



# المجمع العربي للمحاسبين القانونيين

نشرة شهرية إلكترونية ترسل إلى الأعضاء-أب/أيلول ٢٠٠٢  
العدد رقم (٩)



لمزيد من المعلومات يرجى الإتصال مع الجمعية على: هاتف ٨٢٨٢ ٥٦٩/٥٦٣ ٦٥٢٧ (٩٦٢-٦) فاكس ٦٥٢٣ ٥٦٧ (٩٦٢-٦) بريد إلكتروني info@ascasociety.org موقع إلكتروني www.ascasociety.org  
For more information contact the society at: TEL (962-6) 5676522/5698282 FAX (962-6) 5676523 EMAIL info@ascasociety.org WEBSITE www.ascasociety.org

## دورة حول محاسبة التكاليف المتقدمة



عقدت دائرة التدريب والتعليم المستمر في جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (الأردن) دورة تدريبية حول محاسبة التكاليف المتقدمة خلال الفترة من ١٨-٢٢/٨/٢٠٠٢، حضرها متدربون من عدد من الوزارات والمؤسسات والشركات. وتعد إدارة الجمعية لعقد المزيد من الدورات التدريبية الرامية إلى رفع الكفاءة المهنية لدى العاملين في حقول المحاسبة والتدقيق ولدى المحاسبين والمدراء الماليين والمحللين وغيرهم من المهتمين بشؤون المهنة وذلك تنفيذاً لبرنامجها السنوي للتدريب والتأهيل.

## فعاليات ورشة العمل الخاصة ببرنامج التأهيل لامتحانات ACPA



عقدت عمادة خدمة المجتمع والتعليم المستمر بالجامعة الإسلامية - غزة ورشة عمل خاصة بالتعريف بأهمية اكتساب المهارات المهنية للمحاسب الفلسطيني والمزايا المحلية والعربية للحصول على شهادة المحاسب القانوني العربي "ACPA".

وقد عقدت ورشة العمل في قاعة المؤتمرات بمبنى القدس في الجامعة بالرغم من الظروف الصعبة والتحديات التي يمر بها المجتمع الفلسطيني، وتأكيداً على إصرار الشعب الفلسطيني في التعليم والتأهيل، وكانت بعنوان:

"التأهيل لامتحانات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ACPA - امتحان نوفمبر ٢٠٠٢"

وتمت فعاليات ورشة العمل تحت رعاية كل من:

- الأستاذ محمد سلامة جرادة وكيل وزارة المالية وعضو مجلس ادارة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ASCA
- الأستاذ الدكتور محمد عيد شبير رئيس الجامعة الإسلامية - غزة .
- الأستاذ زهير الناظر المدير التنفيذي في طلال أبو غزالة وشركاه - غزة
- ونخبة من المختصين والأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق .



## المجمع العربي

## للمحاسبين القانونيين

جمعية مهنية عربية تهدف إلى إرساء معايير المحاسبة والتدقيق والسلوك وإلى بناء القدرات من خلال برامج التعليم والامتحان والتأهيل المعترف بها دولياً.

## Arab Society of Certified Accountants (ASCA)

A regional professional society dedicated to the promotion of the highest accounting, auditing and ethical standards and to capacity building through the institution of globally recognized educational and examination qualification programs.

أخبار المجمع..... ١

معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٩ -

التطبيق .. المواقف .. والاثار على

الشركات الاردنية !!..... ٢

مشروع قانون الضرائب

الجديد..... ٥

"- مبدأ قياس ونحقق المصروفات

بين التأييد والانتقاد"..... ١٠

مفاهيم المحاسبة المالية..... ١٣



المستندات المؤيدة لها ومن الممكن معرفة قيمتها التاريخية والحالية بعد طرح الاستهلاك المتراكم. وقد عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA التكلفة التاريخية :

بأنها المبالغ المقاسة بالنقود للنقد المنفق أو الممتلكات الأخرى التي تم تحويلها للغير أو أسهم راس المال المصدر ، أو الخدمات التي تم إنجازها أو الالتزامات التي قدمت مقابل سلع وخدمات التي تم استلامها أو سوف يتم استلامها .

وتواجه التكلفة التاريخية انتقادات تتمثل في التالي :

١. هناك مشكلة في التكلفة التاريخية في حالة التضخم ، حيث يتم تجاهل وحدة القياس .
٢. عند الاحتفاظ بالاصل فان التكلفة التاريخية تصبح عديمة الجدوى ، حيث ان الاصل سوف يصبح بالسعر السوقي أكثر من قيمته المسجلة والتي سوف تصبح صفرا يوما ما .
٣. في حالة شراء أصول في تواريخ مختلفة فان عدم تجانس المبالغ وقيمة الاصول الحقيقية تصبح لا تمثل الواقع الفعلي .
٤. إن قيمة أي أصل غير مستقرة وانما ترتبط بالزمن والظرف والأسعار في وقت معين وبالتالي فان قائمة المركز المالي لا تظهر المركز المالي بشكل دقيق .

وبالمقابل واجهت القيمة العادلة انتقادات ليس اقلها تضخيم الارباح بشكل كبير في نهاية السنة المالية والتي من الممكن أن تتغير بعد أسبوع من تاريخ افعال الحسابات وكذلك كيفية التعرف على القيمة العادلة التي تخضع أصلا للقياس ، هذا إضافة الى خروج هذا المبدأ عن المبادئ المحاسبية التي تم ذكرها أعلاه ، وفي ظل اعتماد القيمة العادلة والتقلب المستمر للأسعار فان هذا يؤثر أيضا على قابلية البيانات المالية للمقارنة وكذلك على التحليل المالي والتي سوف تصبح غير ممكنة في ظل هذا التقلب .

وفي الأردن وحيث أنه كان قد أقر تطبيق معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية ، فانه قد طبق المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٩ في حسابات منشأته للعام ٢٠٠١ ، ولكن البنوك طبقت المعيار بموجب تعليمات خاصة صادرة عن البنك المركزي الأردني تتعلق بكيفية وضع الفروقات الناتجة عن تطبيق هذا المعيار في قائمة المركز المالي .

#### تطبيق المعيار رقم ٣٩ .. وتأثيراته !

لما كان المعيار ٣٩ ينص على الاعتراف بجميع الموجودات والمطلوبات المالية في الميزانية وقياسها بالقيمة العادلة ومن ضمنها تطبيق القيمة العادلة على الاستثمارات في البيانات المالية ، فإننا اذا ما نظرنا الى استثمارات الشركات الاردنية وكذلك البنوك نجد ان معظمها تتضمن الاستثمار في الاسهم في بورصة عمان وكذلك المشتقات المالية والأدوات

أثار معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٩ جدلا شديدا منذ أن تم اقتراحه كمسودة وذلك لأول مرة سنة ١٩٨٩ من قِبل لجنة معايير المحاسبة الدولية وكانت ردود الفعل شديدة على المسودة رقم أ-٤٠ عند صدورهما في شهر أيلول ١٩٩١ وعليه تم اصدار المسودة رقم أ-٤٨ في كانون الثاني ١٩٩٤ من أجل دراستها ووضع الملاحظات عليها ، وبعد ذلك بدأت الاجتماعات والنقاشات والمداولات من قبل المختصين والجمعيات المهنية المحاسبية لاجل وضع آرائهم واقتراحاتهم الى أن تم التوصل الى المسودة رقم أ-٦٢ في شهر حزيران ١٩٩٨ وبالتالي صدر هذا المعيار في شهر آذار ١٩٩٩ بعد مناقشات طويلة على أن يسرى مفعوله اعتبارا من سنة ٢٠٠١ وهذا المعيار في الحقيقة مكمل للمعيار رقم ٣٢ المتعلق بالافصاح والعرض .

#### القيمة التاريخية والقيمة العادلة من وجهة نظر محاسبية !!

ربما لم يأخذ المعيار نقاشا عميقا ولغطا كبيرا ووقتا طويلا لاقاراره والسبب في ذلك واضح هو اعتماد القيمة العادلة بدلا من القيمة التاريخية والتي يستعملها المحاسبون منذ الامد فبدلا من استعمال القيمة التاريخية أصبحت القيمة العادلة هي المسيطرة في تاريخ اغلاق البيانات المالية في نهاية السنة المالية. إن مبدأ الحيطة والحذر Conservatism الذي كان يستعمله المحاسبون في بياناتهم المالية قد أصبح بحاجة الى اعادة نظر في ظل تطبيق المعيار رقم ٣٩ ، إذ أن القيمة العادلة تعني أنها من الممكن أن تتغير ليس في العام القادم فقط بل ربما في غضون شهر من افعال البيانات المالية وبالتالي فان الحذر الذي كان المحاسب متمسكا به أصبح بغير ذي جدوى أو قيمة لانه لا يعرف ماذا ستكون عليه القيمة العادلة بعد شهر .

ان التحفظ في الفقه المحاسبي يعني اظهار القيمة الاقل من بين أكثر من قيمة محتملة لبنود الإيرادات والأصول ، وعلى العكس يجب اظهار القيمة الاعلى من بين أكثر من قيمة محتملة لبنود المصروفات والمطلوبات وبالنظر الى ذلك فان الإيرادات ربما لا تظهر بقيمتها الحقيقية ولكن المصروفات تظهر بالقيمة الحقيقية مما يشكل عبئا على قائمة الدخل ، وكذلك فان قائمة المركز المالي ربما ايضا لا تظهر الوضع المالي بشكل عادل مما يؤثر سلبا على المركز المالي وبالتالي يضلل التحليل المالي للمنشأة واذا كان هناك استنتاج لهذا المبدأ فانه يعطي مؤشرا على تقييد المحاسبين بعدم اظهار أرباح مضخمة ربما لا تكون موجودة أو قد لا تتحقق بينما يكونون متأكدين الى حد بعيد من الارقام التي بين أيديهم واذا ما تحققت أرباح غير منظورة فيمكن اظهارها في السنوات اللاحقة .

إن الموضوعية Objectivity في النظرية المحاسبية تعتمد بالدرجة الأولى على القياس التاريخي للأصول والمطلوبات وعليه فان الأدلة الملموسة للأصل الذي كان قد امتلك يمكن الرجوع إليها عند الحاجة من خلال

٣٩ على البيانات المالية للشركات الاردنية لسنة ٢٠٠١ .

ومن خلال الجدول أعلاه فإننا نلاحظ مدى النقلة النوعية لأرباح البنوك والشركات الأردنية بعد الضرائب ، فالبنوك ارتفعت أرباحها بمقدار ٣٧,٩ مليون دينار ، أما شركات التأمين والخدمات والصناعة فقد كان الانقلاب كبيرا ، بحيث استطاعت هذه القطاعات أن تقلب خسائرها من ٥٤,٦ دينار كخسائر الى أرباح بمقدار ٩٧,٢ مليون دينار ، ومن المفهوم أن هذه النقلة النوعية ليست جميعها بسبب تطبيق القيمة العادلة ، فأداء الاقتصاد الأردني لسنة ٢٠٠١ كان أفضل بكثير من العام الذي سبقه .

لقد انعكس تطبيق القيمة العادلة إيجابا على الاستثمارات بدلا من القيمة التاريخية وأخذ مخصصات الهبوط فقط ، إن البنوك والشركات الأردنية لم تكن ستأخذ مخصصات للهبوط لو لم يتم تطبيق المعيار ٣٩ لسنة ٢٠٠١ وذلك نتيجة للارتفاع في أسعار الاسهم والتي هي أعلى من القيمة التاريخية المسجلة لديهم وحتى أعلى من القيمة المسجلة لسنة ٢٠٠٠ بعد مخصص الهبوط الذي كان مأخوذا .

لقد ألزم البنك المركزي البنوك الاردنية بمعالجة الفروقات الناتجة من تطبيق القيمة العادلة ضمن بند خاص في حقوق الملكية بدلا من انعكاسها على الاصول في قائمة المركز المالي كما في الشركات الاردنية ولكنها تظهر في قائمة الدخل كأرباح أو خسائر ضمن بند مستقل والحقيقة أن تطبيق المعيار على البنوك يتضمن بنودا كثيرة ومعقدة نتيجة لتنوع أعمال البنوك وكذلك ارتباطها بعقود مستقبلية تؤثر على قائمة المركز المالي وهذه البنود:

- أ. موجودات مالية للمتاجرة مثل السندات الحكومية واسهم شركات .
- ب. موجودات مالية متوفرة للبيع مثل السندات الحكومية واسهم شركات .
- ج. المشتقات المالية مثل عقود العملات الأجنبية الآجلة ، وأية عقود مستقبلية .
- د. التحوط المالي .

#### التأثير على الأرباح الموزعة لسنة ٢٠٠١ !

من المفهوم والمتفق عليه بأن مجلس الادارة في أي شركة أو مؤسسة يحاول قدر الامكان أن يظهر الشركة بأنها حققت أرباح عالية جدا وأن الأداء كان ممتازا وذلك لعدة أهداف أولها السمعة الطيبة لأعضاء مجلس الادارة بأنهم عملوا وجدوا واجتهدوا للحفاظ على حقوق المساهمين وثانيهما على أمل التجديد لنفس أعضاء مجلس الادارة على اعتبار ما حققوه من إنجاز واثالثها ربما تكون هناك بعض المنافع الشخصية ، وبالنظر الى نتائج أرباح الشركات لعام ٢٠٠١ فإنها كانت هبة من السماء نتيجة تطبيق المعيار رقم ٣٩ حيث طبقت القيمة العادلة وكما بيانا أعلاه فان الاستثمارات قد ارتفعت لسنة ٢٠٠١ عن سنة ٢٠٠٠ وهو ما سوف يعتبر إنجازا كبيرا والمتفحص للبيانات المالية للبنوك والشركات يلاحظ أن معظم البنوك والشركات إلا ما ندر وخاصة في بعض البنوك قد حققت أرباحا نتيجة تطبيق القيمة العادلة والتي لولا تطبيقها لما تحققت تلك الأرباح (الصافية) ، وحتى تلك البنوك والشركات التي كانت تئن تحت وطأة الخسائر المتراكمة والتي كانوا يحتاجون لسنوات لاجل إطفائها فان أرباحهم كانت ممتازة بكافة المقاييس نتيجة تطبيق القيمة العادلة واستطاعوا خلال هذه السنة أن يقطعوا أشواطا كبيرة باتجاه إطفاء الخسائر المتراكمة .

للمتاجرة بالنسبة الى البنوك والتي سنأتي على ذكرها لاحقا . والقيمة العادلة في الأدب المحاسبي هي المبلغ الذي يمكن بموجبه تبادل موجودات أو تسديد مطلوبات بين جهات مطلعة وراغبة في معاملة مباشرة .

لقد كانت البيانات المالية قبل تطبيق المعيار تأخذ بعين الاعتبار مخصصا لهبوط أسعار الاسهم والاستثمارات في نهاية السنة المالية وكان هذا المخصص يخفض قيمة الاستثمارات في قائمة المركز المالي وينعكس على قائمة الدخل كخسارة ولكن اذا ما كانت القيمة السوقية للاسهم أعلى من القيمة التاريخية المسجلة فلم يكن يأخذ أي مبلغ لتعديل القيمة لتصبح مساوية للقيمة السوقية حيث أن قائمة الدخل سوف تزيد بالفرق بين القيمة المسجلة والقيمة السوقية وسوف ينعكس إيجابا على بند الاصول في قائمة المركز المالي .

لقد كان المحاسبون يتبعون هذا المبدأ بناء على قاعدتي الحيطة والحذر والموضوعية ، فإذا ما تحققت خسائر أكثر من المتوقع فان الاحتياطي أو المخصص كان مأخوذا بعين الاعتبار وسوف تصبح الخسائر في حدها الأدنى واذا ما تحققت أرباح أكثر من القيمة التي تم أخذها فقد كان المحاسب حذرا عن بناء المخصص وبالتالي فان أي أرباح يمكن تحقيقها عند البيع سوف تكون فعلية من واقع التدفق النقدي المستلم وسوف تقيد أرباحا في قائمة الدخل ، وفي ظل تطبيق القيمة العادلة فان المخصص اصبح لا داعي له .

#### تأثير تطبيق المعيار على المنشآت الاردنية لسنة ٢٠٠١ !

ولكن ما هو الحال عند تطبيق المعيار رقم ٣٩ وما هو التأثير على البنوك والشركات الاردنية وأدائها لسنة ٢٠٠١ ؟

بدراسة البيانات المالية للشركات والبنوك الاردنية للسنة المالية ٢٠٠١ ، فقد بدا تأثير المعيار واضحا على أرباح البنوك والشركات الاردنية ، وبالرجوع الى أداء بورصة عمان لسنة ٢٠٠١ وأسعار الأسهم في نهاية عام ٢٠٠١ مقارنة مع عام ٢٠٠٠ فإننا نلمس بوضوح مدى التأثير ، فمن المعروف أن أسعار الأسهم قد ارتفعت خلال عام ٢٠٠١ مقارنة بالعام الذي سبقه كما ارتفع الرقم القياسي لاسعار الأسهم والجدول التالي يبين أداء البورصة:

	٢٠٠٠	٢٠٠١
القيمة السوقية للأسهم	٣,٥ مليار دينار	٤,٥ مليار دينار
الرقم القياسي لاسعار الأسهم	١٣٣,١	١٧٢,٧
الأرباح بعد الضرائب لقطاع البنوك	١٥٥,٣ مليون دينار	١٩٣,٢ مليون دينار
لقطاعات التأمين والخدمات والصناعة	(٥٤,٦) مليون دينار	٩٧,٢ مليون دينار
الأرباح الموزعة	١١٥,٠ مليون دينار	١٣٦,٩ مليون دينار

من الجدول السابق نلاحظ بأن القيمة السوقية للاسهم ارتفعت بمقدار مليار دينار أي حوالي ٢٨٪ ، كذلك ارتفع الرقم القياسي لاسعار الاسهم بمعدل ٢٩,٨٪ . ونستنتج من الجدول أعلاه بما أن القيمة السوقية قد ارتفعت بمقدار مقارب لارتفاع الرقم القياسي لاسعار الاسهم فان تأثير الاستثمارات من حيث السعر سوف ينعكس إيجابا عند تطبيق المعيار رقم

من المفهوم والمتفق عليه بأن هناك محاسبة مالية ومحاسبة ضريبية أي بمعنى تعديل الحسابات المالية لتتوافق وتتلاءم مع الأنظمة الضريبية وصولاً إلى رقم الدخل الخاضع للضريبة ، وقبل تطبيق القيمة العادلة فإن ضريبة الدخل لم تكن تعترف بالمخصصات والاحتياطيات الواردة في قائمة الدخل مثل مخصص هبوط الاستثمارات أو مخصص الديون المشكوك فيها أو مخصص هبوط العملة كون جميع هذه المخصصات تعتبر خسائر غير متحققة وهي بمثابة مخصصات أو احتياطيات ، وحيث أن الشيء بالشيء يذكر فإن تطبيق القيمة العادلة للمنشآت الأردنية لسنة ٢٠٠١ سيكون بالتالي نتيجة أرباح غير متحققة وبالتالي فإن ضريبة الدخل لا تعترف بهذا الربح الغير متحقق وتعديل قائمة الدخل لتظهر الدخل المتحقق الحقيقي ، أي أن ضريبة الدخل في هذا الموضوع لا زالت تتبع القيمة التاريخية الحقيقية من خلال المستندات المؤيدة لتلك العملية أو العمليات .

### وماذا عن المستقبل... وهل من حل !!

لقد أثار المعيار الدولي رقم ٣٩ جدلاً كبيراً في مختلف أرجاء العالم حيث قد أخذ وقتاً طويلاً جداً من النقاش من قبل مختلف الهيئات والجمعيات المهنية العالمية ، وبعتماد القيمة العادلة فإن ثورة في مفاهيم ومبادئ المحاسبة قد أحدثت انقلاباً تاماً لتلك المفاهيم . إن القيمة العادلة تعتمد أصلاً على القياس والذي هو مجال واسع جداً ويكتنفه بعض المشاكل والعقبات في علم المحاسبة .

لقد أقر تطبيق المعيار رقم ٣٩ إلا أن هناك بعض التحفظات التي تتعلق بالتطبيق والأنظمة النافذة والتي ذكرناها أعلاه ، وندعو الله أن لا يتم استغلال تطبيق هذا المعيار بشكل يؤدي إلى التوسع (القانوني) في تطبيق هذا المعيار وبالتالي تتشكل عملية (طبخ) قانونية للسجلات المحاسبية تؤدي إلى انهيار الشركات ، ولا زال العالم لم يفيق من الفضائح المحاسبية للشركات الأمريكية مثل شركة وورد كوم وشركة زيروكس وانهارت شركة أنرون للطاقة ، وإنني أرى أنه يجب على السلطات الحكومية وخاصة وزارة الصناعة والتجارة وضع تعديل في قانون الشركات يتضمن نصاً صريحاً وواضحاً لتطبيق المعيار في الشركات الأردنية ، أما البنوك فإنها تخضع للتعليمات الصادرة عن البنك المركزي بموجب قانونه والذي يستطيع أيضاً أن يلزمها بكيفية المعالجة الناتجة عن تطبيق المعيار .

إن التشريعات المقترحة ضرورية تجنباً سواء لتضخيم الأرباح في حالة الرواج الاقتصادي أو لا سمح الله حدوث انتكاسة في حالة الركود الاقتصادي وخاصة تلك التي تتعلق بتوزيع الأرباح الغير متحققة نتيجة للتغير في القيمة العادلة .

إن معظم مجالس الإدارة في الشركات والبنوك قد قررت اعتبار الفروقات الناتجة عن القيمة العادلة بمثابة أرباح متحققة مثلها مثل أي نشاط تشغيلي آخر وعدم اعتبارها أرباحاً غير متحققة وبالتالي ضمها إلى الأرباح من الأنشطة التشغيلية الأخرى وصولاً إلى الربح الصافي الذي بموجبه تم اقتراح توزيع نسبة الربح على المساهمين ، هذا ما فعلته البنوك والشركات الأردنية ، وبالتأكيد فإن هذا يعتبر بمثابة ربح (وهمي) لم يتحقق من أي نشاط تمارسه المنشأة بل كان بمثابة قيد محاسبي فقط تم بموجبه تضخيم الأرباح ، والمعروف أن الإيرادات لأي منشأة تتحقق نتيجة استمرار نشاطها التشغيلي طويل الأمد وليس من خلال تقليات تحدث على المدى القصير وبقيد محاسبي واحد .

وهنا لنا أن نسأل مجالس الإدارة في هذه الشركات : ماذا لو انخفضت قيمة الاستثمارات وأصبحت بنكسة وتباطأ النمو الاقتصادي لسنة ٢٠٠٢ وتراجعت القيمة السوقية للأسهم والتي يترتب عليها انخفاض أسعار الأسهم والاستثمارات؟ سيتم طبعا تطبيق القيمة العادلة وبدل أن يكون هناك أرباح غير متحققة سيكون هناك أيضاً خسائر غير متحققة يجب تطبيقها في ظل المعيار رقم ٣٩ ، ولكن هل يستطيع مجلس الإدارة توزيع أرباح؟ بل وبشكل أكثر وضوحاً هل سوف يستطيع مجلس الإدارة توزيع أرباح لسنتين أو ثلاثة؟ أم سيكون مشغولاً بإطفاء الخسائر المتراكمة الغير متحققة أصلاً؟ ولنا أن نتذكر الانخفاض الشديد لأسعار الأسهم منتصف التسعينات والذي استمر لسنوات عدة .

وهل لدى المنشآت الأردنية التدفق النقدي الفائض لتوزيع الأرباح أم ستلجأ للبنوك لاجل الاقتراض من أجل التوزيع وما سيترتب على ذلك من فوائد وضائقة مالية عند تسديد هذه القروض؟

إن المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٩ لا يتدخل في نسب التوزيع ، أو إذا كانت الفروقات الناتجة عن تطبيق القيمة العادلة يجب اعتبارها ودمجها مع الأرباح المتحققة من الأنشطة التشغيلية ليصار إلى اقتراح توزيع نسبة الأرباح ولكن المعيار يضع مبادئ لتطبق في جميع الدول الأعضاء التي تطبق معايير المحاسبة الدولية في بلادها تاركة أمر توزيع الأرباح جانباً وبالتالي فإن هذا القرار يعود سواء إلى الجهات الحكومية والرقابية في تلك الدول أو إلى مجالس الإدارة في تلك الشركات ، وحيث أننا عرفنا ما هو ردة فعل وتصرف مجالس الإدارة فماذا تقول التشريعات والقوانين الأردنية في هذا الخصوص؟

### قانون الشركات الأردني !!

إن قانون الشركات الأردني لا يتضمن أي نص مهما كان حول نسب التوزيع أو الأرباح أو الخسائر الغير متحققة وإنما ترك ذلك لمجالس الإدارة ولكنه بالطبع وضع ضوابط تتعلق بالاحتياطي الإجمالي والاحتياطي الاختياري وفيما عدا ذلك لا يوجد نص صريح يمنع الشركات ومجالس الإدارة من ترك الفروقات الناتجة عن تطبيق القيمة العادلة جانباً وعدم دمجها للوصول إلى نسب توزيع الربح وذلك بسبب أن قانون الشركات قد صدر سنة ١٩٩٧ بينما تطبيق المعيار قد بدأ سنة ٢٠٠١ .





## كيف "يتجاهل" إخضاع الثروة العقارية للضريبة؟

الجديدة وفي مقدمتها القانون ٤ لسنة ١٩٩٦ بشأن سريان أحكام القانون المدني على الأماكن التي لم يسبق تأجيرها دون أن يكون لأحد حق البقاء فيها، وكذلك القانون رقم ٦ لسنة ١٩٩٧ بشأن تحديد الأجرة القانونية وزيادتها طبقاً للمادة الثالثة من القانون ، وكذلك بالنسبة للأماكن المؤجرة لغير أغراض السكنى في المادتين ١١ و ٢١ من القانون وهو ما يستوجب التساؤل عن تأثير حصيلة إيرادات العقارات المبنية بعد تطبيق القانون ٤ لسنة ١٩٩٦ والقانون ٦ لسنة ١٩٩٧ للملاك ومؤجري الشقق التملك لأغراض غير السكنى وارتفاعها أم انخفاضها، وما هو الترتيب الذي وضعت مصلحة الضرائب لتحصيل الضريبة على الدخل من حصيلة إيرادات العقارات المبنية والتي أصبحت تشكل دخلاً كبيراً لبعض الملاك الذين يقومون بتأجير هذه الأماكن بمبالغ خيالية حسب الموقع والمساحة مستغلين حاجة المستأجرين من المهن المختلفة لهذه الأماكن، وهل يقوم هؤلاء الملاك بإدراج حصيلة التأجير من عقاراتهم والشقق للتمليك في إقرارات الضريبة وسدادها...

وتتطلب التعديلات التشريعية فيما يخص تنظيم الثروة العقارية ومعاملاتها التساؤل أيضاً. هل تأثرت حصيلة إيرادات العقارات المبنية بعد تطبيق القانون ٦ لسنة ١٩٩٧ والذي قرر زيادات تصل إلى ٨ أمثال القيمة الإيجارية الأصلية حسب تاريخ إنشاء العقار للأنشطة غير السكنية بخلاف الزيادات الدورية السنوية التي كانت ١٠٪ وخفضت أخيراً إلى ٢٪ سنوياً ، وهل يقدم أصحاب هذه العقارات الإقرارات الضريبية اللازمة بحقيقة إيراداتهم من عقاراتهم التي يمتلكونها والتي قد تصل إلى عشرة أمثال ما كانت عليه عند تطبيق القانون .

ويشير الخبير الضريبي إبراهيم عبد الرزاق إلى أن القانون الموحد للضرائب والصادر عام ١٩٩٣ قد أعطى حماية مقننة لأصحاب الدخل من العقارات المبنية حيث أورد في المادة ٨٤ جواز طلب الممول المحاسبة عن إيرادات العقارات المبنية على الأساس الفعلي وحدد بعض الشروط لقبول المحاسبة على الأساس الفعلي وجعل المحاسبة التقديرية حسب إقرار الممول هي الأصل علماً بأن المحاسبة التقديرية تحسب على أساس ربط العوائد أي على أساس القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط العوائد وهذا لا يمثل الإيجار الفعلي الحقيقي للوحدات المؤجرة لغير أغراض السكنى .

ويتطلب الإصلاح التشريعي أن تكون المحاسبة الفعلية أساساً وليست جواز بناء على طلب الممول وضرورة تقديم جميع الممولين الذين يمتلكون عقارات أو شققاً للتمليك توجب لغرض خلاف السكنى بتقديم إقرار فعلي في نهاية العام يوضح حقيقة دخولهم من العقارات أو شقق التملك المؤجرة حتى يمكن لمصلحة الضرائب

طال الحديث خلال الفترة الماضية عن الإصلاح الضريبي الشامل وتواصلت التعليقات والتعديلات على مشروع القانون الذي أعدته وزارة المالية، وتركز الكثير منها حول القول بقصور التعديلات وشكليتها وعدم تحقيقها طموحات الإصلاح الضريبي المنشود وما يرجوه الجميع أن يحققه من تأكيد لمفهوم العدالة الضريبية ومعقولة الأسعار والشرائح والإعفاءات الضريبية اللازمة للحصول على الدخل، وغيرها من القضايا المحورية التي تساند حجج التهرب الضريبي وإلغاء الثغرات والأبواب الخلفية الثابت يقيناً أنها تقدم إعفاءات ومزايا ضريبية بغير مبرر إقتصادي وبدون سند من الضرورة في المعاملات وهو ما يثير العديد من علامات الاستفهام والتعجب حول التزام قوانين الضرائب بالمعاني البديهية للعدالة في توزيع الأعباء وما تؤدي إليه من إهدار حصيلة ضريبية ضخمة تضيع على الخزنة العامة للدولة ويتم إهدارها في حماية القانون وحراسته الزمنية .

وفي مقدمة تناقضات مشروع القانون الذي يغيب ويظهر وفقاً لظروف المناسبات ما يتعلق بضرورات ضبط وتنظيم الضرائب على الثروة العقارية في ضوء ما أثبتته تجارب الواقع خلال السنوات الأخيرة من وجود ثغرة تشريعية كبيرة ينفذ منها الكثيرون للتهرب من الخضوع للضريبة على أرباح كبيرة يمكن أن يصبح خضوعها العادل للضريبة مدخلاً لرفع الحصيلة وتعميق الشعور بالعدالة وضمان مساهمة القادرين على تحمل الأعباء العامة وفقاً لدخولهم وأرباحهم .

وفي مقدمة الثغرات المهمة التي توقف مشروع القانون عن الإشارة إليها والسعي إلى تصحيحها وتصويب مسارها ما يتعلق بتأجير الوحدات العقارية وفقاً لقواعد القانون المدني وعدم خضوع الإيرادات المحققة من ذلك للضريبة أي كانت طبيعة النشاط ، وعلى خلاف الهدف الرئيسي من التعديلات التشريعية التي انصبت بالدرجة الأولى حول هدف التأجير للسكن حلاً لأزمة الإسكان ومساهمة في توفيرها للراغبين في الحصول على المساكن بالقدر الأقل من التكاليف والأعباء في حين أن التطبيق الفعلي تضمن إعفاءاً شاملاً يمتد إلى الأغراض التجارية وإلى التأجير لأصحاب المهن الحرة، وأصبح معها التأجير في المراكز التجارية الصغيرة والكبيرة لا يخضع للضريبة مهما تكن قيمته ومهما تكن أرباحه وكذلك الحال بالنسبة للتأجير للمهن الحرة من أطباء ومحامين ومحاسبين والتأجير للأجانب وللشركات وغيرها من أوجه استغلال الثروة العقارية الكثيرة والمتعددة .

ويوضح المحاسب إبراهيم عبد الرزاق الخبير والمراجع الضريبي أن المعاملة الضريبية للثروة الضريبية لحق بها العديد من المتغيرات التشريعية خارج نطاق القانون الضريبي ترتبط بقوانين الإيجارات

عن الشقق التمليك التي يؤجرها أصحابها لغير أغراض السكنى وتقرير العقوبة اللازمة في حالة المخالفة.

ويثير الخبير الضريبي قضية مهمة ترتبط بالواقع الذي يوضح أن تطبيق قانون الإيجارات الجديد لا بد أنه ارتبط بانخفاض حصيلة الضرائب من الشقق المفروشة حيث أنه اتجه أغلب الملاك للشقق والعقارات الى التعاقد بالقانون الجديد تفاديا للخضوع للضرائب على الشقق المفروشة وتلافيا للإخطارات والإجراءات ، ولتجنب الخضوع لضريبة الشقق المفروشة وبالتالي التوقف القانوني عن سدادها.

ويتطلب كل ذلك أن يتضمن مشروع قانون الضرائب تعديلات جديدة لإخضاع هذه الإيرادات من العقارات المبنية في المنظومة الضريبية الجديدة باعتبارها مصدرا مهما من مصادر الدخل في الأونة الأخيرة وأصبحت بالتالي تشكل دخولا لا يمكن الاعراض عنها أو تجاهلها لبعض الملاك والمؤجرين من أصحاب شقق التمليك تحقيقا للعدالة في المحاسبة عن مصادر الدخل لجميع الممولين ودعما للحصيلة الضريبية التي يتعاطم دورها في خطة التنمية الإقتصادية.

تحصيل الضريبة الفعلية المستحقة عن هذه الدخول التي تصل في بعض الأحيان الى الملايين سنويا كما يحدث في تأجير المراكز التجارية التي تؤجر لأغراض غير السكنى ويتركز غرضها في النشاط التجاري وتؤجر بمبالغ ضخمة شهريا وسنوياً .

ويتطلب ذلك أن يقدم صاحب العقار أو الشقة التمليك المؤجرة لأغراض غير السكنى حتى ولو كان صافي إيراده لا يجاوز حد الإعفاء المقرر للأعباء العائلية بيانا حسابيا أو دفترا حسابيا منتظما في حالة تعدد الوحدات المملوكة له، وأن يقدم إقراره طبقا لهذا البيان الحسابي أو الدفتر المنتظم الذي يتم فحصه بمعرفة مصلحة الضرائب وتقرير الضريبة من واقعه في حالة أمانته وإظهاره للحقيقة من إيرادات ومصروفات الممول من جميع العقارات المبنية خلال سنة المحاسبة، أي يكون هذا البيان أو الدفتر ممثلا للواقع الفعلي لكل من الإيرادات والمصروفات المتعلقة بهذه العقارات وأساسا للمحاسبة الضريبية للممول، وحتى يمكن احكام الرقابة والسيطرة على المجتمع الضريبي فيما يخص الثروة العقارية، فإنه من الضروري إلزام صاحب العقار بالإخطار عن المستأجرين بعقاره الذين يؤجرون شققهم لغير أغراض السكنى حسب القانون الجديد وإلزام مأمور الإتحاد في حالة عمارات التمليك بالإخطار

من كتاب دليل دوائر الأعمال الى النظام التجاري العالمي الصادر عن مركز التجارة العالمية التابع للأونكتاد ومنظمة التجارة العالمية وعن أمانة الكومنولث ، وقد أعدت الطبعة العربية بالتعاون مع طلال أبو غزالة الدولية

## الفصل السابع

### القواعد المطبقة على الصادرات

#### موجز القواعد الرئيسية

ويشتمل تعبير "ضرائب غير مباشرة" على ضرائب المبيعات والإنتاج ورقم الأعمال والقيمة المضافة والإمتياز والطابع والتحويل والمخزون والمعدات . وينص إتفاق الدعم والإجراءات التعويضية SCM على أن تنازل الحكومة عن الضرائب الواجبة والمستحقة الدفع ليشكل دعما للتصدير ويوضح ما يلي:

لا يعتبر دعما إعفاء المنتج المخصص للتصدير من الرسوم أو الضرائب غير المباشرة المفروضة على المنتج المماثل عندما يكون مخصصا للإستهلاك المحلي، أو رد هذه الرسوم أو الضرائب بمبالغ لا تتجاوز ما كان مستحقا.

ومن المهم أن نفهم الأسباب الموجبة لهذه القواعد . فقاعدة الجات الخاصة بالمعاملة الوطنية تجيز لأي بلد أن يفرض على المنتج المستورد، إضافة الى الرسوم الجمركية، أية ضرائب غير مباشرة يفرضها ذلك البلد على منتوجاته المحلية المماثلة، شريطة أن لا تكون نسبة هذه الضرائب أعلى من النسب المفروضة على تلك المنتوجات المحلية . وعند عدم إعفاء المنتوجات المصدرة من الضرائب غير المباشرة المستحقة في البلد المصدر، فإن تلك المنتوجات تصبح خاضعة لإزدواج ضريبي في كل من البلد المصدر والبلد المستورد.

ومع ذلك فإن القواعد تسمح بإعفاء المنتج المصدر من الضرائب غير المباشرة فقط . ولكن ليس من المسموح إعفاؤه من الضرائب المباشرة التي

تسمح قواعد الجات بإعفاء المنتج المخصص للتصدير من جميع الضرائب غير المباشرة التي استوفيت عنه في بلد التصدير . كما تسمح القواعد للبلدان بفرض رسوم على الصادرات إذا كانت تلك الرسوم ضرورية لضبط الصادرات أو لتحقيق أي هدف آخر . وكما هو الحال بالنسبة للواردات فإن القواعد المشار إليها تحظر فرض القيود على الصادرات إلا في حالات محددة وقليلة .

قد قدم الدليل حتى الآن وصفا لقواعد الجات المطبقة على المنتوجات المستوردة . ويبحث هذا الفصل بإيجاز الأحكام المتعلقة بالصادرات .

حواجز التصدير التي تنص على رد الضرائب غير المباشرة

تجيز قواعد الجات للبلدان إعفاء المنتج المراد تصديره مما يلي:

- الرسوم الجمركية والضرائب غير المباشرة الأخرى التي تفرض على المدخلات المستخدمة والمستهلكة في تصنيع هذا المنتج .
- الضرائب غير المباشرة المفروضة على المنتج المصدر .
- الضرائب غير المباشرة المفروضة على إنتاج وتوزيع المنتج المصدر .

- يدفعها المنتجون ( مثل ضريبة الدخل والضرائب المفروضة على الأرباح). ويوضح الإتفاق الخاص بالدعم والإجراءات التعويضية " أن الإعفاء أو إلغاء أو تأجيل الضرائب المباشرة أو رسوم الرعاية الإجتماعية المدفوعة أو المستحقة الدفع من قبل الشركة المنتجة عن المنتج المصدر يشكل نوعا من الدعم المحظور على التصدير". وينشأ المبرر الإقتصادي لهذه القاعدة من الإفتراض القائل بأن العبء الناجم عن الضرائب غير المباشرة ينتقل بشكل عام الى المنتج حيث ينعكس ذلك على سعره بينما لا تنتقل الضرائب المباشرة بنفس الطريقة ولكن يتحملها المنتج الذي يدفع الضرائب.
- الطريقة التي تفرض بها مثل هذه الرسوم .
- جميع القواعد والإجراءات المرتبطة بالتصدير.

### قيود التصدير

إن أحكام الجات التي تمنع فرض قيود على الواردات تنطبق على الصادرات أيضا. ومع ذلك، فإن هناك بعض الإستثناءات لهذه القاعدة. وبالتالي، فإنه يسمح لأي بلد بأن يفرض القيود أو يمنع التصدير، إذا كان ضروريا للأغراض التالية:

- لتنفيذ المعايير واللوائح والأنظمة الخاصة بتصنيف السلع أو تدريبها أو تسويقها ضمن نطاق التجارة الدولية .
- للحيلولة دون حدوث نقص كبير في المواد الغذائية أو المنتجات الضرورية الأخرى .
- وعلاوة على ما سبق فإن القواعد المعنية تحظر على البلدان فرض قيود:

- على الخامات وذلك من أجل حماية أو تعزيز الصناعات المحلية التي تستخدم هذه الخامات .
- للحيلولة دون التنافس بين المصدرين .

### الانعكاسات التجارية

من المهم لكل من يعمل بالأعمال التجارية أن يدرك أن قواعد الجات تجيز رد الرسوم الجمركية المدفوعة على مدخلات الإنتاج، وكذلك رد الضرائب غير المباشرة التي تتحملها المنتجات المصدرة . فبالنسبة للرسوم الجمركية فإن المتبع في معظم البلدان هو إما إعفاء المدخلات المستوردة لغرض إنتاج منتجات تصديرية من الرسوم، أو السماح للمصدرين بالمطالبة باستعادتها بعد التصدير . كما أن معظم البلدان خططا تشجيعية تسمح للمصدرين بالمطالبة باسترداد الضرائب غير المباشرة التي تحملتها المنتجات التصديرية. وحيث إن معظم البلدان تمنح هذا الإعفاء من هذه الضرائب المفروضة على المنتجات المصدرة فإن المؤسسات التجارية في البلدان التي لا تمنح مثل هذا الإعفاء قد لا تستفيد من الأسواق الأجنبية. ومن الضروري ضمان عدم تجاوز المبالغ المستردة للمبلغ الفعلي للرسوم الجمركية المفروضة على المدخلات، وللضرائب غير المباشرة المفروضة على المنتجات المصدرة، حيث إن أي دفع مبالغ تزيد عن الرسوم الفعلية يكون دعما للتصدير .

وكما يتضح في الفصل ٨، فإنه يحظر على البلدان أن تمنح دعما تصديريا. وأمام البلدان النامية فترة إنتقالية مدتها ثماني سنوات (حتى ٢٠٠٨/١/١) للتخلص من خططها الرامية الى دعم التصدير . ولا تسمح القواعد لهذه البلدان أن تمنح خلال الفترة الإنتقالية أي دعم للمنتجات التي لم تستفد من هذا الدعم في السابق . وعلاوة على ذلك فإن القواعد المذكورة تسمح ببرد الضرائب غير المباشرة فقط المفروضة على المنتجات المصدرة . كما أنها لا تسمح بأي إعفاء أو دفعات تدفع للمصدرين لتعويضهم عن الضرائب المباشرة المستحقة على الأرباح التصديرية .

إن النهج الأساسي للجات القائم على إعفاء المنتجات المصدرة من جميع الضرائب غير المباشرة يعني أيضا أنه في الحالات الخاصة التي تفرض

### القاعدة التي تضبط إجراءات مراقبة التصدير

وفي وقتنا الراهن، فإن لدى معظم البلدان خططا تشجيعية من شأنها أن تتيح للشركات المصدرة أن تطلب الإعفاء أو تخفيض الرسوم الجمركية الواجبة الدفع على المدخلات المستخدمة لتصنيع المنتجات التصديرية ورد الضرائب غير المباشرة المدفوعة عن هذه المنتجات . وعلاوة على ذلك، ومن أجل ضمان إفادة الشركات المصدرة من البيع في الأسواق الخارجية، فإن البلدان نادرا ما تفرض ضرائب على الصادرات .

تقر قواعد الجات بأنه يحق للبلدان في بعض الحالات المعينة إتخاذ إجراءات لمراقبة الصادرات . وكما هو الحال بالنسبة للواردات، فإنه يشترط على البلدان في مثل هذه الحالات العمل بإجراءات سعرية . وبهذا تجيز القواعد للبلدان إستخدام ضرائب التصدير، ولكنها تحظر فرض قيود على الصادرات ما لم تكن مبررة بموجب إحدى الإستثناءات .

### ضرائب التصدير

لإعتبرات خاصة بالإيرادات، تفرض بعض البلدان التامية رسوما على التصدير غير أن هذه البلدان بدأت في الوقت الحاضر بتخفيض اعتمادها على هذه الرسوم بسبب تأثيرها السلبي على تجارة التصدير .

ومع ذلك، وخلافا لإعتبرات الإيرادات، فإنه يجوز فرض رسوم التصدير لتحقيق أهداف معينة أخرى . وعلى سبيل المثال، يمكن فرضها بشكل مؤقت مباشرة بعد تخفيض قيمة العملة عندما لا تؤدي أسعار التصدير المنخفضة بالعملة الأجنبية الى الإرتفاع المتوقع في الصادرات، ولكنها تحقق فوائد كبيرة للمصدرين .

وتفرض رسوم التصدير من قبل البلدان التي تصدر السلع الأولية من أجل تحسين نسبة تبادل تجارتها . كما قد تستخدم هذه الرسوم لمراقبة الصادرات، وذلك بهدف توفير المزيد من الموارد للصناعة المحلية التي تقوم على المعالجة أو لأغراض المراقبة لأسباب بيئية أو حيوية أو من أجل استغلال المصادر الطبيعية للبلد .

ومن الفوائد الرئيسية لرسوم التصدير - مقارنة مع قيود التصدير - هو أنها توفر إيرادات إضافية للحكومات . وغالبا ما تستخدم الحكومات هذه الإيرادات لمساعدة منتجي السلع والمنتجات الخاضعة للضرائب .

والقاعدة الرئيسية للجات التي تشترط على البلدان تطبيق معاملة الدولة الأكثر رعاية تنطبق أيضا على الرسوم المفروضة على الواردات والصادرات . كما أن مبدأ معاملة الدولة الأكثر رعاية ينطبق على ما يلي:

تضع الحكومات شروطاً لتشجيع الإستثمار أو الإلزام باستخدامه طبقاً لبعض الأولويات الوطنية. وأفضل مثل على هذه الشروط طلب اللوائح المحلية من الشركات المستثمرة التعهد باستخدام قدر معين من المدخلات المحلية في الإنتاج. كما أن الأداء التصديري مثال آخر، حيث تلزم المستثمر بالتعهد بتصدير نسبة معينة من إنتاجه. وتعرف هذه الشروط التي قد يكون لها تأثير سلبي على التجارة بتدابير الإستثمار المتصلة بالتجارة أو تريمز، وهناك قائمة توضيحية بهذا الشأن في الإطار رقم ٣١.

وتجدر الإشارة إلى أن البلدان النامية هي أكثر من استعمل تدابير الإستثمار المتصلة بالتجارة لتحقيق أهداف تنمية محددة، وإن لم تكن هي البلدان الوحيدة التي استعملتها. وعلى سبيل المثال، فقد سعت هذه البلدان إلى تحقيق النمو في صناعاتها المحلية الفرعية عن طريق فرض شرط المكونات المحلية والتوسع في التصدير باشتراط الأداء التصديري. وفي حالات عديدة كان المقصود من هذه التدابير التعامل مع الممارسات التجارية التقييدية التي تتبعها الشركات عبر الوطنية ومع سلوكها غير التنافسي.

وقد أظهر مسح حديث أن هذه التدابير المتصلة بالتجارة تميل إلى التركيز على صناعات بعينها كالسيارات والكيماويات والبتر وكيميائيات والحاسوب والمعلوماتية. ففي صناعة السيارات، يغلب اشتراط المكونات المحلية ويقل اشتراط الأداء التصديري، ولكنها تقل أهمية في مجال الحاسوب والمعلوماتية. أما بالنسبة للصناعات الكيماوية والبتر وكيميائيات فإن المكونات المحلية ومتطلبات الأداء التصديري هي على نفس القدر من الأهمية.

### الإطار رقم ٣١

#### قائمة توضيحية بتدابير الإستثمار المتصلة بالتجارة

**المكونات المحلية:** تفرض استخدام قدر من المدخلات المحلية في الإنتاج. اشتراط التوازن التجاري: تشترط أن تكون الواردات مساوية لنسبة معينة من الصادرات.

**اشتراط توازن الصرف الأجنبي:** تقضي بأن مبالغ الصرف الأجنبي التي تستخدمها الشركة للإستيراد يجب أن تكون نسبة معينة من قيمة الصرف الأجنبي الذي تدخله إلى البلد عن طريق الصادرات ومصادر أخرى.

**قيود الصرف:** تحد من الحصول على الصرف الأجنبي وبالتالي تحد من الواردات.

**اشتراط المبيعات المحلية:** تتطلب من الشركة بيع نسبة معينة من إنتاجها في السوق المحلي مما يماثل تقييد الصادرات.

**اشتراط التصنيع:** تتطلب تصنيع بعض المنتجات محلياً.

**اشتراط الأداء التصديري:** تقضي بضرورة تصدير نسبة معينة من الإنتاج.

**الإلزام بمنتجات معينة:** تلزم المستثمر تزويد بعض الأسواق بمنتج أو منتجات مصنعة بواسطة مرفق تصنيع معين أو عملية معينة.

**قيود التصنيع:** تمنع الشركات من تصنيع منتجات معينة أو خطوط منتجات في البلد المضيف.

**اشتراط نقل التكنولوجيا:** تتطلب نقل تقنيات محددة على أسس غير تجارية و/أو مستويات وأنواع معينة من الأبحاث والتطوير المراد إجراؤها محلياً.

**اشتراط الترخيص:** تلزم المستثمر بأن يرخص للشركات في البلد المضيف باستخدام تكنولوجيا مماثلة لتلك التي يستعملها في بلده أو

فيها البلدان رسوم التصدير، فإنه يجب إخضاع مثل هذه الرسوم للمراجعة المستمرة. ومن الضروري لرجل الأعمال أن يدرك أن مثل هذه الرسوم، وكما هو الحال بالنسبة لرسوم الإستيراد، يمكن تطبيقها من قبل الحكومات بموجب مبدأ معاملة الدولة الأكثر رعاية فقط. ولا يسمح لأي بلد من البلدان فرض رسوم تصدير أعلى على الصادرات لبلد معين وفرض رسوم منخفضة أو عدم فرضها على الإطلاق على الصادرات المتجهة إلى بلدان أخرى.

### الفصل ١٣

#### تدابير الإستثمار المتصلة بالتجارة

(تريمز)

#### موجز

غالباً ما تلجأ الحكومات إلى فرض شروط على المستثمرين الأجانب تشجيعياً منها للإستثمار وفقاً لبعض الأولويات الوطنية. وتعرف الشروط التي تؤثر على التجارة بتدابير الإستثمار المتصلة بالتجارة أو تريمز.

ومن الجدير بالذكر أن الاتفاق بشأن تدابير الإستثمار المتصلة بالتجارة في جولة أوروغواي يدعو البلدان إلى إلغاء تدابير الإستثمار المتصلة بالتجارة التي يثبت أنها لا تتسجم مع قواعد الجات، على مراحل. وقد أعطيت البلدان المتقدمة فترة سنتين لإلغاء هذه الإجراءات، ابتداء من ١٩٩٥/١/١. كما أعطيت البلدان النامية خمس سنوات، وبلدان مرحلة التحول سبع سنوات.

عندما بدأت المفاوضات في جولة أوروغواي، قدمت الولايات المتحدة اقتراحاً بضرورة وضع ضوابط لتدابير الإستثمار التي تشوه التجارة. كما اقترحت كذلك أن تتناول المفاوضات السياسات التي تؤثر على تدفق الإستثمار الأجنبي المباشر. وعلى وجه التحديد، فقد اقترحت أنه من الضروري النظر في جدوى تطبيق أنظمة الجات المتعلقة بالمعاملة الوطنية (التي تمنح الشركات الأجنبية نفس الحقوق الممنوحة للشركات المحلية فيما يتعلق بالإستثمار وإقامة عمليات محلية) وتطبيق معاملة الدولة الأكثر رعاية على الإستثمارات الأجنبية المباشرة (والتي بمقتضاها يحظر على البلدان التمييز بين المصادر الإستثمارية).

وفي الوقت الذي لاقت فيه هذه الإقتراحات مساندة البلدان المتقدمة فإنها لم تحظ بالقبول من البلدان النامية. فقد قالت تلك البلدان بأن اختصاص الجات لا يسمح ببحث قضايا الإستثمار وأنه إذا ما وجب عقد مثل هذه المفاوضات فإنها يجب أن تشمل المصاعب المفروضة على التجارة من قبل الشركات عبر الوطنية التي تلجأ إلى أسلوب التسعير الداخلي واستخدام الوسائل التجارية التقييدية إلى جانب الممارسات الأخرى. وقد أدى إعتراض البلدان النامية على بحث القضايا الإستثمارية ضمن نطاق الجات في النهاية إلى إقتصار المفاوضات على موضوع محدد، وهو تدابير الإستثمار المتصلة بالتجارة.

#### ما هي تدابير الإستثمار المتصلة بالتجارة؟

من بين التدابير التي تبنتها الحكومات لإستقطاب وتنظيم الإستثمار الأجنبي هناك الحوافز المالية، والخصم الضريبي وتوفير مساحة من الأرض والخدمات الأخرى على أسس تفضيلية. وفضلاً عن ذلك،



التصدير كشرط للإستثمار. كما أنه ليس من المحظور عليها الإصرار على ضرورة إمتلاك المستثمرين المحليين نسبة معينة من رأس المال أو إلزام المستثمرين الأجانب بجلب التقنية الحديثة والمحافظة على مستوى معين من البحث والتطوير محليا.

وفي الوقت الحاضر، يفرض عدد من البلدان النامية شرط المكونات المحلية. وقد يكون للتخلص من هذا الشرط أثر على المؤسسات الصناعية الفرعية التي تنتفع من الحماية التي توفرها مثل هذه المتطلبات. ومع ذلك فإن معظم هذه البلدان تعيد النظر في الحاجة الى التمسك بهذه التدابير على ضوء السياسات التجارية المفتوحة التي تتبعها حاليا والخطوات التي تتخذها لإجتذاب الإستثمارات الأجنبية. وعلى سبيل المثال، اتخذت الأرجنتين والبرازيل والهند والمكسيك قرارا بإلغاء شرط المكونات المحلية حتى قبل إختتام جولة أوروغواي. وبناء عليه، يعزز الإتفاق التوجه نحو إزالة التدابير الإستثمارية المتصلة بالتجارة غير المنسجمة مع "الجات".

ونظرا لأن الإتفاق لا يشمل كل تدابير الإستثمار المتصلة بالتجارة، فقد اشترطت البلدان وجوب إعادة النظر في تطبيقه خلال مدة خمس سنوات اعتبارا من سريان مفعوله (أي قبل ١/١ من عام ٢٠٠٠) وأن تشمل المراجعة على النظر في استحسان استكمال الإتفاق بأحكام خاصة بالإستثمار وسياسة المنافسة.

وتنفيذا للقرارات التي صدرت في المؤتمر الوزاري في سنغافورة عام ١٩٩٦ تجري الآن المناقشات التحليلية في المنظمة عن العلاقة بين التجارة والإستثمار من جهة، ومن جهة أخرى عن سياسة المنافسة وخصوصا السلوك غير التنافسي من جانب الشركات عبر الوطنية (أنظر مزيدا من التفاصيل في الفصلين ٢٢ و ٢٣) وستؤثر نتائج هذه المناقشات في المواقف التي ستتخذها البلدان بشأن استحسان إستكمال إتفاق تريمز بأحكام تتناول الاستثمار وسياسة المنافسة.

وتنفيذا للقرارات التي صدرت في المؤتمر الوزاري في سنغافورة عام ١٩٩٦ تجري الآن المناقشات التحليلية في المنظمة عن العلاقة بين التجارة والإستثمار من جهة، ومن جهة أخرى عن سياسة المنافسة وخصوصا السلوك غير التنافسي من جانب الشركات عبر الوطنية (أنظر مزيدا من التفاصيل في الفصلين ٢٢ و ٢٣) وستؤثر نتائج هذه المناقشات في المواقف التي ستتخذها البلدان بشأن استحسان إستكمال إتفاق تريمز بأحكام تتناول الاستثمار وسياسة المنافسة.

وتتيح الإتفاق مددا انتقالية للتخلص من التدابير المحظورة. فبالنسبة للدول المتقدمة تكون المدة سنتين من ١٩٩٥ تاريخ بدء نفاذ الإتفاق وقد انتهت هذه المدة الآن. وبالنسبة للبلدان النامية خمس سنوات (أي حتى ٢٠٠٠/١/١) ولأقل البلدان نموا سبع سنوات (أي حتى ٢٠٠٢/١/١) ويلاحظ ان هذه المدة الإنتقالية ليست متاحة إلا لتدابير الإستثمار المحظورة التي حصل الإبلاغ عنها عند بدء العمل بالإتفاق.

## الانعكاسات التجارية

يلاحظ أن الإتفاق محدود النطاق. فهو يحدد خمسة تدابير إستثمار متصلة بالتجارة غير مطابقة للجات ويترك للبلدان فترات إنتقالية من أجل إلزائها غير أنه لا يمنع البلدان من استخدام بعض تدابير الإستثمار المتصلة بالتجارة المدرجة في الإطار رقم ٣١.

فعلى سبيل المثال، من غير المحظور على البلدان فرض متطلبات الأداء

تكنولوجيا غير مرتبطة بها.  
القيود على التحويلات : تحد من حق المستثمر الأجنبي في تحويل عائدات استثماره الى الخارج.  
اشتراط المساهمة المحلية : تنص على أن نسبة معينة من أسهم الشركة يجب أن يمتلكها المستثمرون المحليون.

## الإتفاق بشأن تدابير الإستثمار المتصلة بالتجارة

هذا الإتفاق من بين اتفاقات جولة أوروغواي يحظر على البلدان استخدام خمسة تدابير استثمارية متصلة بالتجارة من تلك البينة في الإطار رقم ١٣. وتعتبر هذه التدابير غير منسجمة مع قواعد الجات المتعلقة بالمعاملة الوطنية وكذلك القواعد التي تحظر استخدام القيود الكمية.

والتدابير المحظورة استنادا الى أنها تعطي أفضلية للمنتوجات المحلية على الواردات، ومن ثم فإنها تخالف مبدأ المعاملة الوطنية، تشمل التدابير التي تشترط التالي:

- الإلزام بشراء منتوجات من منشأ محلي أو أي مصدر محلي (إشتراط المكونات المحلية)، أو
- أن يكون شراء أو إستخدام منتوجات مستوردة من جانب مؤسسة ما مرتبطا بحجم أو قيمة المنتوجات المحلية التي تقوم بتصديرها (متطلبات التوازن التجاري).
- وتشمل تدابير الاستثمار المتصلة بالتجارة غير المنسجمة مع أحكام المادة الحادية عشرة من الجات التي تحظر تطبيق القيود الكمية على الواردات والصادرات، ما يلي:
- التدابير التي تقلص الواردات الى كمية مرتبطة بكمية أو قيمة المنتج المصدر (متطلبات التوازن التجاري التي تكون بدورها قيودا على الواردات).
- التدابير التي تحدد الحصول على النقد الأجنبي بمقدار النقد الأجنبي الذي تحققه المؤسسة (متطلبات التحويل الأجنبي المؤدية الى قيود على الواردات).
- التدابير التي تحدد الصادرات بالنسبة لكمية أو قيمة الإنتاج المحلي (أي متطلبات المبيعات المحلية التي تشمل على قيود على الصادرات).

وتتيح الإتفاق مددا انتقالية للتخلص من التدابير المحظورة. فبالنسبة للدول المتقدمة تكون المدة سنتين من ١٩٩٥ تاريخ بدء نفاذ الإتفاق وقد انتهت هذه المدة الآن. وبالنسبة للبلدان النامية خمس سنوات (أي حتى ٢٠٠٠/١/١) ولأقل البلدان نموا سبع سنوات (أي حتى ٢٠٠٢/١/١) ويلاحظ ان هذه المدة الإنتقالية ليست متاحة إلا لتدابير الإستثمار المحظورة التي حصل الإبلاغ عنها عند بدء العمل بالإتفاق.

## الانعكاسات التجارية

يلاحظ أن الإتفاق محدود النطاق. فهو يحدد خمسة تدابير إستثمار متصلة بالتجارة غير مطابقة للجات ويترك للبلدان فترات إنتقالية من أجل إلزائها غير أنه لا يمنع البلدان من استخدام بعض تدابير الإستثمار المتصلة بالتجارة المدرجة في الإطار رقم ٣١.

فعلى سبيل المثال، من غير المحظور على البلدان فرض متطلبات الأداء

الأستاذ الدكتور يوسف جربوع عضو المجمع العربي للمحاسبين القانونيين أصبح رئيساً لقسم المحاسبة في كلية التجارة في الجامعة الإسلامية بغزة. وإذ تهنىء إدارة المجمع الزميل العزيز على منصبه الجديد وثقة الجامعة به، لنتمنى له التوفيق والنجاح في مهامه لأداء رسالته على الوجه الأكمل.



## " مبدأ قياس ونحقيق المصروفات بين التأييد والانتقاد "

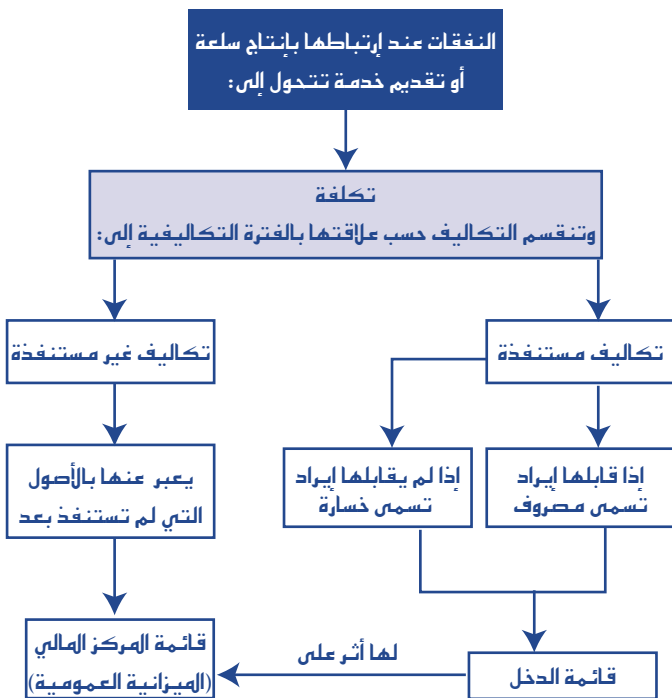
إعداد  
الدكتور يوسف محمود جربوع

رئيس قسم المحاسبة بكلية التجارة الجامعة الإسلامية في غزة، وعضو المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ASCA

### مبدأ قياس ونحقيق المصروفات

الأصول المختلفة، وتعرف هذه الخاصية بخاصية إتصاق التكلفة " Attach Cost والتي يمكن بها تجميع الأثر المالي للأحداث الداخلية على تغيير هيكل الأصول الخاصة بالوحدة المحاسبية. فالتكلفة مفهوم يتعلق بالنشاط والمنتجات ولا يرتبط بفترة محاسبية معينة، في حين أن المصروف مفهوم يرتبط أساساً بالفترة المحاسبية المالية، ذلك الجزء المستنفذ فقط خلال الفترة من تكاليف الإنتاج يمثل مصروف تتم مقابله مع الإيرادات في قائمة الدخل، أما الجزء الغير مستنفذ من التكاليف "Unexpired Cost" فهو قدرة مستقبلية على تحقيق الإيرادات وبالتالي تمثل عنصراً من عناصر الأصول في قائمة المركز المالي. بقي أن نميز بين المصروفات والخسائر، فالخسائر هي ذلك الجزء من الإنفاق أو ذلك الجزء من موارد المنشأة (أصول) دون أن يكون له قدرة حالية أو مستقبلية على تحقيق الإيرادات، فالخسائر تمثل إنفاقاً غير ضروري لنشاط المنشأة إلا أنه أيضاً غير متوقع ولا يمكن التحكم فيه من قبل إدارة المنشأة. فالخسائر تعبر عن قيم أنفقت أو تنفق دون مقابل ولم تتوقع المنشأة حدوثها وبالتالي لا يمكن تجنبها أو حسابها مسبقاً. أي أن هذا الجزء من الإنفاق هو عن أثر الظروف الخارجية على نشاط المنشأة ولذلك فإن الخسائر تعتبر مؤشراً لدرجة المخاطرة التي تواجهها المنشأة. ويلاحظ هنا أن الموارد المستنفذة خلال فترة معينة قد لا تكون ضرورية للإنتاج ولكنها متوقعة ولا يمكن تجنبها ولذلك فهي تعتبر في هذه الحالة أيضاً ضمن المصروفات.

والرسم الكروكي يمثل التفرقة بين كل من النفقة والتكلفة والمصروف والخسارة حسب التالي:



تمثل المصروفات تدفقا من القيم خارج الوحدة المحاسبية نتيجة لاستنفاد الموارد الاقتصادية بصورة مباشرة أو غير مباشرة في سبيل اكتساب الإيرادات خلال فترة معينة، فليس كل نقص في الأصول أو زيادة في الخصوم يعتبر من قبل المصروفات. فمن ناحية أخرى تختلف المصروفات عن المدفوعات "payment" إذ أن هذه الأخيرة تمثل الأساس النقدي في القياس بالمقارنة بأساس الاستحقاق. كذلك نجد أن المدفوعات قد تتمثل في سداد بعض أو كل التزامات الوحدة المحاسبية كما قد تتمثل في رد جزء أو كل رأس المال أو التوزيعات لأصحاب المشروع ولذلك فإنه من الخطأ التعبير عن المصروفات بأنها أي تدفق له أثر سالب على حقوق الملكية أو صافي أصول الوحدة المحاسبية.

### التكلفة والمصروف والخسارة والأصل

ومن ناحية أخرى تختلف المصروفات عن النفقات "Expenditures"، إذ أن النفقات قد تكون متعلقة بالنشاط الجاري وتعرف حينئذ بالنفقات الإردادية، كما قد تكون متعلقة بالتكوين الرأسمالي لأغراض توفير الطاقة الإنتاجية وتهيئة هذه الطاقة للاستخدام خلال الفترات المقبلة، وهي تعرف حينئذ بالنفقات الرأسمالية، وعلى ذلك فالإنفاق الرأسمالي يتعلق بإيجاد الأصول في حين أن الجزء الإيرادي هو فقط الذي يمثل مصروفاً خاصاً بالفترة المحاسبية، أي أن الإنفاق يمثل كافة التضحيات الاقتصادية التي تتحملها المنشأة في سبيل تدبير الموارد وتوفير الطاقة الإنتاجية اللازمة واستخدامها لتحقيق نشاط المنشأة خلال الفترات المحاسبية المختلفة. ويلاحظ هنا أن الإنفاق قد يكون صورياً أو ضمناً "Imputed"، ويتمثل الإنفاق الضمني أو الغير تعاقدي في عناصر مثل راتب المدير صاحب المشروع، أو تكلفة رأس المال المملوك المستخدم في النشاط، أو في الإيجارات المحتسبة على العقارات المملوكة للمنشأة والمستخدم في تحقيق النشاط الجاري أو النشاط الرأسمالي، وكذلك استهلاك الأصول المهداة من الدولة أو الغير.

كذلك نجد أن المصروفات تختلف عن الأصول في أن الأخيرة تمثل موارد لم تستنفذ بعد وإنما يكون استخدامها والاستفادة منها مستقبلاً في تحقيق نشاط المنشأة، وأن الجزء المستنفذ من الأصول هو فقط الذي يمثل مصروفاً خاصاً بالفترة المحاسبية. وتختلف المصروفات عن التكلفة إذ أن هذه الأخيرة تمثل استنفاداً للموارد الاقتصادية (الأصول) مرتبطاً بعملية الإنتاج أو تقديم الخدمات، وأن هذا الإنتاج قد لا يتم تصريفه خلال الفترة المحاسبية نظراً لإضافته للمخزون السلعي آخر المدة وبالتالي فهو ينعكس على قيمة الأصول في قائمة المركز المالي. أي أن قيمة الأصول المستنفذة خلال الفترة في تحقيق النشاط الجاري قد يقتصر أثرها على مجرد تحويل "Transformation" داخلي فيما بين عناصر

” رسم كروكي يبين علاقة النفقات وارتباطها بالتكاليف والمصروف والخسارة وأثرها على قائمة الدخل وقائمة المركز المالي ”

خاصة الإختلاف حول مفهوم الدخل الواجب الإفصاح عنه في القوائم المالية . وفي العادة يتم قياس المصروفات بأحدى طريقتين:

## تحديد وقياس عناصر المصروفات

إن تحديد وقياس عناصر المصروفات يتطلب التعرض للجوانب التالية:

- ١ . الطريقة المستمرة .
- ٢ . طريقة الجرد .

والطريقة الأولى تقوم على أساس إفتراض وجود علاقة بين المصروفات وبين الفترة أو بين المصروفات وبين أنشطة معينة وإيرادات معينة .

- ١ . ما هي العناصر المكونة للمصروفات .
- ٢ . كيف يمكن قياس هذه العناصر .
- ٣ . متى يتم الإعراف (الإثبات) محاسبيا بالمصروفات .

وفي هذه الطريقة يتم التحديد المباشر لنصيب كل فترة أو كل نشاط من المصروفات ، أي التحديد المباشر لذلك الجزء المستنفذ من موارد المنشأة في سبيل تحقيق نشاط معين أو خلال فترة معينة .

أما الطريقة الثانية فهي طريقة غير مباشرة تعتمد على تحديد قيمة الأصول في نهاية الفترة على أساس ذلك القدر من الموارد الذي يمكن تحميله لإيرادات أو أنشطة الفترات المقبلة ، ويعتبر الرصيد المتبقي هو مصروفات الفترة الحالية . طبقا لهذه الطريقة يتم تحديد المصروفات باستخدام المعادلة التالية:

$$\boxed{\text{أرصدة الأصول}} + \boxed{\text{الإفناق خلال الفترة}} - \boxed{\text{أرصدة الأصول (المخزون) آخر الفترة}} = \boxed{\text{مصروفات الفترة}}$$

وفي التطبيق العملي تحدد طبيعة العنصر الطريقة التي يحسن اتباعها من قبل المحاسب . إلا أنه مهما كانت الطريقة التي تتبع فإنه يجدر التنبيه الى أهمية الفصل بين عناصر المصروفات وبين عناصر الخسائر وذلك نظرا لما يترتب على ذلك من زيادة القدرة التنبؤية للأرقام المحاسبية . وجدير بالذكر أن الطريقة الثانية لا تمكن من التمييز بين المصروفات والخسائر بسهولة . وهنا لا يمكن للمحاسب المالي أن يستعين بأصول ومبادئ المحاسبة الإدارية كما تجدر الإشارة هنا الى أن اتباع القيمة الجارية سوف يساعد كثيرا في هذا المجال .

فيما يتعلق بتحديد عناصر المصروفات وهي نقطة تتعلق بالسؤال الثاني: هل يتم تحديد الإيرادات إجمالاً أم على أساس صافي؟ أي أنه يلزم التفرقة بين التدفقات السالبة التي يجب معالجتها صراحة كمصروفات وبين تلك التي يجب معالجتها لتخفيض رقم الإيرادات مثل مسموحات المبيعات، وهناك عناصر أخرى يثار حولها جدل مماثل كما في الديون المشكوك فيها وخصم تعجيل الدفع . والرأي المنطقي هنا هو أن هذه العناصر ليست موارد مستنفذة في سبيل تحقيق نشاط الوحدة المحاسبية وبالتالي لا يمكن معالجتها كمصروفات . حقيقة الأمر أنها تخفيض في القيمة التي حصلت أو التي سوف تحصل عليها المنشأة . وبالمثل لا يعتبر خصم السندات أو الأسهم مصروفات .

وبصفة عامة يمكن القول بأن إثبات الإيراد على أساس صافي أو على أساس إجمالي إنما هي قضية تتعلق بطريقة عرض عناصر القوائم المالية وهي قضية تتوقف على الغرض من إعداد هذه القوائم وبصفة خاصة إستخدامها في مجال التحليل والنسب المحاسبية . ولعل الأمثلة الهامة في هذا المجال التقرير عن نتائج الأنشطة التي توقفت عن ممارستها خلال الفترة والعرف المحاسبي السائد الآن وهو وجوب التقرير عن هذه النتائج على أساس صافي . إلا أنه بصفة عامة تجدر الإشارة الى أن هذا الإختلاف في الرأي هو إختلاف حول طريقة العرض للقوائم المالية وليس على مفاهيم الإيراد أو المصروف أو الدخل .

وفيما يتعلق بأساس القياس فإنه يمكن التمييز بين أساسين هما:

- ١ . أساس القيم التاريخية .
- ٢ . أساس القيم الجارية .

وطبقاً للأساس الأول يتم قياس المصروفات المحققة على أساس التكلفة التاريخية أو تكلفة إقتناء الأصول التي استنفذت أو مقدار الإلتزام الذي نشأ خلال الفترة المحاسبية ، والمأخذ الأساسي على التكلفة التاريخية هو أنها كثيرا ما لا تمثل مقياسا مناسباً للقيم الحقيقية للسلع والخدمات المستنفذة الأمر الذي يترتب عليه مقابلة خاطئة للإيرادات بالمصروفات . وترتبا على ما سبقه فإنه لا يمكن الإفصاح عن نتائج العمليات الجارية بصورة منفصلة عن نتائج نشاط المضاربة على أسعار الأصول التي تقطنها الوحدة المحاسبية .

وأخيرا يجب التنبيه على وجوب تجنب أي إشارة لأولوية معينة لبعض عناصر المصروفات من حيث وجوب تغطيتها من الإيرادات . فجميع المصروفات تستوى من حيث وجوب المقابلة مع إيرادات الفترة المحاسبية ، ومن ناحية أخرى يجب ملاحظة أن التبويب الذي يتم في عرض عناصر المصروفات في قائمة الدخل الى مصروفات تسويقية ومصروفات إدارية إنما هو إجتهد من قبل المحاسب وأن فائدته تنحصر في إمكان الإستفادة منه في إجراء التحليلات اللازمة للأرقام المحاسبية . وهنا تجدر الإشارة الى أن أكثر أنواع الترتيب فائدة من وجهة نظر التحليل هو التبويب حسب العلاقة بالتدفقات النقدية أي حسب سيولة العنصر وحالة عدم التأكد المحيطة به حيث أن ذلك يزيد من القدرة التنبؤية للأرقام المحاسبية .

وفيما يتعلق بقياس المصروفات فهناك جانبين يجب توضيحهما:

ومن ناحية أخرى يثير أساس التكلفة التاريخية قضايا كثيرة في التطبيق العملي وبصفة خاصة فيما يتعلق بالتساؤلات الآتية:

- ١ . طريقة القياس .
- ٢ . أساس القياس .

١ . إن سعر التبادل المتفق على السلع والخدمات قد يتم سدهه في تاريخ لاحق عن تاريخ الإقتناء أو الإستخدام الأمر الذي يثير مشاكل

ويثير قياس المصروفات جدلا كثيرا فيما بين المحاسبين في الوقت الحاضر والسبب في ذلك هو عدم الاتفاق على أهداف محاسبية محددة وبصفة

٢. مصروفات لا ترتبط بصورة مباشرة بالإيرادات ولكن يمكن ربطها بطريقة أو بأخرى بالفترة المحاسبية. أي أن المقابلة هنا تكون على أساس افتراض علاقة بين المصروف وبين نشاط فترة أو فترات معينة، وهنا نجد نوعين من المصروفات:

١. مصروفات يمتد أثرها لأكثر من فترة محاسبية واحدة وهنا يتم الإقرار بالمصروف على أساس توزيع (تخصيص) التكلفة على الفترات المختلفة ALLOCATION طبقاً لطريقة أو أخرى من طرق الاستهلاك.

ب. مصروفات يقتصر أثرها على الفترة المحاسبية التي يتم فيها الإنفاق وبالتالي يتم الإقرار بها على أساس التحميل الفوري.

والمقابلة على أساس إيجاد علاقة سببية بين المصروف والإيراد لا يمكن استخدامها في كثير من الأحيان. والمجال الشائع لاستخدامها هو في تحديد تكلفة المبيعات. وحتى في هذه الحالة فإن تطبيق مبدأ المقابلة ليس خالياً من المشاكل العملية. وليس أدل على ذلك من استمرار الجدل المحاسبي حول طرق تسعير المخزون السلعي المختلفة وعدم إمكان الاتفاق على طريقة مثلى من الطرق المعروفة (الوارد أولاً أو صادر أولاً FIFO) و (الوارد أخيراً صادر أولاً LIFO) و (طريقة المتوسط المرجح I.W.A).

كذلك يعاب على أسلوب المقابلة هذا، أنه يجعل من المحاسبة عن المصروفات مجرد نتيجة تلقائية للمحاسبة عن الإيرادات. والحقيقة أنه يجب التأكيد على وجوب المحاسبة عن المصروفات بصورة مستقلة عن المحاسبة على الإيرادات. بل إن الإقرار بالمصروفات كثيراً ما يكون وجوبياً حتى في غياب وجود أي إيرادات خلال فترة معينة. إن المحاسبة عن المصروفات بصورة أنية مع الإيرادات يجعل من قائمة الدخل مجرد متطابقة لا تعتمد على اعتبارات سلوكية مما يفقدها كثيراً من أهميتها كأداة تحليلية بالدرجة الأولى. ولذلك فإن الاتجاه الآن هو نحو المحاسبة عن المصروفات بصورة مستقلة تماماً عن اعتبارات الاعتراف محاسبياً بالإيرادات.

أما فيما يتعلق بالمقابلة على أساس الربط بين المصروفات وبين الفترات المحاسبية، فإنه يثير لنا كثير من القضايا المتعلقة بالتوزيع والتحميل (ALLOCATION) بطريقة منتظمة ومنطقية. فإذا كانت الاستفادة المتوقعة من أصل معين تمتد لفترات محاسبية متتالية فهنا يتم التوزيع لتكلفة الأصل على الفترات المستفيدة منه. أما إذا اقتصر الفائدة على فترة واحدة فيتم تخصيص تكلفته بالكامل على تلك الفترة. وهنا تجدر الإشارة إلى كافة طرق التحميل والتخصيص المعروفة حتى الآن يعاب عليها ما يلي:

١. أنه لا يمكن تفضيل أي منها على الأخرى، بمعنى آخر ليس هناك طريقة صحيحة وسليمة لتوزيع عناصر المصروفات على الفترات والمنتجات، فمثلاً لا يمكن إثبات أن طريقة القسط الثابت أفضل من طرق الاستهلاك الأخرى.
٢. إن كافة طرق التخصيص أو التوزيع أو التحميل المعروفة لا تعتمد على تبرير منطقي، وهذا ما يفسر كثرة الطرق البديلة لمعالجة هذه الظاهرة.

إلا أنه وبالرغم من هذه الانتقادات فإنه ليس هناك دليل على أن الأرقام المحاسبية خالية من أي فائدة عملية. وليس أدل على ذلك من الإستمرار في تطبيق القوائم المالية وانتشار الإعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

إحتساب القيمة الحالية.

٢. إن إقتناء الأصول في مجموعات يثير لنا مشاكل توزيع التكاليف المشتركة وهي مشكلة يصعب حلها على أساس منطقي.

٣. إن السعر المنفق عليه قد لا يكون على أساس عملية تبادل حقيقية الأمر الذي يثير مشكلة تحديد القيمة التبادلية للسلع والخدمات التي تم توريدها واستخدامها.

٤. في المشروعات الصناعية وبصفة عامة فيما يتعلق بالأصول التي يتم إنتاجها ذاتياً فإنه تثار مشكلة حول مدى تحديد نصيب هذه الأصول من عناصر التكاليف المختلفة. هل تحمل بالتكاليف الثابتة أو المتغيرة هل يتم تحميلها بتكلفة رأس المال المقترض أو المملوك؟

وفيما يتعلق بالنقطة الأخيرة من المعروف أن هناك نظريتان أساسيتان هما نظرية التكاليف المتغيرة ونظرية التكاليف المستغلة، وتطبيق نظرية التكاليف المتغيرة يعطينا أرباحاً تتفق مع مبدأ التحقق بالبيع، إذ أن تغيرات المخزون السلعي طبقاً لهذه الطريقة لا تؤثر على الأرباح الدورية. إلا أنه في المقابل تعطينا هذه النظرية تقويماً للمخزون غير مكتمل حيث تعالج التكاليف الثابتة على أنها تكاليف خاصة بالفترة المحاسبية وعلى ذلك فإن نظرية التكاليف المستغلة قد تعطينا تقويم أفضل للمخزون السلعي ولكن على حساب قياس الربحية الذي يتأثر بتغييرات مستوى الإنتاج.

وقياس المصروفات على أساس القيم الجارية يجنبنا كثيراً من الانتقادات الموجهة إلى أساس التكلفة التاريخية. وهنا نشير إلى أن القيم الجارية تتمثل في تكلفة الاستبدال أو القيمة البيعية لعوامل الإنتاج المستنفذة خلال الفترة الحالية والفرق بين التكلفة التاريخية والقيم الجارية لعوامل الإنتاج المستنفذة يمثل مكاسب حيازة (مضاربة) محققة.

أما ذلك الفرق الخاص بالأصول الغير مستنفذة والتي ينتظر الإستفادة منها مستقبلاً (الأصول) فهي تمثل مكاسب حيازة غير محققة أو قابلة للتحقق. إلا أنه يجب أن نوضح أن الاتجاه نحو هذا الأساس سوف يعرض الأرقام المحاسبية لفقدان خاصية الموضوعية بدرجات متفاوتة الأمر الذي قد يؤثر على فائدة هذه الأرقام.

### توقيت الإقرار بالمصروفات

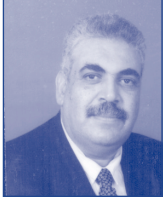
بالنسبة لتوقيت الإقرار بالمصروف وهو سؤال يعنى بتحديد اللحظة الزمنية التي يتحقق فيها المصروف وبالتالي إثباته محاسبياً بالدفاتر والسجلات.

والقاعدة العامة في تحقق المصروفات هي أن يتم الإقرار بالمصروف بمجرد ما يتضح للمحاسب أن هناك منافع اقتصادية قد تم استنفادها في أداء النشاط أو خلال الفترة بصورة عادية متوقعة. أما بالنسبة للخسائر فإنه يجب الإقرار بها محاسبياً بمجرد ما يتضح أن المنافع التي سبق الإقرار بها كأصل قد تلاشت أو إنخفضت عما كانت عليه بصورة غير عادية أو غير متوقعة.

وهنا يلزم التفرقة بين الثلاثة أنواع التالية من المصروفات:

١. مصروفات ترتبط مباشرة بالإيرادات التي تم تحققها أو إثباتها محاسبياً خلال الفترة، وهنا تتم المقابلة على أساس افتراض علاقة سببية بين الإيرادات والمصروفات وعلى ذلك فإن توقيت المصروفات يكون على أساس مبدأ المقابلة.





في لحظة زمنية معينة. ويشير اصطلاح التدفقات الى المعلومات التي تتعلق بالتغيرات التي تطرأ على المركز المالي للمنشأة خلال فترة زمنية معينة، وتشمل هذه التغيرات ما يأتي:

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 .

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 .

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 الثلاثة عناصر الأولى .
- ب. مجموعة العناصر التي تمثل تغيرات في المركز المالي وتشمل الخمسة عناصر الأخيرة .

وترتبط عناصر المجموعتين ارتباطاً أساسياً ، نظراً 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 تتسق مع بعضها البعض وترتكز على نفس البيانات .

#### تعريف العناصر الأساسية للقوائم المالية

من الناحية العملية - يجب أن يضع تعريف كل عنصر من عناصر

وننشر هنا الجزء الأول من هذا البحث على أن يتم نشر الجزء الثاني في العدد القادم إنشاء الله .

#### مقدمة

لكي تكون معايير المحاسبة المالية متسقة مع بعضها البعض ، يجب أن تركز على مفاهيم أساسية. ويمكن تعريف "المفهوم" بأنه مصطلح أساسي أعطى معنى معين ، ويعتبر المصطلح أساسي إذا كان من الضروري أن تتكرر الإشارة إليه تكراراً صريحاً أو ضمناً ، سواء عند وضع معايير المحاسبة أو تفسيرها أو تطبيقها . فكلمة "الأصول" مثلاً تعتبر مصطلحاً أساسياً لأن كثيراً من معايير المحاسبة المالية تتعلق بأصول المنشأة ، وبالتالي فلا بد 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 مع بعضها البعض . ومن أجل أن تكون معايير المحاسبة المالية ملائمة يجب أن تركز على أهداف واضحة للقوائم المالية المنتج النهائي للمحاسبة المالية . ومن أجل أن تكون معايير المحاسبة المالية متسقة مع بعضها البعض يجب أن تركز على مجموعة متكاملة من المفاهيم تعرف المصطلحات المحاسبية الرئيسية وفقاً لتصور ذهني ملائم للمحاسبة المالية .

وبدون هذه المفاهيم تكون هناك خطورة في إصدار معايير متناقضة . يعرف هذا المقال 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 . وبالتالي تحدد المفاهيم التي يشملها هذا المقال الملامح الأساسية للمحاسبة المالية .

#### الوحدة الأولى

##### مفاهيم العناصر الأساسية للقوائم المالية

تعتبر القوائم المالية الوسيلة التي تستخدم لإبلاغ الأطراف الخارجية بالمعلومات التي تم إعدادها وتجميعها في الحسابات المالية - بصورة دورية منتظمة .

وتنقسم هذه المعلومات الى نوعين رئيسيين :

- أ. أرصدة ترتبط بتاريخ معين ، أو بلحظة زمنية معينة .
- ب. تدفقات ترتبط بفترة زمنية معينة .

ويشير اصطلاح الأرصدة الى 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

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 تنفقر إلى خاصية واحدة أو أكثر من الخصائص التي تتميز بها كل من الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر، وما إلى 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:

### 1. 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.

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

- 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.
- الارتباط بالمنشأة ومن ثم تستطيع المنشأة أن تحصل على الخدمات أو المنافع التي تتجسد في الأصل.
- وقوع حدث أو إنجاز عملية في الماضي نتج عنها حق المنشأة في الحصول على الخدمات والمنافع التي يقدمها الأصل.
- 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.
- 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 والالتزامات 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.

### 2. 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 ويتبين من هذا

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

- وجود التزام حالي واجب الأداء، بمعنى أن الخصم يمثل مسؤولية قائمة تجاه وحدة أو أكثر من الوحدات الأخرى.
- نقل أو تحويل أصول في المستقبل، ويعني ذلك أن الوفاء بتلك المسؤولية يتطلب تسديد الالتزام، إما بنقل ملكية أو استخدام بعض الأصول في المستقبل سواء كان ذلك في تاريخ محدد أو قابل للتحديد، أو عند وقوع حدث معين، أو عند الطلب.
- الارتباط بالمنشأة، ويعني ذلك أن المنشأة يجب أن تفي بمسئولياتها أو تؤدي ما عليها من الالتزام دون قيد أو شرط.
- وقوع حدث أو إتمام عملية في الماضي، ويعني ذلك أن الحدث أو العملية التي أدت إلى ترتيب ذلك الالتزام على المنشأة قد وقعت فعلا.
- 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.
- 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.

### 3. 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 كمالك تمييزا لتلك العلاقة عن العلاقات التي قد تربطهم بالمنشأة كموظفين أو موردين أو مقرضين، أو عملاء...

### 4. الإيرادات

إيرادات المنشأة هي مقدار زيادة الأصول أو نقص الخصوم - أو كليهما معا - 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.

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

- 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.
- تمثل 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 أساساً 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 نوعاً آخر من مكونات داخل المنشأة.

أ. التأثير على 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 وينتج 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، تميزاً 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 ومالكها، كما أنها لا تترتب على المساهمات الرأسمالية من غير أصحاب رأس المال.
- د. إن كلا من هذه المكاسب أو الخسائر يرتبط بفترة زمنية معينة.

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 - ويعني 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 أو إحدى الكوارث الأخرى كالفيزان.

#### 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. 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

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 أساساً 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 نوعاً آخر من مكونات داخل المنشأة.

ج. طالما أن الإيرادات تمثل زيادة في الأصول أو نقصاً في الخصوم، فإنه يتعين أن تتوافر في كل من الأصول التي تستجد أو الخصوم التي تنقص نفس الخصائص المحددة سابقاً لهذه العناصر.

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

#### 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.

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

- أ. إن نقص الأصول وزيادة الخصوم التي تمثل المصروف تترتب على الأنشطة التي تهدف إلى الربح تميزاً 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، تميزاً لها عن العمليات الفرعية أو العرضية مع منشآت أخرى أو الظروف والأحداث الأخرى التي تتأثر بها.
- ج. طالما أن المصروفات تمثل نقصاً 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.

#### 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

الوحدات الأخرى وغير ذلك من الظروف والأحداث التي تتأثر بها، مما يؤدي إلى تحقيق الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر التي ترتبط بالفترة الزمنية التي يقاس فيها صافي الدخل. 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.

### 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.

### أ. الأحداث الخارجية

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

### العمليات

تنطوي العملية على تحويل فعلي لأصل أو التزام فيما بين الوحدة المحاسبية وغيرها من الوحدات وقد تكون العملية ذات جانبيين 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.

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 ومالكها إذ أن الوحدة المحاسبية لا تضحى 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

الوحدات الأخرى وغير ذلك من الظروف والأحداث التي تتأثر بها، مما يؤدي إلى تحقيق الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر التي ترتبط بالفترة الزمنية التي يقاس فيها صافي الدخل. 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.

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

### 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.

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.

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

- إنها تمثل معاملات من جانب واحد بين المنشأة وأصحابها، باعتبارهم مالكين، وبعبارة أخرى، معاملات غير تبادلية تميزها لها عن المعاملات التبادلية التي تجريها المنشأة مع هؤلاء المالكين.
- تنطوي استثمارات أصحاب رأس المال التوزيعات على تحويل أصول أو خصوم من أو إلى المنشأة، لذا يجب أن تتوافر في هذه الأصول والخصوم الشروط المحددة سابقا.
- لا يترتب على استثمارات أصحاب رأس المال أو التوزيعات عليهم أية مكاسب أو خسائر للمنشأة.

### مفهوم الأحداث والعمليات والظروف

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 بوحدة نقدية.

وتعتبر الأحداث والعمليات والظروف التي تتأثر بها الأصول



إضافية فعلا أو احتمالات فرضها، وضمان الغير في الوفاء بديونهم، وعدم التأكد من إمكان تحصيل الوحدة المحاسبية لمستحقاتها قبل الغير.

#### 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 أشكالاً 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 الى إنتاج منتجات لها قيمة تبادلية أكبر من تكلفة الموارد المستخدمة في إنتاجها.

جانب واحد تنطوي على أحد الأمرين الآتين:  
أ. التضحية بالأصول أو تحمل الالتزامات دون الحصول على أية أصول أو الوفاء بأية التزامات أخرى مقابل ذلك.  
ب. الحصول على أصول أو الوفاء بالالتزامات 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.

#### 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 وقدرًا.

#### الظروف

لا تنطوي بعض الأحداث الخارجية على انتقال ملكية أصول من الوحدة المحاسبية إلى غيرها أو تحمل تلك الوحدة المحاسبية بالالتزامات 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.

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 المنفق عليها في عقود المقاولات وما يماثلها نتيجة ارتفاع المستوى العام للأسعار. ومن أمثلة الخسائر الاحتمالية التي قد يتمخض عنها تحمل التزامات أو خسائر أو تلف للأصول: القضايا المعلقة أو المتوقعة وفرض ضرائب