مفاهيم المحاسبة المالية

تركت هذه الصفحة فارغة

مفاهيم المحاسبة المالية
قائمة المحتويات

الفهـــرس العـــــــــــام

١- مقدمـــة
٢- نطاق البيان
٣- محتوى البيان
٣-١ مفاهيم العناصر الأساسية للقوائم المالية
٣-١-١ مقدمة
٣-١-٢ تعريف العناصر الأساسية للقوائم المالية
٣-٢ مفهوم الأحداث والعمليات والظروف
٣-٢-١ 1-مقدمة
٣-٢-٢ تعريف الأحداث والعمليات والظروف
٣-٣ مفاهيم القياس المحاسبي
٣-٣-١ مقدمة
٣-٣-٢ مفهوم الوحدة المحاسبية
٣-٣-٣ مفهوم استمرار الوحدة المحاسبية
٣-٣-٤ مفهوم إعداد التقارير الدورية
٣-٣-٥ وحدة القياس المحاسبي
٣-٣-٦ مفهوم الإثبات المحاسبي
٣-٣-٧ مفهوم أساس القياس المحاسبي
٣-٣-٨ مفهوم المضاهاة
٣-٤ مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية
٣-٤-١ المقدمة
٣-٤-٢ الملاءمة
٣-٤-٣ أمانة المعلومات وإمكان الثقة بها أو الاعتماد عليها
٣-٤-٤ حيدة المعلومات
٣-٤-٥ قابلية المعلومات للمقارنة
٣-٤-٦ التوقيت الملائم
٣-٤-٧ قابلية المعلومات للفهم والاستيعاب
٣-٤-٨ الأهمية النسبية والإفصاح العام الأمثل

تركت هذه الصفحة فارغة

١- مقدمة :

لكي تكون معايير المحاسبة المالية متسقة بعضها مع بعض ، يجب أن ترتكز على مفاهيم أساسية. ويمكن تعريف "المفهوم" بأنه مصطلح أساسي أعطى معنى معيَّناً، ويعتبر المصطلح أساسي إذا كان من الضروري أن تتكرر الإشارة إليه تكرارا صريحا أو ضمنيا ، سواء عند وضع معايير المحاسبة أو تفسيرها أو تطبيقها. فكلمة "الأصول" مثلا تعتبر مصطلحا أساسيا لأن كثيرا من معايير المحاسبة المالية تتعلق بأصول المنشأة ، عليه فلابد أن تتكرر الإشارة إلى مفهوم الأصل عند وضع تلك المعايير وعند تفسيرها وعند تطبيقها. وتتركز أهمية تحديد مفاهيم المحاسبة المالية في تكملة الإطار الفكري اللازم لوضع معايير ملائمة ومتسقة بعضها مع بعض. ومن أجل أن تكون معايير المحاسبة المالية ملائمة يجب أن ترتكز على أهداف واضحة للقوائم المالية (المنتج النهائي للمحاسبة المالية). ومن أجل أن تكون معايير المحاسبة المالية متسقة بعضها مع بعض يجب أن ترتكز على مجموعة متكاملة من المفاهيم تعرف المصطلحات المحاسبية الرئيسية وفقا لتصور ذهني ملائم للمحاسبة المالية في المملكة العربية السعودية. وبدون هذه المفاهيم تكون هناك خطورة في إصدار معايير متناقضة.

٢- نطاق البيان :

يعرف هذا البيان العناصر الأساسية للقوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح، والمفاهيم التي يجب أن تحكم قياس تلك العناصر، والخصائص الواجب توافرها في المعلومات التي تفصح عنها القوائم المالية. ومن هنا تحدد المفاهيم التي يشملها هذا البيان الملامح الأساسية للمحاسبة المالية في المملكة العربية السعودية. وعلى الرغم من أن هذا البيان لا يضع معايير معينة للمحاسبة المالية للمنشآت الهادفة للربح إلا أنه سوف يستخدم - جنباً إلى جنب - مع بيان أهداف المحاسبة المالية كأساس لوضع تلك المعايير. **(الفقرة ٢٣٣)**[*]

٣- محتوى البيان :

٣-١ مفاهيم العناصر الأساسية للقوائم المالية:

٣-١-١ مقدمة :

تعتبر القوائم المالية الوسيلة التي تستخدم لإبلاغ الأطراف الخارجية بالمعلومات التي تم اعدادها وتجميعها في الحسابات المالية- بصورة دورية منتظمة- وتنقسم هذه المعلومات إلى نوعين رئيسيين :

أ - (أرصدة) ترتبط بتاريخ معين ، أو بلحظة زمنية معينة.

(*) أبقيت أرقام الفقرات كما وردت فى مشروع تطوير المهنة المقدم لوزارة التجارة ، ليتسنى ربطها بالدراسة المرفقة بالبيان.

ب- (تدفقات) ترتبط بفترة زمنية معينة

ويشير اصطلاح (الأرصدة) إلى المعلومات التي تتعلق بالمركز المالي للمنشأة في لحظة زمنية معينة. وتعتبر قائمة المركز المالي الوسيلة الرئيسية لإبلاغ هذه المعلومات. كما تعتبر الأصول والخصوم وحقوق أصحاب رأس المال العناصر الأساسية التي تصور المركز المالي للمنشأة في لحظة زمنية معينة. ويشير اصطلاح (التدفقات) إلى المعلومات التي تتعلق بالتغيرات التي تطرأ على المركز المالي للمنشأة خلال فترة زمنية معينة، وتشمل هذه التغيرات ما يأتي : **(الفقرة ٢٣٤)**

أ - المعلومات التي تتعلق بنتائج أعمال المنشأة خلال هذه الفترة، وتعتبر قائمة الدخل الوسيلة الرئيسية لإبلاغ هذه المعلومات كما تعتبر الإيرادات والمصروفات والمكاسب، والخسائر، وصافي الدخل (أو صافي الخسارة) العناصر الأساسية التي تصور نتائج أعمال المنشأة خلال تلك الفترة الزمنية. **(الفقرة ٢٣٥)**

ب - المعلومات التي تتعلق بالتغيرات التي تطرأ على حقوق أصحاب رأس المال خلال فترة زمنية معينة. وتعتبر قائمة التغيرات في حقوق رأس المال الوسيلة الرئيسية لإبلاغ هذه المعلومات. كما يعتبر صافي الدخل (أو صافي الخسارة) واستثمارات أصحاب رأس المال والتوزيعات على أصحاب رأس المال العناصر الأساسية التي تصور هذه التغيرات خلال تلك الفترة الزمنية. **(الفقرة ٢٣٦)**

ج- المعلومات التي تتعلق بالتدفق النقدي للمنشأة خلال فترة زمنية معينة. وتعتبر قائمة التدفق النقدي الوسيلة الرئيسية لإبلاغ هذه المعلومات، وتبرز هذه القائمة التغيرات التي تطرأ على الأصول والخصوم وحقوق أصحاب رأس المال والتي تؤدي إلى التأثير على النقد أو الموارد السائلة الأخرى.

ويتبين مما تقدم أن العناصر الأساسية للقوائم المالية للمنشأة هي :

- الأصول والخصوم وحقوق أصحاب رأس المال.
- الإيرادات، المصروفات، المكاسب، الخسائر، وصافي الدخل (أو صافي الخسارة) ، استثمارات أصحاب رأس المال، التوزيعات على أصحاب رأس المال.

وتقع هذه العناصر العشرة في مجموعتين :

أ - مجموعة عناصر المركز المالي وتتضمن العناصر الثلاثة الأولى.

ب - مجموعة العناصر التي تمثل تغيرات في المركز المالي وتشمل العناصر السبعة الأخيرة.

وترتبط عناصر المجموعتين ارتباطا أساسيا ؛ نظرا لأن الأصول والخصوم وحقوق أصحاب رأس المال تتغير بفعل العناصر التي تتكون منها المجموعة الثانية . كما أن الزيادة (أو النقص) في أصل معين لا يمكن أن تحدث دون نقص أو زيادة مناظرة في أصل آخر أو في أحد الخصوم أو في حقوق أصحاب رأس المال.

ويتبين مما تقدم أن نتائج المحاسبة المالية تتبلور في مجموعة من القوائم المالية التي يتسق بعضها مع بعض وترتكز على نفس البيانات.

(الفقرة ٢٣٧)

٣-١-٢ تعريف العناصر الأساسية للقوائم المالية:

من الناحية العملية - يجب أن يضع تعريف كل عنصر من عناصر القوائم المالية أساسا واضحا للتمييز بين البنود التي تقع في نطاق عنصر معين، والبنود التي تقع خارج نطاق ذلك العنصر. وعلى سبيل المثال، فإن تعريف "الأصل" يجب أن يكون كافيا لإرشاد المحاسب إلى تحديد ما إذا كان بند معين – من المقترح إدراجه ضمن مجموعة الأصول – تتوافر فيه الخصائص التي تتوافر في كافة البنود التي يطلق عليها اصطلاح "الأصول". وبذلك يعتبر تعريف العناصر الأساسية للقوائم المالية خطوة أولية على جانب كبير من الأهمية لتحديد محتويات القوائم المالية، إذ أن هذه التعاريف تضع الأساس لاستبعاد البنود التي تفتقر إلى خاصية واحدة أو أكثر من الخصائص التي تتميز بها كل من الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر، وما إلي ذلك من عناصر القوائم المالية، ولا تهدف هذه التعاريف إلى تحديد أسس التحقق المحاسبي لعناصر القوائم المالية – أو تحديد الخاصية التي ينبغي إخضاعها للقياس من بين خصائص كل من هذه العناصر، وتقع هذه الأسس والخصائص في نطاق مفاهيم القياس المحاسبي. وفيما يلي تعاريف العناصر الأساسية للقوائم المالية : **(الفقرة ٢٣٨)**

١- الأصول :

الأصل هو أي شيء له قدرة على تزويد المنشأة بالخدمات أو المنافع في المستقبل، اكتسبت المنشأة الحق فيه نتيجة أحداث وقعت أو عمليات تمت في الماضي، شريطة أن يكون قابلا للقياس المالي حاليا بدرجة مقبولة من الثقة وبشرط ألا يكون مرتبطا بصورة مباشرة بالتزام غير قابل للقياس. **(الفقرة ٢٣٩)**

ويتبين من التعريف السابق أن الأصل - بغض النظر عن شكله - يتميز بخمس خصائص أساسية كآلاتي : **(الفقرة٢٤٠)**

أ - المقدرة الكامنة على تقديم الخدمة أو المنفعة، ويعني ذلك أن الأصل يمثل طاقة متجمعة بحيث يستطيع - بمفرده أو بالاشتراك مع غيره

من الأصول - أن يقدم خدمات أو منافع في المستقبل، تساعد بشكل مباشر أو غير مباشر على تحقيق تدفقات نقدية[1].

ب- الارتباط بالمنشأة ومن ثم تستطيع المنشأة أن تحصل على الخدمات أو المنافع التي تتجسد في الأصل.

ج - وقوع حدث أو إنجاز عملية في الماضي نتج عنها حق المنشأة في الحصول على الخدمات والمنافع التي يقدمها الأصل.

د - قابلية القياس: ويقصد بذلك إمكانية القياس النقدي - بدرجة مقبولة من الثقة - لخاصية أو أكثر من الخصائص التي يتميز بها الأصل وترتبط ارتباطا واضحا بإمكانياته على تقديم الخدمات والمنافع.

هـ- إمكان قياس الالتزامات المباشرة التي تتحملها المنشأة مقابل الحصول على الأصل قياسا نقديا - بدرجة مقبولة من الثقة - وجدير بالملاحظة أن العقود التي يتعين تنفيذها في وقت لاحق تحتوي عادة على حقوق ذات قيمة والتزامات وأعباء في المستقبل، ومن الواضح أن الفائدة التي تعود على المنشأة من إدراج هذه الحقوق ضمن أصولها تكون محدودة بدرجة كبيرة إذا تعذر قياس الالتزامات التي تقابلها وإدراجها ضمن خصوم المنشأة.

٢- الخصوم :

"الخصم" هو التزام حالي على المنشأة بتحويل أصول أو تقديم خدمات لوحدات أخرى في المستقبل نتيجة عمليات أو أحداث ماضية، شريطة أن يكون الالتزام قابلا للقياس المالي حاليا بدرجة مقبولة من الثقة وبشرط ألا يكون مرتبطا بصورة مباشرة بحق غير قابل للقياس.

(الفقرة ٢٤١)

ويتبين من هذا التعريف أن الخصم - بغض النظر عن شكله - يتميز بالخصائص الأساسية الآتية :

أ - وجود التزام حالي واجب الأداء، بمعنى أن الخصم يمثل مسئولية قائمة تجاه وحدة أو أكثر من الوحدات الأخرى.

---

[1] لعل هذه الخاصة هي أكثر الخصائص صعوبة فيما يتعلق بتمييز الأصول وذلك بسبب عدم التأكد من النتائج الاقتصادية للأموال التي تنفقها إدارة المنشأة بهدف حيازة منافع جديدة أو زيادة المنافع الحالية- إذ إن عدم التأكد الذي يحيط بتحقيق هذه الأهداف قد يؤدي إلى اعتبار تلك الأموال مصروفات إيرادية أو خسائر، ومن أمثله ذلك نفقات التطوير وفتح أسواق جديدة والتدريب وما إليها من الحالات التي يتعذر فيها تقييم المنافع التي يمكن الحصول عليها في المستقبل. ولا تتعلق حالة عدم التأكد بنية إدارة المنشأة في مثل هذه الحالات وإنما تتعلق باحتمال ودرجة نجاح المنشأة في تحقيق الهدف من المصروف.

ب- نقل أو تحويل أصول في المستقبل ، ويعني ذلك أن الوفاء بتلك المسئولية يتطلب تسديد الالتزام، إما بنقل ملكية أو استخدام بعض الأصول في المستقبل سواء أكان ذلك في تاريخ محدد أو قابل للتحديد، أو عند وقوع حدث معين، أو عند الطلب.

ج- الارتباط بالمنشأة، ويعني ذلك أن المنشأة يجب أن تفي بمسئولياتها أو تؤدي ما عليها من الالتزام دون قيد أو شرط.

د- وقوع حدث أو إتمام عملية في الماضي، ويعني ذلك أن الحدث أو العملية التي أدت إلى ترتيب ذلك الالتزام على المنشأة قد وقعت فعلا.

هـ- قابلية القياس، ويقصد بذلك إمكان القياس المالي – بدرجة مقبولة من الثقة– لخاصية أو أكثر من الخصائص التي يتميز بها الالتزام، وترتبط ارتباطا واضحا باستخدام الأصول أو نقل ملكيتها إلى الغير في المستقبل.

و- إمكان القياس المالي - بدرجة مقبولة من الثقة - للحقوق التي تكسبها المنشأة مباشرة أو المنافع التي تؤول إليها في المستقبل نتيجة للحدث أو العملية التي أدت إلى وجود ذلك الخصم أو الالتزام.

(الفقرة ٢٤٢)

٣- حقوق أصحاب رأس المال :

تمثل حقوق أصحاب رأس المال مقدار ما يتبقى من أصول المنشأة بعد استبعاد خصومها بمعنى أنها تعادل دائما "صافي الأصول" (الأصول ناقصا الخصوم) ، ولهذا يطلق عليها اصطلاح "القيمة المتبقية" لأصحاب رأس المال وتنبثق هذه القيمة من حقوق الملكية ، وتنطوي على العلاقة التي تربط المنشأة بأصحابها كملاك تمييزا لتلك العلاقة عن العلاقات التي قد تربطهم بالمنشأة كموظفين أو موردين أو مقرضين ، أو عملاء ... الخ. **(الفقرة ٢٤٣)**

٤- الإيرادات :

إيرادات المنشأة هي مقدار زيادة الأصول أو نقص الخصوم أو كليهما معاً ، خلال مدة زمنية معينة ، الناتجة من إنتاج السلع أو بيعها ، أو السماح للوحدات الأخرى باستخدام الأصول التي تملكها ، أو تقديم الخدمات ، أو تأدية أنشطة أخرى تستهدف الربح - مما يشكل الأعمال الرئيسية المستمرة للمنشأة. **(الفقرة ٢٤٤)**

ويتضح من هذا التعريف أن "الإيرادات" تتميز بالخصائص الآتية :

أ - إن زيادة الأصول أو نقص الخصوم التي تمثل الإيرادات تنشأ عن الأنشطة التي تستهدف الربح تمييزا لها عما يأتي :

- زيادة الأصول التي تترتب على استثمارات أصحاب رأس المال أو المساهمات الرأسمالية من غير أصحاب رأس المال ، أو الحصول على قروض إضافية - تسلم أصول مشتراة.
- نقص الخصوم الذي يترتب على تسديد الديون بوسائل أخرى غير تسليم سلع أو تقديم خدمات للغير، أو السماح للغير باستخدام أصول المنشأة.

ب- تتمثل الأنشطة التي تستهدف الربح وتؤدي إلى إنتاج الإيرادات في العمليات الرئيسية المستمرة للمنشأة تمييزا لها عن عملياتها العرضية أو الفرعية مع منشآت أخرى أو الظروف والأحداث الأخرى التي تتأثر بها ويتوقف التمييز بين العمليات الرئيسية للمنشأة وغيرها من العمليات العرضية أو الفرعية مع منشآت أخرى أو الأحداث والظروف المشار إليها - إلى حد كبير - على طبيعة المنشأة، وعملياتها، وأوجه نشاطاتها الأخرى. فقد تعتبر العمليات الرئيسية المستمرة لنوع معين من المنشآت عمليات عرضية أو مترتبة على الظروف الخارجية بالنسبة لمنشأة أخرى. ورغم أن هذا التمييز يعتمد على التقدير إلا أنه على جانب كبير من الأهمية. فهو يهدف أساسا إلى أن تصبح المعلومات التي تتعلق بدخل المنشأة ومكوناته والأحداث التي أدت إلى تحقيقه، مفيدة - إلى أبعد حد ممكن - لمن يستخدمون القوائم المالية خارج المنشأة. ويساعد هذا التمييز على التفرقة بين الإيرادات وبين المكاسب التي تمثل نوعا آخر من مكونات داخل المنشأة.

ج- مادامت الإيرادات تمثل زيادة في الأصول أو نقصا في الخصوم، فإنه يتعين أن تتوافر في كل من الأصول التي تستجد أو الخصوم التي تنقص نفس الخصائص المحددة سابقا لهذه العناصر.

د - ارتباط الزيادة في الأصول أو النقص في الخصوم بفترة زمنية معينة.

(الفقرة ٢٤٥)

٥- المصروفات :

المصروف هو انقضاء أصل أو تحمل التزام - أو كلاهما معا - خلال فترة زمنية معينة نتيجة إنتاج السلع أو بيعها، أو السماح للوحدات الأخرى باستخدام أصول المنشأة أو تأدية خدمات للغير وغير ذلك من الأنشطة

التي تستهدف الربح وتشكل العمليات الرئيسية المستمرة للمنشأة. **(الفقرة ٢٤٦)**

ويتضح من هذا التعريف أن "المصروف" يتميز بالخصائص الآتية :

أ - أن نقص الأصول وزيادة الخصوم التي تمثل المصروف تترتب على الأنشطة التي تهدف إلى الربح تمييزا لها عما يأتي :

- نقص الأصول الذي يترتب على توزيعات الأرباح أو استرداد المالكين لجزء من حقوقهم، أو الإنفاق على شراء الأصول، أو تسديد الديون.
- زيادة الخصوم التي تترتب على الحصول على قروض إضافية أو على شراء أصول جديدة.

ب- تتمثل الأنشطة التي تهدف إلى الربح وتؤدي إلى انقضاء الأصول، أو تحمل الالتزامات في العمليات الرئيسية المستمرة للمنشأة، تمييزا لها عن العمليات الفرعية أو العرضية مع منشآت أخرى أو الظروف والأحداث الأخرى التي تتأثر بها.

ج- ما دامت المصروفات تمثل نقصا في الأصول أو زيادة في الخصوم فيجب أن تتوافر في الأصول التي تنقضي أو الخصوم التي تستجد نفس خصائص الأصول أو الخصوم السابق الإشارة إليها.

د- ارتباط النقص في الأصول أو الزيادة في الخصوم بفترة زمنية معينة. **(الفقرة ٢٤٧)**

٦- المكاسب والخسائر :

المكاسب هي زيادة في حقوق أصحاب رأس المال (صافي الأصول) تنتج من العمليات العرضية أو الفرعية للمنشأة مع غيرها من الوحدات. والظروف والأحداث الأخرى التي تتأثر بها خلال فترة زمنية معينة.وذلك بخلاف الزيادة في صافي الأصول التي تنتج من الإيرادات أو من استثمارات أصحاب رأس المال أو المساهمات الرأسمالية من غير أصحاب رأس المال. **(الفقرة ٢٤٨)**

والخسائر هي نقص في حقوق أصحاب رأس المال (صافي الأصول) ينتج من العمليات العرضية أو الفرعية للمنشأة مع غيرها من الوحدات ومن الأحداث والظروف الأخرى التي تتأثر بها المنشأة خلال فترة زمنية معينة، وذلك بخلاف النقص في صافي الأصول الذي يترتب على المصروفات أو التوزيعات على أصحاب رأس المال. **(الفقرة ٢٤٩)**

ويتضح من التعريفين السابقين أن كلا من المكاسب والخسائر تتميز

بالخصائص المشتركة الآتية :

أ - التأثير على حقوق أصحاب رأس المال (صافي الأصول) فالمكاسب تؤدي إلى زيادة تلك الحقوق، والخسائر تؤدي إلى نقصها.

ب- أن كلا منهما ينشأ من العمليات الفرعية أو العرضية للمنشأة مع غيرها من المنشآت ومن الأحداث والظروف الأخرى التي تتأثر بها، تمييزا لها عن العمليات الرئيسية المستمرة للمنشآت، وهذه الخاصية هي التي تفرق بين المكاسب والإيرادات من ناحية، وبين الخسائر والمصروفات من ناحية أخرى.

ج- إن المكاسب والخسائر لا تترتب على المعاملات أو التحويلات التي تجري بين المنشأة ومالكيها ، كما أنها لا تترتب على المساهمات الرأسمالية من غير أصحاب رأس المال.

د - إن كلا من هذه المكاسب أو الخسائر يرتبط بفترة زمنية معينة.

(الفقرة ٢٥٠)

وعلى الرغم من هذه الخصائص المشتركة، فإن كافة المكاسب والخسائر لا تنتج من نفس الأسباب، إذ إن بعض المكاسب والخسائر ينتج عن عمليات تبادلية بين المنشأة وغيرها من الوحدات ومن أمثلة ذلك المكاسب والخسائر التي تنتج من بيع الأصول الإنتاجية التي لا تحتفظ بها المنشأة عادة بغرض البيع. وقد تنشأ بعض المكاسب أو الخسائر نتيجة عمليات من جانب واحد - ويُعنى بذلك التحويلات غير التبادلية بين المنشأة والوحدات الأخرى. فعلى سبيل المثال تحقق المنشأة مكاسب من إعانات التشغيل التي تحصل عليها، بينما تتحمل خسائر نتيجة الغرامات التي تفرضها عليها هيئة حكومية معينة. كما قد تنشأ مكاسب وخسائر أخرى نتيجة حيازة أصول أو الالتزام بخصوم تتعرض قيمتها للتغير، كما هو الحال بالنسبة للتغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية. وإلى جانب ذلك تتحمل المنشأة خسائر أخرى نتيجة الانقضاء الجبري لبعض الأصول كما هو الحال بالنسبة لفقد الأصول نتيجة للسرقة أو تدميرها نتيجة إحدى الكوارث الأخرى كالفيضان.

(الفقرة ٢٥١)

٧- صافي الدخل (صافي الخسارة) :

صافي الدخل (صافي الخسارة) عن مدة زمنية معينة هو مقدار الزيادة (النقص) في حقوق أصحاب رأس المال أي في صافي الأصول - وينتج

صافي الدخل (صافي الخسارة) من الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر التي ترتبط بتلك الفترة الزمنية، ويتضمن ذلك كافة التغيرات في صافي الأصول خلال تلك الفترة فيما عدا التغيرات التي تنتج من استثمارات أصحاب رأس المال أو التوزيعات عليهم أو المساهمات الرأسمالية من مصادر أخرى غير أصحاب رأس المال. **(الفقرة ٢٥٢)**

ويتضح من التعريف السابق أن صافي الدخل (صافي الخسارة) يتميز بالخصائص الآتية :

أ - إن صافي الدخل (صافي الخسارة) هو محصلة كافة العمليات الرئيسية المستمرة للمنشأة وكذلك عملياتها الفرعية أو العرضية مع الوحدات الأخرى وغير ذلك من الظروف والأحداث التي تتأثر بها، مما يؤدي إلى تحقيق الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر التي ترتبط بالفترة الزمنية التي يقاس عنها صافي الدخل.

ب- إن صافي الدخل (صافي الخسارة) لا ينتج من التحويلات التي تتم بين المنشأة وأصحاب رأس المال - أو من المساهمات الرأسمالية التي تحصل عليها من غير أصحاب رأس المال.

ج- إن صافي الدخل (صافي الخسارة) يمثل فائضا - بمعنى أنه يقاس بصورة غير مباشرة - فهو يعادل مقدار الفرق بين الإيرادات والمكاسب من جهة ، وبين المصروفات والخسائر من جهة أخرى.

(الفقرة ٢٥٣)

ويلاحظ أن الأجزاء الرئيسية لصافي الدخل (صافي الخسارة) هي الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر. ويمكن تجميع تلك الأجزاء بطرق مختلفة للحصول على مقاييس وسيطة لأداء المنشأة خلال فترة زمنية معينة ؛ ومن أمثلة هذه المقاييس مجمل الربح، والدخل الناتج من العمليات المستمرة ودخل التشغيل. وليست هذه المقاييس الوسيطة - في حقيقتها - سوى نتائج جزئية أو مرحلية لصافي الدخل (صافي الخسارة). **(الفقرة ٢٥٤)**

٨- استثمارات أصحاب رأس المال والتوزيعات عليهم :

استثمارات أصحاب رأس المال هي مقدار الزيادة في صافي أصول المنشأة نتيجة تحويل أصول أو تقديم خدمات من وحدات أخرى إلى تلك المنشأة، أو نتيجة قيام وحدات أخرى بتسديد التزاماتها بغية الحصول على حقوق الملكية في المنشأة أو زيادة ما يملكونه من تلك الحقوق.

(الفقرة ٢٥٥)

ويقصد بالتوزيعات على أصحاب رأس المال مقدار النقص في صافي أصول المنشأة نتيجة تحويل أصول أو تقديم خدمات إلى أصحاب رأس المال، أو تحمل المنشأة التزامات تجاه مالكيها مقابل تخفيض حقوق ملكيتهم، أو إنهاء تلك الحقوق. **(الفقرة ٢٥٦)**

ويتضح من التعريفين السابقين أن استثمارات أصحاب رأس المال والتوزيعات عليهم تتميز بالخصائص الآتية :

أ - أنها تمثل معاملات من جانب واحد بين المنشأة وأصحابها، باعتبارهم مالكين، وبعبارة أخرى، معاملات غير تبادلية تمييزا لها عن المعاملات التبادلية التي تجريها المنشأة مع هؤلاء المالكين.

ب - تنطوي استثمارات أصحاب رأس المال أو التوزيعات على تحويل أصول أو خصوم من أو إلى المنشأة، لذا يجب أن تتوافر في هذه الأصول والخصوم الشروط المحددة سابقا.

ج- لا يترتب على استثمارات أصحاب رأس المال أو التوزيعات عليهم أية مكاسب أو خسائر للمنشأة. **(الفقرة ٢٥٧)**

٣-٢-٢ مفهوم الأحداث والعمليات والظروف :

٣-٢-٢-١ مقدمة :

تنشأ التغيرات في الأصول والخصوم وحقوق أصحاب رأس المال نتيجة الأحداث والعمليات والظروف التي تتأثر بها المنشأة ؛ ويتم القياس المحاسبي لهذه الأحداث والعمليات والظروف في ثلاث مراحل:

المرحلة الأولى: الإثبات المحاسبي للأحداث والعمليات والظروف التي تتأثر بها الأصول والخصوم.

المرحلة الثانية: تحديد قيمة التغيرات في تلك الأصول والخصوم.

المرحلة الثالثة: التعبير عن تلك القيم بوحدات نقدية.

وتعتبر الأحداث والعمليات والظروف التي تتأثر بها الأصول والخصوم وحقوق أصحاب رأس المال أساس عناصر نتائج أعمال الوحدة المحاسبية (وتتمثل هذه في الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر وصافي الدخل) والتغيرات الأخرى في مركزها المالي، وتعنى المحاسبة المالية بقياس تلك

النتائج والتغيرات ومن هنا كانت أهمية تحديد مفهوم الأحداث والعمليات والظروف التي تؤدي إلى ذلك.

(الفقرة ٢٥٨)

٣-٢-٢-٢ **تعريف الأحداث والعمليات والظروف :**

الأحداث هي وقائع لها نتائجها على الوحدة المحاسبية ويمكن تصنيفها على أسس متعددة. ومن وجهة نظر المحاسبة المالية تنقسم الأحداث إلى نوعين: **داخلية وخارجية**. تنطوي الأحداث الخارجية على عمليات بين الوحدة المحاسبية وغيرها من الوحدات أو على تفاعل بين الوحدة المحاسبية والبيئة المحيطة بها. أما الأحداث الداخلية فهي وقائع تحدث داخل الوحدة المحاسبية وبذلك لا تسهم فيها سوى الوحدة المحاسبية نفسها.

(الفقرة ٢٥٩)

أ - الأحداث الخارجية :

تقع الأحداث الخارجية التي تتأثر بها أصول الوحدة المحاسبية وخصومها إما على صورة **عمليات أو كوارث أو ظروف**.

(الفقرة ٢٦٠)

(أ-١) العمليات :

تنطوي العملية على تحويل فعلي لأصل أو التزام فيما بين الوحدة المحاسبية وغيرها من الوحدات وقد تكون العملية ذات جانبين أو ذات جانب واحد إلا أنها - في كافة الأحوال - تنطوي على تحويل الأصول أو الخصوم من الوحدة المحاسبية أو إليها. ويطلق على العمليات ذات الجانبين اصطلاح العمليات التبادلية، أما العمليات التي تتم من جانب واحد فيطلق عليها اصطلاح "التحويلات غير التبادلية". ويقصد بالعمليات التبادلية تحويل أصول أو خصوم فيما بين الوحدات المحاسبية، ويقصد "بتحويل الأصول" نقل ملكية أصول معينة من وحدة محاسبية إلى أخرى. كما يقصد "بتحويل الخصوم" ترتيب التزامات على وحدة محاسبية تجاه وحدة أخرى، وتنطوي مثل هذه العمليات على تضحية الوحدة المحاسبية بأصولها أو تحمل التزامات للحصول على أصول ، أو للوفاء بالتزامات أخرى.

(الفقرة ٢٦١)

ويقصد بالتحويلات غير التبادلية تحويلات في اتجاه واحد للأصول أو الخصوم - إما من الوحدة المحاسبية إلى وحدات أخرى أو بالعكس - وقد تحدث التحويلات غير التبادلية بين الوحدة المحاسبية وأصحابها (باعتبارهم مالكين) أو بين الوحدة المحاسبية ووحدات أخرى بخلاف هؤلاء المالكين ، وتعتبر استثمارات أصحاب رأس المال (باعتبارهم مالكين) تحويلات غير تبادلية بين الوحدة المحاسبية ومالكيها إذ أن الوحدة المحاسبية لا تضحي بشيء من أصولها. كما أنها لا تتحمل أية التزامات مقابل ما يقدمه المالكون من استثمارات. وينطبق ذلك على التوزيعات على أصحاب رأس المال، إذ أن الوحدة المحاسبية لا تحصل على شيء ذي قيمة مقابل تلك التوزيعات، وتعتبر التحويلات غير التبادلية بين الوحدة المحاسبية والوحدات الأخرى بخلاف - أصحابها أو مالكيها - معاملات من جانب واحد تنطوي على أحد الأمرين الآتيين:

أ - التضحية بالأصول أو تحمل الالتزامات دون الحصول على أية أصول أو الوفاء بأية التزامات أخرى مقابل ذلك.

ب - الحصول على أصول أو الوفاء بالتزامات دون التضحية بأية أصول أو تحمل أية التزامات أخرى مقابل ذلك.

ومن أمثلة النوع الأول تبرعات الوحدة المحاسبية للمنظمات الخيرية، الضرائب أو الغرامات التي تفرض عليها أو السرقة التي تقع على بعض الأصول التي تمتلكها، ومن أمثلة النوع الثاني حصولها على إعانات أو حصولها على مساهمات رأسمالية من غير مالكيها.

(أ-٢) الكوارث :

الكوارث هي انقضاء مفاجئ غير متوقع لأصل أو أكثر من أصول الوحدة المحاسبية لا ينتج عن فعل وحدة محاسبية أخرى كما هو الحال بالنسبة للحرائق والفيضانات وغيرها من الأحداث التي تقع قضاء وقدرا. **(الفقرة ٢٦٢)**

(أ-٣) الظروف :

لا تنطوي بعض الأحداث الخارجية على انتقال ملكية أصول من الوحدة المحاسبية إلى غيرها أو تحمل تلك الوحدة المحاسبية بالتزامات تجاه الوحدات الأخرى في الوقت الحاضر. ومع ذلك فإن الوحدة المحاسبية تتأثر بمثل هذه الأحداث إذا أدت إلى خلق ظروف مواتية أو غير مواتية، قد يكون لها تأثير جاري في الحاضر أو كامن في المستقبل عليها. وتتمثل الظروف المواتية أو غير المواتية التي تحدث آثارا جارية على الوحدة المحاسبية في وضع قائم - أو مجموعة من الأوضاع القائمة - التي تنطوي على مكاسب أو خسائر جارية لتلك الوحدة ؛ ومن أمثلتها الظروف التي تؤدي إلى ارتفاع أو انخفاض أسعار السوق أو تغير المنفعة الاقتصادية للأصول التي تملكها الوحدة المحاسبية[1].

(الفقرة ٢٦٣)

ويمكن تعريف الظروف المواتية أو غير المواتية التي تحمل آثارا كامنة للوحدة المحاسبية بأنها وضع قائم - أو مجموعة من الأوضاع القائمة - تنطوي على حالة من عدم التأكد فيما يتعلق بمكاسب أو خسائر ممكنة. ولا يحسم هذه الحالة بصورة نهائية سوى وقوع حدث أو أحداث معينة في المستقبل، أو عدم وقوع تلك الأحداث، وقد يترتب على ذلك تأكيد اقتناء أصل، أو تخفيض التزام ، أو ضياع أصل أو تلفه أو تحمل التزام جديد، ويمكن تعريف "الوضع القائم" أو "الأوضاع القائمة" التي تنطوي على عدم التأكد فيما يتعلق بالمكاسب التي يمكن أن تؤول إلى الوحدة المحاسبية بأنها "مكاسب احتمالية" وعلى العكس من ذلك يمكن تعريف الوضع – أو مجموعة الأوضاع – التي تتعلق بالخسائر الممكنة بأنها "خسائر احتمالية". ومن أمثلة المكاسب الاحتمالية التي قد يتمخض عنها اقتناء أصول أو تحقيق مكاسب: المطالبات القضائية ضد الغير بسبب فسخ الاتفاقات أو العقود ، أو المطالبة بتعويضات مالية نتيجة أخطاء وقعت من الغير، أو المطالبة بتعديل الأسعار المتفق عليها في عقود المقاولات وما يماثلها نتيجة ارتفاع المستوى العام

[1] أن وجود وضع قائم أو مجموعة من الأوضاع القائمة التي تنطوي على مكاسب أو خسائر جارية أو احتمالية لا يعني أنه ينبغي إثبات مثل هذه المكاسب أو الخسائر (أو تحقيقها محاسبيا) وجدير بالملاحظة أن "مفهوم الإثبات المحاسبي " يعرف القواعد الأساسية لإثبات الأحداث والعمليات والظروف.

للأسعار. ومن أمثلة الخسائر الاحتمالية التي قد يتمخض عنها تحمل التزامات أو خسائر أو تلف للأصول: القضايا المعلقة أو المتوقعة ، وفرض ضرائب إضافية فعلا أو احتمالات فرضها، وضمان الغير في الوفاء بديونهم، وعدم التأكد من إمكان تحصيل الوحدة المحاسبية لمستحقاتها من قبل الغير. **(الفقرة ٢٦٤)**

(ب) الأحداث الداخلية :

الأحداث الداخلية هي وقائع تحدث داخل المنشأة أي أنها أحداث لا تسهم فيها سوى هذه المنشأة، وتشمل الأحداث الداخلية كافة الأنشطة أو العمليات الإنتاجية التي تؤدي إلى تحويل الأصول وغيرها من الموارد إلى منتجات - سواء كانت سلعا أو خدمات - وتتخذ هذه العمليات أشكالا شتى ؛ فهي لا تقتصر على العمليات الصناعية، وإنما تشمل - على سبيل المثال - العمليات التجارية وعمليات التعدين والاستكشاف والزراعة وخدمات النقل والعمليات اللازمة لتأدية الخدمات الأخرى. وبذلك تتضمن الأحداث الداخلية كافة الأنشطة التي تهدف إلى إنتاج منتجات لها قيمة تبادلية أكبر من تكلفة الموارد المستخدمة في إنتاجها.

(الفقرة ٢٦٥)

٣-٣ مفاهيم القياس المحاسبي :

٣-٣-١ مقدمة :

ينطوي القياس المحاسبي على تحديد القيم المتعلقة بكل من العناصر الأساسية التي تشملها القوائم المالية لمنشأة معينة وتحدد مفاهيم القياس المحاسبي افتراضات معينة ترتكز عليها عملية القياس، كما تحدد الخصائص التي تتسم بها عملية القياس نفسها. وتشمل مفاهيم القياس المحاسبي ما يلي: مفهوم الوحدة المحاسبية، مفهوم استمرار المنشأة، مفهوم وحدة القياس المحاسبي، مفهوم إعداد التقارير الدورية، مفهوم الإثبات المحاسبي، مفهوم أساس القياس ومفهوم المضاهاة. **(الفقرة ٢٦٦)**

٣-٣-٢ مفهوم الوحدة المحاسبية :

تعتبر المنشأة وحدة اقتصادية قائمة بذاتها، منفصلة ومتميزة عن أصحابها ممن يزودونها بالأصول التي تملكها، ويترتب على ذلك أن

السجلات المحاسبية للمنشأة وقوائمها المالية إنما هي سجلات تلك الوحدة وقوائمها وليست سجلات المالك أو الشركاء أو المساهمين أو غيرهم من الأطراف والمجموعات التي يعنيها أمر المنشأة. ويترتب على ذلك أيضاً أن أصول المنشأة إنما هي أصول تلك الوحدة المحاسبية وليست أصول المالك أو الشركاء أو المساهمين. كما أن خصوم المنشأة تمثل حقوقا أو التزامات على أصول الوحدة المحاسبية وليست التزامات على أصول المالك أو الشركاء أو المساهمين. وبالمثل فإن إيرادات المنشأة ومصروفاتها إنما هي تغيرات في أصول الوحدة المحاسبية وخصومها وليست تغيرات في أصول أو خصوم المالك أو الشركاء أو المساهمين، كما أن مكاسب المنشأة وخسائرها إنما هي تغيرات في صافي أصول الوحدة المحاسبية وليست تغيرات في صافي حقوق المالك أو الشركاء أو المساهمين. وكذلك الحال بالنسبة لصافي الدخل. فهو في المكان الأول صافي دخل الوحدة المحاسبية وليس صافي دخل المالك أو الشركاء أو المساهمين ، وذلك إلى أن يحين وقت تحويل صافي الدخل إلى أصحاب رأس المال. **(الفقرة ٢٦٧)**

ويجب التأكيد على أن مفهوم الوحدة المحاسبية له نفس القدر من الأهمية لكل من الشركة المساهمة والمنشأة الفردية - على حد سواء. وحتى إذا لم تتخذ المنشأة الشكل التنظيمي للشركة ، بحيث لا تكون لها الشخصية المعنوية التي تكسبها الحق النظامي في ملكية الأصول المخصصة للمنشأة ، فإن هذه الأصول تعتبر - ومن وجهة نظر المحاسبة المالية - أصول هذه الوحدة المحاسبية نفسها. وتستلزم الاعتبارات الإدارية واعتبارات حقوق الأطراف المختلفة في المنشأة إظهار دخل المنشأة على أساس أنه يمثل - من حيث المبدأ - دخل الوحدة المحاسبية، حتى إذا لم تكن هناك حاجة بعد ذلك إلى اتخاذ إجراءات نظامية لتحويل هذا الدخل إلى حيازة الفرد أو الأفراد الذين يملكون المنشأة. **(الفقرة ٢٦٨)**

واعتبار المنشأة - من وجهة نظر المحاسبة المالية - وحدة اقتصادية قائمة بذاتها، لا يزيل الإشكال المتعلق بتعيين حدود المنشأة في حالات معينة، إذ أنه - باستثناء المشروعات المشتركة - تعتبر المنشأة التي يتم تأسيسها وفقا لنظام الشركات السعودي شخصية نظامية أو وحدة نظامية منفصلة اعتبارا من تاريخ تكوينها (المادة ١٣من نظام الشركات). فقد لا تطابق الوحدة النظامية الوحدة الاقتصادية في كافة الحالات إذ يعرف مفهوم الوحدة المحاسبية هذه الوحدة كوحدة اقتصادية تسيطر إدارة واحدة على كافة أنشطتها، بينما نجد في

بعض الحالات عدة وحدات نظامية متميزة بذاتها تحت سيطرة إدارة واحدة، مما يبرر اعتبار شركات المجموعة كوحدة اقتصادية واحدة ومعاملتها على هذا الأساس. **(الفقرة ٢٦٩)**

٣-٣-٣ مفهوم استمرار الوحدة المحاسبية :

تفترض المحاسبة المالية إن المنشأة وحدة محاسبية مستمرة ، وطالما أنه ليس هناك دليل على عكس ذلك، فإنه يفترض أن للوحدة المحاسبية عمر أطول من الأعمار الإنتاجية للأصول التي تستخدمها؛ بمعنى أن الوحدة المحاسبية ذات عمر مستمر في حين أن الأصول التي تستخدمها ذات أعمار محدودة. ويترتب على ذلك إعداد كل من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل بافتراض أنه ليس هناك اتجاه أو نية أو ضرورة لتصفية الوحدة المحاسبية أو تقليص نطاق أعمالها. **(الفقرة ٢٧٠)**

ويؤثر مفهوم استمرار الوحدة المحاسبية تأثيراً كبيراً على المحاسبة المالية وعلى القوائم المالية التي تعدها المنشآت. فطالما أن التصور السائد للمنشأة يتمثل في تيار متواصل من النشاط الاقتصادي، فإن مهمة المحاسبة المالية تتركز في قياس التدفق المستمر الذي يتصل بأنشطة المنشأة ، بحيث يكون لذلك القياس مغزى واضح. ويتبلور أسلوب القياس الذي يتسم بذلك في تخصيص أو تقسيم جهود المنشأة وإنجازاتها المستمرة فيما بين الفترات الجارية والمقبلة، ومضاهاة كل من هذه الجهود بما حققته من إنجازات. غير أن عملية تقسيم التدفق المتواصل لنشاط المنشأة فيما بين الحاضر والمستقبل تؤدي إلى تجزئة كثير من الصلات أو العلاقات الحقيقية، كما تؤدي إلى إضفاء جو من الدقة المتناهية على المعلومات التي تشملها القوائم المالية بينما تعتمد دقة المعلومات - في حقيقة الأمر - على مجرى الأحداث المقبلة. فالقوائم المالية التي تعد عن فترة زمنية معينة لا يمكن اعتبارها - حتى في أفضل الظروف المواتية - قوائم نهائية. كما أن نتائج أعمال المنشأة لا يمكن أن تظهر في مجموعها بصورة نهائية متكاملة إلا عند التصفية. وترتيبا على ذلك، فإن القرارات التي تتخذ على أساس القوائم المالية قد يكون من الضروري تعديلها في ضوء ما يأتي به المستقبل من أحداث، وينبغي أن تؤخذ هذه الحقيقة في الاعتبار عند إعداد تلك القوائم. ومن ثم لا ينبغي لصافي الدخل ومكوناته أو الأرقام التي تشملها قائمة المركز المالي وما يرتبط بها من إفصاح أن توحي بأنها نتائج حاسمة إذ إن هذا في الحقيقة بعيد عن الواقع.

(الفقرة ٢٧١)

وعن طريق قائمة الدخل يتم عرض جزء من التيار المتواصل لجهود المنشأة وإنجازاتها - ومن ثم فإنها تعرض صورة لأداء المنشأة وفاعلية إدارتها في استخدام الموارد المتاحة خلال فترة زمنية معينة. ولكي تكون هذه القائمة وافية بالغرض الذي تعد من أجله، ينبغي إعدادها كإحدى الحلقات في سلسلة متصلة من التقارير بحيث لا تغفل شيئاً من المكاسب والخسائر الفرعية أو العرضية أو التي تترتب على الظروف الخارجية المحيطة بالمنشأة إذ أن لهذه العناصر أثراً – على المدى الطويل - على تيار الدخل. وبالمثل، تقدم قائمة المركز المالي صورة للأصول التي ترتبط - بدرجة معقولة - بالأنشطة المقبلة للمنشأة ، وما يترتب على تلك الأصول من حقوق أو التزامات حالية في لحظة زمنية معينة. **(الفقرة ٢٧٢)**

٣-٣-٤ مفهوم إعداد التقارير الدورية :

تعد التقارير المالية عن فترات دورية منتظمة خلال حياة الوحدة المحاسبية حتى يتسنى إبلاغ المعلومات التي تم تجميعها في حسابات المنشأة إلى الأطراف التي يعنيها الأمر. وبعبارة أخرى ، فإن حياة الوحدة المحاسبية يتم تقسيمها إلى فترات دورية بغية إعداد التقارير التي تستخدم لتزويد الأطراف المعنية بمعلومات - أو مؤشرات - تمكنها من تقييم أداء الوحدة المحاسبية. ومن المعتاد أن تعد هذه التقارير في المملكة العربية السعودية عن سنة تقويمية أو سنة مالية. ومن ثم تصبح إحدى المهام الرئيسية للمحاسبة المالية هي تحديد ما يخص كلا من هذه الفترات من التيار المستمر للأنشطة التي تزاولها الوحدة المحاسبية. **(الفقرة ٢٧٣)**

والبديل الرئيسي للفترة المحاسبية - كوحدة لقياس الأداء وإعداد التقارير - هو المشروع الكامل أو العملية الكاملة التي قد تستغرق فترات زمنية متباينة. ومن الواضح أن الفترة المحاسبية تعتبر أكثر ملاءمة للمنشآت التجارية والصناعية ولمعظم الأنشطة الهادفة للربح في المملكة العربية السعودية حيث تعتبر كل من هذه الفترات مركز الاهتمام عند قياس الأداء وإعداد التقارير عن الوحدة المحاسبية. فالفترات المحاسبية المنتظمة - مهما كان أساس تحديدها - فترات متسقة بطبيعتها، فضلا عن أنها تكفل قابلية النتائج للمقارنة.

(الفقرة ٢٧٤)

٣-٣-٥ وحدة القياس المحاسبية :

يتطلب القياس المحاسبي استخدام وحدة عامة لقياس الأصول والخصوم وحقوق أصحاب رأس المال والإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر، وتعتبر الوحدة النقدية الوحدة العامة للتعبير عن القياس المحاسبي (الريال السعودي في المملكة العربية السعودية). وفي غياب تغيرات كبيرة في قوته الشرائية يعتبر الريال السعودي وحده مستقرة للقياس المحاسبي.

(الفقرة ٢٧٥)

ويعتبر تصوير الأصول والخصوم وحقوق أصحاب رأس المال ، والتغيرات التي تطرأ على كل منها بمقياس موحد ، شرطا أوليا مسبقا لقياس المركز المالي للوحدة المحاسبية وصافي دخلها الدوري. غير أن استخدام الوحدة النقدية كوحدة القياس المحاسبي قد يثير كثيرا من المشاكل بسبب ما يطرأ على القوة الشرائية للنقود من انخفاض (في حالة التضخم) وما يطرأ عليها من ارتفاع (في حالة الانكماش) على مدار الزمن، فقد تختلف القوة الشرائية للريال السعودي المستخدم للتعبير عن القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية المختلفة إذا استمر التضخم أو الانكماش المعتدلين بصورة متواصلة خلال سنوات متعددة، أو استمر التضخم أو الانكماش بمقدار كبير خلال فترات قصيرة. فعلى سبيل المثال قد تختلف القوة الشرائية للريال السعودي المستخدم للتعبير عن المصروفات عن القوة الشرائية للريال المستخدم للتعبير عن الإيرادات، كما أن القوة الشرائية للريال السعودي المستخدم للتعبير عن قيمة بعض الأصول قد تختلف عن القوة الشرائية للريال المستخدم للتعبير عن قيمة أصول أخرى. وتؤدي التغيرات الكبيرة التي تطرأ على القوة الشرائية للنقود على مدار الزمن إلى صعوبة المقارنة بين أداء الوحدة المحاسبية في السنوات المختلفة كما تؤدي إلى صعوبة المقارنة بين أداء الوحدة المحاسبية وغيرها من الوحدات في نفس السنة.

(الفقرة ٢٧٦)

ولعل الأثر الأساسي لمفهوم وحدة القياس النقدي يتبلور في أن التغيرات المعتدلة في القوة الشرائية للنقود إذا استمرت سنوات عديدة تستلزم إعادة تصوير القوائم المالية بحيث تعكس التغيرات التي تطرأ على القوة الشرائية للريال السعودي. وينطبق ذلك أيضا في حالة التغيرات الكبيرة التي تستمر لفترة قصيرة.

(الفقرة ٢٧٧)

٣-٣-٦ مفهوم الإثبات المحاسبي :

تعنى المحاسبة المالية بقياس التغيرات في أصول المنشأة وخصومها. ويتم تصنيف هذه التغيرات إلى: إيرادات ومصروفات ومكاسب وخسائر واستثمارات يقدمها أصحاب رأس المال وتوزيعات على أصحاب رأس المال وتغيرات أخرى تطرأ على المركز المالي. وتحدث هذه التغيرات أما بفعل الأحداث الداخلية أو بفعل الأحداث الخارجية . إلا أنه يتعين أن تكون تلك الأحداث قابلة للإثبات في السجلات المحاسبية قبل قياس وتصنيف تأثيرها على المركز المالي للوحدة المحاسبية. ويتضمن مفهوم الإثبات المحاسبي تحديد القواعد الأساسية لإثبات الأحداث الخارجية والداخلية التي تتأثر بها المنشأة.

(الفقرة ٢٧٨)

وكقاعدة عامة يجب أن يتم الإثبات المحاسبي لآثار الأحداث الخارجية والداخلية على الأصول والخصوم والإبلاغ عنها في الفترات الزمنية التي تقع فيها تلك الأحداث، وفقا للأسس التالية وليس في الفترات التي يتم فيها التحصيل أو السداد النقدي.

(الفقرة ٢٧٩)

أ - الإثبات المحاسبي للأحداث الخارجية :

تم تصنيف الأحداث الخارجية - فيما تقدم - على الوجه الآتي:

- عمليات أو أحداث تنطوي على تحويل أصول أو خصوم فيما بين الوحدة المحاسبية والوحدات الأخرى.
- كوارث ، يترتب عليها انقضاء جبري غير متوقع لأصول المنشأة.
- ظروف مواتية (في صالح الوحدة المحاسبية) تنطوي على مكاسب، وظروف غير مواتية (في غير صالح الوحدة المحاسبية) تنطوي على خسائر، وقد تكون هذه المكاسب أو الخسائر جارية في الحاضر أو محتملة في المستقبل.

(الفقرة ٢٨٠)

كما تم تصنف العمليات إلى تحويلات تبادلية وتحويلات غير تبادلية. وصنفت التحويلات غير التبادلية إلى تحويلات فيما بين الوحدة المحاسبية ومالكيها، وتحويلات فيما بين الوحدة المحاسبية

ووحدات أخرى (بخلاف هؤلاء المالكين). وبالمثل، تم تصنيف الظروف - بنوعيها - إلى ظروف تنطوي على مكاسب أو خسائر جارية للوحدة المحاسبية، وظروف تنطوي على مكاسب أو خسائر احتمالية في المستقبل. **(الفقرة ٢٨١)**

وبناء على هذا التصنيف يتم الإثبات المحاسبي وفقا لما يلي :

١- يجب إثبات التحويلات التبادلية فيما بين الوحدة المحاسبية والغير في السجلات المحاسبية عند إتمام تبادل الأصول أو الخصوم أو عند تقديم الخدمات للغير أو عند استخدام الغير لأصول الوحدة المحاسبية.

٢- يجب إثبات التحويلات غير التبادلية فيما بين الوحدة المحاسبية ومالكيها (بصفتهم مالكين) عند تحويل الأصول أو الخصوم.

٣- يجب إثبات التحويلات غير التبادلية فيما بين الوحدة المحاسبية والوحدات الأخرى (بخلاف المالكين) عند اقتناء الأصول أو عند التصرف فيها أو عند اكتشاف أي خسائر لحقت بهذه الأصول (كما في حالة السرقة مثلا) أو عند تحمل الالتزامات، أو التعرف عليها (كما في حالة فرض غرامة على المنشأة).

٤- يجب إثبات الكوارث عند حدوث الانقضاء المفاجئ أو غير المتوقع لأصول الوحدة المحاسبية أو عند اكتشاف ذلك.

٥- يجب إثبات التلف أو التدمير الذي يصيب أصول الوحدة المحاسبية بفعل وحدات أخرى عند حدوث ذلك التلف أو التدمير أو عند اكتشاف حدوثهما.

٦- لا يجوز إثبات الظروف المواتية التي تنطوي على مكاسب جارية [١] للمنشأة لمجرد توافر تلك الظروف [٢]. ويجب إثبات الآثار التي تترتب عليها عند تحققها ويكون ذلك عند حدوث العمليات المتبادلة أو التحويلات التي تؤكد تلك المكاسب أو عندما تصبح تلك المكاسب قابلة للتحقق. ويكون ذلك عندما تكون الأصول المتعلقة بها قابلة للتحويل الفوري إلى مبالغ نقدية محددة. ويحدث ذلك عادة عندما تتكون هذه الأصول من وحدات قابلة للتبادل ،

[١] تم تعديل هذه الفقرة بموجب قرار لجنة معايير المحاسبة رقم ٢/٢/٤ في الاجتماع الخامس للدورة الثانية المنعقد بتاريخ ١٤١٨/١٠/١٩هـ الموافق ١٩٩٨/٢/١٦م.

[٢] لا يعني ذلك عدم الإفصاح عن هذه المكاسب، بل إنه يتعين الإفصاح عنها اذا كانت لها أهمية نسبية، بشرط أن تتوافر خصائص المعلومات المفيدة، وفقا لمفاهيم جودة المعلومات الواردة بهذا البيان.

ويكون لها أسعار محددة في سوق نشطة قادرة على استيعاب جميع ما تملك المنشأة من هذه الأصول دون أن يحدث ذلك تأثيرا جوهريا على الأسعار المحددة لها.

٧- لا يجوز إثبات الظروف غير المواتية التي تنطوي على خسائر جارية للمنشأة عندما تنشأ هذه الظروف، إلا إذا كانت تشير إلى وقوع خسارة دائمة ؛ بمعنى أنه سوف يتعذر استرداد القيمة المثبتة بالسجلات المحاسبية من خلال النشاط العادي للوحدة المحاسبية.

٨- لا يجوز إثبات المكاسب المحتملة حتى تقع الأحداث المؤيدة لوجود هذه المكاسب في المستقبل[١].

٩- يجب إثبات الخسائر المحتملة إذا كانت المعلومات المتاحة تدل على أنه من المتوقع وقوع حدث (أو أكثر) في المستقبل يؤكد أن أحد الأصول قد أصابه التلف، أو أن الوحدة المحاسبية قد تحملت التزاما شريطة إمكان تقدير الخسارة على أساس معقول[٢].

(الفقرة ٢٨٢)

ب- الإثبات المحاسبي للأحداث الداخلية :

يقصد بالأحداث الداخلية الوقائع التي تحدث داخل الوحدة المحاسبية وتؤثر على أصولها. وتشمل هذه الأحداث كافة الأنشطة التي تؤدي إلى تحويل الأصول والموارد الأخرى إلى منتجات - سواء أكانت سلعا أو خدمات - والأنشطة التي تهدف إلى تضافر تلك الأصول لإنتاج سلع أو خدمات تزيد قيمتها عن قيمة الأصول والموارد التي استخدمت لإنتاجها، وبذلك تزداد المنفعة الاقتصادية لتلك الأصول، ولا يجوز إثبات قيمة المنفعة الاقتصادية التي تضاف إلى الأصول بسبب الأحداث الداخلية، حتى تتأكد هذه القيمة نتيجة معاملات تبادلية تالية لتلك الأحداث، إلا أنه يتعين إثبات تغيرات الأصول التي تنجم عن أحداث داخلية ، وذلك بإعادة تجميع قيم الأصول المثبتة بالسجل المحاسبي بحيث تمثل أوضاع هذه الأصول بعد تحولها إلى منتجات وخدمات. **(الفقرة ٢٨٣)**

٧-٣-٣ مفهوم أساس القياس المحاسبي :

يختص مفهوم أساس القياس المحاسبي بتحديد الآثار النقدية للأحداث الخارجية والداخلية القابلة للإثبات المحاسبي كما يحدد هذا المفهوم

---

[١] انظر الهامش (٢) السابق.

[٢] لا يعني ذلك عدم الإفصاح عن الخسائر التي يتعذر إثباتها في ضوء هذه القاعدة.

أساس القيمة التي يجب تسجيلها وإظهارها في التقارير المحاسبية نتيجة تلك الأحداث. ونظرا لأنه يستحيل الفصل بين مفردات الأصول والخصوم وبين التغيرات التي تطرأ على كل منها فإن قياس تلك الأصول والخصوم وقياس التغيرات التي تطرأ عليها ليس سوى وجهين لنفس المشكلة. ولذلك تمت صياغة مفهوم أساس القياس المحاسبي في صورة قاعدة لقياس الأصول والخصوم. إلا أن هذه القاعدة تصلح أيضا للتطبيق على قياس تغيرات الأصول والخصوم - سواء أكانت هذه التغيرات قابلة للتصنيف كإيرادات ومصروفات، ومكاسب وخسائر أو تمثلت في أية تغيرات أخرى في المركز المالي للوحدة المحاسبية.

(الفقرة ٢٨٤)

وتقسم الأصول والخصوم ، لأغراض هذا المفهوم، إلى أصول وخصوم ذات طبيعة نقدية وأصول وخصوم ذات طبيعة غير نقدية. ويتمثل الأصل النقدي في النقدية أو الحق في تسلُّم مبلغ نقدي محدد المقدار أو قابل للتحديد دون الارتباط بأسعار سلع وخدمات معينة في المستقبل. ويتمثل الخصم ذو الطبيعة النقدية في التزام بدفع مبلغ نقدي محدد المقدار أو قابل للتحديد دون الارتباط بأسعار سلع أو خدمات معينة في المستقبل. وتشتمل الأصول النقدية على: النقد والمدينين التجاريين وأوراق القبض وغيرها من سندات الديون التي تملكها الوحدة المحاسبية. وتتطلب الخصوم النقدية لتسديدها نقل ملكية أصول نقدية كالنقد عادة. وتعتبر الخصوم التي تتطلب لتسديدها تقديم كميات من سلع وخدمات مقاديرها محددة أو قابلة للتحديد دون أن يتوقف ذلك على تغيرات الأسعار خصوما غير نقدية، وينطبق ذلك على الخصوم التي تتطلب لتسديدها دفع مبالغ نقدية يتوقف مقدارها على أسعار سلع وخدمات معينة في المستقبل.

(الفقرة ٢٨٥)

وتعتبر التفرقة بين الأصول والخصوم النقدية وغير النقدية ذات مغزى هام لمن يستخدمون القوائم المالية خارج الوحدة المحاسبية، وذلك لأن الأصول والخصوم النقدية ترتبط ارتباطا وثيقا بالتدفقات النقدية المستقبلية - من حيث حجم هذه التدفقات وتوقيت حدوثها - أما الأصول والخصوم غير النقدية فإنها تتعلق بشكل غير مباشر كما ترتبط بدرجة أقل بحجم التدفقات النقدية المستقبلية وتوقيت حدوثها.

وبينما يجب أن يتجه قياس الأصول والخصوم النقدية نحو إتاحة مؤشرات عن آثارها المباشرة على التدفقات النقدية في المستقبل ، فإن قياس الأصول والخصوم غير النقدية يجب أن يتجه نحو إتاحة مؤشرات عن آثارها غير المباشرة على تلك التدفقات النقدية. **وفيما يلي القواعد الأساسية لقياس الأصول والخصوم في ضوء التفرقة بين الأصول والخصوم النقدية وغير النقدية :**

(الفقرة ٢٨٦)

أ - **اقتناء الأصول :**

تعتبر القيمة العادلة للأصل في تاريخ اقتنائه - أي تكلفة اقتناء الأصل - الأساس في القياس والتسجيل الأولي للأصول التي تقتنيها الوحدة المحاسبية. ويتوقف تطبيق هذه القاعدة على طبيعة العملية التي يترتب عليها اقتناء الأصل، وفقا لما يلي :

١ - يجب قياس وإثبات تكلفة اقتناء الأصل الذي يُقْتنى مقابل النقد على أساس المبلغ النقدي المدفوع.

٢ - يجب قياس وإثبات تكلفة اقتناء الأصل الذي يُقْتنى مقابل التنازل عن اصل غير نقدي على أساس القيمة العادلة للأصل غير النقدي المتنازل عنه.

٣- يجب قياس وإثبات تكلفة اقتناء الأصل الذي يُقْتنى مقابل تحمل التزام، على أساس القيمة الحالية للمبالغ التي يجب دفعها لسداد ذلك الالتزام.

٤- يجب قياس وإثبات تكلفة اقتناء الأصل الذي يُقْتنى مقابل إصدار اسهم (أو حقوق الملكية في الوحدة المحاسبية التي تحصل على ذلك الأصل)، على أساس القيمة العادلة للأصل [٦] بمعنى أن الأسهم المصدرة (أو زيادة حقوق الملكية نتيجة الاستثمارات الإضافية التي يقدمها أصحاب رأس المال) يتم قياسها وتسجيلها على أساس القيمة العادلة للأصل الذي يتم الحصول عليه مقابل هذه الأسهم.

٥- يجب قياس وإثبات تكلفة اقتناء الأصل غير النقدي الذي يُقْتنى نتيجة لعملية تحويل غير تبادلية مع غير المالكين ، على أساس قيمته العادلة.

(الفقرة ٢٨٧)

ب- قياس قيمة الأصل بعد اقتنائه :

تحدد طبيعة الأصل - وليست كيفية اقتنائه أو الحصول عليه - كيفية قياس قيمته بعد إثبات تكلفة اقتنائه في السجلات المحاسبية. وتصنف الأصول وفقا لطبيعتها إلى أصول نقدية وأصول غير نقدية.
(الفقرة ٢٨٨)

١- قياس الأصول النقدية بعد اقتنائها[1] :

ينبغي قياس الأصول النقدية المسجلة وإظهارها في القوائم المالية على أساس القيمة الحالية للمبالغ التي ينتظر تحصيلها. وبالنسبة للنقد يعتبر الأساس هو قيمته الاسمية، وبالنسبة للصكوك وأوراق القبض والمطالبات التي تستحق نقدا في الأجل القصير يعتبر الأساس قيمتها الاسمية بعد تخفيضها بقيمة المبالغ المشكوك في تحصيلها، وبالنسبة للمطالبات التي تستحق نقدا في الأجل الطويل يعتبر الأساس هو القيمة التي ينتظر تحصيلها مخصومة - إلى التاريخ الجاري - على أساس معدل الخصم - أو تكلفة

---

[٦] قد يكون الأصل الذي يقتنى هو وحدة محاسبية كاملة. ولذلك يجب التفرقة بين هذه الحالة وبين كل من العمليات الآتية :

- العمليات التي تؤدي إلى اتحاد (أو إدماج) حقوق الملكية لوحدتين دون دفع مبالغ نقدية أو تحويل أصول أخرى من أية وحدة منهما إلى الأخرى.
- العمليات التي تؤدي إلى انتقال صافي الأصول أو تبادل الأسهم بين وحدتين تحت إدارة واحدة.

ويرجع السبب في ذلك إلى أن العمليات لا تعتبر عمليات اقتناء للأصول وإنما تعتبر هذه العمليات بمثابة تغييرات في الأشكال النظامية للوحدات التي تشملها.

[١] تم تعديل هذه الفقرة بموجب قرار لجنة معايير المحاسبة رقم ١/٢/٤ في الاجتماع الخامس للدورة الثانية المنعقد بتاريخ ١٤١٨/١٠/١٩هـ الموافق ١٩٩٨/٢/١٦م.

التمويل المحددة في العمليات التي ترتبت عليها حيازة تلك الأصول.

(الفقرة ٢٨٩)

٢- قياس قيمة الأصول غير النقدية بعد اقتنائها :

يجب قياس الأصول غير النقدية المسجلة وإظهارها في القوائم المالية وفقا لتكلفتها التاريخية بعد تعديلها بما يقابل النقص في طاقتها الكامنة - سواء كان ذلك النقص راجعا إلى استخدام هذه الأصول أو نتيجة ظروف أخرى غير مواتية - أو بسبب ما لحقها من تلف أو تدمير. وتمثل التكلفة التاريخية - في تاريخ اقتناء الأصل - تقدير إدارة الوحدة المحاسبية للحد الأدنى لقيمة ما يسهم به الأصل غير النقدي في تحقيق التدفقات النقدية التي تؤول إلى الوحدة المحاسبية في المستقبل. ويجوز استخدام خصائص أخرى بالإضافة إلى التكلفة التاريخية في قياس الأصول والخصوم إذا تبين أن ذلك أكثر ملاءمة لتحقيق أهداف القوائم المالية وفقا لما تتطلبه معايير المحاسبة التفصيلية لكل موضوع. ومن تلك الخصائص على سبيل المثال (أ) التكلفة التاريخية / المتحصلات الجارية ، (ب) القيمة الجارية للبيع خلال تصفية غير إجبارية ، (ج) القيمة المتوقع تحققها خلال نشاط المنشأة العادي ، (د) القيمة الحالية للتدفقات النقدية.

(الفقرة ٢٩٠)

٣- قياس قيمة الأصول التي يتم التصرف فيها :

يعتبر الأساس الذي ينبغي اتباعه لقياس وتسجيل قيمة الأصول التي يتم التصرف فيها هو تكلفة اقتناء هذه الأصول بعد تعديلها بقيمة الاستهلاك أو الإطفاء وأية تعديلات أخرى تم إدخالها على تكلفة الاقتناء (وهذه تعادل القيمة الدفترية لتلك الأصول). ولا يتوقف تطبيق هذا الأساس على طبيعة المعاملة التي تم بموجبها التصرف في الأصل، ومن ثم فإن النقص في الأصول نتيجة التصرف فيها يجب أن يقاس على أساس القيم الدفترية المسجلة لهذه الأصول - سواء أكان ذلك النقص ناتجا عن التصرف في الأصول - أو التخلص منها - بعملية تبادلية أو بتحويل غير تبادلي بين الوحدة ومالكيها [١] أو بين الوحدة ووحدات أخرى غير هؤلاء المالكين. **(الفقرة ٢٩١)**

[١] لا يعتبر توزيع أصول غير نقدية –بدلا من توزيعات الأرباح النقدية- تحويلا غير تبادلي إلى المالكين ، إذ أن إعلان الأرباح يخلق التزاما يتعين قياسه على أساس القيمة التي يجب دفعها. ويعتبر خلق الالتزام بتوزيع الأرباح تحويلاً غير

ج - **قياس الخصوم عند نشأتها :**

تعتبر القيمة الحالية للمبالغ التي يجب دفعها لتسديد الخصوم الأساس الذي يجب اتباعه لقياس وتسجيل الخصوم عند نشأتها. ويتوقف تطبيق هذا الأساس على طبيعة المعاملة التي تؤدي إلى نشأة الخصم وفقاً لما يتضح مما يلي :

١- يجب قياس وتسجيل الخصم الذي ينشأ مقابل تبادل النقد على أساس مبلغ النقدية المحصلة.

٢- يجب قياس وتسجيل الخصم الذي ينشأ مقابل تبادل أصل غير نقدي على أساس القيمة الحالية للمبالغ الواجبة الدفع لتسديد الخصم أو على أساس القيمة العادلة للأصل غير النقدي الذي حصلت عليه الوحدة أيهما أكثر وضوحا.

٣- يجب قياس وتسجيل الخصم الذي ينشأ نتيجة تحويلات غير تبادلية مع وحدات أو أطراف أخرى بخلاف المالكين - كما في حالة الضرائب والغرامات التي تفرض على الوحدة مثلا - على أساس المبالغ الواجبة السداد.

٤- يجب قياس وتسجيل الخصم الذي ينشأ نتيجة تحويلات غير تبادلية مع المالكين مثل إعلان توزيعات الأرباح على أساس المبالغ التي يجب تسديدها.

(الفقرة ٢٩٢)

د - **قياس الخصوم بعد نشأتها :**

تحدد طبيعة الخصوم - وليست الكيفية التي نشأت بموجبها - كيفية قياس قيمتها بعد نشأتها. وتصنف الخصوم وفقا لطبيعتها إلى خصوم نقدية وخصوم غير نقدية.

(الفقرة ٢٩٣)

١- قياس الخصوم النقدية بعد نشأتها :

تعتبر القيمة الحالية للمبالغ التي ينتظر دفعها الأساس الذي ينبغي أن يتبع لقياس الخصوم النقدية المسجلة وإظهارها في القوائم المالية. وفي حالة الخصوم القصيرة الأجل تتمثل القيمة الحالية في قيمتها الاسمية غير المخصومة أما في حالة الخصوم طويلة

تبادلي للمالكين كما يعتبر توزيع الأصول غير النقدية (بدلا من التوزيع النقدي) وفاء بذلك الالتزام، وعليه فإنه يجب إثبات المكسب أو الخسارة – محاسبياً - إذا كانت القيمة المسجلة للأصول غير النقدية مختلفة عن الالتزام بتوزيع الارباح.

الأجل فتتمثل القيمة الحالية في المبالغ التي ينتظر دفعها مخصومة - إلى التاريخ الجاري - على أساس معدل الخصم - أو تكلفة التمويل - المحددة في المعاملات التي نشأت بمقتضاها هذه الخصوم. **(الفقرة ٢٩٤)**

٢- قياس الخصوم غير النقدية بعد نشأتها :

تعتبر الأسعار الأصلية التي حددتها الوحدة المحاسبية في العمليات التي نشأت بمقتضاها هذه الخصوم الأساس الذي ينبغي أن يتبع لقياسها وإظهارها في القوائم المالية حتى يتم سدادها.

(الفقرة ٢٩٥)

٣- قياس تسديد أو تسوية الخصوم :

تعتبر المبالغ المسجلة للخصوم الأساس الذي ينبغي أن يتبع لقياس وتسجيل تسديد أو تسوية هذه الخصوم. ولا يتوقف تطبيق هذا الأساس على طبيعة العملية التي تمت في هذا الشأن، ومن ثم فإن تسديد أو تسوية الخصوم يجب أن يقاس على أساس المبالغ المسجلة التي تمت تسويتها سواء تمت هذه التسوية بعملية تبادلية أو بتحويلات غير تبادلية بين الوحدة المحاسبية ومالكيها أو وحدات أخرى غير هؤلاء المالكين.

(الفقرة ٢٩٦)

هـ - قياس تأثير الأحداث الداخلية على المبالغ المسجلة للأصول :

تؤدي الأحداث الداخلية إلى تحويل الأصول والموارد الأخرى إلى منتجات تتمثل في سلع أو خدمات، ولا تقتصر الأحداث الداخلية – بهذا المعنى – على أنشطة التصنيع وإنما تشمل أنشطة أخرى كالنشاط التجاري وعمليات النقل والتخزين والاحتفاظ بالبضائع أو الأصول الأخرى حتى تزداد قيمتها، وتأجير الأصول المملوكة لآجال قصيرة أو طويلة. وتهدف الأحداث الداخلية إلى إضافة المنفعة إلى السلع والخدمات التي تقدمها الوحدة المحاسبية للآخرين. ولكن لا يجوز قياس المنفعة المتولدة عن الأحداث الداخلية وقت وقوع تلك الأحداث وإنما يجب تحويل أو تخفيض المبالغ التي سبق تسجيلها للأصول (أي تكلفة اقتناء هذه الأصول أو تكلفتها التاريخية) التي استهلكت كليا أو جزئيا نتيجة للأحداث الداخلية بين مجموعات الأصول أو الأنشطة أو الفترات المحاسبية التي وقعت خلالها الأحداث الداخلية. ومن ثم فإن تكلفة اقتناء الأصول التي تستهلك كليا

أو جزئيا خلال الأحداث الداخلية يتم تحديدها ثم تجميعها بحيث تعكس تكلفة المنتجات أو الفترات الزمنية التي وقعت خلالها الأحداث الداخلية. ولا يهدف تحديد وتجميع التكلفة إلى استحداث قيم جديدة ، وإنما يهدف إلى التعبير عن المجهود الشامل الذي استنفد في سبيل خلق الإيردات في المستقبل. وبعبارة أخرى فإن تحديد وتجميع تكلفة الأصول الممتلكة نتيجة الأحداث الداخلية يهدف إلى تحديد تكلفة الحصول على الإيرادات في الفترات المقبلة. وعند تحقيق الإيرادات وإثباتها يتعين مضاهاتها بالتكلفة المرتبطة بها حتى يتسنى قياس المنفعة التي أضيفت نتيجة وقوع الأحداث الداخلية التي تعبر عنها تلك التكلفة. ويلاحظ أن جزءا آخر من هذه التكلفة - مثل المصروفات الصناعية غير المباشرة يمكن نسبتها وتحميلها للمنتجات وفقا للأسس المعروفة في محاسبة التكاليف – في حين أن جزءا آخر من هذه التكلفة مثل المصروفات الإدارية لا يمكن نسبتها أو تحميلها للمنتجات – بل يجب تحميلها على الفترة الزمنية دون غيرها، بحيث يتسنى مضاهاتها بالإيرادات الإجمالية التي يتم تحقيقها وإثباتها محاسبيا خلال تلك الفترة.

(الفقرة ٢٩٧)

٣-٣-٨ مفهوم المضاهاة :

يقصد بعملية المضاهاة مقابلة الإيرادات بتكلفة الحصول عليها. وتقوم المضاهاة في المحاسبة على ثلاثة أبعاد مترابطة هي : الإثبات المحاسبي والقياس والمقابلة بين الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر لوحدة محاسبية معينة عن فترة زمنية محددة. والمضاهاة هي العملية التي يتم خلالها تحديد صافي الدخل (أو صافي الخسارة) لتلك الوحدة المحاسبية عن فترة محاسبية معينة. ويمكن تعريف صافي الدخل (أو صافي الخسارة) للفترة المحاسبية بأنه القيمة التي تتبقى بعد مضاهاة المصروفات والخسائر من جانب بالإيرادات والمكاسب من جانب آخر. وتتم المضاهاة على أساس إثبات الإيرادات والمكاسب وقياس مقدارهما على حدة ثم إثبات المصروفات والخسائر وقياس مقدارهما على حدة أيضا. ويمثل المجموع الجبري لهذين المقدارين صافي الدخل (أو صافي الخسارة). **(الفقرة ٢٩٨)**

أ - الإثبات المحاسبي للإيرادات :

تمثل الإيرادات تدفق الأصول إلى الوحدة المحاسبية (أو نقص خصومها) نتيجة لإنتاج السلع وبيعها للعملاء أو تقديم الخدمات أو السماح للغير باستخدام أصول الوحدة المحاسبية أو القيام بأية أنشطة أخرى تمثل في مجموعها العمليات الرئيسية المستمرة للوحدة المحاسبية. ويقصد باصطلاح "العمليات الرئيسية" الأنشطة التي تستخدم فيها موارد الوحدة المحاسبية (ومن أمثلتها تصنيع وبيع منتج معين) وذلك تمييزا لها عن العمليات العرضية أو الفرعية التي قد لا يمكن تفادي حدوثها ولكنها تعد – مع ذلك – عمليات جانبية أو ثانوية بالنسبة للأنشطة الرئيسية للوحدة المحاسبية (ومن أمثلتها التخلص من أحد الأصول الثابتة) وتتميز العمليات الرئيسية للوحدة المحاسبية بأنها متكررة – بعكس الأنشطة غير الرئيسية التي قد لا تحدث إلا لماما ومن ثم تعتبر عمليات عرضية أو فرعية.

(الفقرة ٢٩٩)

ويعتني الإثبات المحاسبي للإيرادات باختيار اللحظة الزمنية التي يتحقق فيها الإيراد. ومن المسلم به - بصفة عامة - أن الإيراد يكتسب بصورة تدريجية مستمرة خلال النشاط الشامل للوحدة المحاسبية وليس عند مجرد لحظة زمنية واحدة مثل لحظة بيع السلعة أو لحظة تسليمها للعميل. ومن المسلم به أيضا أنه قد لا يمكن - من الناحية العملية - تحديد مقدار الإيراد المكتسب خلال العملية أو العمليات التي تؤدي إلى اكتسابه حتى تصل عملية اكتساب الإيراد إلى نهايتها، فعلى سبيل المثال عند بيع السلعة أو تسليمها أو تقديم الخدمات للعميل ، وبناء عليه يجب إثبات الإيراد في لحظة معينة خلال عملية اكتسابه. وما دامت الإيرادات تمثل زيادة في الأصول أو نقصا في الخصوم فإن اللحظة الزمنية لإثبات الإيرادات هي بعينها اللحظة الزمنية التي يتعين فيها إثبات زيادة الأصول أو نقص الخصوم. وتأسيسا على ما تقدم فإن الإيراد يتحقق عند توافر الشرطين الآتيين :

(الفقرة ٣٠٠)

١- اكتساب الإيراد.

٢- حدوث عملية تبادل.

ومن الواضح أن اكتساب الإيراد يعتبر أهم عامل يحسم إثبات الإيراد. فليست هناك أية مجموعة من الظروف يمكن قبولها كأساس لإثبات الإيرادات قبل أن يتم اكتسابها فعلا . ومن أمثلة ذلك أن الأتعاب المهنية يتم تحصيلها - في بعض الأحيان - مقدما ومع ذلك لا تعتبر هذه الإيرادات محققة حتى يتم اكتسابها بإنجاز الخدمة المهنية المطلوبة فعلا، أي أن العملية

التبادلية التي تعتبر شرطا ثانيا للإثبات المحاسبي للإيراد هي التي تحدد لحظة تحقق الإيراد، وبالتالي فإنه يجب إثبات الإيراد بالسجلات عند بيع المنتجات أو تقديم الخدمات أو عند استخدام أصول الوحدة المحاسبية من قبل الغير. **(الفقرة ٣٠١)**

ب- قياس الإيرادات :

تقاس الإيرادات على أساس السعر المحدد في عملية التبادل أي على أساس قيمة الزيادة في الأصول أو النقص في الخصوم نتيجة بيع السلع وتسليمها للعملاء أو تأدية الخدمات أو السماح للغير باستخدام أصول الوحدة المحاسبية بغض النظر عن النقص المتزامن في الأصول أو الزيادة المتزامنة في الخصوم. ففي عمليات البيع الآجل مثلا يجب قياس الإيرادات بمقدار الزيادة في حسابات المدينين التجاريين، وتعادل هذه الزيادة الثمن المحدد للمبيعات الآجلة. ولا يدخل انخفاض قيمة المخزون السلعي نتيجة تلك المبيعات في قياس تلك الإيرادات وينطبق ذلك على التكاليف التي ترتبط بتلك المبيعات سواء حدثت تلك التكاليف في الماضي أو في الحاضر أو ينتظر وقوعها في المستقبل. **(الفقرة ٣٠٢)**

ج- الإثبات المحاسبي للمصروفات :

تمثل المصروفات تدفقا للأصول (ممثلة بتكلفة اقتنائها ، أو تكلفتها التاريخية) خارج الوحدة المحاسبية نتيجة لاستنفاد الموارد المستخدمة في اكتساب الإيرادات. أما إذا استثمرت الخدمات الاقتصادية التي تتجسد في مجموعة معينة من الأصول في مجموعة أخرى من الأصول - فإن هذا لا يعتبر استنفادا لتلك الخدمات، وإنما هو مجرد تحول في كيفية تخزين تلك الخدمات الاقتصادية للانتفاع بها في المستقبل. ومن ثم فإن إنتاج منتج معين باستخدام المواد والعمل وغير ذلك من الخدمات الإنتاجية لا يعتبر استنفادا للموارد وإنما هو مجرد تحويل تلك الموارد إلى صورة أخرى تتمثل في ذلك المنتج. وعندما يباع هذا المنتج تنتهي منفعته للوحدة المحاسبية ويحدث المصروف. **(الفقرة ٣٠٣)**

ويعنى الإثبات المحاسبي للمصروفات بتحديد اللحظة الزمنية التي يتحقق فيها المصروف. ويتم ذلك بتحديد الإيرادات أو الفترات الزمنية التي ترتبط بها المصروفات ارتباطاً وثيقاً. ومن ثم فإن الإثبات المحاسبي للإيرادات تستلزم - في الوقت نفسه - ضرورة الإثبات المحاسبي للمصروفات التي ترتبط بتلك الإيرادات. ومن الأمثلة الواضحة على ذلك تكلفة البضاعة المبيعة وعمولة رجال البيع ؛ إذ أن هذه المصروفات تتحقق محاسبياً في نفس الوقت الذي تم فيه الإثبات المحاسبي لإيرادات المبيعات. وهناك

مصروفات أخرى ليست لها علاقة مباشرة بالإيرادات ولكنها ذات علاقة مباشرة بالفترات الزمنية التي يتم خلالها الإثبات المحاسبي للإيرادات ، فالمبنى الذي تجري فيه عمليات البيع لا يستهلك مع كل عملية بيع مفردة ، ولكنه يستهلك فعلا خلال الفترة الزمنية التي تتحقق خلالها المبيعات كما أن أجور المشرفين لا تتزايد مع كل عملية بيع مفردة أيضاً، ولكنها ترتبط مباشرة بالفترات الزمنية التي تتولد خلالها إيرادات المبيعات، وتأسيسا على ذلك فإن المصروفات التي ليست لها علاقة مباشرة بالإيرادات، ولكنها ترتبط ارتباطا مباشرا بالفترات التي تتحقق فيها الإيرادات - تقع في الفئتين الآتيتين : **(الفقرة ٣٠٤)**

١- مصروفات تمثل توزيعا للتكلفة التاريخية أو تكلفة اقتناء الأصول التي تستفيد منها أكثر من فترة محاسبية واحدة.

٢- مصروفات تمثل التكاليف التي تتحملها الوحدة المحاسبية خلال فترة معينة للحصول على منافع تستنفد خلال الفترة نفسها.

وعندما تستفيد أكثر من فترة واحدة بالمنافع الكامنة في أصل واحد فإن الإثبات المحاسبي للمصروفات يجب أن يتم على أساس توزيع التكلفة التاريخية - أو تكلفة اقتناء هذا الأصل - على الفترات التي تستفيد من منافعه، وكثيرا ما يتطلب الأمر الالتجاء إلى التقدير لتوزيع هذه التكلفة. أما المصروفات التي تتعلق بتكلفة الحصول على المنافع التي تستنفد في نفس الفترة، فإنه يتعين إثباتها فورا كمصروفات لتلك الفترة. ونخلص من ذلك إلى أن الإثبات المحاسبي للمصروفات يجب أن يتم على أساس أحد الأمور الآتية : **(الفقرة ٣٠٥)**

أ – ارتباط المصروفات مباشرة بالإيرادات التي تم تحقيقها أو إثباتها محاسبيا خلال الفترة الزمنية، أو

ب- توزيع التكاليف على الفترات المستفيدة، أو

ج- التحقق المحاسبي الفوري.

د- قياس المصروفات :

تقاس المصروفات على أساس مقدار نقص الأصول أو زيادة الخصوم التي تنجم عن بيع السلع أو تقديم الخدمات أو السماح للغير باستخدام أصول الوحدة المحاسبية، بغض النظر عن الإيرادات التي تتزامن مع حدوث تلك المصروفات، فإذا تحققت الإيرادات - على سبيل المثال - في صورة مبيعات آجلة فإن المصروفات المرتبطة بها تقاس بمقدار النقص في كل من المخزون السلعي والنقد والأصول الأخرى. يضاف إلى ذلك مقدار الزيادة

في الأجور المستحقة والزيادة في الخصوم الأخرى التي ترتبت على تلك المبيعات ، أما الزيادة في حسابات المدينين التجاريين التي تتزامن مع هذه المبيعات فلا تدخل في قياس المصروفات.

(الفقرة ٣٠٦)

والأساس الذي ينبغي أن يتبع لقياس المصروفات المحققة محاسبيا نتيجة ارتباطها المباشر بالإيرادات المحققة خلال فترة معينة هو التكلفة التاريخية أو تكلفة اقتناء الأصول التي استنفدت أو مقدار الالتزام الذي نشأ خلال الفترة نفسها، بينما الأساس الذي ينبغي أن يتبع لقياس المصروفات المحققة محاسبيا وفقا لتوزيعها على الفترات التي استفادت من أصل معين هو التكلفة التاريخية أو تكلفة اقتناء ذلك الأصل، والأساس الذي ينبغي أن يتبع لقياس المصروفات المحققة محاسبيا فور حدوثها هو سعر - أو أسعار - حيازة المنافع التي تم الحصول عليها.

(الفقرة ٣٠٧)

هـ- المكاسب والخسائر :

تمثل المكاسب أية زيادة في صافي أصول الوحدة المحاسبية بخلاف الزيادة الناجمة عن عملياتها الرئيسية أو الناتجة عن الاستثمارات الإضافية التي يقدمها المالكون أو المساهمات الرأسمالية من غير المالكين. وطبقا للقواعد الأساسية التي يتضمنها "مفهوم الإثبات المحاسبي" فإن المكاسب التي يمكن إثباتها محاسبيا تقتصر على المكاسب الناتجة عن أحداث تنطوي على تحويلات للأصول أو الخصوم. وبالتالي يجب ألا يتم الإثبات المحاسبي للمكاسب إلا عندما يحدث تحويل للأصول أو الخصوم . هذا وقد تنشأ المكاسب القابلة للإثبات المحاسبي نتيجة عمليات تبادلية، ومن أمثلة ذلك المكاسب التي تترتب على مبيعات أصول ثابتة بمبالغ تفوق قيمتها الدفترية أو سداد الخصوم بمبالغ تقل عن قيمتها المثبتة بسجلات الوحدة المحاسبية. وقد تنشأ المكاسب القابلة للإثبات المحاسبي – أيضا - نتيجة تحويلات غير تبادلية مع وحدات أخرى بخلاف أصحاب الوحدة المحاسبية ومن أمثلة هذه المكاسب ما تحصل عليه الوحدة المحاسبية نتيجة تنازل الغير عن الالتزامات المستحقة لهم. **(الفقرة ٣٠٨)**

وتمثل الخسائر أي نقص في صافي الأصول - بخلاف النقص الناتج عن التوزيعات على المالكين أو النقص الناتج عن العمليات الضرورية لتوليد الإيرادات. وطبقا للقواعد الأساسية التي يتضمنها "مفهوم الإثبات المحاسبي" فإن الخسائر القابلة للإثبات المحاسبي تقتصر على الخسائر الناتجة مما يأتي:

(الفقرة ٣٠٩)

١- العملية التبادلية: ويتعين الإثبات المحاسبي للخسائر الناتجة عن هذه العمليات عندما يتم التبادل فعلا.

٢- التحويلات غير التبادلية: ويتعين الإثبات المحاسبي للخسائر الناتجة عن هذه العمليات عند وقوعها.

٣- السرقة أو التلف الذي يلحق بالأصول بفعل الآخرين: ويتعين إثبات هذه الخسائر محاسبيا فور اكتشافها.

٤- الكوارث: ويتعين إثبات هذه الخسائر محاسبيا عند حدوثها أو اكتشافها.

٥- الظروف غير المواتية التي تترتب عليها آثار جارية: ويتعين إثبات هذه الخسائر محاسبيا إذا كانت تلك الظروف تدل على أن القيم المسجلة للأصول قد أصابها تدهور مستديم.

٦- الخسائر المحتملة: ويتعين إثبات هذه الخسائر محاسبيا إذا كانت المعلومات المتاحة تدل على توقع حدوث حدث أو أكثر في المستقبل يؤكد حدوث خسارة أو تدهور في قيمة أصل معين أو إنشاء التزام على الوحدة المحاسبية بشرط إمكان تقدير مبلغ هذه الخسارة على نحو معقول.

٣-٤ مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية :

٣-٤-١ مقدمة :

تحدد مفاهيم جودة المعلومات الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية. ويؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة المسئولين عند وضع المعايير المحاسبية، كما تساعد المسئولين عند إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية التي تنتج من تطبيق طرق محاسبية بديلة، وفي التمييز بين ما يعتبر إيضاحا ضروريا ومالا يعتبر كذلك. ويجب تقييم فائدة المعلومات المحاسبية على أساس أهداف القوائم المالية التي يرتكز فيها الاهتمام على مساعدة المستفيدين الخارجيين الرئيسيين في اتخاذ القرارات التي تتعلق بالمنشآت. ويجب أن يوجه المحاسبون اهتمامهم إلى هؤلاء المستفيدين كما يجب أن تتجه عنايتهم إلى إعداد القوائم المالية التي تساعدهم في اتخاذ قراراتهم.

(الفقرة ٣١٠)

ويؤدي التركيز على أهمية القوائم المالية ، بوصفها مصدراً أساسياً من مصادر المعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات ، إلى قاعدة عامة لتقييم

الطرق المحاسبية البديلة والاختيار من بين الأساليب المتاحة للإفصاح. وما دام هناك مجال للمفاضلة بين طرق المحاسبة وأساليب الإفصاح فإنه يجب اختيار طريقة المحاسبة أو أسلوب الإفصاح الذي يتيح أعظم المعلومات فائدة لمساعدة المستفيدين الخارجيين الرئيسيين على اتخاذ قراراتهم. **(الفقرة ٣١١)**

ولا يعتبر مجرد إسداء النصح باختيار طريقة المعالجة المحاسبية أو أسلوب الإفصاح على أساس منفعة المعلومات الناتجة في اتخاذ القرارات إرشادا كافيا لمن يتحملون مسئولية ذلك الاختيار. وإنما يجب تحديد وتعريف الخصائص التي تجعل هذه المعلومات مفيدة في اتخاذ القرارات ، وفيما يلي بيان هذه الخصائص :

أ - الملاءمة.

ب- أمانة المعلومات وإمكان الثقة بها أو الاعتماد عليها.

ج- حيدة المعلومات.

د- قابلية المعلومات للمقارنة.

هـ- التوقيت الملائم.

و - قابلية المعلومات للفهم.

ز - الأهمية النسبية والإفصاح الأمثل. **(الفقرة ٣١٢)**

٣-٤-٢ الملاءمة :

يقصد بالملاءمة وجود علاقة وثيقة بين المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية والأغراض التي تعد من أجلها. ولكي تكون هذه المعلومات مفيدة يجب أن تكون ذات علاقة وثيقة باتخاذ قرار أو أكثر من القرارات التي يتخذها من يستخدمون تلك المعلومات ، ومن ثم يمكن صياغة تعريف محدد لمفهوم المعلومات الملائمة على الوجه الآتي : **(الفقرة ٣١٣)**

تعتبر المعلومات ملائمة - أو ذات علاقة وثيقة بقرار معين - إذا كانت تساعد من يتخذ ذلك القرار على تقييم محصلة إحدى البدائل التى يتعلق بها القرار ، شريطة توافر الخصائص الأخرى التي تتسم بها المعلومات المفيدة.

ويواجه المستفيدون الخارجيون الرئيسيون للقوائم المالية عدة بدائل. وتتعلق بعض هذه البدائل بوحدة محاسبية معينة بينما يتعلق بعضها الآخر بوحدات أخرى. ومن الواضح أن المعلومات المستمدة من

المحاسبة ترتبط بوحدة معينة بذاتها. ومن هنا يقتصر مدى ملاءمة هذه المعلومات على البدائل التى ترتبط بتلك الوحدة دون غيرها. ومعنى ذلك أنه ليس من المتوقع مثلا أن يجد المستثمر في القوائم المالية للوحدة المحاسبية التى يمتلك فيها جزءا من حقوق الملكية معلومات تساعده على تقييم محصلة بيع حصته في تلك الوحدة – فلابد من عطاء يقدمه شخص راغب في الشراء لتقييم محصلة هذا البديل ، كما أنه لا يتوقع أن يجد في القوائم المشار إليها ما يساعده على تقييم محصلة استثمار أمواله في وحدات أخرى – فلابد من دراسة القوائم المالية لتلك الوحدات لتقييم محصلة هذا البديل. ولهذا السبب فإن بيان أهداف المحاسبة المالية في المملكة العربية السعودية قد انتهى إلى نتيجة مؤداها أن دور القوائم المالية لوحدة محاسبية معينة يجب أن يرتبط ارتباطا وثيقا بتقييم محصلة استمرار المستفيدين الخارجيين الرئيسيين في علاقاتهم مع تلك الوحدة أو تكوين علاقة معها. وعلى هذا الأساس يمكن صياغة تعريف أكثر تحديدا لمفهوم الملاءمة :

(الفقرة ٣١٤)

"تعتبر المعلومات ملائمة – أو ذات علاقة وثيقة بالغرض الذي تعد من أجله – إذا كانت تساعد المستفيدين الخارجيين الرئيسيين في تقييم البدائل التى تتعلق بالاحتفاظ بعلاقاتهم الحالية مع الوحدة المحاسبية ، أو تكوين علاقات جديدة معها شريطة توافر الخصائص الأخرى التي تتسم بها المعلومات المفيدة". **(الفقرة ٣١٥)**

٣-٤-٣ أمانة المعلومات وإمكان الثقة بها أو الاعتماد عليها :

يفضل من يستخدمون المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية أن تكون هذه المعلومات على درجة عالية من الأمانة، إذ أن هذه الخاصية هي التي تبرر ثقتهم في تلك المعلومات كما تبرر إمكان الاعتماد عليها. وتتسم المعلومات المالية الأمينة بالخاصتين الآتيتين:

(الفقرة ٣١٦)

أ - **تصوير المضمون الذي تهدف إلى تقديمه تصويرا دقيقا** ، بحيث تعبر عن الواقع تعبيرا صادقا ، فلابد من وجود توافق وثيق بين تلك المعلومات وبين الواقع. وليست هناك قاعدة عامة لتقييم أسلوب معين من أساليب القياس على أساس هذه الخاصية، وبعبارة أخرى: يتعذر تحديد مدى مطابقة المعلومات المستخرجة وفقا لأسلوب معين من أساليب القياس للواقع، فلابد من معرفة الظروف التي

تحيط بكل حالة قبل تقدير مدى الاعتماد على الأسلوب المستخدم للقياس في تلك الحالة بالذات. كما يلاحظ أن أمانة المعلومات وإمكان الاعتماد عليها ليست مرادفة "للدقة المطلقة" ، لأن المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية تنطوي على التقريب والتقديرات الاجتهادية، وإنما يقصد بذلك أن الأسلوب الذي تم اختياره لقياس نتائج عملية معينة أو حدث معين والإفصاح عن تلك النتائج – في ظل الظروف التي أحاطت بتلك العملية أو بذلك الحدث – يؤدي إلى معلومات تصور جوهر تلك العملية أو الحدث.

(الفقرة ٣١٧)

ب- قابلية المعلومات للمراجعة والتحقيق :

يقصد بذلك أن النتائج التي يتوصل إليها شخص معين باستخدام أساليب معينة للقياس المحاسبي والإفصاح يستطيع أن يتوصل إليها شخص آخر – مستقل عن الشخص الأول – بتطبيق نفس الأساليب. ومن ثم ، فإن المعلومات الأمينة التي يمكن الاعتماد عليها يجب أن تتوافر فيها هذه الخاصية بحيث يمكن التثبت منها وإقامة الدليل على صحتها – غير أنه يلاحظ أن القياس المحاسبي والإفصاح لا يمكن أن يتسما بالموضوعية الكاملة لأن قياس المعلومات المالية أو الإفصاح عنها لا يعتبر قياسا علميا كاملا. ويرجع السبب في ذلك إلى أن المادة التي تخضع لهذا القياس لا يمكن تحديدها تحديدا موضوعيا حاسما، فمن المعلوم أن النشاط الذي تزاوله المنشآت لا يخضع للتحليل العلمي كما أن ذلك النشاط لا يتم وفقا لمعادلات رياضية ومن هنا ، فإن المعلومات التي تستمد من المحاسبة المالية لا تتصف بأنها – في كافة الأحوال – معلومات موضوعية بصورة قاطعة ، ومع ذلك فإن قابلية هذه المعلومات للتحقيق تؤدي إلى زيادة منفعتها – أو بعبارة أخرى – إذا كانت أساليب القياس والإفصاح التي استخدمت لإعداد تلك المعلومات من شأنها أن تؤدي إلى نتائج يستطيع التثبت منها أشخاص مستقلون عن الأشخاص الذين قاموا بإعداد تلك النتائج.

(الفقرة ٣١٨)

وخلاصة القول ، أن خاصية الثقة بالمعلومات وإمكان الاعتماد عليها تعني أن أساليب القياس والإفصاح التي تم اختيارها لاستخراج النتائج وعرضها تعتبر أساليب مناسبة للظروف التي تحيط بها، وأن تطبيق هذه

الأساليب قد تم بكيفية تسمح لأشخاص آخرين - مستقلين عمن قاموا بتطبيقها في المرة الأولى - بإعادة استخدامها للتثبت من تلك النتائج ، كما تعني هذه الخاصية أن المعلومات التي تم تقديمها تعتبر تصويرا دقيقا لجوهر الأحداث التي تنطوي عليها ، دون أن يعتريها تحريف أو تشوبها أخطاء ذات أهمية. يضاف إلى ذلك أن هناك جانبا آخر لهذه الخاصية ، يتمثل في حيدة المعلومات أو خلوها من التحيز.

(الفقرة ٣١٩)

٣-٤-٤ حيدة المعلومات :

حيادية المعلومات - أو حيدتها - اصطلاح موجب يصف عدم التحيز. وتتداخل هذه الصفة تداخلا واضحا مع أمانة المعلومات لأن المعلومات المتحيزة - بحكم طبيعتها - معلومات لا يمكن الثقة بها أو الاعتماد عليها. وتوجه معلومات المحاسبة المالية التي تتصف بالحيدة للوفاء بالاحتياجات المشتركة لمن يستخدمون هذه المعلومات خارج المنشأة - دون افتراضات مسبقة عن احتياجات أية مجموعة معينة بالذات إلى تلك المعلومات - وتتسم معلومات المحاسبة المالية بأنها معلومات نزيهة خالية من التحيز صوب أية نتائج محددة مسبقا وتضع خاصية حيدة المعلومات واجباً على عاتق المسئولين عن وضع معايير المحاسبة المالية. كما تضع واجبا على عاتق المسئولين عن إعداد القوائم المالية ، وذلك فيما يتعلق باتخاذ قرارات منصفة بشأن الاختيار من بين الأساليب البديلة للقياس والإفصاح بحيث يكفل ذلك الاختيار تحقيق هدفين أساسيين هما: تقديم المعلومات ذات العلاقة الوثيقة بالأهداف التي تعد من أجلها، وتحقيق أمانة تلك المعلومات. ويتبين مما تقدم أن خاصية حيدة المعلومات المحاسبية تتطلب ما يأتي:

(الفقرة ٣٢٠)

أ - أن يرتكز الاختيار من بين بدائل القياس والإفصاح على تقييم فاعلية كل من هذه البدائل في إنتاج المعلومات الملائمة - ذات العلاقة الوثيقة - وتحقيق أمانتها.

ب - فيما يتعلق بتطبيق طرق الإفصاح، أو أساليب القياس التي تتطلب الالتجاء إلى التقدير، يجب ألا تعمد إدارة المنشأة إلى المغالاة في هذه التقديرات أو بخسها - بغية تحقيق نتائج معينة ترغب - مسبقا - في التوصل إليها.

(الفقرة ٣٢١)

٣-٤-٥ قابلية المعلومات للمقارنة :

تؤدي هذه الخاصية إلى تمكين من يستخدمون معلومات المحاسبة المالية من التعرف على الأوجه الحقيقية للتشابه والاختلاف بين أداء المنشأة وأداء المنشآت الأخرى خلال فترة زمنية معينة ، كما تمكنهم من مقارنة أداء المنشأة نفسها فيما بين الفترات الزمنية المختلفة. وتنشأ أوجه التشابه والاختلاف نتيجة تشابه أو اختلاف الظروف والأحداث التي تتأثر بها المنشآت المختلفة أو الظروف التي تتأثر بها نفس المنشأة خلال الفترات الزمنية المتعاقبة. وجدير بالملاحظة أن أوجه التشابه أو الاختلاف الحقيقية لا تنبع من تشابه أو اختلاف أساليب القياس وطرق الإفصاح. ومن ثم فإن معلومات المحاسبة المالية تصبح ذات فائدة أكبر كلما استخدمت أساليب مماثلة للقياس وكلما استخدمت طرق مماثلة للإفصاح عن الأحداث المتشابهة. ورغم أن هناك بعض التداخل فيما بين قابلية المعلومات للمقارنة وبين ملاءمة المعلومات وأمانتها. فإن الجوانب المتعددة للخاصية الأولى تعتبر على قدر كبير من الأهمية في إتاحة معلومات المحاسبة المالية التي يستفيد منها من يستخدمون هذه المعلومات مما يبرر اعتبارها على حدة. ولهذه الخاصية جانبان - لكل منهما مغزاه فيما يتعلق بمنفعة المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية، وهما:

(الفقرة ٣٢٢)

أ - إمكان المقارنة بين نتائج المدد المختلفة لنفس الوحدة المحاسبية ونعني بذلك "الثبات أو الاستمرارية" ويمكن إجراء هذه المقارنة إذا توافرت الشروط الآتية :

١- إمكانية مقارنة ما يحتويه كل رقم - بمعنى إمكانية مقارنة البنود المتعددة التي تم تجميعها في مقدار واحد عند عرض النتائج في القوائم المالية، مع مراعاة تجميع نفس البنود في مقدار واحد أيضا من فترة لأخرى.

٢- إمكانية المقارنة بوحدة نقدية متجانسة ، بمعنى أن الوحدات النقدية المستخدمة في أية مجموعة متناسقة من القوائم المالية لفترة زمنية معينة يجب أن تتطابق أو تتماثل مع الوحدات النقدية المستخدمة في القوائم المالية التي تعد في فترة زمنية أخرى ، ومن هنا يجب إعادة تصوير القوائم المالية للفترات الزمنية السابقة إذا اختلفت القوة الشرائية - بصورة جوهرية - للريالات السعودية التي استخدمت في إعداد تلك القوائم، وذلك

حتى يتسنى إجراء المقارنة بين هذه القوائم على أساس موحد.

٣- إمكانية مقارنة نماذج العرض بمعنى أنه يشترط استخدام نفس النماذج لتقديم المعلومات من فترة لأخرى.

٤- إمكانية مقارنة الفترات الزمنية التي تعد عنها القوائم المالية بمعنى أن تكون هذه الفترات متماثلة.

٥- إمكانية مقارنة طرق القياس وأساليب الإفصاح من فترة زمنية إلى فترة زمنية أخرى بمعنى ثبات هذه الطرق والأساليب أو في حالة تغييرها يتم الإفصاح عن تأثير هذه التغيرات.

٦- الإفصاح عن التغييرات في الظروف التي تؤثر على المنشأة أو في طبيعة الأحداث التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة من فترة زمنية إلى فترة زمنية أخرى.

(الفقرة ٣٢٣)

ب - إمكان المقارنة بين الوحدات المحاسبية المختلفة وخاصة تلك الوحدات ذات الأنشطة المماثلة. ويمكن إجراء هذه المقارنة إذا توافرت الشروط التالية:

١- الشروط الستة السابقة للمقارنة بين نتائج المدد المختلفة لنفس الوحدة المحاسبية.

٢- إلغاء الطرق البديلة لقياس أو الإفصاح عن الأحداث المماثلة في جوهرها.

٣- الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة من قبل الوحدات المحاسبية المختلفة.

٣-٤-٦ التوقيت الملائم :

يقصد بالتوقيت الملائم ، تقديم المعلومات في حينها بمعنى أنه يجب إتاحة معلومات المحاسبة المالية لمن يستخدمونها عندما يحتاجون إليها. وذلك لأن هذه المعلومات تفقد منفعتها إذا لم تكن متاحة عندما تدعو الحاجة إلى استخدامها، أو إذا تراخى تقديمها فترة طويلة بعد وقوع الأحداث التي تتعلق بها بحيث تفقد فعاليتها في اتخاذ قرارات على أساسها. وجدير بالملاحظة أن المعلومات لا تستمد منفعتها من مجرد إتاحتها في الوقت الملائم، فهناك عوامل أخرى إلى جانب ذلك، إلا أن التباطؤ في إتاحة هذه المعلومات يؤدي إلى تقليل منفعتها أو ضياع تلك المنفعة، وللتوقيت الملائم جانبان :

(الفقرة ٣٢٤)

أ - دورية القوائم المالية بمعنى مدى أقصر فترة تعد عنها القوائم المالية. فقد تكون هذه الفترة طويلة نسبيا ، ومن ثم يمكن إتاحة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية في مواعيد دورية متباعدة، أو تكون هذه الفترة قصيرة نسبيا ، فتتسنى إتاحة هذه المعلومات في مواعيد دورية متقاربة. غير أنه إذا كانت الفترة الزمنية قصيرة بشكل ملحوظ فإن المعلومات التي تشملها قائمة الدخل قد تتأثر - إلى درجة كبيرة - بالتغيرات الموسمية أو العشوائية التي تتأثر بها أنشطة المنشأة إلى الحد الذي قد تصبح فيه المعلومات مضللة أو غير جديرة بالوقت الذي تستغرقه دراستها. أما إذا كانت الفترة الزمنية طويلة بشكل ملحوظ فإن على من يستخدم هذه المعلومات أن ينتظر طويلا قبل أن يتمكن من الحصول عليها، وحينئذ قد تتعذر الاستفادة منها في تقييم محصلة البدائل التي تواجهه.

ب- المدة التي تنقضي بين نهاية الفترة الزمنية التي تعد عنها القوائم المالية وبين تاريخ إصدار تلك التقارير، وإتاحتها للتداول، إذ أنه كلما كان ذلك الفارق الزمني طويلاً ، كلما قلت منفعة المعلومات المالية التي تشملها تلك القوائم.

(الفقرة ٣٢٥)

ويتضح مما تقدم أن تحديد الفترة الزمنية المثلى التي تعد عنها القوائم المالية، والحد الأدنى للفجوة الزمنية التي تفصل بين تلك الفترة وتاريخ إصدار القوائم المالية يعتبران من المعايير المهمة لمنفعة المعلومات المحاسبية، كما يتضح أن هذين المعيارين يرتبطان بوظيفة إعداد القوائم المالية أكثر من ارتباطهما بتجميع بيانات المحاسبة المالية وقياسها.

(الفقرة ٣٢٦)

٣-٤-٧ قابلية المعلومات للفهم والاستيعاب :

لا يمكن الاستفادة من المعلومات إذا كانت غير مفهومة لمن يستخدمها، وتتوقف إمكانية فهم المعلومات على طبيعة البيانات التي تحتويها القوائم المالية وكيفية عرضها من ناحية، كما تتوقف على قدرات من يستخدمونها وثقافتهم من ناحية أخرى. ومن هنا ، فإنه يتعين على من يضعون معايير المحاسبة، كما يتعين على من يقومون بأعداد القوائم المالية أن يكونوا على بينة من قدرات من يستخدمون

هذه القوائم وحدود تلك القدرات، وذلك حتى يتسنى تحقيق الاتصال الذي يكفل إبلاغ البيانات التي تشملها تلك القوائم.

(الفقرة ٣٢٧)

إن هذه الخاصية من خصائص المعلومات المفيدة يجب أن تلقي قدرا متساوياً من اهتمام الفريقين المشار إليهما، بمعنى أن من يقومون بوضع معايير المحاسبة عليهم أن يضعوا نصب أعينهم أن هذه المعايير لا توضع لمنفعة من يقومون بإعداد القوائم المالية، وإنما توضع لمنفعة من يستخدمون تلك القوائم لتقييم محصلة البدائل التي تواجههم. ومن ثم فإن قدراتهم - وحدود هذه القدرات - يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند وضع هذه المعايير - حكمها في ذلك حكم باقي العوامل المهمة في هذا المجال - وبالمثل، فإن من يقومون بإعداد القوائم المالية عليهم أن يضعوا نصب أعينهم أن هذه القوائم لا تعد لمنفعة المحاسبين الآخرين ، وإنما تعد لمنفعة من يستخدمونها خارج المنشأة ، وأن هؤلاء قد لا تكون لديهم سوى معرفة محدودة بالمحاسبة المالية ، وربما كانوا يفتقرون تماما إلى مثل هذه المعرفة، فيجب أن يؤخذ ذلك في الاعتبار عند تصميم نماذج القوائم المالية وعند صياغة الإيضاحات التي ترفق بها.

(الفقرة ٣٢٨)

وبناء على ما تقدم فان الإجراءات الآتية تسهم في إمكانية فهم معلومات المحاسبة المالية واستيعابها: تصنيف البيانات في مجموعات ذات مغزى لمن يستخدمون القوائم المالية (وليس للمحاسبين وحدهم)، الاستعانة بعناوين واضحة المعنى سهلة الفهم. وضع البيانات المترابطة بعضها مقابل بعض ، تقديم الأرقام الدالة على المؤشرات التي يرغب من يستخدمون هذه القوائم - عادة - في معرفتها.

٣-٤-٨ الأهمية النسبية والإفصاح العام الأمثل :

يرتبط هذان المفهومان ببعضهما ، كما أنهما يرتبطان معا بمفهومي الملاءمة وأمانة المعلومات. ويرجع السبب في ارتباط الأهمية النسبية بالإفصاح الأمثل إلى أن المعلومات المهمة يتعين الإفصاح عنها، كما أن المعلومات التي لا يتم الإفصاح عنها يفترض -مسبقا- إنها غير مهمة.

(الفقرة ٣٢٩)

أما السبب في ارتباط مفهومي الأهمية النسبية والإفصاح الأمثل معا

بمفهوم الملاءمة فيرجع إلى أن المعلومات التي ليست لها علاقة وثيقة بأهداف القوائم المالية تعتبر - بطبيعتها - معلومات غير مهمة، وعليه فليس هناك ما يدعو إلى الإفصاح عنها.

(الفقرة ٣٣٠)

وبالمثل ، فإن الأهمية النسبية والإفصاح الأمثل يرتبطان معا بمفهوم أمانة المعلومات وإمكان الاعتماد عليها ، وذلك على أساس أن القوائم المالية التي يمكن الاعتماد عليها يجب أن تفصح عن كافة المعلومات ذات الأهمية النسبية. وكثيرا ما تنطوي المحاسبة المالية - باعتبارها وسيلة قياس وإيصال - على تقديرات اجتهادية تعتمد إلى حد كبير على تقييم مستوى الأهمية. وجدير بالملاحظة أن مستوى الأهمية - في المحاسبة المالية - مسألة نسبية تعتمد على خصائص كمية وخصائص نوعية، أو على خليط منهما معا. وبصفة عامة يعتبر البند ذا أهمية نسبية إذا أدى حذفه أو عدم الإفصاح عنه أو عرضه بصورة غير صحيحة إلى تحريف المعلومات التي تشملها القوائم المالية على نحو يؤثر على من يستخدمون هذه القوائم عند تقييم البدائل أو اتخاذ القرارات.

وتستلزم خاصية الأهمية النسبية توجيه الاهتمام إلى من يستخدمون القوائم المالية، والتعرف على ما يحتاجونه من المعلومات. وقد حدد بيان أهداف المحاسبة المالية المستفيدين الرئيسيين للقوائم المالية واحتياجاتهم المشتركة من المعلومات. وفي ضوء ما جاء بذلك البيان يعتبر البند ذا أهمية نسبية إذا أدى حذفه أو عدم الإفصاح عنه أو عرضه بصورة غير صحيحة إلى تشويه المعلومات التي تشملها القوائم المالية مما يؤدي إلى التأثير على تقييم المستفيدين الخارجيين الرئيسيين للنتائج التي تترتب على الاحتفاظ بعلاقاتهم الحالية مع الوحدة المحاسبية أو تكوين علاقات جديدة مع تلك الوحدة. ولكي يتسنى تحديد الأهمية النسبية لبند معين يجب أن تؤخذ طبيعة ذلك البند وقيمته في الاعتبار، ومن المعتاد أن يتم تقييم هذين العاملين معا ، غير أن أحدهما قد يكون هو العامل الحاسم في ظروف معينة. وتتمثل الخصائص النوعية التي تتسم بها طبيعة البند فيما يلي:

(الفقرة ٣٣١)

أ - الأهمية الأساسية للعملية، أو الحدث، أو الظروف التي تعكس البند - سواء أكانت غير عادية أو غير متوقعة ، أو غير ملائمة

، أو مخالفة للنظام الأساسي للمنشأة. **(الفقرة ٣٣٢)**

ب - الأهمية الأساسية للبند كمؤشر للمسار الذي يحتمل أن تسلكه الأحداث المقبلة - سواء أكان ذلك في صورة أنشطة جديدة، أو إدخال تغييرات جوهرية على الأنشطة القائمة، أو تعديل أساليب تأدية الأعمال التي تزاولها المنشأة.

وتتمثل الخصائص الكمية التي يتسم بها البند - أي قيمة البند أو مقداره - فيما يلي :

(الفقرة ٣٣٣)

أ - مقدار البند منسوبا إلى التوقعات العادية.

ب- حجم البند منسوبا إلى أساس ملائم ، ومن أمثلة ذلك فيما يتعلق بقائمة الدخل: نسبة كل بند من البنود التي تشملها هذه القائمة إلى الدخل من التشغيل للسنة الجارية، أو نسبة كل من هذه البنود إلى متوسط الدخل من التشغيل للسنوات الخمس الماضية (بما فيها السنة الجارية). وفيما يتعلق بقائمة المركز المالي: نسبة كل بند من البنود التي تشملها هذه القائمة إلى حقوق أصحاب رأس المال، أو نسبة كل من هذه البنود إلى إجمالي المجموعة التي يقع فيها ذلك البند كمجموعة الأصول المتداولة، أو مجموعة الخصوم طويلة الأجل.

ويسهم الإفصاح الأمثل في زيادة منفعة معلومات المحاسبة المالية، ومن ثم فإن القوائم المالية يجب أن تكشف عن كافة المعلومات التي تجعلها غير مضللة، ولكن ينبغي أن يتركز الإفصاح في التأكيد على المعلومات التي يتعين إبرازها بصورة خاصة (وهي المعلومات الملائمة ذات الأهمية النسبية). **(الفقرة ٣٣٤)**

وهناك جانبان للإفصاح الأمثل هما: التجميع الأمثل للبنود، وإضفاء الشرح الأمثل على البيانات، وبقدر ما يتعلق الأمر بالتجميع الأمثل للمفردات في مجموعات ملائمة ، يجب أن تشتمل القوائم المالية على التفاصيل التي تكفي لتزويد من يستخدمونها بالمعلومات المطلوبة عن الأنواع المختلفة من الأصول والخصوم ، وحقوق أصحاب رأس المال ، والإيرادات ، والمصروفات ، والمكاسب ، والخسائر ، والتدفق النقدي. غير أن التفاصيل التي تزيد عن الحد الملائم قد تؤدي إلى إرباك من يستخدم هذه القوائم ، إذ أنه يحتاج إلى دراسة قدر كبير من البيانات التفصيلية لكي يستخلص منها المعلومات الأساسية التي

يحتاج إليها ، وفضلاً عن ذلك فإنه لا ينبغي أن تظهر البنود غير المهمة كمفردات مستقلة حتى لا يؤدي الإفراط في سرد التفاصيل إلى إغفال البيانات المهمة.

(الفقرة ٣٣٥)

وفيما يتعلق بالشرح الأمثل للبيانات، يجب إضافة شرح تكميلي للعناوين الرئيسية، والفرعية والقيم المالية التي تشملها القوائم بما يكفل توضيح كل منها، كما يجب تفادي وضع المعلومات المهمة في خضم من التفاصيل الضئيلة الأهمية. هذا ، وتعتبر الإيضاحات التي تلحق بالقوائم المالية ضرورية لشرح وجهة نظر الإدارة ، كما تعتبر ضرورية لشرح حدود استخدامات هذه القوائم ، إلا أن هذه البيانات قد تكون مطولة أو مقتضبة بدرجة تتناقض مع الإفصاح الأمثل، ويتوقف ذلك - جزئيا - على قدرات من يستخدمون القوائم المالية.

(الفقرة ٣٣٦)

ومهما كانت الظروف ، فإنه يتعين على المسئولين عن وضع معايير المحاسبة، كما يتعين على المختصين بإعداد القوائم المالية أن يكون الإفصاح الأمثل من بين الأغراض التي يهدفون إلى تحقيقها ، باعتبار أن ذلك الإفصاح خطوة مهمة نحو تقديم المعلومات المفيدة.

الدراسة المرفقة ببيان مفاهيم المحاسبة المالية

١ ـ تمهيـــــد.
٢ ـ الدراسة التحليلية.

تركت هذه الصفحة فارغة

الفهـــرس العـــــام

١ - تمهيد

١-١ مقدمة

١-٢ أهمية تحديد مفاهيم المحاسبة المالية

١-٣ مفاهيم المحاسبة المالية وتصنيفاتها

١-٣-١ مفاهيم العناصر الأساسية للقوائم المالية

١-٣-٢ مفاهيم الأحداث والعمليات والظروف

١-٣-٣ مفاهيم القياس المحاسبي

١-٣-٤ مفاهيم جودة المعلومات

٢- الدراسة التحليلية

٢-١ طبيعة الحاجة إلى مفاهيم المحاسبة

٢-٢ فوائد تحديد مفاهيم المحاسبة المالية

٢-٣ ما هي مفاهيم المحاسبة المالية وكيف يتم تحديدها

٢-٣-١ مفاهيم العناصر الأساسية للقوائم المالية

٢-٣-٢ مفاهيم القياس المحاسبي المالي

٢-٣-٢-١ افتراضات القياس المحاسبي المالي

٢-٣-٢-٢ مفاهيم خصائص القياس المحاسبي المالي

٢-٣-٣ مفاهيم جودة المعلومات

٢-٤ مقارنة المفاهيم المقترحة بما يماثلها في كل من الولايات المتحدة ، ألمانيا الغربية وتونس.

تركت هذه الصفحة فارغة

١- تمهيـد :

١-١ مقدمة :

لكي تكون المحاسبة المالية متسقة مع بعضها البعض ، يجب أن ترتكز على مفاهيم أساسية. ويمكن تعريف "المفهوم" بأنه مصطلح أساسي أعطى معنا معينا، ويعتبر المصطلح أساسي إذا كان من الضروري أن تتكرر الإشارة إليه تكرارا صريحا أو ضمنيا ، سواء عند وضع معايير المحاسبة أو تفسيرها أو تطبيقها فكلمة "الأصول" مثلا تعتبر مصطلحا أساسيا لأن كثيرا من معايير المحاسبة المالية تتعلق بأصول المنشأة ، وبالتالي فلابد أن تتكرر الإشارة إلى مفهوم الأصل عند وضع تلك المعايير وعند تفسيرها وعند تطبيقها. **(الفقرة ٢٠٢)**

١-٢ أهمية تحديد مفاهيم المحاسبة المالية :

تتركز أهمية تحديد مفاهيم المحاسبة المالية في تكملة الإطار الفكري اللازم لوضع معايير ملائمة ومتسقة مع بعضها البعض. ومن أجل أن تكون معايير المحاسبة المالية ملائمة يجب أن ترتكز على أهداف واضحة للقوائم المالية (المنتج النهائي للمحاسبة المالية). ومن أجل أن تكون معايير المحاسبة المالية متسقة مع بعضها البعض يجب أن ترتكز على مجموعة متكاملة من المفاهيم تعرف المصطلحات المحاسبية الرئيسية وفقا لتصور ذهني ملائم للمحاسبة المالية في المملكة العربية السعودية. وبدون هذه المفاهيم تكون هناك خطورة في إصدار معايير متناقضة. وتتلخص فوائد تحديد مفاهيم المحاسبة المالية فيما يلي : **(الفقرة ٢٠٣)**

١- ملاءمة المعايير لمحيط المملكة :

تعتبر المحاسبة المالية وسيلة لتحديد وقياس وإيصال المعلومات المالية المتعلقة بالعمليات المالية والاقتصادية في منشأة معينة. ولكون عمليات تحديد وقياس المعلومات المالية وتوصيلها إلى من يستخدمونها قد تتخذ صورا مختلفة فان ذلك يتطلب معايير مختلفة. لذلك يجب تحديد الصورة الأساسية لعملية التحديد وعملية القياس وعملية الإيصال التي تلائم المملكة العربية السعودية قبل إصدار معايير المحاسبة المالية. ويؤدي تحديد مفاهيم المحاسبة المالية إلى تحديد الصورة الأساسية لعمليات التحديد والقياس والإيصال التي ينبغي إصدار المعايير لتحديد تفاصيلها.

(الفقرة ٢٠٤)

٢- سهولة فهم المعايير :

يؤدي تحديد مفاهيم المحاسبة المالية إلى تمكين من يستخدمون معايير المحاسبة وكذا من يعتمدون على نتائجها إلى فهم طبيعة المعلومات المحاسبية التي تشملها القوائم المالية وحدود استخدام تلك المعلومات، مما يؤدي إلى زيادة مقدرتهم على استخدام هذه المعلومات بصورة فعالة. **(الفقرة ٢٠٥)**

٣- توحيد المصطلحات المحاسبية :

تستخدم المصطلحات المحاسبية في المملكة في الوقت الحاضر لتعبر عن معاني مختلفة، ولاشك أن تحديد مفاهيم المحاسبة المالية يؤدي إلى توحيد معاني المصطلحات المحاسبية المستخدمة، وهذا يؤدي بالتالي إلى زيادة المقدرة على فهم المعلومات المحاسبية. **(الفقرة ٢٠٦)**

٤- مساعدة المحاسبين القانونيين في اتخاذ القرارات :

إن تحديد مفاهيم المحاسبة المالية يؤدي إلى إرشاد المحاسبين القانونيين في اتخاذ قراراتهم عند مواجهة مشكلة معينة لم يصدر لها معيار محاسبي معين بعد. **(الفقرة ٢٠٧)**

٥- مساعدة الجهات المسئولة عن إصدار المعايير :

يؤدي تحديد المفاهيم إلى مساعدة الجهات المسئولة عن وضع معايير المحاسبة المالية في توجيه جهودهم إذ أن المفاهيم بالإضافة إلى أهداف القوائم المالية تمثل المنطلق الرئيسي لإعداد المعايير.

(الفقرة ٢٠٨)

١-٣ تصنيف مفاهيم المحاسبة المالية :

تم تصنيف مفاهيم المحاسبة المالية في أربع مجموعات أساسية كالآتي

١-٣-١ مفاهيم العناصر الأساسية للقوائم المالية :

تعرف هذه المفاهيم العناصر الأساسية للقوائم المالية. وكما هو مبين في نص البيان تتكون العناصر الأساسية للقوائم المالية من الأصول، الخصوم، حقوق أصحاب رأس المال، الإيرادات، المصروفات، المكاسب، الخسائر، صافي الدخل (أو صافي الخسارة)، استثمارات أصحاب رأس المال، التوزيعات على أصحاب رأس المال. وينطوي تعريف هذه العناصر كما هو موضح في الدراسة التحليلية على اختيارين، يتعلق الأول بترابط القوائم المالية من عدمه وبالتالي عناصرها وقد تم تعريف العناصر الأساسية للقوائم المالية على

أساس ترابط تلك القوائم في المملكة العربية السعودية. ويتعلق الاختيار الثاني بالأسلوب المقترح لقياس الدخل في المملكة والذي يترتب عليه تحديد العناصر الرئيسية للقوائم المالية التي يعتمد على تعريفها تعريف العناصر الأخرى. وقد تم تعريف العناصر الأساسية للقوائم المالية على أساس أسلوب الأصول والخصوم لقياس الدخل، كما هو موضح في الدراسة التحليلية، مما ترتب عليه اعتبار الأصول والخصوم العناصر الرئيسية التي يعتمد على تعريفها تعريف العناصر الأخرى للقوائم المالية. **(الفقرة ٢٠٩)**

١-٣-٢ مفاهيم الأحداث والعمليات والظروف:

تعرف هذه المفاهيم الأحداث والعمليات والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وبالتالي تمثل موضوع القياس المحاسبي. وينطوي تعريف الأحداث والعمليات والظروف على تصور ذهني لما قد يسبب تغيرا في المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها ويخضع للقياس المالي المحاسبي. **(الفقرة ٢١٠)**

١-٣-٣ مفاهيم القياس المحاسبي:

ينطوي القياس المحاسبي على تحديد القيم المتعلقة بكل من العناصر الأساسية للقوائم المالية. وتعر ف مفاهيم القياس المحاسبي الافتراضات الرئيسية التي ترتكز عليها عملية القياس والخصائص التي تتسم بها عملية القياس المحاسبي. وتنطوي مفاهيم القياس المحاسبي كما هو موضح في الدراسة التحليلية على اختيارين أساسيين: يتعلق الأول بمفهوم المحافظة على رأس المال الواجب استخدامه كأساس لقياس الدخل ويترتب على هذا الاختيار تحديد تغيرات المركز المالي التي تمثل أجزاء دخل المنشأة، وقد تم تعريف مفاهيم القياس المحاسبي على أساس أن الدخل لا ينتج إلا بعد المحافظة على رأس المال النقدي، ويتعلق الاختيار الثاني بخاصية أو خصائص عناصر القوائم المالية الجديرة بالقياس، ويترتب على هذا الاختيار تحديد أساس القياس المحاسبي، وقد تم تعريف مفاهيم القياس المحاسبي كما هو موضح في الدراسة التحليلية على أساس إن الخاصية الجديرة بالقياس تعتمد على طبيعة الأصل أو الخصم موضوع القياس وعلاقته المباشرة أو غير المباشرة بالتدفقات النقدية للمنشأة. **(الفقرة ٢١١)**

١-٣-٤ مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية:

تعرف مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية الخصائص الأساسية الواجب توافرها في القوائم المحاسبية لكي تكون مفيدة. وتهدف هذه المفاهيم إلى تحديد قواعد عامة يتم في ضوئها تحديد المعلومات الواجب عرضها في القوائم المالية نظرا لتوافر خصائص معينة تشير إلى فائدتها.

(الفقرة ٢١٢)

٢ ـ الدراسة التحليلية :

٢-١ طبيعة الحاجة إلى مفاهيم المحاسبة:

تعتبر المحاسبة المالية وسيلة قياس وإيصال معلومات عن نشاط وأداء منشأة معينة. ونظرا لأن قياس نشاط وأداء المنشأة وإيصال نتائج هذا القياس قد يأخذ صورا متعددة تدعو الحاجة إلى تحديد مفاهيم المحاسبة المالية للمنشآت الهادفة للربح من أجل تعريف الخصائص الأساسية لعملية القياس والإيصال المحاسبي الواجب اتباعها في المملكة العربية السعودية. وتكو ن مفاهيم المحاسبة المالية بالإضافة إلى أهداف القوائم المالية وحدود استخدامها الإطار الفكري المناسب لوضع معايير محاسبية ملائمة ومتسقة. ولكي تكون ملائمة يتعين على المعايير أن ترتبط ارتباطا وثيقا بأهداف القوائم المالية وحدود استخدامها. ولكي تكون متسقة مع بعضها البعض يتعين على المعايير أن ترتكز على مجموعة من المفاهيم المتكاملة للمحاسبة المالية. ومن ثم تعتبر مفاهيم المحاسبة المالية أحد أجزاء الإطار الفكري اللازم لإرشاد الجهة المسئولة عن وضع معايير المحاسبة المالية. ويشير مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي إلى هذا الدور الهام لمفاهيم المحاسبة المالية فيما يلي: *

"إن مفاهيم المحاسبة المالية مفاهيم عامة بطبيعتها، فهي ترتبط بتشابه الظروف الاقتصادية السائدة في المجالات المختلفة للأنشطة الهادفة للربح وفي الشركات المختلفة، ولهذا التشابه مغزى هام لأنه يشكل الأساس الذي ترتكز عليه المفاهيم الأساسية الشاملة، غير أن هناك - بطبيعة الحال - وجوها للاختلاف يتعين أن تؤخذ في الاعتبار، ومن أمثلتها الأنواع المختلفة من عقود التمويل ووسائله، والأنواع المختلفة من الموارد، والأنواع المختلفة من الالتزامات، والمتطلبات المختلفة للهيئات الحكومية والهيئات المختصة بالرقابة.

وتحتل معايير المحاسبة باعتبارها حلولا عامة لمشاكل محاسبية معينة مكانها بين المفاهيم الأساسية للمحاسبة المالية وفي الممارسة العملية. ولذلك يجب أن تسند معايير المحاسبة إلى مفاهيم راسخة حتى تتسم بالتجرد، وحتى تستطيع

* الفقرات الناقصة تتعلق بنص المعيار والتي وضعت في مقدمة الكتاب.

تقديم الحلول للمشاكل ذات الطبيعة الخاصة في إطار الأهداف التي ترمي إليها التقارير المالية. ويستلزم تحقيق هذه الأهداف تحقيق عدة صور من التوازن: توازن بين المنفعة المفترضة مسبقا وقابلية التطبيق العملي ، وتوازن بين ملاءمة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها، وتوازن بين التكلفة والعائد. وتقع مسئولية تحقيق هذا التوازن بصوره المتعددة على عاتق الهيئة المسئولة عن وضع معايير المحاسبة المالية.

وللإطار المتكامل للمفاهيم المحاسبية أهمية متعددة الجوانب فهو يرسم خطا ثابتا للتفكير المنطقي الذي يعتبر أساسا لإيجاد الحلول - أو دستورا تسترشد به الجهات المسئولة عن وضع المعايير - كما أنه يؤدي إلى التقليل من عدد البدائل التي يمكن أن تتناولها الجهة المسئولة عن وضع المعايير بالدراسة، لأن بعض هذه البدائل يقع خارج نطاق الإطار الفكري لتلك المفاهيم، فضلاً عن أن ذلك الإطار يزود الجهة المسئولة عن وضع المعايير بأساس عام لمناقشة المزايا التي يحققها كل من البدائل الممكنة.

وليس من المتوقع أن تتكفل المفاهيم تلقائيا بوضع حلول نهائية للمشاكل ذات الطبيعة الخاصة. لأن الإطار المتكامل لمفاهيم المحاسبة المالية - كالدستور - يحتاج إلى تفسير، كما يحتاج إلى تعديل من وقت لآخر، ومن هذا يتضح أن وضع معايير المحاسبة نشاط له صفة الاستمرار لأن المواقف أو المشاكل الجديدة التي تتطلب تطبيق أو تفسير المفاهيم تظهر بصورة مستمرة[1].

وتمثل مفاهيم المحاسبة المالية لبنات أساسية في بناء أي نظام يهدف إلى زيادة فعالية القوائم المالية عن طريق تحسين قابلية المعلومات التي تشملها للمقارنة. ويؤيد ذلك ما ورد في تحليل مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي فيما يأتي:

"إن تحسين قابلية المعلومات التي تشملها القوائم المالية للمقارنة يعتبر واحدا من أهم الاعتبارات التي ينطوي عليها إعداد إطار متكامل لمفاهيم المحاسبة ونظرا لأن مقارنة الفرص البديلة للاستثمار والإقراض تعتبر جزءا أساسيا من معظم القرارات الاستثمارية فان المستثمرين والمقرضين يرغبون في الحصول على قوائم مالية تشمل معلومات قابلة للمقارنة - سواء فيما بين المدد المالية المتوالية للمنشأة الواحدة أو فيما بين المنشآت المختلفة خلال نفس المدة المالية كما أنهم يرغبون أيضا في مقارنة أداء المنشأة باستخدام بيانات مستخرجة بطريقة محاسبية واحدة يمكن تطبيقها على نفس الحقائق في نفس الظروف. ومن ثم فان المستثمرين والمقرضين يعتبرون إن قابلية المعلومات للمقارنة من أهم الصفات التي يجب أن تتسم بها المعلومات التي تشملها

(١) مجلس معايير المحاسبة المالية الامريكي (تحليل الاعتبارات المتعلقة بالاطار الفكري للمحاسبة المالية والتقارير: عناصر القوائم المالية وقياسها المحاسبي ٢ ديسمبر ١٩٧٦ م، ستانفورد، كونكتيكت – ص٦.

القوائم المالية."[2]

"وما لم يكن هناك أساس فكري راسخ فان تحديد الدخل الدوري وتصوير المراكز المالية تصبح - بالضرورة - أمورا تخضع للاجتهاد والآراء الشخصية. ومن ثم، فان مراعاة الدقة في تعريف الأساسيات يكفل تضييق نطاق الاجتهادات الشخصية، ويضع حدودا واضحة للمجال الذي تستخدم فيه التقديرات، ويرسم إطارا واضحا يمكن الرجوع إليه كلما دعت الظروف إلى ذلك، كما أن الإطار الفكري للمفاهيم يؤدي إلى تدعيم المعالجة المحاسبية للمشاكل المتشابهة بصورة متسقة كما يكفل تحديد الوسائل اللازمة للتعرف على الموضوعات غير المتشابهة، وإفساح المجال لتقدير مدى صحة التقديرات المحاسبية. وما لم يكن هناك نظام مستمد من إطار فكري واضح المعالم فان ارتفاع القوائم المالية إلى المستوى الجدير بالثقة يظل أمرا يحوطه الشك".[3]

(الفقرة ٣٥٦)

٢ - ٢ فوائد تحديد مفاهيم المحاسبة المالية:

تعود فوائد تحديد مفاهيم المحاسبة المالية أساسا إلى الجهة المسئولة عن وضع معايير المحاسبة المالية إذ إن المفاهيم تضع إطاراً عاماً ترتبط به كافة المعايير بما يكفل اتساقها مع بعضها البعض. وفضلاً عن ذلك فان الإطار الفكري للمفاهيم يعتبر ذا فائدة لأطراف أخرى أيضاً ـ بما في ذلك من يتولون إعداد القائم المالية، ومن يتولون مراجعتها، ومن يستخدمون المعلومات التي تشملها. يؤيد ذلك ما ورد في التحليل الذي أعده مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي فيما يأتي:

"يحقق الإطار الفكري لمفاهيم المحاسبة المالية المزايا الآتية:

أ - إيجاد أساس يمكن الرجوع إليه لحسم المشاكل المحاسبية في غيبة المعايير المقررة التي تنطبق عليها. ففي ضوء هذا الإطار يمكن تحليل الظروف التي أدت إلى ظهور تلك المشاكل، وفي ضوء هذا الإطار يمكن إيراد تركيز الاهتمام على حلول بديلة معينة واستبعاد بدائل أخرى. وعلى أساس هذا الإطار يستطيع المسئولون عن إعداد القوائم المالية، كما يستطيع مراقبو الحسابات التوصل إلى حلول المشاكل المشار إليها وهم على درجة من الثقة ـ لا تصل إلى حالة التأكد بطبيعة الحال ـ بأنه معيار تفصيلي متسق مع الإطار الفكري للمفاهيم فإنه سوف ينص على نفس

---

[٢] المرجع السابق ، ص (٨).
[٣] المرجع السابق، ص (٩)

هذه الحلول، وبذلك يعتبر الإطار الفكري لمفاهيم المحاسبة المالية أساسا يمكن الاسترشاد به في تحليل المشاكل المحاسبية، والتنبؤ بمدى صواب الحلول التي يمكن التوصل إليها.

ب- وضع حدود للاجتهادات الشخصية فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية: ولا ينبغي أن يكون الإطار الفكري للمفاهيم على درجة من التفصيل تكفل تقديم الحلول المناسبة التي تنطبق بصورة تلقائية على مجموعة معينة من الحقائق المالية لأن المغالاة في سرد التفاصيل تجعله إطارا آليا بدلاً من أن يكون إطاراً فكرياً ، وإلا ترتب علي ذلك استئصال الاجتهادات الشخصية كلية مما يؤدي إلى صعوبة وضع حلول محاسبية ملائمة لكثير من المشاكل التي تعترض المنشآت وفي الوقت نفسه - لا ينبغي أن يكون إطار المفاهيم مجردا إلى درجة يترتب عليها أن يصبح التقدير الشخصي هو الأساس السائد في تطبيق المفاهيم حتى لا يؤدي ذلك إلى استمرار العوامل التي يقوم عليها الشك في الأسس التي تتبع لاعداد القوائم المالية.

ومن هذا يتضح إن الإطار الفكري للمفاهيم لا يؤدي إلى استئصال الاجتهاد الشخصي كلية عند إعداد القوائم المالية - كما تنبأ البعض بذلك - وإنما يقتصر على وضع الحدود لتلك الاجتهادات.

ج- يؤدي الإطار الفكري للمفاهيم إلى زيادة الثقة في القوائم المالية وتحسين القدرة على استيعابها: إذ أن من يستخدمون هذه القوائم كثيرا ما يقدرون نوعية البيانات التي تشملها هذه القوائم - أو بعبارة أدق افتقار تلك القوائم إلى نوعية ثابتة ، كما أن بعضهم يعتقدون أن الأرقام المحاسبية يتم إعدادها على أساس مجموعة هلامية من المبادئ والقواعد التي تسمح بالتصرف - بدرجة أكبر مما يجب - في تحديد المعلومات التي ينبغي أن تظهرها القوائم المالية. غير أنه إذا أمكن إعداد إطار لمفاهيم المحاسبة المالية من ناحية، وإذا استطاع من يستخدمون القوائم المالية بذل الجهد اللازم لاستيعاب ذلك الإطار من ناحية أخرى ، فان ثقتهم في المعلومات التي تشملها القوائم المالية سوف تزداد ، كما أنهم سوف يصبحون على بينة من أن التعاريف والمقاييس المتعلقة بالعناصر الأساسية التي تشملها القوائم المالية (الأصول والخصوم والإيرادات ...الخ) يجري تطبيقها على أساس ثابت من منشأة إلى أخرى. كما أن الحاجة سوف تقل إلى حد كبير - لإجراء التعديلات التعويضية ، وإضافة أرقام واستبعاد أرقام أخرى لكي تصبح المعلومات قابلة للمقارنة. وفضلا عن ذلك فان من يستخدمون القوائم المالية سوف يصبحون كذلك على بينة من حدود استخدام المعلومات المحاسبية ، وهو أمر على جانب كبير من الأهمية أيضا. وبذلك يؤدي الإطار المتكامل لمفاهيم المحاسبة المالية إلى زيادة

المقدرة على استخدام المعلومات التي تشملها القوائم المالية كما يؤدي إلى اكتساب ثقة من يستخدمون هذه المعلومات في تقييم أداء المنشأة".[٤]

(الفقرة ٣٥٧)

٢-٣ ما هي مفاهيم المحاسبة المالية وكيف يتم تحديدها ؟

تتمثل وظائف المحاسبة المالية فيما يلي:

١- قياس الأصول التي تقع في حوزة الوحدة المحاسبية.

٢- قياس الالتزامات المترتبة على الحقوق التي تملكها الوحدة (وهي الخصوم وحقوق أصحاب رأس المال).

٣- قياس التغيرات التي تطرأ على تلك الأصول والخصوم وحقوق أصحاب رأس المال.

٤- ربط هذه التغيرات بفترات زمنية محددة.

٥- تصنيف التغيرات المشار إليها على الوجه الآتي:

أ - الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر.

ب - التغيرات الأخرى في الأصول والخصوم وحقوق رأس المال.

٦- التعبير عما تقدم بوحدات نقدية باعتبارها الوحدة العامة للقياس المالي.

٧- إعداد قوائم مالية وتقارير دورية عن أصول الوحدة المحاسبية وخصومها وحقوق أصحاب رأس المال في لحظة زمنية معينة وصافي الدخل وأجزاءه والتدفقات النقدية خلال فترة زمنية معينة.

(الفقرة ٣٥٨)

ومن الواضح أن إدراك وظائف المحاسبة المالية على النحو السابق يؤدي إلى إدراك أهمية تحديد المفاهيم التالية:

١- مفاهيم العناصر الأساسية للقوائم المالية وهي : الأصول، الخصوم حقوق أصحاب رأس المال، الإيرادات، المصروفات، المكاسب، الخسائر، صافي الدخل (أو صافي الخسارة)، استثمارات أصحاب رأس المال والتوزيعات على أصحاب رأس المال. فلا جدال في إن عناصر القوائم المالية تمثل اللبنات في بناء المحاسبة المالية إذ ينصب القياس المحاسبي المالي وإبلاغ نتائجه على هذا العناصر.

٢- مفاهيم الأحداث والعمليات والظروف: تعني المحاسبة المالية بقياس التغيرات في أصول المنشأة وخصومها وحقوق أصحاب رأس مالها.

[٤] المرجع السابق ، ص (٦) ، ص (٧).

ومن ثم يتعين تعيين أسباب هذه التغيرات وتحديد مفاهيمها. وتنتج التغيرات في الأصول والخصوم وحقوق أصحاب رأس المال التي تعني المحاسبة المالية بقياسها من تأثير أحداث وعمليات وظروف المنشأة. وحيث أن المنشأة قد تتأثر بأحداث وعمليات وظروف مختلفة يخضع بعضها للقياس المحاسبي المالي ولا يخضع البعض الآخر لذلك القياس فان من الضروري تعيين وتعريف تلك الأحداث والعمليات والظروف التي تخضع للقياس المحاسبي.

٣- مفاهيم القياس المحاسبي المالي: يعتبر القياس المحاسبي المالي لعناصر القوائم المالية والتغيرات في تلك العناصر إحدى الوظائف الرئيسية للمحاسبة المالية. وينطوي القياس المحاسبي المالية على افتراضات تتعلق بالمنشأة، وحدة التعبير عن القياس المحاسبي المالي، والفترة الزمنية التي يرتبط بها القياس. كما يتميز القياس المحاسبي المالي بعدة خصائص تميزه عن أنواع القياس الأخرى. وتعني مفاهيم القياس المحاسبي بتعيين افتراضاته الأساسية وخصائصه المميزة.

٤ - مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية: لاشك أن الهدف النهائي للمحاسبة المالية هو إنتاج وإيصال معلومات مفيدة في شكل قوائم مالية وتقارير أخرى تساعد من تعنيهم المنشأة في اتخاذ القرارات المتعلقة بتلك المنشأة. وتتأثر المعلومات التي تنتجها المحاسبة المالية بطرق القياس وأساليب الإفصاح التي تتبعها إدارة المنشأة. ولاشك أن وضع معايير للمحاسبة المالية سوف يؤدي إلى تقليل البدائل المتاحة للقياس والإفصاح إلا أنه ليس من المتوقع أن تؤدي معايير المحاسبة المالية إلى إلغاء جميع البدائل المتاحة حاليا. ولا شك أن الأساس الأمثل للاختيار هو فائدة المعلومات الناتجة عن البديل أو البدائل المختارة للقياس أو الإفصاح وبالتالي تتضح أهمية تحديد خصائص المعلومات المفيدة وهو الأمر الذي تعني بتحديده مفاهيم جودة المعلومات.

(الفقرة ٣٥٩)

٢-٣-١ مفاهيم العناصر الأساسية للقوائم المالية:

ينطوي تعريف العناصر الأساسية للقوائم المالية على اختيارين : يتعلق الاختيار الأول بترابط القوائم المالية وبالتالي عناصرها من عدمه. ويتعلق الاختيار الثاني بتحديد العناصر الرئيسية التي يعتمد على تعريفها تعريف باقي العناصر الأساسية للقوائم المالية. **(الفقرة ٣٦٠)**

وفيما يتعلق بالاختيار الأول (ترابط القوائم المالية من عدمه) يتعين قبل تعريف عناصر القوائم المالية تحديد ما إذا كان من الواجب أن تخضع عناصر قائمة المركز المالي وعناصر قائمة الدخل لمنشأة معينة لنفس طرق

القياس المحاسبي المالي. فينطوي هذا الاختيار على سبيل المثال على تحديد ما إذا كان من الواجب اتباع نفس الطريقة لقياس قيمة المخزون السلعي الظاهرة في قائمة المركز المالي وتحديد تكلفة البضاعة المباعة الظاهرة في قائمة الدخل، بمعنى آخر تحديد ما إذا كان قياس التغيرات في الأصول والخصوم وحقوق أصحاب رأس المال يتم وفقا لنفس الطرق المتبعة لقياس الأصول والخصوم وحقوق أصحاب رأس المال. ويترتب على هذا الاختيار تحديد ما إذا كان من الممكن تعريف عناصر قائمة الدخل بدون الأخذ في الاعتبار تعريف عناصر قائمة المركز المالي. ومن الواضح إن الاختيار الأول يعتمد على ما إذا كان من الضروري إخضاع عناصر قائمة المركز المالي وعناصر قائمة الدخل لطرق قياس مستقلة من اجل إنتاج معلومات مفيدة عن أداء المنشأة ومواردها الاقتصادية والحقوق التي تترتب عليها عند الأخذ في الحسبان الأهداف المحددة للقوائم المالية وحدود استخدامها. وفي اعتقادنا أن الفصل بين عناصر قائمة الدخل وعناصر قائمة المركز المالي غير ضروري من أجل إنتاج معلومات مفيدة تحقق أهداف القوائم المالية المحددة. وعلى العكس يعتبر ترابط قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، في نظرنا ، شرطا أساسيا لتمكين المستفيدين الخارجيين الرئيسيين من تقويم أداء المنشأة وعلاقته بالموارد الاقتصادية المتاحة لها والتزاماتها المترتبة على تلك الموارد. ولذا فقد تم تعريف عناصر القوائم المالية اعتمادا على أهمية ترابط القوائم المالية لتحقيق الأهداف التي وردت بها في بيان أهداف القوائم المالية وحدود استخدامها. **(الفقرة ٣٦١)**

أما فيما يتعلق بالاختيار الثاني فهناك مدخلان رئيسيان لتحديد العناصر الرئيسية للقوائم المالية التي يعتمد على تعريفها تعريف باقي العناصر الأساسية لهذه القوائم:

أ - مدخل الأصول والخصوم.

ب - مدخل الإيرادات والمصروفات.

وينطوي كل من هذين المدخلين على تصور فكري متميز لقياس صافي الدخل. والمشكلة الفكرية التي تثار عند اختيار أحد هذين المدخلين تتعلق بإبراز أهم العناصر الأساسية التي تشملها تلك القوائم ، وبعبارة أخرى العناصر التي يتحدد على أساسها تعريف باقي العناصر الأخرى. فمدخل الأصول والخصوم يعتمد على تعريف الأصول والخصوم كأساس لتعريف صافي الدخل وأجزاءه، بينما يعتمد مدخل الإيرادات والمصروفات على تعريف الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر والربط بينهما كأساس

لتعريف صافي الدخل. **(الفقرة ٣٦٢)**

ويعتبر صافي الدخل - وفقا لمدخل الأصول والخصوم - تغيرا في صافي الأصول (الأصول ناقصا الخصوم) وبالتالي، فان العناصر الإيجابية لصافي الدخل - وهي الإيرادات والمكاسب - تعرف على أساس أنها تمثل زيادة في الأصول أو نقص في الخصوم خلال الفترة المحاسبية، كما أن العناصر السالبة لصافي الدخل - وهي المصروفات والخسائر - تعرف على أساس أنها تمثل نقصا في الأصول أو زيادة في الخصوم خلال الفترة المحاسبية. ويترتب على هذا أن "الأصل" و "الخصم" هما المفهومان الأساسيان في هذا المدخل. ويتوقف على تعريف كل منهما تعريف باقي العناصر التي تشملها القوائم المالية - وهي حقوق أصحاب رأس المال والايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر واستثمارات أصحاب رأس المال والتوزيعات عليهم. ومن ثم، فان صافي الدخل - وفقا لهذا المدخل - يتحدد من خلال مضاهاة الإيرادات والنفقات والمكاسب والخسائر، غير أن مضاهاة العناصر التي يتكون منها صافي الدخل على أساس سليم تكون النتيجة الحتمية لوضع تعاريف دقيقة للأصول والخصوم وقياس كل منها على أساس صحيح. **(الفقرة ٣٦٣)**

وتعتبر مفاهيم "الإيراد ، والمصروف ، المكسب ، والخسارة" هي المفاهيم الرئيسية في مدخل الإيرادات والمصروفات، ويعرف صافي الدخل على أساس مقدار الفرق بين هذه العناصر. ويعتمد قياس صافي الدخل - وفقا لهذا المدخل - على تعريف كل من العناصر الرئيسية المشار إليها تعريفا صحيحاً. ويعني هذا المدخل أساسا بقياس صافي دخل المنشأة وليس بقياس الزيادة أو النقص في ثروتها (افي مواردها الاقتصادية أو صافي أصولها). وينتج عن قياس صافي الدخل - وفقا لهذا المدخل - نتيجة عرضية وهي قياس الزيادة أو النقص في حقوق أصحاب رأس المالي خلال الفترة المحاسبية. وطالما أن مفاهيم الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر هي المفاهيم الرئيسية في هذا المدخل، فان مقاييس الأصول والخصوم تتحدد بصفة عامة على أساس ما تقتضيه عملية قياس صافي الدخل. وبالتالي ، فان مجموعات الأصول والخصوم والعناصر الأخرى التي تظهر بقائمة المركز المالي التي تعد وفقا لهذا المدخل قد تتضمن بنودا لا تمثل أصلا أو خصما وفقا لمدخل الأصول والخصوم. فمن المعلوم - على سبيل المثال - إن المنشآت قد تتحمل خسائر نتيجة الحرائق أو الفيضانات أو الكوارث الأخرى التي تحدث بصورة عشوائية يستحيل التنبؤ بها لكل منشأة على حدة، غير أن

التأمين ضد هذه الكوارث يؤدي إلى توزيع هذه المخاطر على عدد كبير من المنشآت بتكلفة ضئيلة نسبيا لكل منها، وبالتالي، فان أقساط التأمين التي تدفعها المنشأة تمثل نفقات تخصم - عند قياس الدخل - من إيرادات الفترة المحاسبية التي يغطيها التأمين. غير أن كثيرا من المنشآت قد تختار أن تتحمل المخاطرة بدلا من التأمين ضد هذه الخسائر. وحيث أن مثل هذه المنشآت لا تتحمل أية التزامات بدفع أقساط التأمين لمنشآت أخرى، وحيث أنها لا تعاني أي نقص في أصولها إلا إذا حدث الحريق أو الفيضان أو وقعت كارثة أخرى، لذلك يتعين - وفقا لمدخل الأصول والخصوم - إثبات الخسارة محاسبيا وخصمها من إيرادات الفترة المحاسبية التي تقع فيها الكارثة. وعلى العكس من ذلك، فان تطبيق مدخل الإيرادات والمصروفات في هذه الحالة، يقتضي تحميل إيرادات المنشأة بالأعباء اللازمة لتغطية الخسائر التي لا يتم التأمين ضدها، وبالتالي يجب أن يخصم من الإيرادات المحققة في كل فترة محاسبية نصيب كل فترة لتغطية الخسائر المقبلة وإلا تعذرت مضاهاة الإيرادات بتكلفة الأعباء اللازمة لتغطية الخسائر التي لا يتم التأمين ضدها على أساس سليم مما يترتب عليه تحديد دخل المنشأة بأكثر من حقيقته في معظم الفترات المحاسبية، وبأقل من حقيقته - بقدر كبير - في الفترات التي يقع فيها الحريق أو الفيضان أو الكوارث الأخرى.
(الفقرة ٣٦٤)

وقد اتبع هذا البيان مدخل الأصول والخصوم لتعريف العناصر الأساسية للقوائم المالية، لأن قياس الدخل وفقا لمدخل الإيرادات والمصروفات لا يمكن الاعتماد عليه بنفس الدرجة. فالإيرادات والمصروفات لا تعتبر مفاهيم دقيقة في هذا المدخل، وبالتالي فان مفهوم الدخل لا يصل إلى نفس المستوى من الدقة التي يصل إليها وفقا لمدخل الأصول والخصوم ، ويؤدي ذلك إلى تحديد دخل المنشأة في فترة محاسبية معينة يصبح خاضعا - بصورة غير ملائمة - للآراء الشخصية فيما يتعلق بأجزاء الدخل في تلك الفترة. وعلى العكس من ذلك، فإن مفهوم الدخل - وفقا لمدخل الأصول والخصوم - يصل إلى مستوى مرتفع من الدقة، ويرجع ذلك إلى تحديد تعاريف الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر بصورة دقيقة نتيجة لربط هذه المفاهيم بالتغيرات في الأصول والخصوم، مما يؤدي إلى زيادة الثقة بالنتائج المترتبة على قياس الدخل وفقا لهذا المدخل. لأن نتائج القياس المحاسبي والمعلومات التي تشملها القوائم المالية هي نتائج تاريخية بطبيعتها ، نظرا لأنها تعتمد على البيانات المتعلقة بالأحداث التي وقعت فعلا. فقد كان لذلك أثرا هاما في

اختيار مدخل الأصول والخصوم كأساس لتعريف عناصر القوائم المالية. **(الفقرة ٣٦٥)**

وجدير بالملاحظة أنه ليس هناك ارتباط تلقائي لكل من المدخلين المشار إليهما بأساس معين من أسس القياس - إذ أن كلا منهما يعتبر ملائما لقياس عدة خصائص مختلفة لعناصر القوائم المالية. وعلى سبيل المثال فان التكلفة التاريخية والتكلفة الجارية للاستبدال والقيمة الصافية القابلة للتحقيق والتدفقات النقدية المخصومة يمكن استخدامها جميعا كأساس للقياس وفقا لكل من هذين المدخلين. بمعنى آخر لا ترجع الاختلافات الجوهرية بين هذين المدخلين إلى الخلافات حول خصائص عناصر القوائم المالية التي ينبغي قياسها. **(الفقرة ٣٦٦)**

وجدير بالملاحظة ايضا أن الاختلافات بين هذين المدخلين ليست خلافات في الرأي حول أهمية قائمة الدخل بالمقارنة بقائمة المركز المالي، إذ أن معظم من يؤيدون أي من هذين المدخلين يتفقون على أن المعلومات التي تشملها قائمة الدخل اكثر نفعا للمستفيدين الخارجيين الرئيسيين من قائمة المركز المالي.. ومعنى ذلك أنهم يتفقون جميعا على أن قياس الدخل هو مركز اهتمام المحاسبة والقوائم المالية ولكن الاختلافات الأساسية بين هذين المدخلين تنحصر في تحديد ما يجب أن تشمله الأصول والخصوم والايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر، وما يجب أن يستبعد منها. ويتم تعريف الأصول - وفقا لمدخل الأصول والخصوم - على أساس انها موارد اقتصادية تمثل المنافع الكامنة التي تحصل عليها منشأة معينة في المستقبل، وتتمثل هذه المنافع - في نهاية الأمر - في تدفقات نقدية مباشرة أو غير مباشرة تؤول إلى تلك المنشأة. أما مدخل الإيرادات والمصروفات فانه يهتم أساسا بمضاهاة الإيرادات وتكلفتها على أساس سليم، دون توجيه نفس الاهتمام إلى طبيعة الأصول من حيث مدى اعتبارها موارد اقتصادية. وبالتالي فان الأصول تشتمل - وفقا لهذا المدخل - على كافة البنود التي تعتبر أصولا (وفقا لمدخل الأصول والخصوم) مضافا إليها المصروفات المؤجلة التي يتعين مضاهاتها بالإيرادات في الفترات المحاسبة المقبلة حتى لو كانت لا تمثل موارد اقتصادية. **(الفقرة ٣٦٧)**

وتمثل خصوم المنشأة - وفقا لمدخل الأصول والخصوم - التزامات قائمة بتحويل أصول إلى منشآت أخرى في المستقبل ، ويقر مدخل الإيرادات والمصروفات مفهوم الخصوم على هذه الصورة، إلا أنه يضيف إلى ذلك بعض الأرصدة الدائنة والمخصصات أو الاحتياطات التي يتعين أخذها في

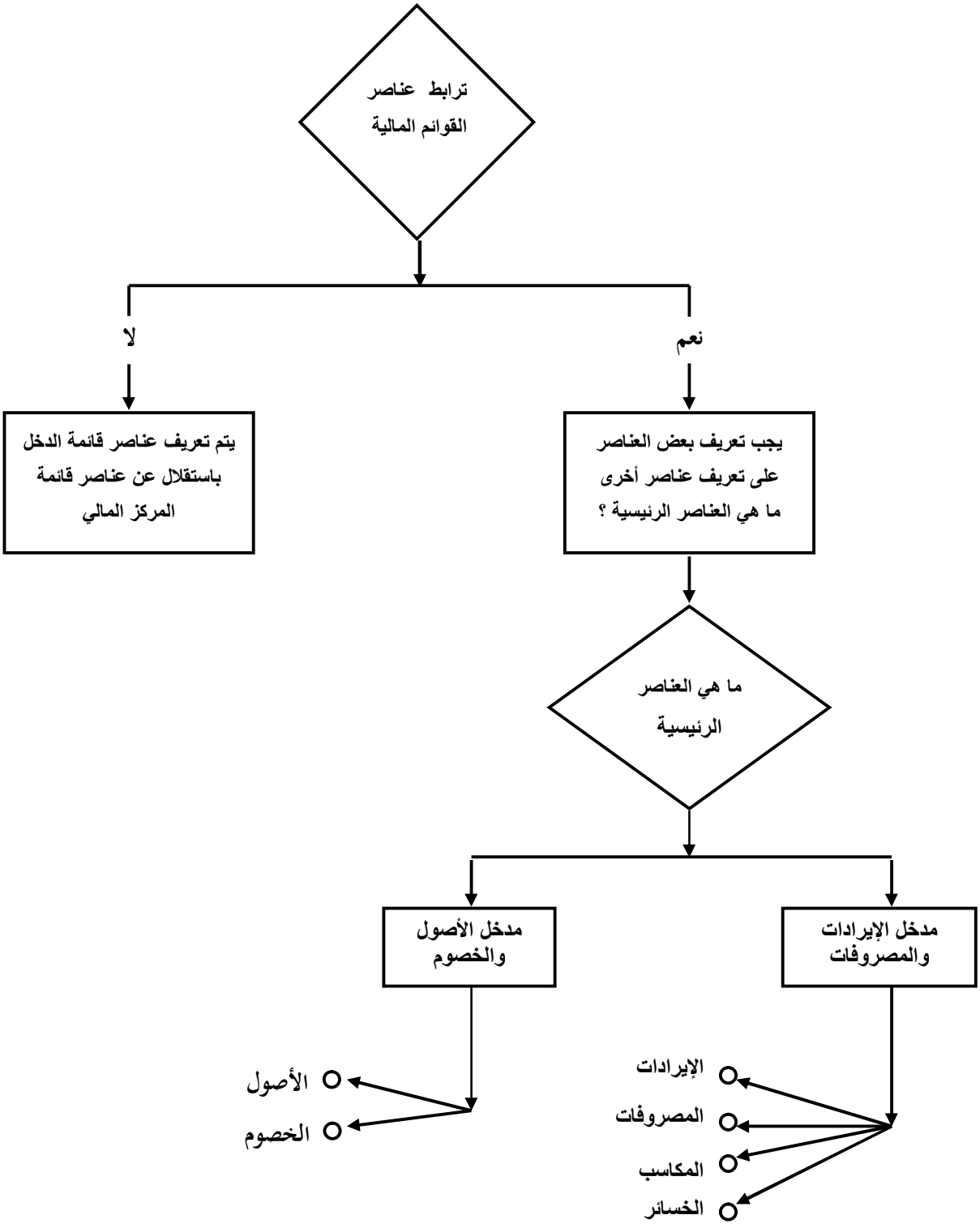
الاعتبار عند مضاهاة الإيرادات بتكلفتها بما يكفل قياس الدخل على أساس سليم. **(الفقرة ٣٦٨)**

وطبقا لمدخل الأصول والخصوم يتم تعريف وقياس الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر على أساس انها تمثل زيادة في الأصول أو نقص في الخصوم، وبالتالي فان قياس مقدار هذه الزيادة أو النقص يتوقف على تعريف الأصول والخصوم. أما في مدخل الإيرادات والمصروفات فان تلك العناصر (الإيرادات والمصروفات، المكاسب، الخسائر) يتم تعريفها وقياسها بصورة مستقلة عن الأصول والخصوم. غير أنه نظرا لأن قائمة الدخل وقائمة المركز المالي ترتبطان ببعضهما في اتساق تام، فان التحقيق المحاسبي للإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر وفقا لمدخل الإيرادات والمصروفات يؤدي إلى إظهار مقدار الزيادة في الأصول أو النقص في الخصوم.

(الفقرة ٣٦٩)

ويلخص الشكل التالي البدائل المختلفة التي تؤخذ في الاعتبار عند تعريف عناصر القوائم المالية والبدائل التي تم اختيارها كأساس لتعريف تلك العناصر في هذا البيان.

(الفقرة ٣٧٠)


ترابط عناصر
القوائم المالية
نعم
لا
يجب تعريف بعض العناصر
على تعريف عناصر أخرى
ما هي العناصر الرئيسية ؟
يتم تعريف عناصر قائمة الدخل
باستقلال عن عناصر قائمة
المركز المالي
ما هي العناصر
الرئيسية
مدخل الإيرادات
والمصروفات
مدخل الأصول
والخصوم
الإيرادات
المصروفات
المكاسب
الخسائر
الأصول
الخصوم

٢-٣-٢ مفاهيم القياس المحاسبي المالي:

٢-٣-٢-١ افتراضات القياس المحاسبي المالي:

هناك أربعة مفاهيم تعرف الافتراضات الأساسية للقياس المحاسبي وهذه هي:

أ - مفهوم الوحدة المحاسبية.

ب - مفهوم استمرار الوحدة المحاسبية.

ج- - مفهوم وحدة القياس.

د - مفهوم التقارير الدورية.

ورغم أن هذه المفاهيم تبدو واضحة فانه يجب تعريفها لكي نستكمل الإطار الفكري للمحاسبة المالية.

(الفقرة ٣٧١)

أ - مفهوم الوحدة المحاسبي:

يتفق مفهوم الوحدة المحاسبية مع نظام الشركات الذي يقضي بالفصل بين شؤون المنشأة وشؤون من يملكون تلك المنشأة، إذ أن المادة (٣١) من هذا النظام تقضي بأن تعتبر كل شركة يتم تأسيسها وفقا لنصوص النظام شخصية نظامية ابتداء من تاريخ تأسيسها – وذلك فيما عدا المشروعات والشركات ذات المسئولية المحدودة – يقوم على الفصل بين الملكية والإدارة. وحتى إذا افترضنا أن النظام لا يؤيد هذا المفهوم صراحة، فانه يظهر بصورة واضحة من خلال ملاحظة كيفية تنظيم المنشآت وإدارتها في المملكة العربية السعودية.

(الفقرة ٣٧٢)

ب- مفهوم استمرار الوحدة المحاسبية:

وبالمثل ، فان مفهوم استمرار الوحدة المحاسبية يبدو واضحا أيضا من ملاحظة قرارات الاستثمار والاقتراض إذ إن المستثمرون يستثمرون أموالهم في المنشآت التي يتوقعون لها أن تستمر، وينطبق ذلك ايضا على سلوك المقرضين. فالمستثمرون والمقرضون يهتمون - بالضرورة - بالمعلومات التي تتعلق بالنجاح الذي تحققه المنشأة بصفتها وحدة مستمرة وليس بصفتها وحدة اقتصادية توشك على التصفية. وحتى إذا كان النظام ينص على تحديد مدة للشركة بعدد معين من السنوات (ثلاثين عاما عادة) فإن النية لا تتجه إلى تصفيتها

جبرا بعد انقضاء هذه الفترة، وإنما تتجه النية إلى مراجعة الامتياز الذي منح للشركة لمزاولة أعمالها وفقا للشكل النظامي الذي تم تحديده أصلاً. ولكي نضفي على مفهوم استمرار الوحدة المحاسبية معنى تطبيقا فاننا نوصي بتعريفة على النحو الآتي: "يفترض أن الفترة المتبقية من حياة الوحدة الاقتصادية تزيد عن العمر المحدود لأصول تلك الوحدة، وذلك ما لم يقم الدليل على عكس هذا الافتراض". ومعنى ذلك أن القيم المسجلة في حسابات الأصول ذات العمر الإنتاجي المحدود تمثل استثمارات للمنشأة في تلك الأصول، وأن المنشأة تتوقع استرداد تلك الاستثمارات من خلال نشاطها العادي وليس من خلال التصفية الإرادية أو الجبرية. وبناء على ذلك فان "قيم التصفية" لا تعتبر ذات صفة وثيقة بالمحاسبة المالية ما لم يوجد دليل مقنع على أن القيم المستثمرة في الأصول ذات العمر الإنتاجي المحدود سوف تسترد من خلال التصفية الإرادية أو الجبرية للمنشأة. **(الفقرة ٣٧٣)**

ج- مفهوم وحدة القياس :

من المعلوم أن الوحدة النقدية في المملكة العربية السعودية هي الريال السعودي وان القيم التي تشملها القوائم المالية يتم التعبير عنها بالريال السعودي، غير أن الوحدة النقدية تعتبر وسيلة للتبادل ومقياسا للقيمة في الوقت نفسه. وليس لهذا مغزى كبير فيما يتعلق بالمحاسبة المالية فقد كانت الحسابات تمسك في المجتمعات القديمة بدون استخدام النقود. أما أهمية الوحدة النقدية في المحاسبة المالية فتأتي من أن المحاسبة تعني بقياس الأصول والخصوم وحقوق أصحاب رأس المال كما تعني بقياس التغيرات التي تطرأ على كل منها. ولكي يمكن إجراء هذا القياس لابد من وحدة تشترك فيها كافة الأشياء التي يراد قياسها فمن المنطقي أن يتم التعبير عن شيئين أو أكثر بوحدات متماثلة قبل أن يتسنى إجراء أية عمليات للجمع أو الطرح. وفي اقتصاد يقوم على التبادل، فإن القياس الوحيد الذي تشترك فيه كافة الأشياء التي تدخل في نطاق عمليات التبادل هو القيمة التبادلية لكل من تلك الأشياء. ويتم التعبير عنها بالنقود - وذلك على أساس أن وظيفة النقد هي قياس القيمة، وباعتبارها قاسما مشتركا بين هذه الأشياء جميعا. ويقودنا ذلك إلى السؤال عما إذا كان استخدام الريال السعودي كوحدة للقياس يعبر في الواقع عن كافة الأشياء على أساس

وحدة مشتركة بين هذه الأشياء (وذلك فيما يتعلق بالأصول والخصوم غير النقدية). وذلك لأن قيمة الريال السعودي في التبادل تقاس بقوته الشرائية وهي قوة غير ثابتة وإنما تتوقف على أسعار الأشياء الأخرى أو أسعار تلك الأشياء التي يتم تبادلها، وهي تتوقف بدورها على قوى العرض والطلب. وتزداد القوة الشرائية للريال السعودي عندما تنخفض أسعار السلع والخدمات التي يستطيع أن يشتريها والعكس بالعكس. وفي ظل هذه الظروف يتضح أن الريال السعودي لا يمكن أن يظل - عبر الزمن - معبرا عن وحدة القياس نفسها. بمعنى أنه لا يمكن أن يحتفظ بنفس القوة الشرائية على مدى فترة زمنية معينة طالما أن أسعار السلع والخدمات التي يشتريها لا تظل ثابتة خلال تلك الفترة ، وبالتالي ، فان افتراض ثبات الريال السعودي كوحدة ثابتة للقياس يعتبر فرضا غير متسق مع الواقع. ويقودنا ذلك إلى التوصية التي وردت بهذا البيان ومضمونها إن التغيرات المعتدلة في القوة الشرائية للريال السعودي إذا استمرت لسنوات عديدة - وكذلك التغيرات الكبيرة التي تستمر خلال فترات قصيرة - تستلزم إعادة تصوير القوائم المالية لكي تعكس التغيرات في المستوى العام للأسعار. وليس الهدف من إعادة تصوير تلك القوائم هو تغيير أساس القياس المستخدم في المحاسبة المالية، وإنما تطبيق نفس أساس القياس باستخدام وحدة قياس مشتركة وهي الريال السعودي الذي يتميز بنفس القوة الشرائية. **(الفقرة ٣٧٤)**

د - مفهوم التقارير الدورية :

تؤيد المشاهدات مفهوم التقارير الدورية التي تعد لتقديم قراءات اختبارية في فترات دورية منتظمة، وفضلا عن ذلك فان نظام الشركات يقضي بإعداد التقارير الدورية في نهاية كل سنة مالية خلال حياة المنشأة. والبديل الآخر للفترة المحاسبية كأساس لاعداد التقارير هو المشروع المتكامل أو العملية أو المضاربة التجارية الكاملة، ومن الواضح أن الفترة المحاسبية للمنشآت في المملكة العربية السعودية تمثل البديل الأفضل.

(الفقرة ٣٧٥)

٢-٣-٢-٢ مفاهيم خصائص القياس المحاسبي المالي :

إن التوصيات التي وردت بهذا البيان فيما يتعلق بالإثبات أو التحقق

المحاسبي، وأساس القياس، ومضاهاة الإيرادات بالمصروفات تقوم على اختيارين: يرتبط أولهما بوجهة النظر التي يتخذها البيان فيما يتعلق بالمحافظة على رأس المال سليما، ويرتبط الاختيار الثاني بخاصية أو خصائص عناصر القوائم المالية الجديرة بالقياس. **(الفقرة ٣٧٦)**

أ- المحافظة على رأس المالي سليما:

لا ينشأ الدخل إلا بعد المحافظة على رأس المالي سليما - وبعبارة أخرى - لا ينتج الدخل إلا بعد استرداد التكاليف وبالتالي ، فإن وجهة النظر التي يتم اتخاذها فيما يتعلق بالمحافظة على رأس المال سليما تؤدي إلى التمييز بين الدخل - أو العائد على المال المستثمر وبين استرداد المال المستثمر نفسه. وقد عرف مجلس معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة مفهومين رئيسيين لرأس المال وهما: رأس المال النقدي ورأس المال العيني، كما وضح المجلس الاختلافات الرئيسية بين هذين المفهومين فيما يلي: ؛ينحصر الخلاف الرئيسي بين هذين المفهومين في كيفية المحاسبة عن التغيرات التي تطرأ على قيمة الاصل. ويقتضي مفهوم رأس المال النقدي أن تكون المحافظة على رأس المال سليما على أساس القيمة النقدية للأصول ، وبذلك تعتبر الزيادة أو النقص في القيمة النقدية للأصول بمثابة مكاسب أو خسائر من الممكن فصلها عن الدخل من التشغيل والإشارة إليها كمكاسب أو خسائر حيازة الأصول. أما مفهوم رأس المال العيني فيقتضي أن تكون المحافظة على رأس المال سليما على أساس الخصائص الطبيعية للأصول ، ومن ثم لا يتحقق أية مكاسب أو خسائر نتيجة التغير في قيمة "نفس الطاقة الإنتاجية" للمنشأة (وبعبارة أخرى: لا تتحقق أية مكاسب أو خسائر نتيجة التغيير في قيمة الأصول طالما بقيت الطاقة الإنتاجية للمنشأة ثابتة) وبناء على ذلك فان التغيرات في قيمة الأصول التي تحتفظ بها المنشأة – كالمخزون السلعي، والعقارات، والآلات والمعدات والأصول غير الملموسة – تدخل ضمن الدخل طبقا لمفهوم المحافظة على رأس المال النقدي. ولكن هذه التغيرات تستبعد من الدخل وتعتبر جزءاً من رأس المال طبقا لمفهوم المحافظة على رأس المال العيني. **(الفقرة ٣٧٧)**

وهناك خلاف في الرأي بين من يؤيدون مفهوم المحافظة على رأس المال النقدي حول توقيت التحقق المحاسبي للزيادة أو النقص في قيم

الأصول، وحول إدراجها ضمن الدخل من التشغيل أو الإفصاح عنها في صورة مستقلة كمكاسب أو خسائر حيازة الأصول. كما أن هناك خلافا في الرأي بين من يؤيدون مفهوم المحافظة على رأس المال العيني حول تعريف مفهوم "نفس الطاقة الإنتاجية" إذ أن فريقا منهم يفسر هذا المفهوم على أساس أنه الاستبدال العيني لأصول مماثلة بينما يرى فريق آخر انها الطاقة اللازمة لإنتاج نفس الحجم من السلع أو الخدمات كما يرى فريق ثالث أنها الطاقة اللازمة لإنتاج ما يعادل نفس القيمة من السلع والخدمات. **(الفقرة ٣٧٨)**

ويجب أن نكون على بينة من أن المحافظة على رأس المال تمثل تصورا فكريا ضروريا لقياس الدخل عن طريق التمييز بين استرداد رأس المال وبين العائد على رأس المال. ولا يفترض هذا التصور الفكري أن الأصول تستبدل فعلا عندما تبلى، أو أنها سوف تستبدل – بالضرورة - في المستقبل".[5] ويحبذ من يؤيدون مفهوم رأس المال العيني أن تكون المحاسبة عن الأصول – كالمخزون السلعي ، والعقارات ، والآلات والمعدات، والأصول غير الملموسة – على أساس التكلفة الجارية لاستبدال تلك الاصل ، بحيث لا تعتبر التغيرات في التكلفة الجارية لاستبدال الأسلوب خلال فترة زمنية معينة بمثابة مكاسب أو خسائر ناتجة عن حيازة الأصول، وإنما تعتبر بمثابة تسوية للمحافظة على رأس مال أصحاب الحقوق في المنشأة. **(الفقرة ٣٧٩)**

ولقد بينت المفاهيم الواردة في هذا البيان مفهوم المحافظة على رأس المال النقدي سليما استنادا إلى الاعتبارين الآتيين :

- إن مقاييس التكلفة الإستبدالية الجارية للأصول لا يمكن الاعتماد عليها في التطبيق العملي، لا سيما إذا أخذنا في الاعتبار إن معظم الأصول التي تخضع لهذه المقاييس في المملكة العربية السعودية أصول مستوردة، وبالتالي فان تكلفتها الاستبدالية تتوقف على المكان الذي يتم الحصول منه على الأصول اللازمة لاستبدلها، وعلى كيفية الحصول عليها.
- الاعتبار الثاني - وهو أكثر أهمية من الاعتبار الأول : من المعلوم أن المنشآت تستثمر أموالا نقدية في أصول غير نقدية -

[5] المرجع السابق، ص ١٤ و ١٥.

كالمخزون السلعي، والعقارات، والآلات والمعدات، والأصول غير الملموسة - توقعا للحصول على مزيد من الأموال النقدية. ويستلزم الاستثمار في هذه الأصول - بالضرورية - فترة حيازة تختلف من أصل لآخر بينما يتم استخدامها للحصول على تلك الأموال. وتعتبر المكاسب أو الخسائر المترتبة على تغيرات أسعار هذه الأصول لخلال فترة حيازة كل منها بمثابة مقياس لنجاح أو فشل قرار الاستثمار في هذه الأصول بقدر ما تعتبر المكاسب أو الخسائر من استغلال أو استخدام هذه الأصول مقياسا لنجاح أو فشل ذلك القرار. ومن المؤكد أن الاحتياجات النقدية اللازمة لاستبدال اصل قائم قد تفوق المبلغ النقدي المستثمر أصلا في ذلك الأصل - إلا أنه في اعتقادنا أن تدبير هذه الاحتياجات يعتبر أحد اعتبارات الإدارة المالية، وليس من الاعتبارات التي تتعلق بقياس الدخل. **(الفقرة ٣٨٠)**

ب- الخاصية أو الخصائص الجديرة بالقياس :

يتعلق الاختيار الثاني الذي ترتكز عليه مفاهيم القياس المحاسبي الواردة في هذا البيان بخاصية أو خصائص عناصر القوائم المالية الجديرة بالقياس. وقد ظهرت في الولايات المتحدة وفي غيرها من الدول[6] مقترحات متعددة لاستخدام مقاييس محاسبية لخصائص تختلف عن الخصائص التي تعد على أساسها القوائم المالية حاليا . وقد وصف مجلس معايير المحاسبة المالية بالولايات المتحدة خمسا من تلك الخصائص التي تم اقتراحها - أو استخدامها فعلا - لقياس المجموعات المختلفة من الأصول والخصوم كما يلي :

(الفقرة ٣٨١)

* التكلفة التاريخية / المتحصلات التاريخية - يقصد "بالتكلفة التاريخية" القيمة المدفوعة لاقتناء أصل معين (ناقصا مخصصات الاستهلاك التي تلي ذلك) كما يقصد "بالمتحصلات التاريخية" القيمة المحصلة عن تحمل التزام معين. وبالرغم من أن القوائم المالية التي يجري إعدادها حاليا تتميز بأنها تعني أساسا بالتكلفة التاريخية، فان هذا الوصف لا ينطبق إلا على عدد قليل من

[6] من امثلة ذلك تقرير (ساندیلاند) في انجلترا الذي يوصي باعداد القوائم المالية على اساس ما وصفه بالتكلفة الجارية. راجع تقرير اللجنة المختصة بدراسة المحاسبة في فترات التضخم – برئاسة (ساندیلاند)– لندن– ١٩٧٥م.

مجموعات الأصول كالمخزون السلعي (في حالة عدم تخفيض قيمته إلى ما يعادل سعر السوق وفقا لقاعدة التكلفة أو السوق - أيهما أقل) ، وكذلك العقارات، والآلات والمعدات، والأصول غير الملموسة. ويناظر التكلفة التاريخية المتحصلات التاريخية فيما يتعلق بالخصوم. وتستخدم المتحصلات التاريخية حاليا - على سبيل المثال - لقياس قيمة القروض النقدية التي تحصل عليها المنشأة والمبالغ التي يتم تحصيلها مقدما من العملاء. **(الفقرة ٣٨٢)**

- التكلفة الجارية / المتحصلات الجارية : تمثل التكلفة الجارة القيمة اللازمة للحصول على نفس الأصل في الوقت الحاضر، كما تمثل المتحصلات الجارية القيمة التي يمكن تحصيلها - في الوقت الحاضر - مقابل تحمل نفس الالتزام. وهناك خلاف بين مؤيدي هذا المقياس على معنى اصطلاح نفس الأصل، حيث يفسره فريق منهم على أساس أنه الاستبدال العيني للأصل بأصل مماثل، بينما يفسره فريق آخر على أنه استبدال الطاقة الإنتاجية التي يمثلها الأصل بطاقة إنتاجية مماثلة. وتستخدم التكلفة الجارية حاليا - على سبيل المثال - فيما يتعلق بالمخزون السلعي الذي يتم تقويمه على أساس سعر السوق ، تطبيقا لقاعدة (التكلفة أو السوق – أيهما أقل) وقد تبنت هيئة الأوراق المالية وتداولها في الولايات المتحدة التكلفة الجارية في نشرتها المحاسبية رقم ١٩٠ التي تقضي بأن تفصح الشركات المساهمة الكبيرة عن بعض البيانات المتعلقة بالتكلفة الاستبدالية.

(الفقرة ٣٨٣)

- القيمة الجارية للبيع خلال تصفية غير اجبارية – ويقصد بذلك المبلغ النقدي الذي يمكن الحصول عليه – في الوقت الحاضر – من بيع أصل معين (أي قيمته السوقية الجارية في حالة وجود سوق لذلك الأصل) كما يصقد بذلك أيضا المبلغ النقدي اللازم لتسديد التزام معين في الوقت الحاضر. وتستخدم هذا المقياس بعض المنشآت المالية ، والسماسرة ، والمتعاملون في الأوراق المالية ، وبعض شركات التأمين فيما يتعلق بتقييم الأوراق المالية المتداولة. **(الفقرة ٣٨٤)**
- القيمة المتوقع تحقيقها خلال نشاط المنشأة العادي - ويقصد بذلك المبلغ النقدي غير المخصوم الذي يتوقع الحصول عليه من تحويل

اصل معين إلى نقود (أي صافي القيمة القابلة للتحقيق) ، أو المبلغ النقدي غير المخصوم الذي يتوقع دفعه سدادا لالتزام معين. ويستخدم هذا المقياس حاليا لقياس قيمة أرصدة المدينين التجاريين، كما يستخدم لقياس قيمة الأجور المستحقة وضرائب الدخل المستحقة. **(الفقرة ٣٨٥)**

* القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة - ويقصد بذلك القيمة المخصومة لصافي التدفقات النقدية الداخلة التي تتعلق بأصل معين، كما يقصد بها القيمة المخصومة لصافي التدفقات النقدية الخارجة اللازمة لسداد التزام معين ويستخدم هذا المقياس حاليا - على نطاق واسع - فيما يتعلق بالأرصدة المدينة التي تستحق للمنشأة في الأجل الطويل، وفيما يتعلق بالالتزامات الطويلة الأجل. وتعادل في البداية التكلفة التاريخية لأرصدة المدينين طويلة الأجل القيمة الحالية لحصيلة الأقساط والفوائد المتوقعة. كما يتم قياس العقود الايجارية المرسملة على أساس القيمة الحالية للإيجارات المتوقعة.[7] **(الفقرة ٣٨٦)**

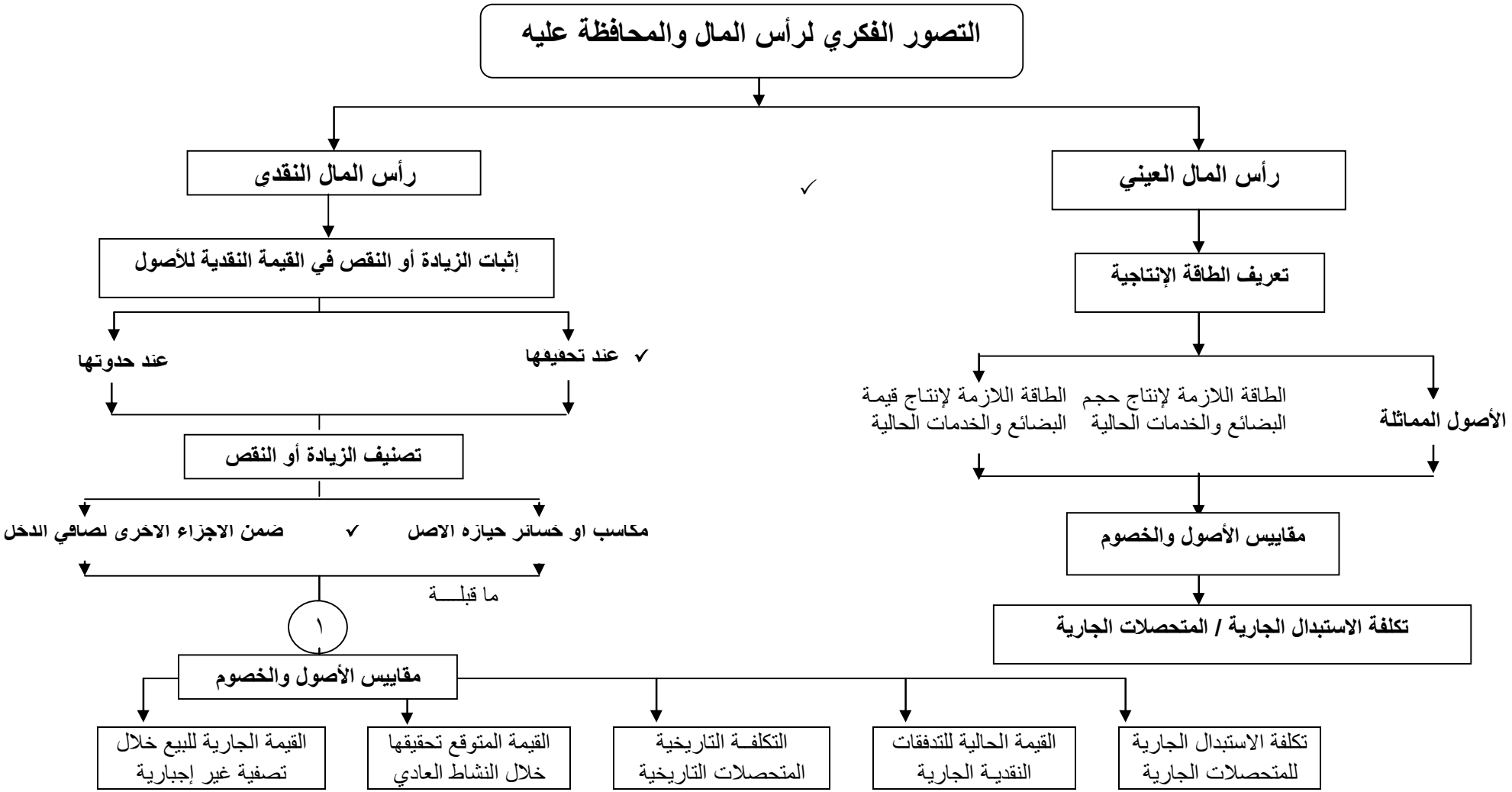
ويراعى إن اختيار مفهوم رأس المال النقدي كأساس للمحافظة على رأس المال سليما - وفقا لما ذكرناه سابقا - لا يؤدي إلى الاقتصار على استخدام إحدى الخصائص السابقة دون غيرها، وإنما يمكن استخدام أية خاصية منها كأساس للقياس تطبيقا لمفهوم رأس المال النقدي. ومن ناحية أخرى، فان التوصيات التي وردت بهذا البيان قد وضعت على أساس أن اختيار خاصية معينة يجب أن يرتكز على مدى ملاءمتها لأهداف القوائم المالية ومدى إمكان الثقة بها والاعتماد عليها. كما يتوقف على طبيعة الأصول أو الخصوم التي تشملها هذه القوائم. ومن المعلوم أن الأصول والخصوم وما يتعلق بها من معلومات يجب أن يكفل توفير المؤشرات التي تدل على مدى إسهامها المباشر في التدفقات النقدية للمنشأة. وفي رأينا أن أكثر الخصائص اتساقا مع هذا الهدف هما ؛(القيمة المتوقعة خلال النشاط العادي للمنشأة) ، و (القيمة الحالية المتوقعة للتدفقات النقدية). **(الفقرة ٣٨٧)**

ومن ناحية أخرى فان قياس الأصول والخصوم غير النقدية وما يتعلق بها من معلومات يجب أن يكفل توفير المؤشرات التي تدل على

[7] المجلس المختص بوضع مبادىء المحاسبة المالية بالولايات المتحدة – المرجع السابق – صفحتي ١٦ و١٧

مدى إسهامها أو أثرها غير المباشر على التدفقات النقدية للمنشأة. وبعبارة أخرى – الخدمات الكامنة التي يحتمل أن تقدمها للمنشأة. وفي رأينا أن أكثر الخصائص اتساقا مع هذا الهدف هو "التكلفة التاريخية" و "المتحصلات التاريخية". وفي اعتقادنا إن استخدام التكلفة التاريخية أمر ضروري لتقييم المقدرة الأساسية للمنشأة على إضافة المنافع الاقتصادية إلى المواد والمنتجات والخدمات التي تشتريها من الغير – سواء كان ذلك بتحويل المواد (منفعة الشكل) أو نقلها (منفعة المكان) أو تخزينها (منفعة الزمن) – بما يؤدي إلى بيع هذه المواد والمنتجات والخدمات بأسعار تفوق تكلفة الحصول عليها. وفضلا عن ذلك فان التكلفة التاريخية ترتكز على أساس سليم ، فهي تعتمد على الآثار الفعلية لعمليات حقيقية وقعت فعلا ، وليس على مجرد عمليات يمكن وقوعها ، كما أن التكلفة التاريخية ذات علاقة وثيقة بالأصول التي ترتبط بها، فهي تمثل الأسعار التي اشتركت المنشأة في تحديدها، وليست الأسعار التي تنفرد بتحديدها وحدات اقتصادية أخرى. وأخيرا ، فإن أبسط مفاهيم الدخل، وأكثرها انتشارا وقابلية للفهم هو "مقدار زيادة سعر البيع عن التكلفة". ويمثل الشكل التالي ملخصا للبدائل المتاحة والبدائل التي تم اختيارها لتكون أساسا في تعريف مفاهيم خصائص القياس المحاسبي.

(الفقرة ٣٨٨)



ملحوظة : تشير علامة (✓) إلى البدائل التى تم اختيارها.

٢-٣-٣ مفاهيم جودة المعلومات :

تصف هذه المفاهيم الخصائص التي تجعل معلومات المحاسبة المالية مفيدة، وتهدف هذه المفاهيم إلى إرشاد المسئولين عن وضع معايير المحاسبة المالية في المملكة العربية السعودية. وإرشاد المسئولين عن إعداد القوائم المالية، ومراقبي الحسابات، عند اختيار طريقة معينة من بين الطرق البديلة للمحاسبة. وتتضمن هذه المفاهيم معظم التوصيات المتبعة - أو الموصى باتباعها - في الدول الأخرى فهي تشمل مثلا التوصيات التي تبناها مجلس معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة [٨] وذلك فيما عدا مفهوم التكلفة والعائد. ومن الواضح أن تجميع المعلومات وتوصيلها إلى من يعنيهم الأمر يتطلب وقتا وجهدا ومالا ، ومن الواضح أيضا أن المعلومات المفيدة تعتبر سلعة اقتصادية، وبالتالي فإن منفعة هذه المعلومات يجب أن تفوق تكلفتها. ومن الواضح أيضا إن العلاقة بين التكلفة والعائد تعتبر قاعدة ملائمة يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند وضع معيار محاسبي معين أو عند الاختيار بين البدائل المحاسبية المتاحة. غير أننا قد تجاهلنا هذا المفهوم لأننا لا نستطيع - في الوقت الحاضر - تقديم أية ملاحظات ترتبط بتطبيقه - سوى أن هناك ضرورة واضحة لمقارنة قيمة المعلومات بتكلفتها - وأنه يتعين إجراء هذه المقارنة سواء عند وضع معايير المحاسبة أو عند الاختيار من بين البدائل المتاحة.

(الفقرة ٣٨٩)

كما تتضمن مفاهيم جودة المعلومات المقترحة في هذا البيان التوصيات التي أعدتها لجنة معايير المحاسبة التابعة لمعهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز عام ١٩٧٥م. [9] وقد أوصت هذه اللجنة بأن تتوافر الخصائص الآتية في المعلومات المحاسبية أن تكون المعلومات ملائمة - بمعنى وجود علاقة وثيقة بين المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية والأهداف التي تعد من أجلها، كما يجب أن تكون هذه المعلومات قابلة للفهم ، يمكن الثقة بها والاعتماد عليها، وأن تكون معلومات كاملة، موضوعية، وأن يكون توقيتها مناسبا بحيث تقدم في حينها أو عند الحاجة إلى استخدامها، كما يجب أن تكون قابلة للمقارنة.

(الفقرة ٣٩٠)

ويتضمن هذا البيان ثمانية مفاهيم للخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المفيدة. ولهذه المفاهيم أهمية عملية في مساعدة المسئولين عن إعداد القوائم المالية على زيادة فائدة تلك القوائم لمن يستخدمونها خارج المنشأة. غير أننا لا نتصور أن تطبيق هذه المفاهيم سوف يكون أمرا تلقائيا بسيطا، إذ أن الاجتهاد الشخصي الذي ينبع من خبرة المسئولين عن إعداد هذه التقارير ومن صحوة ضميرهم يعتبر عاملا هاما من عوامل النجاح في التطبيق العملي.

(الفقرة ٣٩١)

---

[٨] انظر مقارنة المفاهيم الموصى باتباعها في المملكة العربية السعودية بمثيلاتها في الولايات المتحدة الأمريكية.

[9] راجع التقرير الذي أصدرته هذه اللجنة في لندن عام ١٩٧٥ م صفحة (٢٨).

وليست هذه المفاهيم الثمانية على نفس الدرجة من الأهمية، فمن الواضح أن ملائمة المعلومات وإمكانية الثقة بها والاعتماد عليها هي الاعتبارات الرئيسية في اختيار طرق قياس الأصول والخصوم. ومن الممكن ترتيب طرق القياس ترتيباً مسبقاً على أساس مدى ملاءمتها أو علاقتها بالمعلومات التي يحتاجها المستفيدون الخارجيون الرئيسيون. وعلى العكس من ذلك لا يمكن تحديد إمكانية الثقة في النتائج المستخرجة بتطبيق طريقة معينة من طرق القياس إلا بالرجوع إلى الظروف الخاصة بكل حالة على حدة. وتعتبر حيدة المعلومات - أو خلوها من التحيز - وقابليتها للمراجعة من المفاهيم التي تتعلق بالقياس وتوصيل المعلومات إلى من يعنيهم الأمر. بينما تتعلق مفاهيم التوقيت المناسب، قابلية المعلومات للفهم، الأهمية النسبية والإفصاح الأمثل بتحقيق فاعلية الاتصال و التقارير، إذ أن هذه المفاهيم ليس لها سوى تطبيق محدود في مجال القياس المحاسبي.

(الفقرة ٣٩٢)

٢-٤ مقارنة المفاهيم بما يماثلها في كل من الولايات المتحدة، ألمانيا الغربية وتونس:

٢-٤-٢ يشتمل الملحق (أ) على مقارنة للتوصيات الواردة بهذا البيان بمثيلاتها في الولايات المتحدة وألمانيا الغربي وتونس.

وفيما يتعلق بالولايات المتحدة تمت المقارنة على أساس البيانات الآتية التي صدرت عن مجلس معايير المحاسبة المالية:

- البيان رقم (٢) بعنوان: (الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية) المنشور في مايو سنة ١٩٨٠م.
- البيان رقم (٣) بعنوان: (عناصر القوائم المالية للمنشآت(المنشور في ديسمبر ١٩٨٠م.

(الفقرة ٣٩٣)

وفيما يتعلق بألمانيا الغربية تمت المقارنة على أساس نصوص المحاسبة المالية الواردة بقانون الشركات المعدل الذي تم تطبيقه اعتبارا من عام ١٩٦٦، وقواعد إعداد البيانات المحاسبية والمالية والتي وردت بالقانون التجاري الألماني. **(الفقرة ٣٩٤)**

وفيما يتعلق بتونس أجريت المقارنة على أساس النظام المحاسبي العام لتونس الذي تقرر تطبيقه منذ عام ١٩٦٦م بكل من القطاعين العام والخاص. **(الفقرة ٣٩٥)**

ويلاحظ من المقارنة بالولايات المتحدة أن مجلس معايير المحاسبة المالية قد تبني مدخل الأصول والخصوم لتحديد الدخل كأساس لتعريف عناصر القوائم المالية. وعلى الرغم من ذلك هناك اختلافات بين مفاهيم عناصر القوائم المالية في الولايات المتحدة وما أوصينا باتباعه في المملكة العربية

السعودية. وتظهر هذه الاختلافات واضحة من قراءة ملخص المقارنة. أما الاختلاف الوحيد الذي لا يتضح من هذا الملحق فهو اختلاف أساسي ويتعلق بتعريف "الدخل الشامل" في الولايات المتحدة. ويعرف "الدخل الشامل" بأنه يتضمن كافة التغيرات في حقوق الملكية خلال فترة زمنية معينة فيما عدا التغيرات الناجمة عن استثمارات المالكين والتوزيعات عليهم. وطبقا لهذا المفهوم فان المنح الرأسمالية التي تحصل عليها المنشأة من غير المالكين تعتبر دخلا لتلك المنشأة. أما تعريف صافي الدخل الذي نوصي باتباعه في المملكة العربية السعودية فإنه يستبعد مثل تلك المنح – وعلى سبيل المثال - فإن كافة المنح الحكومية للمنشأة – سواء كانت منحا إيرادية أو رأسمالية – تعتبر من عناصر الدخل وفقا لمفهوم "الدخل الشامل" الذي تتبناه معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة. وعلى العكس من ذلك فإن مفهوم. "صافي الدخل" الذي نوصي باتباعه في المملكة العربية السعودية لا يشمل سوى المنح الإيرادية. أما المنح الرأسمالية فإنها تضاف مباشرة إلى صافي الأصول.

(الفقرة ٣٩٦)

ويتأثر تعريف "المكاسب" أيضا بالاختلاف بين مفهوم الدخل في الولايات المتحدة ومفهوم الدخل في المملكة العربية السعودية إذ إننا نعتقد أن مفهوم "صافي الدخل" الذي نوصي باتباعه في المملكة العربية السعودية يعتبر اكثر اتساقا مع أهداف القوائم المالية من "المفهوم الشامل" للدخل الذي تبناه المجلس المشار إليه، وذلك لأن المستفيدين الخارجيين يستخدمون القوائم المالية لتقييم أداء المنشأة. ونحن نعتقد أن الأداء ينبثق أساسا من وفاء المنشأة بالشروط المتعلقة بعملياتها مع الوحدات الخارجية التي تنتج عنها الإيرادات والمصروفات التي ترتبط بها والمكاسب والخسائر. ومن ثم فإننا نرى أن نستبعد من الدخل قيمة المنح الرأسمالية التي تحصل عليها المنشأة من غير المالكين، وأن تضاف هذه القيمة إلى رأس المال الذي يجب المحافظة عليه سليما.

وجدير بالملاحظة أيضا أن مجلس معايير المحاسبة المالية لم يصدر حتى الآن البيانات النهائية فيما يتعلق بمفاهيم القياس التي تناولناها بالدراسة في توصياتنا في المملكة العربية السعودية، وبناء على ذلك فإن مقارنة مفاهيم القياس التي أوصينا باتباعها بالنتائج التي يحتمل أن يصدرها المجلس المشار إليه فيما يتعلق بمفاهيم القياس والتحقق المحاسبي ، ووحدة القياس، والمضاهاة لا تخدم غرضا نافعا.

(الفقرة ٣٩٧)

ومن الصعب إجراء المقارنة مع ألمانيا الغربية وتونس نظرا لأنهما تفتقران إلى بيانات رسمية في الموضوعات التي تناولناها بالدراسة في توصياتنا للمملكة العربية السعودية ولكن من الواضح - في كلتا الدولتين - إن التكلفة التاريخية والحصيلة التاريخية تمثلان الخصائص المختارة للقياس بصفة عامة. وفي ألمانيا الغربية تعتبر "الحيطة والحذر" بمثابة المبدأ الرئيسي للتقويم بقدر ما يتعلق الأمر بالأصول المتداولة ، إذ أن القانون الألماني يقضي بتخفيض قيمة الأصول المتداولة إلى القيمة الاستبدالية أو تكلفة إعادة الإنتاج أو صافي القيمة القابلة للتحقيق – أيهما أقل – كما أن الأصول المتداولة يمكن تخفيضها أيضا إلى الحد المسموح به للأغراض الضريبية – وكثيراً ما يؤدي تطبيق قانون الضرائب الألماني إلى إظهار الأصول بأقل من قيمتها في القوائم المالية القانونية. والأمثلة الرئيسية لذلك هي "الاستهلاك" المعجل للأنواع المختلفة من الأصول الثابتة، وتكوين احتياطات لهبوط أسعار المخزون السلعي بنسبة قد تصل إلى ٢٠% من أسعار بعض المنتجات المستوردة. وفي الأحوال العادية لا يمكن الاستفادة من نصوص قانون الضرائب فيما يتعلق بهذه الاحتياطات إلا إذا كانت قيمتها مثبتة في القوائم المالية.

(الفقرة ٣٩٨)

أما في تونس فان المحاسبة المالية تتجه نحو تحقيق مجموعة من الأهداف تختلف اختلافا أساسيا عن التوصيات المقدمة إلى المملكة العربية السعودية. وبالتالي فان المقارنة مع تونس على مستوى المفاهيم لا تخدم غرضا نافعا.

(الفقرة ٣٩٩)

ملخص لمقارنة مفاهيم المحاسبة المالية في المملكة العربية السعودية مع الدول المختارة

تونس	المانيا الغربية	الولايات المتحدة الأمريكية	المملكة العربية السعودية
عناصر القوائم المالية: يعتمد النظام المحاسبي التونسي العام الذي تقرر تطبيقه اعتبارا من عام ١٩٦٦م على تبويب موحد للحسابات. وقد وضع الدليل الرقمي للحسابات على اساس النظام العشري. كما تم تصنيف الحسابات وفقا للمقتضيات الاقتصادية والقانونية. ويشتمل النظام المحاسبي على عشر مجموعات من الحسابات المترابطة، وتتكون كل مجموعة من عشرة حسابات رئيسية – فيما عدا المجموعة الاخيرة. (راجع الملحق هـ). وتشكل المجموعات من رقم (١) الى رقم (٥) حسابات الميزانية او قائمة المركز المالي. بينما تشكل المجموعات رقم (٦،٧،٨،) حسابات التشغيل والارباح والخسائر (او حسابات الإيرادات والمصروفات). اما المجموعة رقم (٩) فانها تشكل الحساب التحليلي لتكاليف التشغيل، اما المجموعة رقم (١٠) فانها تشتمل على الحسابات الخاصة بالمعلومات غير المالية، ومن امثلتها التعهدات او الارتباطات .	**عناصر القوائم المالية:** لا يشتمل قانون الشركات المعدل – الذي كان مطبقا منذ ١٩٦٦ م -على أية تعاريف نوعية للعناصر التي تشتملها القوائم المالية كما أن قواعد المحاسبة الرسمية التي وضعها المعهد الألماني للمحاسبة جاءت خلوا من مثل هذه التعاريف. غير أن قانون الشركات يشتمل على قائمة تفصيلية بالبنود التي يجب أن تتضمنها الميزانية وحساب الارباح والخسائر، كما يشتمل على نصوص توضح العناوين الرئيسية التي تظهر بكل من هاتين القائمتين – ويتضمن الملحق (ج) ترجمة النصوص المحاسبية التي وردت بقانون الشركات فيما يتعلق بالبنود التي يجب أن تتضمنها هاتان القائمتان (المواد ١٥١، ١٥٢، ١٥٧، ١٥٨). • **الأصول:** تتكون من الأصول الثابتة والأصول المالية، والأصول المتداولة، والمصروفات المؤجلة والاقساط غير المسددة من اسهم رأس المال التي تم طلبها.	**عناصر القوائم المالية:** يعرف البيان رقم (٣) الذي اصدره المجلس المختص بوضع معايير المحاسبة المالية بشأن مفاهيم المحاسبة العناصر الآتية: *الأصول: هي منافع اقتصادية يحتمل ان تحصل عليها وحدة محاسبية معينة – في المستقبل- نتيجة معاملات او احداث تمت في الماضي. • **الالتزامات:** هي تضحيات بمنافع اقتصادية تحتمل ان يقدمها – في المستقبل – وحدة معينة لوحدات اخرى ، نتيجة التزامات قائمة بتحويل اصول او تقديم خدمات لوحدات اخرى ، وتترتب الالتزامات عن معاملات او احداث تمت في الماضي. • **حقوق الملكية:** هي مقدار ما يتبقى من الحقوق على اصول وحدة محاسبية معينة بعد استبعاد الالتزامات من تلك الأصول وهي تمثل حقوق المالكين في المشروع. • **استثمارات المالكين:** هي مقدار الزيادة في صافي اصول مشروع معين نتيجة تحويل اشياء ذات قيمة من وحدات محاسبية اخرى الى ذلك المشروع ، بغية الحصول على حقوق ملكيته او زيادة ما تملكه من تلك الحقوق، وفي معظم الأحوال يحصل المشروع على استثمارات المالكين في صورة اصول ، الا ان هذه الاستثمارات قد تتضمن ايضا خدمات او تسويات لالتزامات المشروع.	**عناصر القوائم المالية:** ***الأصول:** الأصل هو كل شيء له قدرة على تزويد المنشأة بالخدمات أو المنافع في المستقبل،اكتسبت الحق فيه نتيجة أحداث وقعت أو عمليات تمت في الماضي. شريطة أن يكون قابلا للقياس المالي حاليا بدرجة مقبولة من الثقة وبشرط ألا يكون مرتبطا بالتزام غير قابل للقياس. ***الخصوم:** الخصم هو التزام حالي على المنشأة بتحويل أصول أو تقديم خدمات لوحدات أخرى في المستقبل نتيجة عمليات أو أحداث ماضية، شريطة أن يكون الالتزام قابلا للقياس المالي حاليا بدرجة مقبولة من الثقة وبشرط ألا يكون مرتبطا بصورة مباشرة بحق غير قابل للقياس. ***حقوق أصحاب رأس المال:** تمثل حقوق أصحاب رأس المال مقدار ما يتبقى من أصول المنشأة بعد استبعاد خصومها بمعنى أنها تعادل دائما "صافي الأصول" (الأصول ناقصا الخصوم). ***الإيرادات:** إيرادات المنشأة هي مقدار زيادة الأصول أو نقص الخصوم - أو كليهما معا - خلال فترة زمنية معينة الناتجة من إنتاج السلع أو بيعها، أو السماح للوحدات الأخرى باستخدام الأصول التي تملكها، أو تقديم الخدمات ، أو تأدية أنشطة أخرى تستهدف الربح - مما يشكل الأعمال الرئيسية المستمرة للمنشأة.

ملخص لمقارنة مفاهيم المحاسبة المالية في المملكة العربية السعودية مع الدول المختارة

تونس	المانيا الغربية	الولايات المتحدة الأمريكية	المملكة العربية السعودية
ولا يشتمل النظام المحاسبي العام على تعاريف شاملة لعناصر القوائم المالية على نمط التعاريف الموضوعة في الولايات المتحدة الامريكية المتحدة، او التعاريف الموصى باتباعها في المملكة العربية السعودية ، غير ان حسابات التشغيل والارباح والخسائر (الحسابات رقم ٦، ٧، ٨) تميز فعلا بين الإيرادات والنفقات والمكاسب والخسائر.	وتتضمن الأصول الثابتة والأصول المالية – في تاريخ الميزانية- كافة الأصول التي يهدف المشروع الى استخدامها بصفة دائمة. وتتضمن الأصول المتداولة نفس الأصول التي تشملها هذه المجموعة عادة، مضافا اليها قيمة اسهم رأس المال التي اشترتها الشركة. **الخصوم:** تتضمن اسهم رأس المال، الاحتياطات المعلنة، مخصصات هبوط قيمة الأصول، المخصصات اللازمة لمواجهة الالتزامات المستحقة، الالتزامات التي تستحق بعد اربع سنوات على الاقل، الخصوم الاخرى، الإيرادات المؤجلة، والارباح المحتجزة. **عناصر قائمة الارباح والخسائر:** تتضمن حصيلة نتائج الاعمال، والاداء الكلي، واجمالي الربح، والإيرادات من العمليات العرضية او نتيجة الظروف المحيطة بالمشروع، النفقات، الخسائر المترتبة على العمليات العرضية او الظروف المحيطة بالمشروع، والربح او الخسارة للسنة التي تعد عنها القائمة. ويحدد القانون بنود الإيرادات والنفقات التي يتعين ظهورها كمفردات مستقلة في هذه القائمة. اما باقي البنود فتظهر تحت عنوان (إيرادات اخرى ونفقات اخرى).	• **التوزيعات للمالكين:** هي نقص في صافي اصول مشروع معين نتيجة تحويل اصول او تقديم خدمات او تحمل التزامات لصالح المالكين، وتؤدي هذه التوزيعات الى تخفيض حقوق الملكية في المشروع. • **الدخل الشامل:** هو التغيير في حقوق الملكية (صافي الأصول) لوحدة محاسبية خلال فترة معينة نتيجة معاملات مع غير المالكين او نتيجة ظروف واحداث اخرى ويتضمن الدخل الشامل كافة التغيرات في حقوق الملكية خلال فترة معينة، فيما عدا التغيرات الناجمة عن الاستثمارات وعن التوزيعات للمالكين. •**الإيرادات:** هي تدفقات داخلة او زيادات اخرى في اصول وحدة محاسبية معينة او تسويات لالتزامات هذه الوحدة (او خليط من ذلك كله) خلال فترة زمنية معينة، نتيجة بيع سلع وتسليمها، او انتاج سلع او تأدية خدمات او اية انشطة اخرى مما يدخل ضمن العمليات الرئيسية المستمرة. * **النفقات :** هي تدفقات خارجة أو استفاد للأصول أو تحمل الالتزامات (أو خليط من ذلك كله) خلال فترة معينة نتيجة بيع سلع وتسليمها ، أو انتاج سلع ، أو تأدية خدمات ، أو ممارسة أية أنشطة أخرى مما يدخل ضمن العمليات الرئيسية المستمرة.	* **المصروفات**: المصروف هو انقضاء أصول أو تحمل التزامات - أو كلاهما معا - خلال فترة زمنية معينة نتيجة إنتاج السلع أو بيعها أو السماح للوحدات الأخرى باستخدام أصول المنشأة نتيجة تأدية خدمات للغير أو غير ذلك من الأنشطة التي تستهدف الربح وتشكل العمليات الرئيسية المستمرة للمنشأة. * **المكاسب:** المكاسب هي زيادة في حقوق أصحاب رأس المال (صافي الأصول) وتنتج من العمليات العرضية أو الفرعية للمنشأة مع غيرها من الوحدات، ومن الظروف والأحداث الأخرى التي تتأثر بها خلال فترة زمنية معينة وذلك بخلاف الزيادة في صافي الأصول التي تنتج من الإيرادات أو من استثمارات أصحاب رأس المال أو المساهمات الرأسمالية من غير أصحاب رأس المال. • **الخسائر:** الخسائر هي النقص في حقوق أصحاب رأس المال (صافي الأصول) وتنتج من العمليات العرضية أو الفرعية للمنشأة مع غيرها من الوحدات ومن الأحداث والظروف الأخرى التي تتأثر بها المنشأة خلال فترة زمنية معينة، وذلك بخلاف النقص في صافي الأصول الذي يترتب علي المصروفات أو التوزيعات على أصحاب رأس المال.

ملخص لمقارنة مفاهيم المحاسبة المالية
في المملكة العربية السعودية مع الدول المختارة

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الأمريكية	المانيا الغربية	تونس
* **صافي الدخل (صافي الخسارة)** صافي الدخل (صافي الخسارة) عن مدة زمنية معينة هو مقدار الزيادة (النقص) في حقوق أصحاب رأس المال - أي في صافي الأصول - وينتج صافي الدخل (صافي الخسارة) من الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر التي ترتبط بتلك الفترة الزمنية ويتضمن ذلك كافة التغيرات في صافي الأصول خلال تلك الفترة فيما عدا التغيرات التي تنتج من استثمارات أصحاب رأس المال أو التوزيعات عليهم. أو من المساهمات الرأسمالية من مصادر أخرى غير أصحاب رأس المال. * **استثمارات أصحاب رأس المال والتوزيعات عليهم:** استثمارات أصحاب رأس المال هي مقدار الزيادة في صافي أصول المنشأة نتيجة تحويل أصول أو تقديم خدمات من وحدات أخرى إلى تلك المنشأة أو نتيجة قيام وحدات أخرى بتسديد التزاماتها بغية الحصول على حقوق الملكية في المنشأة أو زيادة ما يملكونه من تلك الحقوق. * **التوزيعات على أصحاب رأس المال:** هي مقدار النقص في صافي أصول المنشأة نتيجة تحويل أصول أو تقديم خدمات إلى أصحاب رأس المال، أو تحمل المنشأة التزامات تجاه مالكيها مقابل تخفيض حقوق ملكيتهم أو إنهاء تلك الحقوق.	* **المكاسب:** هي زيادة في حقوق الملكية (صافي الأصول) نتيجة المعاملات العرضية للوحدة المحاسبية مع غيرها من الوحدات والظروف المحيطة بها، ونتيجة كافة الأحداث والظروف التي تتأثر بها تلك الوحدة خلال فترة زمنية معينة، فيما عدا الإيرادات واستثمار المالكين.		
مفاهيم القياس المحاسبي:	* **مفاهيم القياس المحاسبي:**	**مفاهيم القياس المحاسبي:**	**مفاهيم القياس المحاسبي:**

ملخص لمقارنة مفاهيم المحاسبة المالية في المملكة العربية السعودية مع الدول المختارة

تونس	المانيا الغربية	الولايات المتحدة الأمريكية	المملكة العربية السعودية
يشتمل النظام المحاسبي التونسي العام على عدة نصوص تتعلق بالقياس المحاسبي. ويتضح من دراسة هذه النصوص انها تركز على المفاهيم الرئيسية الآتية: **اساس الاستحقاق:** يتم تسجيل المعاملات والأحداث عند وقوعها وليس في الفترة المحاسبية التي يتم فيها التحصيل أو السداد النقدي. **مفهوم الفترة الزمنية:** يتم قياس الاداء في كل فترة زمنية على حدة. **مفهوم الوحدة النقدية:** الدينار التونسي هو وحدة القياس وليست هناك اية نصوص تتعلق بتغيرات القوة الشرائية التي تطرأ عليه. **مفهوم اساس القياس:** يحدد النظام المحاسبي التونسي قواعد التقويم لا سيما فيما يتعلق بتخفيض قيمة الأصول الثابتة والمخزون السلعي ويتم التقويم على اساس التكلفة التاريخية.	على الرغم من ان قانون الشركات لا يبين صراحة كافة مفاهيم القياس التي ترتكز عليها المحاسبة المالية في المانيا الغربية، فان دراسة النصوص المتعلقة بتقويم الأصول في المواد من (٣٨) الى (٤٤) من القانون التجاري، انظر الماحق (د) تسفر عما يأتي: * **مفهوم الوحدة المحاسبية:** ويقصد ذلك ان المشروع يعتبر وحدة قائمة بذتها. ***مفهوم الفترة الزمنية:** يقاس اداء المشروع في كل فترة زمنية (وهي السنة). وليس عن كل عملية تجارية على حدة. **مفهوم الوحدة النقدية:** المارك الالماني هو وحدة القياس، وليست هناك اية نصوص تتعلق بتغييرات القوة الشرائية التي تطرأ عليه. * **تقويم الأصول والخصوم:** تعتبر التكلفة التاريخية او تكلفة الصنع – هي الحد الاقصى لقيمة الأصول التي تظهر في الميزانية اما الخصوم فيجب ان تظهر بالقيمة التي تستحق السداد فعلا.	لم يصدر المجلس المختص بوضع مبادئ المحاسبة المالية حتى الآن بيانات نهائية تتعلق بمفاهيم الوحدة المحاسبية، واستمرار المشروع، والتقارير الدورية، ووحدة القياس، والمضاهاة، غير أن البيان رقم (٣) الذي أصدره المجلس بشأن مفاهيم المحاسبة – وهو يتعلق أساسا بعناصر القوائم المالية – قد تتضمن مناقشة مختصرة لبعض مفاهيم القياس التي ترتبط ارتباطا وثيقا بعناصر القوائم المالية، وفيما يلي ملخص لهذه المناقشة: *** اساس الاستحقاق:** يرمي اساس الاستحقاق الى تسجيل الاثار المالية المترتبة على المعاملات التي يجريها المشروع، وعلى الظروف والأحداث الاخرى التي يترتب عليها اثار نقدية في نفس الفترات المحاسبية التي تقع فيها هذه المعاملات والظروف والأحداث وليس في الفترات التي يتم فيها تحصيل النقود او دفعها (فقرة ٧٩). * **التخصيص:** هو عملية محاسبية تهدف الى تحميل او توزيع مقدار معين وفقا لخطة او معادلة رياضية. والتخصيص اكثر شمولا من الاستهلاك المالي الذي يهدف الى انقاص قيمة معينة اما باستبعاد المدفوعات الدورية من تلك القيمة او بتخفيضها (فقرة ٨٢).	*<u>**مفهوم الوحدة المحاسبية:**</u> تعتبر المنشأة وحدة اقتصادية قائمة بذاتها، منفصلة ومتميزة عن أصحابها ممن يزودونها بالأصول التي تملكها. * <u>**مفهوم استمرار المنشأة :**</u> يفترض أن للوحدة الاقتصادية حياة مستمرة، تفوق الأعمار الإنتاجية للأصول التي تملكها - طالما أنه لا يوجد دليل على عكس ذلك. * <u>**مفهوم إعداد التقارير الدورية:**</u> تنقسم حياة المنشأة إلى فترات دورية بغية تزويد الأطراف المعنية بقراءات اختباريه تمكنهم من تقييم أداء المنشأة. والفترة الدورية المعتادة في المملكة العربية السعودية هي السنة التقويمية أو السنة المالية. ومن الوظائف الرئيسية للمحاسبة تحديد ما يخص كلا من هذه الفترات الدورية من التيار المستمر للأنشطة التي تزاولها المنشأة. *<u>**مفهوم وحدة القياس :**</u> الوحدة النقدية هي الأساس العام للقياس المحاسبي ولهذا الغرض يستخدم الريال السعودي في المملكة العربية السعودية. وطالما أنه ليست هناك تغيرات كبيرة في قوته الشرائية فان الريال السعودي يعتبر وحدة مستقرة للقياس.
***قياس نتائج العمليات:** يكون قياس نتائج	ولا يجوز اظهار المكاسب غير المحققة،	* **التحقيق:** التحقيق معناه الدقيق هو	* <u>**مفهوم التحقق المحاسبي :**</u> يجب أن يتم التحقق المحاسبي

ملخص لمقارنة مفاهيم المحاسبة المالية
في المملكة العربية السعودية مع الدول المختارة

تونس	المانيا الغربية	الولايات المتحدة الأمريكية	المملكة العربية السعودية
العمليات في اربعة مراحل على الوجه الآتي: أ - **المرحلة الاولى**: الغرض من هذه المرحلة هو قياس (القيمة المضافة) للوحدة المحاسبية. وتقاس هذه القيمة بمقارنة إيرادات التشغيل بنفقات التشغيل، مع ملاحظة ان هذه النفقات تقتصر على السلع والخدمات التي تحصل عليها الوحدة المحاسبية من الوحدات الاخرى، ويتم استنفادها في عمليات التشغيل، فمثلا لا تشتمل هذه المرحلة على الاجور والمرتبات ومخصص استهلاك الأصول الثابتة. **ب- المرحلة الثانية**: في هذه المرحلة يضاف الدخل الناتج من العمليات العرضية والظروف المحيطة بالمشروع واعانات التشغيل – الى (القيمة المضافة) التي تم استخراجها في المرحلة الاولى. ويستبعد من ذلك قيمة الاجور والمرتبات والضرائب غير المباشرة (مثل الرسوم الجمركية والضريبة على القيمة المضافة) ، وبذلك يمكن تحديد اجمالي ارباح التشغيل.	وتظهر الإيرادات التي يحصل عليها المشروع في صورة اقساط سنوية بقيمتها المخصومة. وتعتبر (الحيطة والحذر) بمثابة الفلسفة الاساسية لتقويم الأصول المتداولة. ويتطلب القانون تخفيض قيمة الأصول المتداولة الى تكلفة الاستبدال او تكلفة اعادة الإنتاج او صافي الإنتاج او صافي القيمة التي يمكن تحقيقها – ايهما اقل، كما انه يمكن تخفيض قيمة الأصول المتداولة الى الحد الذي يسمح به قانون الضرائب. ويتم التحقق المحاسبي للخسائر وهبوط الاسعار خلال الفترة التي تنقضي بين تاريخ الميزانية وتاريخ تقويم الأصول (اللاحق لتاريخ الميزانية) – وذلك بالقدر الذي تتأثر به قيمة المخزون السلعي او قيمة الخصوم في تاريخ الميزانية، فمثلا إذا افلس احد المدينين بعد تاريخ الميزانية فان قيمة الديون تخفض إذا تبين ان ذلك المدين كان فعلا في موقف مالي عسير في تاريخ الميزانية.	تحويل موارد وحقوق غير نقدية الى نقود. وعند استخدام هذا الاصطلاح في المحاسبة وفي اعداد التقارير المالية يقصد به بيع الأصول مقابل نقود او حقوق على النقود، ومن ثم فان اصطلاحي (محقق) و (غير محقق) يشيران الى الإيرادات او المكاسب او الخسائر المترتبة على الأصول المباعة والأصول غير المباعة على الترتيب (فقرة ٨٣). *** التحقيق المحاسبي**: هو عملية تسجيل او إثبات بند معين في القوائم المالية لوحدة محاسبية، وعلى ذلك فان الاصل، او الخصم، او الإيراد او المصروف او المكسب، او الخسارة قد يكون محققا – محاسبيا – (او مسجلا) او غير محقق –محاسبيا – (او غير مسجل) (فقرة ٨٣). *** المضاهاة**: يقصد بمضاهاة التكاليف بالايردات اجراء التحقق المحاسبي – في آن واحد – للإيرادات والنفقات التي ترتبط مباشرة بنفس المعاملات او الأحداث الاخرى. وفي معظم المشروعات تترتب على بعض المعاملات او الأحداث الاخرى إيرادات ونفقات متزامنة ترتبط ببعضها البعض – بصورة مباشرة – بحيث يتعين تسجيلها جميعها في آن واحد.	للآثار التي تحدثها المعاملات الخارجية والأحداث الداخلية على الأصول والخصوم في الفترات التي ترتبط بها تلك الآثار، كما يجب أن تشملها التقارير التي تعد عن تلك الفترات نفسها - وليس في الفترات التي يتم فيها التحصيل أو السداد النقدي، وذلك وفقا للمعايير الآتية: * يتم التحقق المحاسبي للعمليات التبادلية فيما بين المنشأة والغير وإثبات هذه العمليات عند إتمام تبادل الأصول والالتزامات، أو عند إنجاز الخدمات للغير، أو عند استخدام الغير لأصول المنشأة. * يتم التحقق المحاسبي للتحويلات غير التبادلية فيما بين المنشأة ومالكيها (بصفتهم مالكين) عند تحويل الأصول أو الالتزامات التي تتعلق بهذه التحويلات. * يتم التحقق المحاسبي للتحويلات غير التبادلية فيما بين الوحدة المحاسبية والوحدات الأخرى (بخلاف المالكين) وإثبات هذه التحويلات عند اقتناء الأصول وعند التصرف فيها أو عند اكتشاف أية خسائر لحقت بتلك الأصول (كما في حالة السرقة)، أو عند تحمل الالتزامات أو التعرف عليها (كما في حالة فرض غرامة على المنشأة). *يتم التحقق المحاسبي للكوارث التي تصيب المنشأة عند حدوث الانقضاء المفاجئ أو غير المتوقع لأصول تلك الوحدة ، أو عند اكتشاف ذلك.
ج- المرحلة الثالثة: في هذه المرحلة يضاف الدخل الناتج من	ويجوز ان تعتبر تكلفة اقتناء الأصول المعنوية نفقة جارية عند اقتنائها	غير ان معظم النفقات لا ترتبط مباشرة بإيرادات معينة، وانما يمكن ان ترتبط بفترة	* يتم التحقق المحاسبي للتلف أو التدمير الذي يصيب أصول المنشأة بفعل وحدات أخرى

ملخص لمقارنة مفاهيم المحاسبة المالية في المملكة العربية السعودية مع الدول المختارة

تونس	المانيا الغربية	الولايات المتحدة الأمريكية	المملكة العربية السعودية
الاستثمارات المالية الى ارباح التشغيل التي تم استخراجها في المرحلة السابقة،ويستبعد من ذلك النفقات ذات الطبيعة المالية والضرائب المباشرة (فيما عدا ضرائب الدخل)، كما يستبعد مخصص استهلاك الأصول الثابتة والمخصصات التي تم تكوينها للاغراض المختلفة وبذلك يمكن تحديد صافي ارباح التشغيل. د- **المرحلة الرابعة**: في هذه المرحلة تضاف المكاسب غير العادية الى صافي ارباح التشغيل المستخرجة في المرحلة السابقة، ويستبعد من ذلك الخسائر غير العادية وضرائب الدخل، وبذلك يمكن تحديد صافي الربح او صافي الخسارة للسنة المالية.	كما يجوز اعتبارها مصروفا رأسماليا. **قياس نتائج العمليات**: يتم تحديد نتائج العمليات على اساس مقدار صافي التغير خلال الفترة المحاسبية، وذلك فيما يتعلق ببنود الميزانية التي يتم تحويلها في تاريخ لاحق الى قائمة الارباح والخسائر. ومن هذا ينطلق مبدأ استمرارية الميزانية، بمعنى ان الميزانية التي تعد في نهاية فترة محاسبية معينة هي – بالضرورة – الميزانية الافتتاحية للفترة المحاسبية التالية. وعلى ذلك، فان الأصول المتداولة التي تم تخفيض قيمتها في نهاية السنة يتم ترحيلها بنفس القيمة الى السنة التالية. فإذا بقيت هذه الأصول بحالتها حتى نهاية السنة، فانها تظل مقومة – بطبيعة الحال – بنفس القيمة المخفضة، ومع ذلك فانه يجوز اعادة تقويمها مرة اخرى الى ما يعادل تكلفة الاقتناء او تكلفة الصنع.	زمنية معينة اما على اساس المعاملات او الأحداث التي تقع في تلك الفترة او على اساس التخصيص الزمني لتلك النفقات. ويعتبر التحقق المحاسبي لمثل هذه النفقات مستقلا – الى حد كبير – عن التحقق المحاسبي لإيرادات معينة ، غير أن إثبات تلك النفقات في فترة محاسبية معينة يؤدي الى استبعادها من إيرادات تلك الفترة. وينطبق ذلك على التكاليف التي لا يمكن ربطها بشكل مباشر بإيرادات معينة نظرا لانها تتعلق بالحصول على منافع يتم استفادها خلال الفترة التي تقع فيها تلك التكاليف. كما ان هناك بعض التكاليف التي يتم إثباتها كنفقات في نفس الفترة التي تقع فيها اما لانه يتعذر تحديد الفترة الزمنية الصحيحة التي ترتبط بها هذه التكاليف، واما لان الاهمية النسبية لهذه التكاليف لا تبرر المجهود اللازم لهذا الغرض.	وإثبات ذلك عند حدوث التلف أو التدمير أو عند اكتشاف حدوثهما. * لا يجوز إثبات الظروف المواتية التي تنطوي على مكاسب جارية للمنشأة لمجرد توافر تلك الظروف وإنما يجب إثبات الآثار التي تترتب عليها عند حدوث العمليات التبادلية أو التحويلات التي تتعلق بتلك المكاسب. ورغم أن هذه الظروف تسفر عن مكاسب جارية للوحدة المحاسبية كما هو الحال بالنسبة لارتفاع أسعار السوق للأصول التي تملكها الوحدة المحاسب، إلا أن الإثبات المحاسبي لمثل هذه المكاسب واثباتها أمر غير جائز، وذلك لأنها لا تعكس تقدما في نشاط الوحدة المحاسبية، كما أنها لا تعتبر مقياسا لذلك النشاط، يضاف إلى ذلك أن هذه المكاسب لا تترتب على أية عمليات تحويلية كما أنها لا تسفر عن أية إضافات للموارد النقدية التي يمكن استخدامها لمواجهة التزامات الوحدة المحاسبي أو إجراء التوزيعات على مالكيها، فضلا عن أنها تفتقر إلى سند قانوني يؤيد اعتبارها مكاسب حقيقية. * لا يجوز إثبات الظروف غير المواتية التي تنطوي على خسائر جارية للمنشأة عندما تنشأ هذه الظروف إلا إذا كانت تشير إلى وقوع خسارة دائمة للأصول، بمعنى أنه سوف يتعذر استرداد قيمتها المثبتة بالسجل المحاسبي من خلال النشاط العادي للوحدة المحاسبية.
	ويتعين الإفصاح عن اعادة التقويم إذا ترتب عليه تغيير هام في تلك الأصول.	ومن ناحية اخرى، فان المشروع يحصل على المنافع الاقتصادية التي تئيدها كثير من الأصول الثابتة خلال	* لا يجوز إثبات الظروف غير المواتية التي تنطوي على خسائر جارية للمنشأة عندما تنشأ هذه الظروف إلا إذا كانت تشير إلى

ملخص لمقارنة مفاهيم المحاسبة المالية
في المملكة العربية السعودية مع الدول المختارة

تونس	المانيا الغربية	الولايات المتحدة الأمريكية	المملكة العربية السعودية
	*** المحاسبة على اساس الاستحقاق:** يتم تسجيل المعاملات والأحداث والظروف غير المواتية التي يتأثر بها المشروع عند حدوثها وليس في الفترة المحاسبية التي يتم فيها التحصيل او السداد النقدي.	فترات محاسبية متعددة – ومن امثلتها المباني والالات والمعدات والتأمين المدفوع مقدما – ويتم تخصيص النفقات التي ترتبط باستخدام تلك الأصول فيما بين الفترات المحاسبية التي تناظر الاعمار الإنتاجية المقدرة لهذه الأصول (وهي الفترات التي يتوقع المشروع ان تستفيد من منفعة هذه الأصول). ويتم التخصيص المشار اليه وفقا لنظام منهجي يستند الى منطق سليم – كما هو الحال بالنسبة لاستهلاك الأصول الثابتة والاستهلاك المالي (الفقرات ٨٦، ٨٧، ٨٨، ٨٩)	وقوع خسارة دائمة للأصول، بمعنى أنه سوف يتعذر استرداد قيمتها المثبتة بالسجل المحاسبي من خلال النشاط العادي للوحدة المحاسبية. * لا يجوز إثبات الأرباح المحتملة حتى تقع الأحداث في المستقبل المؤيدة وجود هذه الأرباح. * يجب إثبات الخسائر المحتملة إذا كانت المعلومات المتاحة تدل على أنه من المتوقع وقوع حدث "أو أكثر" في المستقبل يؤكد أن أحد الأصول قد أصابه التلف، أو أن الوحدة المحاسبية قد تحملت التزاما شريطة إمكان تقدير الخسارة على أساس معقول. * لا يجوز إثبات قيمة المنفعة الاقتصادية التي تضاف إلى الأصول بسبب الأحداث الداخلية، حتى تتأكد هذه القيمة نتيجة معاملات تبادلية تالية لتلك الأحداث، إلا أنه يتعين إثبات تغيرات الأصول التي تنجم عن أحداث داخلية، وذلك بإعادة تجميع قيم الأصول المثبتة بالسجل المحاسبي بحيث يمثل أوضاع هذه الأصول بعد تحويلها إلى منتجات أو خدمات. **مفهوم أساس القياس المحاسبي:** **اقتناء الأسلوب:** *تعتبر القيمة العادلة للأصل في تاريخ اقتنائه - أي تكلفة اقتناء الأصل - الأساس في القياس والتسجيل الأولى للأصول التي تقتنيها الوحدة المحاسبية.
			* **تحمل الالتزامات:** الأساس الذي يجب اتباعه لقياس وتسجيل الالتزام الذي تتحمله الوحدة المحاسبية هو القيمة الحالية للمبالغ التي يجب دفعها

ملخص لمقارنة مفاهيم المحاسبة المالية
في المملكة العربية السعودية مع الدول المختارة

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الأمريكية	المانيا الغربية	تونس
سدادا لذلك الالتزام. * **قياس الأصول النقدية بعد اقتنائها:** ينبغي قياس الأصول النقدية المسجلة وإظهارها في القوائم المالية على أساس القيمة الحالية للمبالغ التي ينتظر تحصيلها. *قياس الأصول غير النقدية بعد اقتنائها: *يجب قياس الأصول غير النقدية المسجلة واظهارها القوائم المالية وفقا لتكلفتها التاريخية بعد تعديلها بما يقابل النقص في طاقتها الكامنة سواء كان هذا النقص راجعا إلى استخدام هذه الأصل أو نتيجة لظروف أخرى غير مواتية أو بسبب ما لحقها من تلف أو تدمير. ويجوز استخدام خصائص أخرى بالاضافة الى التكلفة التاريخية في قياس الأصول والخصوم إذا تبين أن ذلك أكثر ملاءمة لتحقيق أهداف القوائم المالية وفقا لما تتطلبه معايير المحاسبة التفصيلية لكل موضوع. *قياس الخصوم بعد نشأتها: تعتبر القيمة الحالية للمبالغ التي ينتظر دفعها الأساس الذي ينبغي أن يتبع لقياس الخصوم النقدية المسجلة وإظهارها القوائم المالية.			
* قياس الخصوم غير النقدية بعد نشأتها: تعتبر الأسعار الأصلية التي حددتها الوحدة المحاسبية في العمليات التي نشأت بمقتضاها هذه الخصوم الأساس الذي ينبغي			

ملخص لمقارنة مفاهيم المحاسبة المالية
في المملكة العربية السعودية مع الدول المختارة

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الأمريكية	المانيا الغربية	تونس
أن يتبع لقياسها وإظهارها في القوائم المالية حتى يتم سدادها. * **قياس تأثير الأحداث الداخلية على المبالغ المسجلة للأصول:** تكلفة اقتناء الأصول التي تستهلك كليا أو جزئيا خلال الأحداث الداخلية يتم تحديدها ثم تجميعها بحيث تعكس تكلفة المنتجات أو الفترات الزمنية التي وقعت خلالها الأحداث الداخلية. * **قياس الالتزامات المسددة:** الأساس الذي ينبغي أن يتبع لقياس وتسجيل تسوية الالتزامات - أي تناقص الالتزامات - هو قيمتها المسجلة. *قياس أثر الأحداث الداخلية: الأساس الذي ينبغي اتباعه لقياس الإنتاج الذي يترتب على الأحداث الداخلية هو التكلفة التاريخية لاقتناء الأصول التي استهلكت لتحقيق ذلك الإنتاج. *مفهوم المضاهاة: يقصد بعملية المضاهاة مقابلة الإيرادات بتكلفة الحصول عليها. وتقوم المضاهاة في المحاسبة على ثلاثة أبعاد مترابطة هي: الإثبات المحاسبي والقياس والمقابلة بين الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر لوحدة محاسبية معينة عن فترة زمنية محددة. وتجري المضاهاة على أساس إثبات الإيرادات والمكاسب وقياس مقدارها على حدة، ثم إثبات المصروفات والخسائر وقياس مقدارها على حدة، ويمثل المجموع الجبري لهذين المقدارين صافي الدخل (أو صافي الخسارة).			
* **تحقق الإيراد:** يتحقق الإيراد عند توافر الشرطين الآتيين: أ - اكتساب الإيراد. ب - حدوث عملية تبادل.			

ملخص لمقارنة مفاهيم المحاسبة المالية
في المملكة العربية السعودية مع الدول المختارة

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الأمريكية	المانيا الغربية	تونس
* **قياس الإيرادات:** تقاس الإيرادات على أساس السعر المحدد في عملية التبادل، أي على أساس الزيادة في الأصول أو النقص في الخصوم نتيجة بيع السلع وتسليمها للعملاء أو تأدية الخدمات أو السماح للغير باستخدام أصول الوحدة المحاسبية بغض النظر عما يحدث من النقص المتزامن في الأصول أو الزيادة المتزامنة في الخصوم. * **الإثبات المحاسبي للمصروفات** الإثبات المحاسبي للمصروفات يجب أن يتم على أساس أحد الأسس الآتية: أ- ارتباط المصروفات مباشرة بالإيرادات التي تم تحقيقها أو إثباتها محاسبيا خلال الفترة الزمنية ، أو ب- توزيع التكاليف على الفترات المستفيدة ، أو ج- التحقق المحاسبي الفوري. * **قياس المصروفات:** تقاس المصروفات على أساس مقدار نقص الأصول أو زيادة الخصوم التي تنجم عن بيع السلع أو تقديم الخدمات أو السماح للغير باستخدام أصول الوحدة المحاسبية بغض النظر عن الإيرادات التي تتزامن مع حدوث تلك المصروفات.			
أ - الأساس الذي ينبغي أن يتبع لقياس المصروفات المحققة محاسبيا نتيجة ارتباطها المباشر بالإيرادات المحققة خلال فترة معينة هو التكلفة التاريخية أو تكلفة اقتناء			

ملخص لمقارنة مفاهيم المحاسبة المالية
في المملكة العربية السعودية مع الدول المختارة

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الأمريكية	المانيا الغربية	تونس
الأصول التي استنفدت أو مقدار الالتزام الذي نشأ خلال الفترة نفسها. ب - الأساس الذي ينبغي أن يتبع لقياس المصروفات المحققة محاسبيا وفقا لتوزيعها على الفترات التي استفادت من أصل معين هو التكلفة التاريخية أو تكلفة اقتناء ذلك الأصل. ج- الأساس الذي ينبغي أن يتبع لقياس المصروفات المحققة محاسبيا فور حدوثها هو سعر - أو أسعار - حيازة المنافع التي تم الحصول عليها. * لا تتحقق المكاسب - محاسبيا - إلا عندما يتم تحويل أصول أو خصوم أو عندما تصبح تلك المكاسب قابلة للتحويل ويكون ذلك عندما تكون الأصول المتعلقة بها قابلة للتحويل الفوري الى مبالغ نقدية.			
* **<u>الخسائر:</u>** الخسائر هي مقدار النقص في صافي الأصول - بخلاف النقص في الناتج عن توزيعات الأرباح للمالكين أو النقص الناتج عن العمليات الضرورية لتوليد الإيرادات. وطبقا للمعايير التي يتضمنها مفهوم التحقق المحاسبي			

ملخص لمقارنة مفاهيم المحاسبة المالية
في المملكة العربية السعودية مع الدول المختارة

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الأمريكية	المانيا الغربية	تونس
فان الخسائر القابلة للاثبات المحاسبي تقتصر على الخسائر الناتجة مما يأتي: **أ - العمليات التبادلية :** يتعين الإثبات المحاسبي للخسائر الناتجة عن هذه العمليات عندما يتم التبادل فعلا. **ب - التحويلات غير التبادلية:** إذ يتعين الإثبات المحاسبي للخسائر الناتجة عن هذه التحويلات عند وقوعها. **ج - السرقة أو التلف الذى يلحق بالأصول بفعل الآخرين:** ويتعين الإثبات المحاسبي للخسائر الناتجة عن هذه التحويلات عند وقوعها. **د - الكوارث :** إذ أنه يتعين إثبات هذه الخسائر محاسبيا عند حدوثها أو اكتشافها. **هـ- الظروف غير المواتية التى تترتب عليها آثار جارية:** ويتعين إثبات هذه الخسائر محاسبيا إذا كانت تلك الظروف تدل على أن القيم المسجلة للأصول قد أصابها تدهور مستديم. **و - الخسائر المحتملة :** ويتعين إثبات هذه الخسائر محاسبيا إذا كانت المعلومات المتاحة تدل على توقع حدوث حدث واحد أو أكثر في المستقبل لتأكيد حدوث خسارة أو تدهور في قيمة أصل معين أو إنشاء التزام على الوحدة المحاسبية بشرط إمكان تقدير مبلغ هذه الخسارة على نحو معقول.			
مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية: تحدد مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات	**مفاهيم جودة المعلومات:** حدد البيان رقم (٢) الذي اصدره المجلس المختص بوضع معايير المحاسبة المالية بعنوان (مفاهيم المحاسبة المالية) عدة خصائص		

ملخص لمقارنة مفاهيم المحاسبة المالية
في المملكة العربية السعودية مع الدول المختارة

تونس	المانيا الغربية	الولايات المتحدة الأمريكية	المملكة العربية السعودية
		للمعلومات المحاسبية، وفيما يلي الخطوط العريضة لهذه الخصائص: **الملائمة**: ان المعلومات المحاسبية الملائمة هي المعلومات التي تؤدي الى التأثير في القرارات التي يتخذها من يستخدمون تلك المعلومات، وذلك بمساعدتهم على التنبؤ بنتائج الأحداث، او تأكيد التوقعات التي سبق تكوينها، او تصحيح تلك التوقعات. وتحدث المعلومات ذلك التأثير بتحسين مقدرة من يتخذون القرارت على التنبؤ او باعادة تزويدهم بعد ذلك بالبيانات التي توضح مدى صحة التوقعات السابقة، ومن المعتاد ان تؤدي المعلومات هاتين الوظيفتين في آن واحد، نظرا لأن معرفة نتائج الاجراءات التي تم اتخإذها فعلا تؤدي بصفة عامة الى تحسين المقدرة على التنبؤ بنتائج اجراءات مماثلة، فبدون معرفة الماضي لا يكون هناك اساس للتنبؤ، وبدون اهتمام بالمستقبل تكون المعلومات المتعلقة بالماضي معلومات عقيمة.	المحاسبية. ويؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة المحاسبة عند وضع المعايير المحاسبية. كما تساعد المسئولين عن إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية التي تنتج من تطبيق طرق محاسبة بديلة. وفي التمييز بين ما يعتبر إفصاحا ضروريا ومالا يعتبر كذلك. **الملائمة :** تعتبر المعلومات ملائمة – أو ذات علاقة وثيقة بالغرض الذي تعد من أجله -إذا كانت تساعد المستثمرين والمقرضين -الحاليين والمرتقبين -على تقييم محصلة القرارات التي تتعلق بالاحتفاظ بحقوق الملكية أو تقديم القروض إلى تلك الوحدة، وذلك بشرط توافر باقي الخصائص التي تتسم بها المعلومات المفيدة. **أمانة المعلومات وإمكان الاعتماد عليها:** يفضل من يستخدمون المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية أن تكون هذه المعلومات على درجة عالية من الأمانة، إذ إن هذه الخاصية هي التي تبرر الثقة بها والاعتماد عليها، وتتسم المعلومات المالية الأمينة بالخاصتين الآتيتين:
		التوقيت المناسب: ويقصد بذلك اتاحة المعلومات لمن يتخذون القرارت في الوقت الملائم أي قبل ان تفقد هذه المعلومات قدرتها على التأثير في القرارات. وتعتبر هذه الخاصية جانبا مكملا	أ - تصوير المضمون الذي تهدف إلى تقديمه تصويرا دقيقا والتعبير عنه بصورة صحيحة، فلابد من التوافق الوثيق بين المعلومات الأمينة والحقيقة الواقعة. وجدير بالملاحظة أنه ليست هناك قاعدة لتقييم طريقة

ملخص لمقارنة مفاهيم المحاسبة المالية
في المملكة العربية السعودية مع الدول المختارة

تونس	المانيا الغربية	الولايات المتحدة الأمريكية	المملكة العربية السعودية
		لخاصية الملائمة فإذا لم تكن المعلومات متاحة عند الحاجة اليها، او إذا تراخى تقديمها لفترة طويلة بعد وقوع الأحداث التي تصورها بحيث تفقد قيمتها كأساس لاتخاذ اية اجراءات فانها تصبح غير ملائمة وتتضاءل منفعتها او تصبح عديمة المنفعة.وجدير بالملاحظة ان مجرد تقديم المعلومات في حينها لا يكسب هذه المعلومات خاصية الملاءمة، ولكن عدم اتاحة المعلومات في حينها يسلبها هذه الخاصية التي كان من الممكن ان تتمتع بها لو انها قدمت في حينها. **امانة المعلومات وامكان الاعتماد عليها:** ان الثقة بقياس معين وامكانية الاعتماد عليه تتوقف على توافر صفتين: إذ يجب ان يكون القياس صادقا في التعبير عما يهدف الى تصويره، كما يجب ان يكفل اطمئنان من يستخدم ذلك القياس الى انه يتسم بامانة التصوير.	معينة من طرق القياس المحاسبي على أساس هذه الخاصية. وبعبارة أخرى: يتعذر تحديد مدى مطابقة المعلومات المستخرجة وفقا لأسلوب معين من أساليب القياس للواقع فلابد من معرفة الظروف التي تحيط بكل حالة قبل تقدير مدى الاعتماد على الأسلوب المستخدم للقياس في تلك الحالة. ب - قابلية المعلومات للمراجعة والتحقيق ويقصد بذلك إن النتائج التي توصل إليها شخص معين باستخدام أساليب معينة للقياس المحاسبي والإفصاح يستطيع أن يتوصل إليها شخص آخر - مستقل عن الشخص الأول - بتطبيق نفس الأساليب. **<u>حيدة المعلومات:</u>** حيادية المعلومات - أو حيدتها - اصطلاح موجب يصف عدم التحيز. وتتداخل هذه الصفة تداخلا واضحا مع أمانة المعلومات لأن المعلومات المتحيزة - بحكم طبيعتها - معلومات لا يمكن الثقة بها أو الاعتماد عليها.
		ولكي تكون المعلومات مفيدة يجب ان تكون ذات علاقة وثيقة بالغرض الذي تعد من اجله كما يجب ان تكون جديرة بالثقة بها والاعتماد عليها. ولا بد ان ندرك ان الثقة مسألة نسبية فلا يمكن القول بوجود الثقة او انعدامها بصورة	وتوجه معلومات المحاسبة المالية التي تتصف بالحيدة للوفاء بالاحتياجات المشتركة لمن يستخدمون هذه المعلومات خارج المنشأة - دون افتراضات مسبقة عن احتياجات أي مجموعة معينة بالذات إلى تلك المعلومات كما تتسم معلومات المحاسبة المالية بأنها معلومات نزيهة خالية من

ملخص لمقارنة مفاهيم المحاسبة المالية
في المملكة العربية السعودية مع الدول المختارة

تونس	المانيا الغربية	الولايات المتحدة الأمريكية	المملكة العربية السعودية
		مطلقة، وانما هناك مستويات متدرجة للثقة، ويتوقف امكان الثقة بالمعلومات على مقدار ما يتمتع به الوصف او القياس من امانة التصوير والقابلية للمراجعة والتحقيق. وتتداخل خاصية حيدة المعلومات – او خلوها من التحيز – ايضا مع هذين العنصرين من العناصر التي تشكل خاصية الثقة بالمعلومات حتى يتسنى تحقيق منفعتها. **قابلية المعلومات للمراجعة والتحقيق**: تتوافر هذه الخاصية إذا امكن تأمين درجة عالية من الاتفاق على النتائج التي يتوصل اليها مجموعة من الأشخاص، يقوم كل منهم – مستقلا عن غيره- باستخدام نفس الطرق لقياس تلك النتائج. اما خاصية امانة التصوير فانها تشير الى التناظر او التوافق بين الارقام المحاسبية وبين الموارد او الأحداث التي تهدف هذه الارقام الى تصويرها.	التحيز صوب أي نتائج محددة مسبقا ، ومن ثم فان خاصية حيدة المعلومات تتطلب ما يأتي: أ - أن يرتكز الاختيار من بين بدائل القياس والإفصاح على تقييم فاعلية كل من هذه البدائل. ب- فيما يتعلق بتطبيق طرق الإفصاح أو أساليب القياس التي تتطلب الالتجاء إلى التقدير، يجب ألا تعمد إدارة المنشأة إلى المغالاة في هذه التقديرات أو بخسها - بغية تحقيق نتائج معينة ترغب - مسبقا - في التوصل إليها. **<u>قابلية المعلومات للمقارنة :</u>** تؤدي هذه الخاصية إلى تمكين من يستخدمون معلومات المحاسبة المالية من التعرف على الأوجه الحقيقية للتشابه والاختلاف بين أداء المنشأة وأداء المنشآت الأخرى خلال نفس الفترة الزمنية كما تمكنهم من مقارنة أداء المنشأة خلال السنوات السابقة. ولهذه الخاصية جانبان: أ - إمكان المقارنة بين المعلومات المالية لنفس الوحدة المحاسب من فترة زمنية لأخرى، ونعني بذلك "الثبات أو الاستمرارية".
		وجدير بالملاحظة ان درجة عالية من التناظر لا تضمن ان قياسا محاسبيا معينا يعتبر ملائما لاحتياجات من يستخدمونه إذا كانت الموارد او الأحداث التي يصورها ذلك القياس غير مناسبة للغرض المنشود. **<u>حيدة المعلومات</u>**: يقصد بحيدة المعلومات – او	ب – إمكان المقارنة بين نتائج الوحدات المحاسبية – وبصفة خاصة الوحدات التي تنتمي إلى نفس مجال النشاط الاقتصادي. **<u>التوقيت الملائم:</u>** يجب إتاحة المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية لمن يستخدمونها عندما يحتاجون إليها، إذ إن هذه المعلومات تفقد منفعتها إذا لم تكون متاحة عندما تدعو

ملخص لمقارنة مفاهيم المحاسبة المالية
في المملكة العربية السعودية مع الدول المختارة

تونس	المانيا الغربية	الولايات المتحدة الأمريكية	المملكة العربية السعودية
		خلوها من التحيز – انه عند وضع المبادىء او تطبيقها يجب ان يتركز الاهتمام حول ملائمة المعلومات وامكانية الاعتماد عليها – دون النظر الى التأثير الذي يحدثه ذلك المبدأ على غاية او مصلحة معينة بالذات. وذلك لأن الاختيار النزيه من بين البدائل المحاسبية المتاحة يجب ان يكون خاليا من التحيز نحو تحقيق نتيجة محددة مسبقا. ونظرا لان المعلومات التي تشملها القوائم المالية تستهدف خدمة فئات متعددة من ذوي الاهتمامات او المصالح المتباينة ، فليست هناك نتيجة واحدة محددة مسبقا يمكن ان تناسب اهتمامات كافة الفئات التي تستخدم هذه المعلومات.	الحاجة إلى استخدامها، أو إذا تراخي تقديمها فترة طويلة بعد وقوع الأحداث التي ترتبط بها مما يؤدي إلى تعذر اتخاذ أي إجراءات على أساسها. ولخاصية التوقيت الملائم جانبان: أ - دورية القوائم المالية بمعنى طول أقصر فترة زمنية تعد عنها القوائم المالية التي قد تكون متاحة في مواعيد دورية متقاربة، وقد لا تكون متاحة إلا في مواعيد متباعدة. ب - المدة التي تنقضي بين نهاية الفترة الزمنية التي تعد عنها القوائم المالية وبين تاريخ إصدار تلك التقارير وإتاحتها للتداول. إذ انه كلما كان ذلك الفارق الزمني طويلا كلما قلت منفعة المعلومات المالية التي تشملها تلك القوائم. ومن ثم فان تحديد الفترة الزمنية المثلى التي تعد عنها التقارير، وتقليل الفارق الزمني بين نهاية تلك الفترة وتاريخ إصدار التقارير، يعتبران من المعايير الهامة لمنفعة المعلومات المحاسبية.
		<u>قابلية المعلومات للمقارنة وثبات التطبيق:</u> تكتسب المعلومات المتعلقة بمشروع معين درجة كبيرة من المنفعة إذا امكن مقارنتها بمعلومات مماثلة عن المشروعات الاخرى، وإذا امكن مقارنتها بالمعلومات المماثلة عن نفس المشروع في فترات زمنية مختلفة او في فترات زمنية مختلفة زمنية اخرى. فامكانية المقارنة بين	**<u>قابلية المعلومات للفهم:</u>** لا يمكن الاستفادة من المعلومات إلا إذا كانت مفهومة لمن يستخدمها، وتتوقف إمكانية فهم هذه المعلومات على عاملين: أ - طبيعة البيانات التي تحتويها القوائم المالية وكيفية عرضها. ب - مقدرة من يستخدمون هذه المعلومات - خارج المنشأة على استيعابها.

ملخص لمقارنة مفاهيم المحاسبة المالية
في المملكة العربية السعودية مع الدول المختارة

تونس	المانيا الغربية	الولايات المتحدة الأمريكية	المملكة العربية السعودية
		المشروعات والاستمرار في تطبيق نفس الطرق المحاسبية خلال الفترات الزمنية المتوالية تؤدي الى زيادة القيمة الاعلامية للمقارنات التي يتم اجراؤها. وذلك لان اهمية المعلومات- ولا سيما المعلومات الكمية – تتوقف الى حد كبير على امكانية من يستخدم هذه المعلومات على مقارنتها بمقياس يمكن الاهتداء به. **الاهمية النسبية**: الاهمية النسبية مفهوم متشعب يرتبط بالخصائص النوعية للمعلومات – لا سيما – فيما يتعلق بملاءمة تلك المعلومات وامكان الثقة بها والاعتماد عليها، ورغم ان تعريف خاصيتي الاهمية النسبية، وملاْمة المعلومات يعتمد على اساس مقدار ما تحدثه كل منهما من تأثير على من يتخذون القرارت، الا انهما خاصيتان متميزتان، فقد يتخذ القرار بعدم الإفصاح عن معلومات معينة اما على اساس ان المستثمرين لا يحتاجون الى تلك المعلومات (بمعنى ان هذه المعلومات غير ملائمة او لا علاقة لها بالقرارات التي يتخذها المستثمرون) ، او على اساس ان هذه المعلومات ضئيلة القيمة الى درجة انها لا تؤثر على هؤلاء المستثمرين (بمعنى انها ليست لها اهمية نسبية) ، وبالتالي فان حجم أي بند في حد ذاته – دون النظر الى طبيعته او الى الظروف التي تم فيها تكوين الرأي الشخصي بشأنه – لا يعتبر اساسا كافيا للحكم على الاهمية النسبية لذلك البند، ويتبلور الموقف الحالي للمجلس المختص بوضع معايير	وبالتالي فان قدرات من يستخدمون القوائم المالية وحدود هذه القدرات يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند إرساء معايير المحاسبة المالية، وعند إعداد القوائم المالية، بما يكفل تحقيق الهدف من توصيل المعلومات المالية إلى من يستخدمونها خارج المنشأة. **الأهمية النسبية والإفصاح الأمثل:** يرتبط هذان المفهومان ببعضهما من ناحية، كما أنهما يرتبطان معا بمفهومي الملاءمة وأمانة المعلومات من ناحية أخرى. ويرجع السبب في ارتباط الأهمية النسبية بالإفصاح الأمثل إلى أن المعلومات الهامة يتعين الإفصاح عنها. وبنفس المنطق فان المعلومات التي لا يتم الإفصاح عنها يفترض - مسبقا - أنها معلومات غير هامة. أما السبب في ارتباط مفهومي الأهمية النسبية والإفصاح الأمثل - معا - بمفهوم الملاءمة فيرجع إلى أن المعلومات التي ليست لها علاقة وثيقة بأهداف القوائم المالية تعتبر - بحكم طبيعتها - معلومات غير هامة - وبالتالي ليس هناك ما يدعو إلى الإفصاح عنها. وبالمثل، فإن الأهمية النسبية والإفصاح الأمثل يرتبطان - معا - بمفهوم أمانة المعلومات وإمكان الاعتماد عليها وذلك على أساس أن القوائم المالية التي يمكن الاعتماد عليها يجب أن تفصح عن كافة المعلومات ذات الأهمية النسبية (وذلك بالإضافة إلى توافر باقي الخصائص الأخرى في تلك القوائم).

ملخص لمقارنة مفاهيم المحاسبة المالية
في المملكة العربية السعودية مع الدول المختارة

تونس	المانيا الغربية	الولايات المتحدة الأمريكية	المملكة العربية السعودية
		المحاسبة في انه لا يستطيع وضع مبادىء عامة للاهمية النسبية – لانه يتعذر على مثل هذه المبادىء ان تأخذ بعين الاعتبار كافة العوامل التي تدخل في تكوين الرأي الشخصي الذي يقوم على الخبرة والتجربة، وان المجلس قد يضع – في المستقبل – معايير كمية للأهمية النسبية ضمن مبادىء معينة وفقا لما يراه ملائما. **التكلفة والعائد**: يستطيع كل من يستخدم المعلومات المحاسبية تكوين تصوره الشخصي عن القيمة النسبية لكل خاصية من الخصائص النوعية لهذه المعلومات، ولكن من المهم – في نهاية الامر – ان تبذل الهيئة المختصة بوضع معايير المحاسبة قصارى جهدها لتوفير احتياجات المجتمع ككل عندما تصدر مبدأ محاسبيا من شأنه التضحية باحدى هذه الخصائص في سبيل خاصية اخرى كما يجب على هذه الهيئة ان تكون على بينة – بصورة مستمرة – من المفاضلة بين محصلة التكاليف والمنافع التي تترتب على تلك المبادئ ، إذ انه لكي يمكن تبرير الإفصاح عن معلومات معينة يتعين ان تكون المنافع المتوقعة من الحصول على تلك المعلومات اكبر من التكلفة التي ترتبط بالإفصاح عنها، غير انه يتعذر – في هذه الحالة – تحديد مقدار التكلفة او العائد، فهناك تكلفة لاعداد المعلومات وتقديمها، وهناك تكلفة لاستخدام تلك المعلومات، كما ان من يقوم	وتقضي خاصية الأهمية النسبية توجيه الاهتمام إلى من يستخدمون القوائم المالية والتعرف على ما يحتاجونه من المعلومات، والقاعدة العامة هي أن بندا معينا يعتبر ذا أهمية نسبية إذا أدى حذفه أو عدم الإفصاح عنه أو عرضه بصورة غير صحيحة إلى تشويه المعلومات التي تشملها القوائم المالية بما يؤدي إلى النتائج الآتيـة: أ - التأثير على تقييم المستثمرين والمقرضين - الحاليين والمرتقبين - لمحصلة النتائج التي تترتب على الاحتفاظ بحق من حقوق الملكية أو تقديم قرض للمنشأة. ب - التأثير على تقييم المساهمين الحاليين أو أصحاب الحقوق في المنشأة لأداء الإدارة. ويسهم الإفصاح الأمثل في زيادة منفعة المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية، ومن ثم فان القوائم المالية يجب أن تكشف عن كافة المعلومات التي تجعلها غير مضللة، كما يجب أن يتركز الإفصاح في التأكيد على المعلومات التي يتعين إبرازها بصورة خاصة - وهي المعلومات الهامة ذات العلاقة الوثيقة بالهدف الذي تعد من أجله هذه القوائم - وهناك جانبان للإفصاح الأمثل، هما تجميع المفردات في مجموعات ملاءمة، وإضفاء الشرح الأمثل على البيانات.

ملخص لمقارنة مفاهيم المحاسبة المالية
في المملكة العربية السعودية مع الدول المختارة

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الأمريكية	المانيا الغربية	تونس
	باعداد المعلومات المالية ينتفع منها بنفس القدر الذي ينتفع به من يستخدمها. **قابلية المعلومات للفهم**: لا يمكن ان تكون المعلومات نافعة لمن يتخذون القرارت إذ تعذر عليهم فهمها، حتى لو كانت هذه المعلومات وثيقة الصلة بقرار معين او كانت تتمتع بدرجة عالية من الأمانة التي تكفل الثقة بها والاعتماد عليها. وترتبط قابلية المعلومات للفهم بالصفات التي يتسم بها من يتخذ القرار بقدر ارتباطها بخصائص المعلومات نفسها وبالتالي فانه لا يمكن تقييم قابلية المعلومات للفهم على أساس مطلق، وإنما يجب أن يكون ذلك التقييم مرتبطا بمجموعة محددة بالذات ممن يتخذون القرارات.		

(الصفحة التالية ٤٠١)