات تواجهها الطريقة الأولى خاصة في صعوبة إيجاد أسواق خاصة للسلع المستعملة. وهي المراحل التي تمر بها عملية تقييم الأصول المالية، التي يعتمد في تقييمها على أسعار السوق أو القيمة العادلة.



## خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل تمت دراسة الطرق المختلفة لقياس و تقييم عناصر الميزانية خاصة عناصر الأصول غير النقدية. والمعلوم أن قياس الأصول يقابله بالتناظر قياس الالتزامات وبنفس الطريقة والأسلوب، من أجل ذلك اكتفيت بقياس و تقييم عناصر الأصول غير الجارية بالإضافة إلى المخزونات وهو ما يطلق عليه الأصول غير النقدية، ولكن لا يمكن قياس و تقييم هذه العناصر دون المرور على تحديد مفهومها وشروط الاعتراف بها، والملاحظ في تعريفها أنها كل العناصر التي اقتنتها أو أنتجتها أو تحصلت عليها الوحدة المحاسبية بمختلف الطرق الأخرى والتي ينتظر منها منافع اقتصادية مستقبلية ليس فقط نتيجة تحويلها القانوني ولكن نتيجة استغلالها كذلك، وعليه فإن شروط إدراجها ضمن ممتلكات الوحدة المحاسبية تكمن في مدى رقابة الوحدة عليها أي المنافع المنتظرة منها وكذلك مدى الدقة والموثوقية المعتمدة في تقييمها.

إن عملية القياس والتقييم لمختلف عناصر الأصول من خلال العرض، تتم عند التقييم الأولى بالقيمة التي تحصلت بها الوحدة على هذه الوسائل أو بتكلفتها والتي هي بمثابة القيمة العادلة في تلك اللحظة وهو ما يجعلها قوية بملاءمتها وموثوقيتها ودقتها وموضوعيتها وعدم تحيزها في تلك اللحظة، لكن الإشكالية تطرح دائما أثناء التقييم اللاحق هل بالتكلفة والتي يقصد بها القيمة الدفترية مطروحا منها كل أعباء الاستهلاكات والخسائر في القيمة، أو حسب طريقة إعادة التقييم والتي هي بصورة أخرى الأسعار السوقية العادلة، وهنا يجب أن نسجل الاستنتاجات التالية:

- موثوقية التكلفة التاريخية لدى أغلبية المستعملين الداخليين ولدى كذلك المراجعين والمدققين نظرا لما توفره من معلومات موثقة ومبررة تمكنهم من التأكد من الأساس المعتمد عليه في تسجيل كل الأحداث الاقتصادية، لكن لا تجد هذه الطريقة قبولا عاما لدى المستعملين الأساسيين وهم المستثمرين؛
- ملاءمة القيمة العادلة وقبولها من قبل المستثمرين، لا يمنع عنها الكثير من الانتقادات خاصة في موضوع غياب أسواق لجميع السلع والخدمات وخضوعها في كثير من الأحيان لأهواء المحاسبين أي تحيزها؛

- صعوبة إيجاد طريقة مرجعية للقياس لا يعود فقط إلى طبيعة وخصائص كل طريقة، وإنما يعود كذلك إلى طبيعة المستعملين وتعدد واختلاف احتياجاتهم وأهدافهم من مخرجات النظام المحاسبي؛
- ينصح باستعمال التكلفة التاريخية والتكلفة التاريخية المعدلة في قياس وتقييم الأصول غير النقدية، واستعمال القيمة العادلة في تقييم الأصول المالية وباقي الأصول النقدية؛
- اللجوء إلى مختلف الطرق المعدلة لطريقة التكلفة التاريخية في تقييم مختلف عناصر الأصول والالتزامات مكن هذه الطريقة (التكلفة التاريخية) من تجاوز العديد من محدداتها، كما مكن ذلك المدافعين عليها من الإستماتة في الدفاع عنها والاستمرار في استعمالها، مبررين ذلك بالموثوقية التي تتميز بها وملاءمتها نتيجة التعديلات التي طرأت عليها.

و من خلال هذه النتائج نسجل ضرورة استعمال كل الطرق المعدلة لأساس التكلفة التاريخية سواء المحاسبة عن المستوى العام أو الخاص وحتى النسبي للأسعار من أجل معالجة تلك الاختلافات بين أسعار هذه الأصول عند الاقتناء الأولي وهذه الأسعار بعد ذلك نتيجة الفروقات الكبيرة بينها نتيجة عدم الاستقرار الاقتصادي و موجات التضخم التي تمر بها مختلف الدول خاصة الفقيرة منها ، وكانت طريقة صافي القيمة البيعية من أنسب الطرق المستعملة خاصة عند استعمال طريقة تكلفة الاستبدال رغم صعوبة إيجاد أسعار لمختلف عناصر الأصول خاصة المستعملة أي تلك التي لها مميزات واستعمالات خاصة.

أما الأصول المالية سواء الأسهم أو سندات الدين فإن إشكالية التقييم لا تطرح نهائيا نظرا لتوفر أسواق ملاءمة لمختلف هذه الأصول، عكس المخزونات التي تفتقر إلى نموذج قياس متفق عليه بين مختلف المستعملين ، ويتم تقييم المخزونات على العموم بالتكلفة الفعلية أو صافي القيمة القابلة للتحقيق أيهما أقل وتحدد التكلفة وفقا لطرق صرف وتقييم المخزون المسموح بها حسب المعايير المحاسبية الدولية مثل طريقة الوارد أولا الصادر أخيرا أو العكس أو طريقة التكلفة الوسطية المرجحة رغم منع استعمال طريقة LIFO وفقا للمعيار المحاسبي الدولي الثاني المعدل سنة 2003 يخضع لإستراتيجية الوحدة المحاسبية .

خاتمة

## الخاتمة

تبين من خلال هذا البحث، أن تطور المحاسبة لا يزال متواصلا إلى اليوم و لم تتوقف عن مواكبة التغيرات التي تعرفها جميع ميادين الحياة الاقتصادية و الاجتماعية للأفراد و الجماعات. و من بين هذه التطورات الهامة في المجال المحاسبي ظهور نظام القيد المزدوج الذي قدم وصفا فنيا للمبادلات والعمليات النقدية و غير النقدية ساهم ليس فقط في شرح حركة الحسابات من خلال أرصدها المغلقة (حسابات الدخل) و المنقولة لسنوات قادمة (حسابات الميزانية)، و إنما ساهم كذلك في بلورة الشكل أو الهيكل الذي تصنف و تبوب فيه الحسابات في نهاية الدورة المالية.

كما ظهرت خلال فترة الثورة الصناعية العديد من الممارسات و التطبيقات المحاسبية التي كانت تستمد مبرراتها من النظرية الاقتصادية و من العلوم الأخرى، خصوصا تلك التي تتناول المواضيع الكمية مثل الرياضيات و الإحصاء. و لعل ما يبرر هذه التحولات هو الاستعمال المكثف لوسائل الإنتاج توسع مجال النشاط الاقتصادي و زيادة الإنتاج و تنوعه، و انتشار استعمال المكننة، و تخطيط وتنظيم العمل، و ظهور شركات المحاسبة و تطور خدمات المؤسسات المالية، و بداية تطبيق أنواع جديدة من الضرائب و الرسوم...إلخ.

أما حديثا، فلقد بلغ تطور المحاسبة مستوى يرقى إلى اعتبارها أداة تواصل و تفاهم (لغة مجتمع المال و الأعمال) على المستوى الدولي لأنها أصبحت (المحاسبة) تستند إلى أسس و قواعد مشتركة يراعى في مسكها الاختلافات بين أهداف مختلف مستخدميها في زمن يتسم باستخدام وسائل الاتصال المعتمدة على التكنولوجيا المتطورة. كما اتسع نطاق تطبيق المحاسبة بحيث أصبح يشمل التأثيرات السلبية التي تتسبب فيها الوحدة الاقتصادية على البيئة (المحاسبة البيئية) و على المجتمع (المحاسبة الاجتماعية).

و تكملة لما سبق، تم من خلال الدراسة توضيح كيف تهتم المحاسبة المالية "كأداة خدمة" بقياس تأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي ونتائج عمل الوحدات الاقتصادية وإيصال نتائج ذلك القياس في شكل قوائم مالية إلى المستفيدين. لأن من أهم وظائفها هو تحديد، تحليل، قياس، تبويب، تلخيص، وإيصال تأثير العمليات والأحداث والظروف لوحدة معينة. لذلك، اعتبرت المحاسبة المالية أداة

يتم من خلالها توفير المقومات التي تضمن تعزيز العلاقة بين الوحدات الاقتصادية ومحيطها الداخلي والخارجي.

تبين من خلال البحث أيضا أن التغيير في حجم الوحدات الاقتصادية كان له أثر كبيرا على المفاهيم المحاسبية الأساسية، إذ بعدما كانت الأصول مثلا في مرحلة عدم الفصل بين الإدارة والملاك ينظر إليها على أنها مجرد ممتلكات لها قيمة تستخدم في تسديد الالتزامات، انتقل مفهوم الأصول في ظل الشخصية المعنوية إلى كل الممتلكات التي لها القدرة على الإنتاج والمساهمة في تحقيق الأرباح. أما الخصوم التي كانت تمثل التزامات تجاه الغير، انتقلت في ظل الشخصية المعنوية إلى التزامات على الإدارة و أصول الوحدة الاقتصادية، و ليس فقط اتجاه المقرضين وباقي الدائنين ولكن كذلك اتجاه المساهمين. أما الرأسمال الذي كان يقتصر على صافي الأصول وفق نظرية الملكية المشتركة أصبح يمثل مجموع الأصول بغض النظر عن مصدر التمويل داخلي أم خارجي.

أما الدخل فإنه كان يحسب وفق المنهج الاقتصادي لكل من هيكس، فيشر و آدم سميث بمقارنة صافي الأصول بين فترتين متتاليتين، مما يعني أن الدخل في المراحل التي كانت تنتشر فيها شركات الأشخاص، ما هو إلا حلقة وصل بين ميزانيتين متعاقبتين - ينظر إلى الإيرادات على أنها مجرد زيادة في حقوق الملكية والأعباء مجرد نقصان فيها. بينما بدأ الدخل يستمد أهميته منذ ظهور شركات المساهمة التي تتميز بانفصال الملكية عن الإدارة، و أصبح ينظر إليه على أنه تدفقات داخلية و خارجية، تستخدم بنوده و مكوناته في تقييم أداء الإدارة، و في تحديد الوعاء الضريبي، و في التنبؤ بمقدار العوائد النقدية المستقبلية، و في استخدامات أخرى.

و مما لا شك فيه، أن وظيفة القياس المحاسبي قد عرفت أيضا تطورت عديدة كانت تلازم تطور الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية بحيث لم تعد تكفي باستعمال طريقة التكلفة التاريخية فقط بل امتدت إلى استعمال نماذج أخرى مثل الطرق المعدلة للتكلفة التاريخية، و الطرق المعتمدة على القيم الجارية و السوقية و الاقتصادية و ذلك انسجاما مع التغيير في القدرة الشرائية للنقود، و تجاوبا مع احتياجات المستثمرين و الأسواق المالية و غيرها.

فلقد تبين من خلال البحث، أن التكلفة التاريخية تعتبر الطريقة الشائعة الاستعمال، و إلى جانبها يستمر تطبيق الكثير من المبادئ المحاسبية لتشكل في ما بينها بناءا هيكليا و تفسيريا يعكس الوضع

المالي و نتائج نشاط الوحدة الاقتصادية. فكان الهدف من اعتماد الإدارة على التكلفة التاريخية في البدايات الأولى من تطور المحاسبة هو توفير المعلومات المحاسبية التي تسمح للملاك بمعرفة ما آلت إليه ثروتهم و التأكد من حسن تسيير الإدارة للأموال التي أوكلت إليها (المساءلة). و مع مرور الزمن، ومع تطور الأسواق المالية أصبح المستثمر يولي عناية و اهتماما لمجالات الاستثمار ذات المخاطر المرتفعة مما دفعه لتفضيل المعلومات المحاسبية التي تتضمن قيما جارية تسمح بإجراء المقارنات و بناء نماذج التنبؤ بالعوائد و بدرجة المخاطر المصاحبة لها. و لتلبية انشغالات المستثمرين من المعلومات المحاسبية المحينة ظهرت عدة محاولات علمية تتمحور حول البحث عن الطرق التي من شأنها تجاوز المشاكل التي تميز التكلفة التاريخية، و تساعد على توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات المستقبلية.

اتضح من خلال البحث، أن من بين طرق القيم الجارية، توجد طريقة تعديل التكلفة التاريخية بالمستوى العام أو الخاص للأسعار التي تهدف أساسا إلى تعديل كل عناصر القوائم المالية باستخدام وحدات نقدية جارية لها قوة شرائية متجانسة، تعكس الوضعية المالية للوحدة الاقتصادية بقيم مقاربة مع تلك التي يعكسها السوق.

إن طرق القيمة الجارية الأخرى، ورغم تعدد الطرق المعبرة عنها مثل القيمة الحالية وصافي القيمة البيعية و طريقة تكلفة الاستبدال إلا أنها لم تسلم كذلك من انتقادات مختلف المستعملين خاصة من خلال تلك الأخطاء الناجمة عن عدم توحيد وحدة القياس المستخدمة، دون إهمال صعوبة الحصول على القيمة الجارية لجميع الأصول، رغم هذه الانتقادات إلا أن ما يسجل لصالح هذه الطريقة حسب رأي بعض المستعملين للمعلومات المحاسبية هو قدرتها على المحافظة على الرأس المال بجميع أنواعه النقدي والمالي والحقيقي من خلال اعتماد الطرق المختلفة المعبرة عن القيمة الحالية خاصة تكلفة الاستبدال. إن السبب الرئيسي للانتقال من طريقة إلى أخرى يعود في اعتقادنا بالدرجة الأولى إلى الضغوط الكبيرة التي يمارسها أصحاب القرار على الهيئات و المنظمات المحاسبية المكلفة بإصدار المعايير المحاسبية.

## نتائج البحث و اختبار الفرضيات

استخلص من البحث الأفكار التالية:

1. أنه لا يمكن تحديد أهداف المحاسبة المالية من فراغ ، وإنما يجب استنباطها من حاجات المستفيدين من المعلومات المنتجة بواسطة المحاسبة المالية. و بدون الربط بين أهداف المحاسبة المالية واحتياجات المستفيدين من المعلومات فمن المحتمل أن تؤدي المعايير المصدرة إلى إنتاج معلومات غير ملائمة لاحتياجات المستفيدين. وتبين في النهاية أنه لكي تكون أهداف القوائم المالية ناجحة كأساس لبناء معايير التقييم و القياس تكون قابلة للتطبيق، يجب أن تكون تلك الأهداف منسجمة مع محيطها العام، وأن تتوفر في التقارير المالية الخصائص النوعية التي تضمن لها أن تكون مفيدة لاتخاذ القرارات،

2. تعدد الدراسات و التحاليل التي أجريت على مدار مختلف مراحل تطور المحاسبة حول موضوع طرق التقييم التي تستخدم في تحديد قيمة بنود القوائم المالية التي يفترض فيها أن تعكس حقيقة ما للوحدة الاقتصادية من أصول و ما عليها من التزامات، و ما هو مقدار الربح المحقق في ظل الظروف السائدة. و استخلص من تلك الدراسات، أنه من غير السهل إيجاد طريقة تقييم محاسبية واحدة تجمع بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الأساسية (الموضوعية، الملاءمة)،

3. تزايد المخاوف من الممارسات المحاسبية التي تعتمد على التقديرات في تخصيص (توزيع) التكاليف على مختلف الدورات المالية لأنه قد يساء استخدام طرائق التقييم المتاحة. مثل التعجيل بالاعتراف بالإيرادات أو بتأجيل الاعتراف بالمصاريف أو غيرها من الممارسات (المحاسبة الإبداعية) لتحقيق أغراض خاصة.

يتضح مما سبق تأكيد الفرضيتين اللتين بني عليهما هذا البحث وهما:

1. يعود تعدد طرق التقييم في المحاسبة إلى تعدد أهدافها.
2. الاختلافات النظرية و التطبيقية في التقييم تقتضي البحث عن الحلول البديلة.

## الاقتراحات

على ضوء نتائج البحث يمكن تقديم الاقتراحات التالية:

1. يجب أن تكون أهداف المحاسبة منسجمة مع محيطها العام، وأن تتوفر في التقارير المالية الخصائص النوعية التي تضمن لها أن تكون مفيدة لاتخاذ القرارات،
2. البحث عن إيجاد طريقة تقييم محاسبية واحدة تجمع بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الأساسية (الموضوعية، الملائمة)،
3. تفعيل دور السوق المالي في الجزائر حتى يكون مصدرا للتمويل و مصدرا لمؤشرات أسعار الأوراق المالية،
4. خلق أجهزة تهتم بتوفير المعلومات الاقتصادية بشكل مهني حديث تساعد على تطبيق طرق التقييم الملائمة،
5. الأخذ بتجارب و خبرات هيئات التقييم المتطورة دوليا،
6. العمل على تدعيم التنسيق بين الهيئات المختصة بالتشريع، سواء كانت هيئات حكومية أو خاصة.



# قائمة المراجع

## المراجع

### ❖ الكتب العربية

1. أرشد فؤاد التميمي، أسامة عزمي سلامة، الاستثمار بالأوراق المالية ، دار المسيرة، للنشر والتوزيع، عمان، بدون سنة النشر.
2. أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة، والقياس الإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007.
3. جعفر عبد الإله، المحاسبة المالية، مبادئ القياس والإفصاح المحاسبي، الطبعة الأولى، مكتبة الفلاح للنشر، عمان، 2003.
4. جمعة خليفة الحاسي، سالم محمد بن غربية، محمد مفتاح بيت المال، المحاسبة المتوسطة، منشورات جامعة قان يونس، الطبعة الأولى، 1988.
5. جوان روبنسون، جون إيتويل، تعريب، فاضل عباس، مقدمة في علم الاقتصاد، دار الحديث، دار الطليعة للطباعة والنشر، بيروت، بدون سنة النشر.
6. الحجاوي، طلال محمد، أساسيات المعرفة المحاسبية، الطبعة الأولى، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
7. حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
8. حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الدار العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2001.
9. خالد الزواوي، اللغة العربية، مؤسسة حورس الدولية للنشر والتوزيع، مؤسسة طيبة للنشر والتوزيع، الاسكندرية، بدون سنة النشر.
10. الدون، س، هندريكسن، ترجمة كمال خليفة أبو زيد، النظرية المحاسبية، مطبعة المكتب الجامعي الحديث، الطبعة الرابعة، الإسكندرية، 2005.
11. دونالد كيسو، جيري ويجانت، تعريب أحمد حجاج، تقديم سلطان أحمد السلطان، المحاسبة المتوسطة، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، 1999.
12. رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن، بدون سنة النشر.

13. رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2003.
14. رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، الدار العلمية الدولية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة 2001، عمان.
15. رفعت المحجوب، الاقتصاد السياسي، القيمة والتوزيع، الجزء الثاني، دار النهضة العربية، مصر
16. ريتشارد شرويدر، وآخرون، تعريب خالد أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال، نظرية المحاسبة، دار المريخ للنشر.
17. سامي محمد الوقاد، نظرية المحاسبة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان.
18. سليمان قداح، محاسبة التكاليف، مطبعة خالد بن الوليد، دمشق، 1979.
19. شقير وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، بدون سنة النشر.
20. شهاب، الاقتصاد النقدين الدار الجامعية، مصر، 1990.
21. طارق عبد العال حماد، المدخل الحديث للمحاسبة، محاسبة القيمة العادلة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2004.
22. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الكويت، 1990.
23. عبد الحميد مرعي، محمد س، الصبان، محمد ف، محمد، أصول القياس والاتصال المحاسبي، دار النهضة العربية، بيروت، بدون سنة النشر.
24. علي رمضان محمد، المحاسبة المتقدمة، دراسات في مشاكل محاسبية معاصرة، الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان، 1997.
25. علي عبد الوهاب، مبادئ المحاسبة المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2004.
26. قاسم محمد إبراهيم البياتي، زياد يحي، نظام المعلومات المحاسبية، وحدة الحداثة للنشر، العراق، 2003.
27. كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن، 2004.

28. ليلي محمد لطفي مرعي، الاقتصاد المعاصر، مطبعة أحمد مخيمر، الطبعة الأولى، القاهرة، 1996.
29. المجمع العربي للمحاسبين، المحاسبة الأساسية وإعداد البيانات، مطبعة الشمس، عمان، 2001.
30. محمد السيد الناغي، دراسات في نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية، المكتبة المصرية للنشر والتوزيع.
31. محمد دويدار، مبادئ الاقتصاد السياسي، الشركة الوطنية للنشر والتوزيع، الجزائر.
32. محمد عباس بدوي، الأميرة إبراهيم عثمان، دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة، المكتب الجامعي الحديث، 2008.
33. محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن، 2008.
34. محمود محمد الداغر، الأسواق المالية، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان.
35. مطر محمد، إدارة الاستثمارات، الطبعة الخامسة، دار وائل للنشر، عمان، 2009.
36. مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2002.
37. وليد ناجي الحياي، دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار الحامد، عمان، 2004.

#### ❖ أطروحات دكتوراه

1. سالم عواد هادي الزوبعي، تأثير القياس المحاسبي في القوائم المالية وانعكاساتها على رأي مراقب الحسابات، أطروحة دكتوراه، جامعة بغداد، 2010.
2. سامية تاودروس إبراهيم، دراسة تحليلية لمشكلات تقييم الأصول، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2001.
3. الشيخ بابكر عثمان، اختيار وتقييم أسهم النمو وبناء محفظتها، دراسة تطبيقية في سوق بغداد للأوراق المالية، أطروحة دكتوراه جامعة بغداد.
4. العامري محمد على إبراهيم، أثر الهيكل المالي في المخاطرة والعائد بإطار نظرية المحفظة، دراسة تطبيقية في عينة من الشركات الصناعية العراقية، أطروحة دكتوراه، جامعة بغداد، 1990.

5. عقاري مصطفى، مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني للمحاسبة، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف 1، فرحات عباس، 2005.
6. مسامح مختار، توحيد أنظمة مراقبة الحسابات في دول اتحاد المغرب العربي، أطروحة دكتوراه علوم، جامعة باتنة 01، الحاج لخضر، 2010.

#### ❖ رسائل ماجستير

1. سي محمد لخضر، التثبيبات المادية والمعنوية بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، رسالة ماجستير، جامعة سيدي عاشور، عنابة، 2011.
2. عبيدات سامر فخري محي الدين، استخدام كلفة التمويل في تقييم الأسهم العادية، دراسة تطبيقية في بورصة عمان، رسالة ماجستير، كلية إدارة الأعمال، جامعة آل البيت، 2008.
3. فضل كمال سالم، مدى أهمية القياس المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008.
4. محمد نواف، حمدان عابد، دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي، شهادة ماجستير، جامعة عين شمس، 2006.
5. نور هاني العيشي، دراسة وتحليل العوامل المؤثرة في اختيار طريقة تقييم المخزون السلعي، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006.

#### ❖ المجلات العلمية

1. بالرقى التيجاني، القياس المحاسبي ماهيته وقيوده ومدى تأثيره بالتضخم، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2008.
2. السعافين هيثم، الاتجاهات المحاسبية الحديثة في تقييم الموجودات وأثرها على القرارات الاستثمارية لشركات التأمين، مجلة المدقق، سنة 2003، الأردن.
3. مشري حسناء، دراسة اثر نظام المحاسبة الاجتماعية في تبني مفهوم المسؤولية الاجتماعية، دراسة ميدانية لبعض المؤسسات الاقتصادية لولاية سطيف، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، العدد 14، سنة، 2014.

4. هشام طلعت عبد الحكيم، أنوار مصطفى، تقييم الأسهم العادية باستخدام نموذج الخصم، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 81، سنة 2010، العراق.

#### ❖ المؤتمرات الدولية

1. علي محمد قجيل العمودي، تحديات الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية، دراسة انتقادية لدعم توجهات الإدارة في ظل عصر العولمة، المؤتمر العلمي الدولي لعولمة الإدارة في عصر المعرفة، 15-17 ديسمبر 2012، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان.
2. ماهر موسى درغام، تامر بسام الأغا، العلاقة بين القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة وتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، المؤتمر العلمي الدولي التاسع، الوضع الاقتصادي العربي وخيارات المستقبل، الجامعة الإسلامية غزة.
3. هوام جمعة، حديدي أمين، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المصارف الإسلامية، المؤتمر العالمي التاسع للاقتصاد والتمويل الإسلامي، أيام 9-10-11 سبتمبر 2013، إسطنبول، تركيا.

#### ❖ المراجع باللغة الأجنبية ( كتب، مجلات، مقالات )

1. Alfred Stettler, Redha Gharbi, Les cadres conceptuels et les méthodes d'évaluation, Pratique comptable, Expert-comptable Suisse.
2. Anne Le Manche, Catherine Maillat, Normes Comptables Internationales, (IAS /IFRS), Foucher.
3. Archer Stephen, G. Marce, George Racette, Financial Management, 2<sup>nd</sup>, N,Y , John Willey, And Sons, 1983.
4. Bernard Raffournier, les Normes comptables internationales, (IFRS/IAS).
5. Drucker Peter, An introductory view of management, Harper's Collogue Press, USA, 1977.
6. G.A . Lee, Modern Financial Accounting, Thomas Nelson and Sons LTD.2<sup>nd</sup>, Ed, 1975.

7. Harold Bierman, and Roland E, Dukes Accounting for Research and Development Costs, The Journal of Accountancy, April 1975.
8. Hernie Van Germing, Marius Koen,(Adaptation en langue française), Joelle Le Vouch – Meauchy, The Wored.
9. Holmes Sundra, Corporate social performance and present areas of commitment, Academy of management journal, Vol 20, 1985.
10. Jean Jacque Julian, les normes comptables internationales, IAS/IFRS ,foucher.
11. L. G. Chasteen, Economic Circumastances and Inventory Method Selection, Abacus, 1973.
12. Lionel Escafre, Eric Tort, les normes comptables internationales, Gualino Editeur.
13. Michal Lozato, Pascal Nicolb, Gestion Des investissements et de l'information financière, Dunod, 4 eme édition.
14. Ministère De L'économie Et de Finances Et de L'industrie, France, 06–2000.
15. Mobley Sybil, The challenge of socio–economic accounting, The accounting review, 1970.
16. Pascal Bernito, Normes IFRS, 2eme édition, Dunod, 2008, 2eme Edition, Economica.
17. Rechtman Yigal, Accounting Treatment of Intangibles Draft, July, 2001.
18. Robert Moran Brown, Short Range Market Reaction To Changes To LIFO Accounting, Journal, of Accounting Research Sporing, 1980.
19. Robert Obert, le petit IFRS, Dunod.

20. S. Sunder, Relations Between ACCOUNTING Changes and Stock Prices, Problems of Measurement and Some Empirical Evidence, Journal of Accounting Research, N<sup>o</sup>11 ,Supplement, 1973.
21. Strier, Franklin, The business managers dilemma, defining social responsibility, Vol 2, N1, 1979.