المجمع العربي للمحاسبين القانونيين

نشرة شهرية إلكترونية ترسل إلى الأعضاء–تشرين أول ٢٠٠٢

العدد رقم (١٠)

لمزيد من المعلومات يرجى الإتصال مع الجمعية على: هاتف ٨٢٨٢/٥٦٩ ٦٥٢٢/٥٦٧ (٦-٩٦٢) فاكس ٥٦٧ ٦٥٢٣ (٦-٩٦٢) 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

امتحانات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (ASCA)

أعلنت إدارة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين عن عقد إمتحانات المجمع في جميع مراكز الإمتحان خلال الفترة من ٢- ٥ تشرين ثاني (نوفمبر) ٢٠٠٢ على المنهاج الجديد (محاسب عربي مهني معتمد) وتم إبلاغ جميع الطلبة ومراكز الإمتحان بذلك وبالإمكان زيارة موقع المجمع على شبكة الإنترنت للإطلاع على برنامج الإمتحان.

كما أن امتحانات الإكمال على منهاج المحاسب القانوني (المنهاج القديم) ستعقد في مراكز الإمتحان لطلبة فلسطين خلال الفترة من ٢-٤ تشرين ثاني (نوفمبر) ٢٠٠٢ . مع تمنيات إدارة المجمع للجميع بالتوفيق والنجاح.

أنشطة وإنجازات المجمع

أعلن مدير المجمع العربي للمحاسبين القانونيين الأستاذ محمد مصطفى قاسم عن سلسلة من الأنشطة والإنجازات التي تمت خلال الفترة الماضية وأوضح بأن إدارة التدريب والتعليم المستمر في جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين "الأردن" عقدت دورتين متخصصتين في إعداد القوائم المالية والتحليل المالي للإستثمار في الأسهم والسندات وفق المعايير المحاسبية الدولية ومنهاج المجمع (ACPA) كما تم قبول عدد (٢١)طالبا جديدا للحصول على شهادة (ACPA) وتسجيلهم في المجمع ، كما تم منح العضوية لـ (١٧) عضوا جديدا وتم منح الزمالة لـ (٧) زملاء في المجمع ، وفيما يلي عرض لهذه الأنشطة:

دورات تدريبية

عقدت دائرة التدريب والتعليم المستمر في جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (الأردن) دورة تدريبية حول إعداد القوائم المالية الموحدة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية ومنهاج (ACPA) خلال الفترة من ٧-٢٠٠٢/٨/١١ . وقد حاضر فيها الدكتور محمد تيسير الرجبي- جامعة الكويت.

دورة/إعداد القوائم المالية الموحدة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية ومنهاج ACPA

كما عقدت دائرة التدريب والتعليم المستمر في الجمعية دورة تدريبية أخرى حول التحليل المالي والإستثمار في الأسهم والسندات وفقا لمنهاج (ACPA) خلال الفترة من ٢١-٢٠٠٢/٩/٢٥. وقد حاضر فيها الدكتور أسامة سلام - جامعة الإسراء (الأردن).

دورة/التحليل المالي والإستثمار في الأسهم والسندات

وحضر هاتين الدورتين متدربون من عدد من الوزارات والمؤسسات والشركات والبنوك. 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 تنفيذا لبرنامجها السنوي للتدريب والتأهيل.

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

- مفاهيم القياس المحاسبي....٣

- قواعد المنشأ.....١٣

-مصطلحات تهم مراجع

الحسابات.....١٥

-معيار المحاسبة الدولي ١٧

(المعدل عام ١٩٩٧) ١٧

أعضاء جدد

تم قبول (١٧) سبعة عشر عضوا جديدا في المجمع وهم:

١. جعفر عمر اسماعيل الصيفي
٢. شريف سيد مدبولي السيد
٣. ياسر مرسي محمد دسوقي
٤. عامر بن عيسى بن خميس العامري
٥. اعليان سليمان مصطفى شعت
٦. ميمونة خميس محمد الرصادي
٧. ناصر محمد محمود شحادة
٨. عمر بن قاسم بن صديق ال هاشم
٩. عيسى رضي محمد العرادي
١٠. ماجد عبد المجيد طه شراب
١١. سامي إحسان خليل الشخشير
١٢. محمد محمد نجم الدين زين العابدين
١٣. سليم بن سرحان بن فارس الشكيلي
١٤. جمال عطية محمد أحمد الصروي
١٥. محمد زكريا محمد شاهين
١٦. محمد ابراهيم محمد النجار
١٧. فريد الشمندي علي حارس

زملاء جدد

وقد حصل على زمالة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين سبعة زملاء هم :

١. محمد جواد بن جواد حسن بن سليمان
٢. محمود أحمد حسن البدري
٣. عزت معاوية المصري
٤. إبراهيم خليل إبراهيم حجارة
٥. أسامة نمر رشيد عطية
٦. حسن ياسين حسن التكروري
٧. نضال راضي محمد محمد

طلبة جدد

كما تقدم للتسجيل في المجمع للحصول على شهادة العضوية وشهادة ACPA طلبة من خمس دول عربية هي : المملكة الأردنية الهاشمية، فلسطين، الجمهورية اليمنية، المملكة العربية السعودية وسلطنة عمان وهم :

١. ثائر علي شعلان
٢. أدهم محمد العمودي
٣. سعيد سالم العريمي
٤. أحمد خضر أبو الطيف
٥. محمد عبد الغني "علي حسن"
٦. سعيد محي الدين شبير
٧. نهاد اسحاق أبو هويدي
٨. ايهاب أنور حرز الله
٩. محمد خليل أبو طعيمة
١٠. بسام سليمان القريناوي
١١. عمر ابراهيم الاشقر
١٢. فريد ديب سرحان
١٣. محمد مروان القيشاوي
١٤. وسام أسعد التربيعي
١٥. غاندي ادريس حمودة
١٦. هيثم فتحي التايه
١٧. اسعود موسى السويطي
١٨. فاتن يوسف الصليبي
١٩. نزار حفظي صوان
٢٠. ربيع صلاح الدين الخفش
٢١. فراس وليد أبو التين

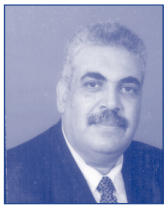
مفاهيم القياس المحاسبي

الجزء الثاني

ننشر في هذا العدد الجزء الثاني من هذا المقال والذي تم نشر الجزء الأول منه في العدد السابق

بقلم الأستاذ حامد الطحلة

عضو مؤسس جمعية المحاسبة الأردنية، وعضو مشارك في الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية



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.

أولا: 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 أيضا 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 فان 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.

ويجب التأكيد على أن مفهوم الوحدة المحاسبية له نفس القدر من الأهمية بالنسبة 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، فان 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 واعتبار المنشأة – من وجهة نظر المحاسبة المالية – وحدة اقتصادية قائمة بذاتها، لا يزيل الأشكال المتعلق بتعيين حدود المنشأة في حالات معينة، إذ أنه – باستثناء المشروعات المشتركة – تعتبر المنشأة التي يتم تأسيسها وفقا لقانون الشركات الأردني شخصية معنوية أو وحدة معنوية منفصلة اعتبارا من تاريخ تكوينها . فقد لا تطابق الوحدة المعنوية 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 معنوية متميزة بذاتها تحت سيطرة إدارة واحدة، مما يبرر اعتبار شركات المجموعة كوحدة اقتصادية واحدة ومعاملتها على هذا الأساس.

ثانيا: مفهوم استمرار الوحدة المحاسبية

تفترض المحاسبة المالية أن المنشأة وحدة محاسبية مستمرة ، وطالما أنه ليس هناك دليل على عكس ذلك، فانه يفترض أن للوحدة المحاسبية عمر أطول من الأعمار الإنتاجية للأصول التي تستخدمها بمعنى أن الوحدة المحاسبية ذات عمر مستمر بينما 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 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، فان 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 أن دقة المعلومات – في حقيقة الأمر – تعتمد 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، فان 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 بعيداً عن الواقع.

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 أثر – في الأجل 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.

ثالثا: 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 – فان حياة الوحدة المحاسبية يتم تقسيمها إلى فترات دورية بغية إعداد التقارير التي تستخدم لتزويد الأطراف المعنية بمعلومات – أو مؤشرات – تمكنهم من تقييم أداء الوحدة المحاسبية. ومن المعتاد أن تعد هذه التقارير 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.

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 ملائمة للمنشآت التجارية والصناعية ولمعظم الأنشطة الهادفة للربح في الأردن 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.

رابعا: 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 هي الدينار في الأردن . وفي غياب تغيرات كبيرة في قوته الشرائية يعتبر الدينار وحده مستقرة للقياس المحاسبي.

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 للدينار 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 للدينار المستخدم للتعبير عن المصروفات عن القوة الشرائية للدينار المستخدم للتعبير عن الإيرادات، كما أن القوة الشرائية للدينار المستخدم للتعبير عن قيمة بعض الأصول قد تختلف عن القوة الشرائية للدينار 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 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 للدينار. وينطبق ذلك أيضا في حالة التغيرات الكبيرة التي تستمر لفترة قصيرة.

خامسا: 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 إما 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.

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.

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.

كما تم تصنيف 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.

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[٣] للمنشأة لمجرد توافر تلك الظروف[٤] . 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 الى مبالغ نقدية محددة. ويحدث ذلك عادة عندما تتكون هذه الأصول من وحدات قابلة للتبادل ، 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 في المستقبل المؤيدة لوجود هذه المكاسب .[٥]

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 [٦] .

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 كانت سلعا أو خدمات – والأنشطة التي تهدف إلى تضافر تلك الأصول لإنتاج سلعا 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.

سادسا: مفهوم أساس القياس المحاسبي

يختص مفهوم أساس القياس المحاسبي بتحديد الآثار النقدية للأحداث الخارجية والداخلية القابلة للإثبات المحاسبي كما يحدد هذا المفهوم 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 فان 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 كانت هذه التغيرات قابلة للتصنيف كإيرادات ومصروفات، ومكاسب وخسائر أو تمثلت في أية تغيرات أخرى في المركز المالي للوحدة المحاسبية.

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 استلام 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.

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 اقل 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 ، فان 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:

اقتناء الأصول

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

١.١. يجب قياس واثبات تكلفة اقتناء الأصل الذي يتم اقتنائه مقابل النقد على أساس المبلغ النقدي المدفوع.

٢.١. يجب قياس واثبات تكلفة اقتناء الأصل الذي يتم اقتنائه مقابل التنازل عن اصل غير نقدي على أساس القيمة العادلة للأصل غير النقدي المتنازل عنه.

٣.١. يجب قياس واثبات تكلفة اقتناء الأصل الذي يتم اقتنائه مقابل تحمل التزام، على أساس القيمة الحالية للمبالغ التي يجب دفعها لسداد ذلك الالتزام.

٤.١. يجب قياس واثبات تكلفة اقتناء الأصل الذي يتم اقتنائه 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 واثبات تكلفة اقتناء الأصل غير النقدي الذي يتم اقتنائه نتيجة لعملية تحويل غير تبادلية مع غير المالكين ، على أساس قيمته العادلة.

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.

١. قياس الأصول النقدية بعد اقتنائها:

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 التمويل المحددة في العمليات التي ترتبت عليها حيازة تلك الأصول .

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 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. 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.

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 كان ذلك النقص ناتجا عن التصرف في الأصول – أو التخلص منها – بعملية تبادلية أو بتحويل غير تبادلي بين الوحدة ومالكيها[٧] أو بين الوحدة ووحدات أخرى غير هؤلاء المالكين.

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.

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.

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 الأجل تتمثل 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.

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.

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.

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 والإحتفاظ 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 كنتيجة 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 الإيرادات في المستقبل. وبعبارة أخرى فإن تحديد وتجميع تكلفة الأصول المتلكة 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 – بينما أن جزءا آخر من هذه التكلفة مثل المصروفات الإدارية لا يمكن نسبتها أو تحميلها للمنتجات – وبالتالي يجب تحميلها على الفترة الزمنية دون غيرها، بحيث يتسنى مضاهاتها بالإيرادات الإجمالية التي يتم تحقيقها وإثباتها محاسبيا خلال تلك الفترة.

سابعا: 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 الإيرادات 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.

١. الإثبات المحاسبي للإيرادات:

تمثل الإيرادات تدفق الأصول إلى الوحدة المحاسبية أو نقص خصومها نتيجة لإنتاج السلع وبيعها للعملاء أو تقديم الخدمات أو السماح للغير بإستخدام 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.

ويعتني الإثبات المحاسبي للإيرادات بإختيار 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. وطالما أن 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 :

١. اكتساب الإيراد.
٢. حدوث عملية تبادل.

ومن الواضح إن 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.

٢. 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 بإستخدام 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.

٣. الإثبات المحاسبي للمصروفات :

تمثل المصروفات تدفقا للأصول ممثلة بتكلفة إقتنائها، 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 إستنفادا لتلك الخدمات، وإنما هو مجرد تحول في كيفية تخزين تلك الخدمات الاقتصادية للانتفاع بها في المستقبل. ومن ثم فإن إنتاج منتج معين بإستخدام 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 ويعني 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 :

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 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.

٤. قياس المصروفات :

تقاس المصروفات على أساس مقدار نقص الأصول أو زيادة الخصوم التي تنجم عن بيع السلع أو تقديم الخدمات أو السماح للغير بإستخدام 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.

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

٥. 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.

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:

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.

الوحدة الثانية

مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية

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.

ويؤدي التركيز على أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي من مصادر المعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات إلى قاعدة عامة لتقييم الطرق المحاسبية البديلة والاختيار من بين الأساليب المتاحة للإفصاح. وطالما أن هناك مجالا للمفاضلة بين طرق المحاسبة وأساليب الإفصاح فانه يجب اختيار طريقة المحاسبة أو أسلوب الإفصاح الذي يتيح أعظم المعلومات فائدة لمساعدة المستفيدين الخارجيين الرئيسيين على اتخاذ قراراتهم.

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. الملائمة.
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.

أولا: الملائمة

يقصد بالملائمة 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 التى يتخذها من يستخدمون تلك المعلومات ، ومن ثم يمكن صياغة تعريف محدد لمفهوم المعلومات الملائمة على الوجه الآتي :

تعتبر المعلومات ملائمة ـ أو ذات علاقة وثيقة بقرار معين ـ إذا كانت تساعد من يتخذ ذلك القرار على تقييم محصلة إحدى البدائل التى يتعلق بها القرار ، شريطة توافر الخصائص الأخرى التى 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 ذاتها. وبالتالي 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 الأردن 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 :

"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 التى تتسم بها المعلومات المفيدة".

ثانيا: 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:

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 قاعدةعامة 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.

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 ، فان 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 وبالتالي، 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 لاعداد تلك المعلومات من شأنها أن تؤدي إلى نتائج يستطيع التثبت منها أشخاص مستقلون عن الأشخاص الذين قاموا بأعداد تلك النتائج.

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.

ثالثا: 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:

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

رابعا: 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 فان 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 ملائمة 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:

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 ـ 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، وبالتالي يجب إعادة تصوير القوائم المالية للفترات الزمنية السابقة إذا اختلفت القوة الشرائية – بصورة جوهرية – للدينار 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.

ب. إمكانية 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.

خامسا: 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 اتخذا 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 :

أ. دورية القوائم المالية بمعنى طول أقصر فترة تعد عنها القوائم المالية. فقد تكون هذه الفترة طويلة نسبيا ، وبالتالي يمكن إتاحة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية في مواعيد دورية متباعدة، أو تكون هذه الفترة قصيرة نسبيا ، وبالتالي يمكن 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 يتعذر 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 طويلا كلما قلت منفعة المعلومات المالية التي تشملها تلك القوائم.

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 الهامة لمنفعة المعلومات المحاسبية، كما يتضح أن هذين المعيارين يرتبطان بوظيفة إعداد القوائم المالية أكثر من ارتباطهما بتجميع بيانات المحاسبة المالية وقياسها.

سادسا: 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.

وبالتالي، 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.

إن هذه الخاصية من خصائص المعلومات المفيدة يجب أن تلقى 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 الهامة 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، ومن ثم يجب أن يؤخذ ذلك في الاعتبار عند تصميم نماذج القوائم المالية وعند صياغة الإيضاحات التي ترفق بها.

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 مقابل بعضها البعض، تقديم الأرقام الدالة على المؤشرات التي يرغب من يستخدمون هذه القوائم – عادة – في معرفتها.

سابعا: الأهمية النسبية والإفصاح العام الأمثل :

يرتبط هذان المفهومان ببعضهما ، كما أنهما يرتبطان معا بمفهومي الملائمة وأمانة المعلومات. ويرجع السبب في ارتباط الأهمية النسبية بالإفصاح الأمثل إلى أن المعلومات الهامة يتعين الإفصاح عنها، كما أن المعلومات التي لا يتم الإفصاح عنها يفترض –مسبقا– إنها غير هامة. أما السبب في ارتباط مفهومي الأهمية النسبية والإفصاح الأمثل معا بمفهوم الملائمة فيرجع إلى أن المعلومات التي ليست لها علاقة وثيقة بأهداف القوائم المالية تعتبر – بطبيعتها – 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. 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 حددت أهداف المحاسبة المالية المستفيدين الرئيسيين للقوائم المالية واحتياجاتهم المشتركة من المعلومات.

وفي ضوء ما جاء بذلك البحث 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:

أ . الأهمية الأساسية للعملية، أو الحدث، أو الظروف التي تعكس

البند – سواء كانت غير عادية أو غير متوقعة ، أو غير ملاءمة، أو مخالفة للنظام الأساسي للمنشأة.

ب. الأهمية الأساسية للبند كمؤشر للمسار الذي يحتمل أن تسلكه الأحداث المقبلة سواء كان 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 :

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 فان 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.

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 ارباك من يستخدم هذه القوائم، إذ أنه يحتاج إلى دراسة قدر كبير من البيانات التفصيلية لكي يستخلص منها المعلومات الأساسية التي يحتاجها، وفضلاً عن ذلك فإنه لا ينبغي أن تظهر البنود غير الهامة كمفردات مستقلة حتى لا يؤدي الإفراط في سرد التفاصيل إلى إغفال البيانات الهامة.

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 الهامة 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.

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 هامة نحو تقديم المعلومات المفيدة.

الهوامش

(١) لعل هذه الخاصة هي اكثر 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– اذ ان عدم التأكد الذي يحيط بتحقيق هذه الأهداف قد يؤدي الى اعتبار تلك الأموال مصروفات ايرادية او خسائر، ومن امثله ذلك نفقات التطوير وفتح أسواق جديدة والتدريب وما اليها من الحالات التي يتعذر فيها تقيم المنافع التي يمكن الحصول عليها في المستقبل. ولا تتعلق حالة عدم التأكد بنية إدارة المنشأة في مثل هذه الحالات وانما تتعلق باحتمال ودرجة نجاح المنشأة في تحقيق الهدف من المصروف.

(٢) ان وجود وضع قائم او مجموعة من الأوضاع القائمة التي تنطوي على مكاسب او خسائر جارية او احتمالية لا يعني انه ينبغي إثبات مثل هذه المكاسب او الخسائر او تحقيقها محاسبيا وجدير بالملاحظة ان "مفهوم الإثبات المحاسبي " يعرف القواعد الأساسية لاثبات الأحداث والعمليات والظروف.

(٣) لا يعني ذلك عدم الإفصاح عن هذه المكاسب، بل انه يتعين الإفصاح عنها اذا كانت لها أهمية نسبية، بشرط ان تتوافر خصائص المعلومات المفيدة، وفقا لمفاهيم جودة المعلومات الواردة بهذا البحث.

(٤) انظر الهامش ٣ .

(٥)لا يعني ذلك عدم الإفصاح عن الخسائر التي يتعذر إثباتها في ضوء هذه القاعدة.

(٦)قد يكون الأصل الذي يقتنى هو وحدة محاسبية كاملة. ولذلك يجب التفرقة بين هذه الحالة وبين كل من العمليات الآتية :
– العمليات التي تؤدي الى اتحاد او إدماج حقوق الملكية لوحدتين دون دفع مبالغ نقدية او تحويل أصول أخرى من آية وحدة منهما الى الأخرى.
– العمليات التي تؤدي الى انتقال صافي الأصول او تبادل الأسهم بين وحدتين تحت إدارة واحدة.
ويرجع السبب في ذلك الى ان العمليات لا تعتبر عمليات اقتناء للأصول وانما تعتبر هذه العمليات بمثابة تغييرات في الأشكال المعنوية للوحدات التي تشملها.

(٧)لا يعتبر توزيع أصول غير نقدية –بدلا من توزيعات الأرباح النقدية– تحويلا غير تبادلي الى المالكين، اذ ان إعلان الأرباح يخلق التزاما يتعين قياسه على أساس القيمة التي يجب دفعها. ويعتبر خلق الالتزام بتوزيع الأرباح تحويل غير تبادلي للمالكين كما يعتبر توزيع الأصول غير النقدية بدلا من التوزيع النقدي وفاء بذلك الالتزام، بالتالي، فانه يجب إثبات المكسب او الخسارة –محاسبيا– اذا كانت القيمة المسجلة للأصول غير النقدية مختلفة عن الالتزام بتوزيع الأرباح.

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 وشركاه الدولية

قواعد المنشأ

موجز

تستخدم الحكومات قواعد المنشأ لتحديد البلد الذي يكون هو منشأ السلع المستوردة . وبفضل التغيرات الثورية التي تحدث في الإتصالات والنقل الآن أصبح في مقدور الشركات الصانعة أن تحصل على المدخلات لإنتاج منتوجات نهائية من بلدان بعيدة تماما تتوافر فيها اليد العاملة المدربة وتكون فيها التكاليف أقل. وهذا الإتجاه نحو الحصول على المدخلات من البلدان المختلفة أصبح سهلا بسبب الخطوات التي تتخذ لإزالة الحواجز التعريفية وغيرها من الحواجز أمام التجارة. والواقع أن معظم المنتوجات المصنوعة الموجودة في الأسواق اليوم تنتج في أكثر من بلد واحد. وينطبق ذلك سواء كانت المنتوجات هي بنود إستهلاكية مثل المنسوجات أو مستحضرات التجميل أم كانت آلات معقدة تستخدم في صناعات السلع الإستهلاكية. فمثلا في حالة بنود المنسوجات–ولنقل قمصان الرجال أو النساء– قد يكون القطن أو الالياف الاصطناعية المستخدمة في صناعات ناتجة من بلد ما ، ويكون غزل النسيج وصباغته وطباعته قد تم في بلد آخر ، ويكون التفصيل والحياكة قد نفذ في بلد ثالث .

الغرض من تطبيق قواعد تحديد بلد المنشأ

لماذا يكون من الضروري للحكومات تحديد منشأ السلع المستوردة؟ يكون هذا التحديد ضروريا في ثلاثة أوضاع .

أولا ، في حالة الواردات بموجب ترتيبات تفضيلية إذ يجب أن تتأكد البلدان المستوردة من أن معدلات التعريفة المنخفضة أو التفضيلية ستطبق على منتوجات ناشئة بالفعل من البلدان التي تستفيد من التفضيل. ولهذا فإن البلدان المستوردة تحتاج الى دليل يبين أن المنتوجات المستوردة أنتجت ، كلها أو على الأقل مرت بتغير كبير ، في بلد يحصل على المعاملة التفضيلية.

وثانيا بالنسبة للواردات التي تخضع لتعريفات جمركية بحسب شرط الدولة الأكثر رعاية لا يكون تحديد المنشأ ضروريا في العادة لأن هذه الرسوم تطبق بدون تمييز على الواردات من جميع المصادر ، ولكن إذا كانت هذه التدابير تطبق على الحدود بمراعاة بلد المنشأ فإن تحديد المنشأ يصبح ضروريا. وتشمل هذه التدابير مايلي:

- جمع رسوم مكافحة الإغراق والرسوم التعويضية.
- إدارة القيود الحصصية المطبقة على بلدان معينة (مثل تلك المفروضة بموجب إتفاق المنسوجات والملابس أو بموجب تدابير الحماية في بلد ما).
- إدارة الحصص التعريفية.
- وضع علامات المنشأ أو التوسيم الذي يبين بلد المنشأ.

والوضع الثالث هو أن تحديد المنشأ يكون أيضا ضروريا عند جمع الإحصاءات التجارية.

المبادىء الأساسية في القواعد الوطنية القائمة الآن

تختلف الانظمة الوطنية المطبقة الآن لتحديد المنشأ اختلافا كبيرا. بل قد تختلف هذه الأنظمة داخل البلد الواحد وفقا للغرض من استعمالها (مثل إدارة الحصص الكمية أو تحصيل الرسوم التفضيلية ، أو كتابة البيانات التي تبين المنشأ، أي التوسيم). ولكن رغم هذه الإختلافات الواسعة في الأنظمة المتبعة فإنها تستند بصفة عامة الى مبدأين رئيسيين .

المبدأ الأول هو مبدأ القيمة المضافة عند التصنيع او عمليات التجهيز اللاحقة. فالنظم القائمة على هذا المبدأ تقضي بأن المنتوج يعتبر مصنوعا في البلد الذي جرى فيه إضافة نسبة معينة من قيمة المنتوج (مثل ٤٠ في المائة أو ٥٠ في المائة أو ٦٠ في المائة).

والمبدأ الثاني هو تحديد المنشأ على أساس التغيرات في التصنيف الجمركي. والمطلوب من البلدان الأعضاء في منظمة التجارة العالمية استخدام نظام التسميات المنسقة الذي وضعته المنظمة الجمركية العالمية (التي كانت من قبل تعرف باسم مجلس التعاون الجمركي) لجمع إحصاءات التجارة وأيضا لفرض الرسوم الجمركية. ويتضمن هذا النظام ٧٩ فصلا يرتب كل فصل منها المنتوجات وفقا لدرجة التجهيز ، ابتداء من الخامات وإنتهاء بالمنتوجات نصف المجهزة ثم المنتوجات النهائية. وباستخدام هذا النظام التصنيفي يعتبر المنتوج ناشئا في البلد الذي يتغير فيه تصنيفه الجمركي بسبب درجة التجهيز .

المشاكل التي يثيرها اختلاف قواعد تحديد المنشأ

لا تتضمن قواعد الجات قواعد معينة لتحديد المنشأ. وبذلك تكون للبلدان مرونة في اعتماد قواعد خاصة وتطبيقها وفقا للغرض من استخدامها (أنظر أعلاه) ، كما أن هذه المرونة مكنت البلدان من اعتماد قواعد منشأ لأغراض حمائية ، مثلا لمنع دخول حصص معينة استنادا الى أن المنتوج المستورد لا يمكن اعتباره قد نشأ في البلد الذي تخصه الحصة. ولإيجاد حلول لهذه المشاكل وغيرها من المشاكل التي ثارت نتيجة لعدم وجود قواعد دقيقة جرى التفاوض على اتفاق قواعد المنشأ في جولة أوروغواي.

اتفاق قواعد المنشأ

الشمول والأهداف

تنطبق أحكام الإتفاق على (القوانين والأنظمة والقرارات الإدارية ذات التطبيق العام التي يطبقها أي عضو لتحديد بلد منشأ السلع) المستوردة على أساس شرط الدولة الأكثر رعاية . وينص الاتفاق بوجه خاص على أن أحكامه الموضوعية لا تنطبق على الواردات بموجب ترتيبات تفضيلية. والهدف الأساسي من الإتفاق هو مطالبة البلدان باعتماد مجموعة منسقة وموحدة من القواعد لتحديد منشأ السلع المستوردة بموجب شرط الدولة الأكثر رعاية. ولما كان من المتوقع أن يستغرق العمل الفني في وضع مثل هذه القواعد بعض الوقت فإن الإتفاق ينص على مجموعتين من الأحكام. فتضع المجموعة الأولى الضوابط التي يتوقع من البلدان أن تسير عليها أثناء الفترة الإنتقالية أي الى حين نفاذ القواعد المنسقة الجديدة. ويجري العمل الآن في اللجنة الفنية في منظمة التجارة العالمية لإنهاء العمل الفني في تنسيق تلك القواعد بإشراف اللجنة الخاصة بقواعد المنشأ في المنظمة التي أنشأها الإتفاق. وأما المجموعة الثانية من الأحكام فتنطبق بعد الفترة الإنتقالية وهي تضع الأسس والمبادىء التوجيهية

للعمل الفني في تنسيق قواعد المنشأ.

القواعد المطبقة في الفترة الإنتقالية

يكون أمام البلدان في الفترة الإنتقالية أن تطبق معايير مختلفة وفقا للغرض أو الهدف الذي من أجله تطبق القواعد. ولكن بعد الفترة الإنتقالية يجب تطبيق القواعد المنسقة التي وضعت على أساس كل منتوج على حدة تطبيقا موحدا بصرف النظر عن الغرض من استخدامها. وبعبارة أخرى لن يكون أمام البلدان أن تطبق مجموعة معايير لتحديد المنشأ من أجل إدارة القيود الكمية ومعايير أخرى لبيان المنشأ بواسطة البيانات المكتوبة على المنتوجات ، أي توسيمها.

كما أن الإتفاق يضع المبادىء التي يتوقع من البلدان أن تسير عليها أثناء الفترة الانتقالية (مثل الشفافية، وعدم التمييز، وأحكام إعادة النظر في القرارات الإدارية) وهذه المبادىء واردة في الإطار رقم ٣٠.

القواعد المطبقة بعد الفترة الإنتقالية

بعد الفترة الإنتقالية تنص القواعد على أن يكون منشأ البضائع دائما هو (البلد الذي جرى فيه آخر تغيير كبير) ولهذا الغرض فالمطلوب من اللجنة الفنية في منظمة التجارة العالمية أن تضع لكل مجموعة منتوجات أو قطاعات من المنتوجات التغير الواجب إدخاله في البند أو البند الفرعي الجمركي بسبب التصنيع أو التجهيز حتى يستطيع البلد أن يدعي أنه هو منشأ المنتوجات . بيد أنه بالنسبة للمنتوجات التي لا يمكن للتغيير في البند الفرعي الجمركي واستخدامه بصورة حصرية خاصة بها أن يعبر عن تغير كبير فإن اللجنة عليها أن تقدم معايير إضافية. ويمكن أن تتضمن هذه المعايير اشتراطات إضافية مثل النسب بحسب القيمة و/أو عمليات التصنيع أو التجهيز.

المرحلة الحاضرة في العمل الفني للتنسيق

كان المفروض أن ينتهي العمل الفني في تنسيق قواعد المنشأ عام ١٩٩٨ ولكن نظرا لطبيعة هذا العمل المعقدة جدا والإختلافات التي نشأت بين البلدان على معايير محددة لتحديد منشأ بعض مجموعات المنتوجات لم تستطع اللجنة الفنية في المنظمة الإنتهاء من عملها في التاريخ المحدد. وعندما تنتهي من العمل فإن نتائج هذا العمل ، بعد أن توافق عليه اللجنة الخاصة بقواعد المنشأ في المنظمة ، ستعتمد بواسطة المؤتمر الوزاري للمنظمة. وبعد ذلك ستوضع هذه القواعد كملحق باتفاق قواعد المنشأ وسيكون المطلوب من جميع البلدان الأعضاء أن تطبق المعايير الواردة في هذا الملحق على أساس شرط الدولة الأكثر رعاية من تاريخ الاتفاق على نفاذ هذه القواعد.

ويجب أن يلاحظ انه سيكون على البلدان الأعضاء، الى جانب إلتزامها بتطبيق المعايير المنسقة ، أن تحترم المبادىء الخاصة بالشفافية وعدم التمييز والتقييم الإداري وإعادة النظر قضائيا ، وهي المبادىء الواردة في الإطار ٣٠ (من "د" الى "ك").

قواعد المنشأ التفضيلية

رغم أن قواعد المنشأ الموحدة التي تضعها المنظمة لن تنطبق على الواردات بموجب ترتيبات تفضيل إقليمية أو بموجب نظام الأفضليات المعمم فإن الإتفاق ينص على أن البلدان يجب أن تراعي المبادىء العامة الواردة في الإطار ٣٠ عند تطبيق قواعد المنشأ هذه أو إدارتها.

الإطار رقم ٣٠

الضوابط أثناء فترة الإنتقال

(إتفاق قواعد المنشأ ، المادة ٢)

أثناء الفترة الإنتقالية (أي الى حين نفاذ القواعد الجديدة المنسقة) يكون على الأعضاء أن تضمن:

(أ) أن تكون قواعد المنشأ محددة تحديدا واضحا، بما في ذلك مواصفات اختبار التغيير الكبير.

(ب) عدم استخدام قواعد المنشأ كأداة من أدوات السياسة التجارية.

(ج) ألا تؤدي قواعد المنشأ في حد ذاتها الى إيجاد آثار تقييدية أو مشوهة للتجارة الدولية أو مخلة بها، وألا تفرض شروطا غير ضرورية ليس لها صلة بتصنيع أو تجهيز المنتوجات محل البحث.

(د) أن قواعد المنشأ التي تطبقها على الواردات والصادرات ليست أشد من قواعد المنشأ التي تطبقها لتحديد ما إذا كانت سلعة ما تعتبر محلية أم لا ، ولا تميز بين البلدان الأعضاء (مبدأ الدولة الأكثر رعاية في الجات).

(هـ) تطبق قواعد المنشأ الخاصة بها بطريقة متسقة باستمرار وموحدة ومنصفة ومعقولة.

(و) تقوم قواعد المنشأ لديها على أساس معيار إيجابي. ويسمح بقواعد المنشأ السلبي إذا كانت جزءا من توضيح معيار إيجابي أو في حالات فردية عندما يكون التحديد الإيجابي للمنشأ غير ضروري.

(ز) نشر قواعد المنشأ بدون إبطاء.

(ح) بناء على الطلب، يصدر التقييم الخاص بالمنشأ بأسرع وقت ممكن على ألا يتجاوز ١٥٠ يوما بعد تقديم الطلب . ويكون هذا التقييم متاحا علنا، ولا يجوز إفشاء المعلومات السرية إلا إذا كان ذلك مطلوبا في إجراءات قضائية. ويظل تقييم المنشأ صالحا لمدة ثلاث سنوات بشرط أن تظل الوقائع والظروف والشروط كما هي ، ما لم يصدر قرار مخالف للتقييم أثناء المراجعة المشار إليها في الفقرة (ي).

(ط) قواعد المنشأ الجديدة أو التعديلات عليها لا تسري بأثر رجعي.

(ي) أي إجراء إداري يتعلق بتحديد المنشأ يظل قابلا للمراجعة فورا بواسطة محاكم أو إجراءات قضائية أو تحكيمية أو إدارية تكون مستقلة عن السلطة التي أصدرت التحديد وتستطيع أن تدخل التعديل أو تعكس التحديد السابق.

(ك) عدم إفشاء المعلومات ذات الطابع السري دون إذن محدد من الشخص أو الحكومة التي قدمت هذه المعلومات باستثناء ما يكون مطلوبا إفشاؤه في سياق إجراءات قضائية.

الإنعكاسات التجارية

من المتوقع أن يؤدي اعتماد المعايير المنسقة لتحديد المنشأ الى حل كثير من المشاكل التي تواجه المصدرين اليوم وخصوصا مصدري المنسوجات، عند استخدام الحصص المقررة خصيصا لبلدانهم. كما أن التنسيق سيستبعد الخلافات القائمة بين القواعد الوطنية لتحديد المنشأ. ومن شأن هذا أن يخفف العبء الإداري على الشركات المصدرة التي يكون عليها اليوم أن تضمن تلبية مختلف الاشتراطات التي تفرضها مختلف البلدان على منتوجات خاضعة لتدابير كمية أو غيرها من التدابير التقييدية.

مصطلحات تهم مراجع الحسابات

إعداد
كمال فتحي عبد اللطيف

عضوالمجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عضو جمعية الضرائب المصرية

إن أي علم له مصطلحات خاصة يستخدمها المهتمون من علماء ومهنيين وخبراء وذلك في جميع المجالات سواء كانت طب أو هندسة أو زراعة وغيرها من العلوم ، كذلك الحال في مجال المراجعة حيث نجد العديد من المصطلحات التي سنعرض ما تيسر منها على حلقات طبقا لنوعية الموضوع والهدف من ذلك هو أن يكون المراجع على دراية بمعاني المصطلحات التي يستخدمها حتى يؤدي عمله بدقة وذلك باستخدام المصطلح المناسب في المكان المناسب :

المجموعة الأولى :مصطلحات تعريف مهنة المراجعة

المحاسبة:تسجيل وتبويب وتلخيص الأحداث الاقتصادية على نحو منطقي بهدف توفير معلومات مالية لتخذ القرار.

المراجعة :جمع وتقييم الادلة عن المعلومات لتحديد والتقرير عن مدى التوافق بين هذه المعلومات ومعايير تم وضعها على نحو مسبق.

تقرير المراجعة : عملية توصيل نتائج المراجعة الى المستخدمين.

مراجعة الالتزام : فحص السجلات المالية لمنظمة ما للتحقق من ان هذه المنظمة تتبع اجراءات او قواعد او امور– تنظيمية معينة تم وضعها من قبل سلطة عليا – تحديد ما اذا كانت وحدة ما تحصل على اعانة مالية من الحكومة قد التزمت بالقوانين والقواعد التنظيمية المحددة لاداء العمل.

الأدلة : كل معلومة يستخدمها المراجع لتحديد ما اذا كانت المعلومات في القوائم المالية قد تم إدراجها بما يتفق مع المعايير التي تم تحديدها بشكل مسبق.

مراجعة القوائم المالية: مراجعة يتم تنفيذها لتحديد ما اذا كانت المعلومات في القوائم المالية كوحدة تتفق مع معايير تم تحديدها بشكل مسبق .

المراجع المحايد : المحاسب المصرح له أو منشأة المحاسبة التي تؤدي المراجعة في الوحدات التجارية أو الوحدات غير التجارية.

خطر المعلومات : الخطر ، الذي بناء عليه تتسم المعلومات اللازمة لاتخاذ قرار يتعلق بوحدة اقتصادية بعدم الدقة.

المراجع الداخلي : مراجع تم تعينه بواسطة الشركة لاجراء المراجعة وتقديم التقرير لمجلس الادارة او المديرين.

الفاحص الضريبي : مراجع يعمل في مصلحة الضرائب يقوم بفحص الاقرارات الضريبية للممولين.

المراجعة التشغيلية : فحص اي جانب من العمليات التشغيلية بالمنظمة فيما يتعلق بالوسائل والاجراءات التي يتم استخدامها بهدف تقييم الكفاءة والفاعلية.

فحص النظير: فحص منشأة محاسبة لمنشأة محاسبة أخرى لتحديد مدى الالتزام بنظام رقابة الجودة.

رقابة الجودة : الوسائل التي تتبعها منشأة المحاسبة للتأكد من مدى مقابلة المسئوليات المهنية .

المجموعة الثانية :تقارير المراجعة

الرأي السلبي : تقرير يتم اصداره عندما يعتقد المراجع ان القوائم المالية كوحدة تحتوي على تحريفات تتسم بالأهمية النسبية الشديدة أو تتسم بالتضليل الشديد ولا تعرض بالتالي على نحو عادل على المركز المالي للوحدة الاقتصادية أو نتائج التشغيل والتدفقات النقدية بما يتفق مع المباديء المحاسبية المتعارف عليها.

الامتناع عن إبداء الرأيء: تقرير يتم إصداره عندما لا يمكن للمراجع من الاقتناع بأن القوائم المالية تتسم بالعدالة ككل .

التحريف الجوهري : التحريف بالقوائم المالية الذي يؤثر في قرار المستخدم الحصيف لهذه القوائم.

الرأي المقيد : تقرير يتم إصداره عندما يعتقد المراجع بان القوائم المالية تتسم بالعدالة على نحو اجمالي ولكن قد يوجد قيد على مجال المراجعة أو قد تشير البيانات المالية إلى الفشل في عدم إتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

تقرير المراجعة النظيف : تقرير يصدره المراجع عند تحقق كافة شروط المراجعة وعندما لا يتم إكتشاف أي تحريف يتسم بالأهمية النسبية لم يتم تصحيحه ويعبر هذا التقرير عن الرأي الذي توصل اليه المراجع والذي يتمثل في إتسام القوائم المالية بعدالة العرض بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

المجموعة الثالثة :الأخلاقيات والآداب المهنية

معلومات العميل : المعلومات التي يتم توصيلها من العميل إلى المهني.

المعلومات السرية للعميل :معلومات العميل التي لا يجب الإفصاح عنها إلا تحت ظروف تتعلق بفحص قضائي أو ما تقرره السلطة المهنية.

المأزق (المشاكل الأخلاقية):موقف يجب فيه اتخاذ قرار عن السلوك الملائم .

الأخلاقيات : مجموعة من المبادئ أو القيم الأخلاقية .

المصلحة العامة : إمتلاك أسهم أو أي إستثمار مباشر بواسطة المحاسب القانوني لدي العميل.

الحياد في المظهر : قدرة المراجع في الحفاظ على وجهة نظر غير منحازة في عيون الآخرين .

الحياد في الواقع : قدرة المراجع في التفرقة على نحو منحاز عند أداء الخدمة المهنية.

الموضوعية: التجرد في أداء كافة الخدمات المهنية.

المعلومات الخاصة : معلومات العميل التي لا يستطيع المهني الإفصاح عنها من الوجهة القانونية، المعلومات التي يحصل عليها المراجع من العميل تعد معلومات سرية وليس معلومات خاصة.

المجموعة الرابعة :المسئولية القانونية

عدم وجود صلة السببية : إحدى وسائل الدفاع التي يستخدمها المراجع ويحدد فيها المراجع أن الأضرار التي ادعى العميل وقوعها لم تكن تتعلق بأي حال من الأحوال بأعمال المراجعة.

فشل المراجعة : رأي عن المراجعة ينتج عنه عدم الإلتزام بمتطلبات معايير المراجعة المتعارف عليها.

خطر المراجعة : خطر إستنتاج المراجعة بعدالة القوائم المالية وإصدار

تقرير نظيف مع أنه في الواقع تحتوي هذه القوائم على تحريف جوهري.

فشل الأعمال : موقف تكون فيه الوحدة الإقتصادية غير قادرة على دفع ديونها للدائنين أو عدم قدرة الوحدة الاقتصادية مقابلة توقعات المستثمرين فيها نتيجة الظروف الإقتصادية وظروف الأعمال .

المساهمة في الإهمال : وسيلة قانونية يستخدمها المراجع في الدفاع ويحدد المراجع فيها أن العميل قد فشل في تنفيذ إلتزامات معينة وأن ذلك هو الذي تسبب في تحقيق الأضرار .

المسئولية الجنائية للمراجعين : الإحتيال على شخص من خلال توافر معرفة عن وجود تزييف في القوائم المالية .

الاختلاس: سرقة الأصول .

المستخدم الذي يمكن توقعه : فئة غير محددة من المستخدمين يستطيع المراجع أن يتوقع على نحو مناسب ان يكونوا من مستخدمي القوائم المالية.

المستخدم المتوقع : فئة محدودة من المستخدمين يدرك المراجع أنهم يعتمدون على القوائم المالية.

عدم وجود إلتزام في العقد : وسيلة قانونية يستخدمها المراجع في الدفاع ويحدد فيها عدم وجود تعاقد مع العميل بخصوص موضوع الدعوى القضائية وبالتالي لا يوجد إلتزام من المراجع لأداء الخدمة التي تم مقاضاته بسببها.

المسئولية القانونية : إلتزام مهني بمتطلبات القانون التي تحدد مستوى مناسب من العناية يجب بذلها عند تقديمه الخدمة.

أداء المراجعة بالمستوى المطلوب : وسيلة قانونية يستخدمها المراجع في الدفاع ويحدد فيها أن المراجعة قد تم أدائها بما يتفق مع معايير المراجعة المتعارف عليها.

مفهوم الشخص الحصيف : مفهوم قانوني مؤداه أن على الشخص واجب ممارسة العناية المناسبة والاجتهاد المناسب عند قيامه بتنفيذ إلتزامات قبل الآخرين .

المجموعة الخامسة :مسئوليات وأهداف المراجعة

الإجراءات التحليلية : إستخدام المقارنات والعلاقات لتحديد ما إذا كان رصيد الحساب أو أي بيانات أخرى يبدو منطقيا.

أهداف المراجعة المرتبطة بالرصيد : تسعة أهداف يجب تحقيقها حتى يتوصل المراجع إلى إستنتاج عن عدالة رصيد معين وتتمثل الأهداف العامة في الوجود والإكتمال والدقة والتبويب والفاصل الزمني والإرتباط بين التفصيلات والقيمة القابلة للتحقق والحقوق والإلتزامات والعرض والإفصاح.

منهج الدوائر : طريقة لتقسيم المراجعة من خلال وضع العمليات المالية والأرصدة المحاسبية المرتبطة مع بعضها البعض بشكل وثيق في فئة واحدة .

الخطأ: التحريف غير المتعمد في القوائم المالية.

المخالفة : التحريف المتعمد في القوائم المالية .

مزاعم الإدارة : التصوير الضمني أو التصريح الذي تقوم به الإدارة لفئات العمليات وأرصدة الحسابات المرتبطة بها القوائم المالية .

أهداف المراجعة المحددة : أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية أو بالأرصدة المحاسبية في كل فئة من العمليات المالية أو رصيد من أرصدة الحسابات .

الإختبارات الأساسية للعمليات المالية: إختبارات يقوم بها المراجع للتعرف على الأخطاء والمخالفات المالية في فئات العمليات المالية .

إختبارات الرقابة : إجراءات المراجعة التي يتم من خلالها إختبار مدى فعالية سياسات وإجراءات الرقابة لتدعيم التخفيض في تقرير خطر الرقابة .

الإختبارات التفصيلية للأرصدة : إختبارات يقوم بها المراجع للتعرف على الأخطاء والمخالفات المالية في تفاصيل الأرصدة للحسابات في الميزانية وقائمة الدخل.

أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية : ستة أهداف يجب تحقيقها قبل أن يتوصل المراجع إلى تحديد صدق فئة معينة من العمليات المالية وتتمثل الأهداف العامة في الوجود والإكتمال والدقة والتبويب والتوقيت والترحيل والتلخيص.

المجموعة السادسة :أدلة المراجعة

الإجراءات التحليلية : إستخدام المقارنات والعلاقات التي تحدد مدى مناسبة أرصدة الحسابات أو البيانات الأخرى.

إجراءات المراجعة : تعليمات مفصلة لجمع نوع من أدلة المراجعة .

برنامج المراجعة : تعليمات تفصيلية لجمع كافة أنواع الأدلة في أحد جوانب المراجعة أو في عملية المراجعة بأكملها ويحتوي برنامج المراجعة على إجراءات المراجعة وقد تشمل حجم العينة العناصر التي يتم إختبارها وتوقيت الاختبارات.

الموازنة : سجل مكتوب يمثل توقعات العميل عن الفترة المالية ويمكن أن تؤدي مقارنة النتائج الفعلية مع الموازنات إلى التعرف على مدى وجود تحريفات.

صلاحية الأدلة : الدرجة التي تكون عندها الأدلة موثقا بها وتتسم الأدلة بالصلاحية عندما يتم التوصل إليها من :

١. مصدر مستقل.
٢. عميل لديه نظام رقابة داخلية فعال.
٣. المعرفة المباشرة للمراجع.
٤. مصدر مؤهل مثل محامي المنشأة أو البنك الذي تتعامل معه.
٥. مصادر موضوعية .

المصادقة :إستلام المراجع لإستجابة مكتوبة أو شفوية من طرف ثالث مستقل للتحقق من دقة المعلومات المطلوبة.

المستند الخارجي : المستند مثل فاتورة البائع الذي يتم إستخدامه من طرف خارج الشركة محل المراجعة عن العمليات المالية التي تم توثيقها ويمكن أن يحصل العميل عليه الآن بسهولة.

الإستفسار من العميل :الحصول على معلومات شفوية أو كتابية من العميل كإستجابة لأسئلة معينة يتم توصيلها خلال المراجعة .

المستند الداخلي : إستخدام الحواس في تقدير أهداف معينة.

الإقتناع بالأدلة : الدرجة التي يقتنع فيها المراجع بان الأدلة تدعم رأي المراجعة وتتمثل الميزات الأربعة لإقناع الأدلة هي المناسبة وحجم الأدلة وتوقيت الحصول عليها.

الفحص المادي : فحص أو عد المراجع للأصول الثابتة.

ملائمة الدليل : مدى إرتباط الأدلة بهدف المراجعة الذي يتم اختياره .

القابلية للإعتماد : أنظر صلاحية الأدلة.

إعـــادة الأداء : إعادة فحص عينة من العمليات الحسابية وتحويل المعلومات التي قام بها العميل خلال فترة المراجعة .

كفاية الأدلة : كمية الأدلة وحجم العينة الملاءمة .

توقيت الأدلة : الوقت الزمني لجمع الأدلة طبقا للفترة التي تغطيها المراجعة .

التقلبات غير العادية : الفروق الكبيرة غير المتوقعة التي تشير إليها الإجراءات التحليلية بين البيانات المالية الخاصة بالفترة الحالية والبيانات الأخرى التي يتم استخدامها في إجراء المقارنة .

التوثيق : إستخدام المستندات في توثيق العمليات المالية أو القيم المسجلة.

وسوف نستكمل هذه المجموعات في المرات القادمة.

المرجع: عدة مراجع مختلفة.

معيار المحاسبة الدولي ١٧ (المعدل عام ١٩٩٧)

من كتاب معايير المحاسبة الدولية ٢٠٠٠ الذي صدر عن المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، حيث تم ترجمة المعايير الى اللغة العربية ، وهي الترجمة الموحدة المعتمدة من لجنة المعايير المحاسبية الدولية.

عقود الإيجار

يحل هذا المعيار المحاسبي الدولي المعدل محل معيار المحاسبة الدولي ١٧ محاسبة عقود الإيجار والذي تم اعتماده من قبل مجلس لجنة المعايير المحاسبية الدولية في النسخة المعاد صياغتها في عام ١٩٩٤. إن المعيار المعدل يسري على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ من ١ يناير ١٩٩٩ وما بعدها .

أحد تفسيرات اللجنة الدائمة للتفسيرات يتعلق بالمعيار المحاسبي الدولي – ١٧ :

- التفسير – ١٥ ، عقود الإيجار التشغيلي – الحوافز .

معيار المحاسبة الدولي ١٧ (المعدل عام ١٩٩٧)

مقدمة

يحل هذا المعيار (معيار المحاسبة الدولي ١٧ (المعدل)) محل معيار المحاسبة الدولي ١٧– محاسبة عقود الإيجار (معيار المحاسبة الدولي ١٧ الأصلي) ، ويصبح معيار المحاسبة الدولي ١٧ (المعدل) نافذ المفعول للفترات المحاسبية التي تبدأ في الأول من يناير ١٩٩٩ أو بعد هذا التاريخ.

يحتوي هذا المعيار على تحسينات لمعيار المحاسبة الدولي ١٧ الأصلي الذي يحل محله ، وذلك بناءً على مراجعة تمت في إطار التعديل المحدود الذي حدد تغييرات اعتبرت ضرورية لإكمال مجموعة من المعايير المقبولة للتمويل عبر الحدود والأوراق المدرجة في أسواق الأوراق المالية ، وقد وافق مجلس لجنة المعايير المحاسبة الدولية على القيام بإصلاح رئيسي اكبر في مجال محاسبة عقود الإيجار .

فيما يلي التغيرات الرئيسية عن معيار المحاسبة الدولي ١٧ الأصلي :

١. عرف معيار المحاسبة الدولي ١٧ الأصلي عقد الإيجار على انه ترتيب ينقل بموجبه المؤجر الحق في استخدام أصل مقابل بدل إيجار يستحق على المستأجر ، ويعدل معيار المحاسبة الدولي رقم ١٧ (المعدل) التعريف باستبدال المصطلح "بدل الإيجار" بدفعة أو سلسلة دفعات " .
٢. عند اشتراط وجوب أن يكون تصنيف عقود الإيجار مبيناً على مدى تحمل المؤجر أو المستأجر المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية أصل مؤجر ، مبرراً بتطبيق مبدأ الجوهر وليس الشكل ، فقد قدم معيار المحاسبة الدولي ١٧ الأصلي أمثلة على حالات كدلالات على أن عقد الإيجار هو عقد إيجار تمويلي ، وقد أضاف معيار المحاسبة الدولي ١٧ (المعدل) دلالات تصنيف إضافية من أجل زيادة تسهيل عملية التصنيف.
٣. استخدم معيار المحاسبة الدولي رقم ١٧ الأصلي العبارة " العمر النافع " في الأمثلة المشار إليها أعلاه لأغراض مقارنتها مع مدة الإيجار في عملية التصنيف ، ويستخدم معيار المحاسبة الدولي ١٧ (المعدل) المصطلح " العمر الاقتصادي " آخذاً في الاعتبار إمكانية استخدام الأصل من قبل مستخدم واحد أو اكثر .
٤. تطلب معيار المحاسبة الدولي ١٧ الأصلي الإفصاح عن بدلات الإيجار المحتملة ، إلا أنه لم يتعرض لما إذا كان يجب إدخال أو استثناء بدلات الإيجار المحتملة في حساب الحد الأدنى من دفعات الإيجار ، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٧ (المعدل) استثناء بدلات الإيجار المحتملة من الحد الأدنى لدفعات الإيجار .
٥. لم يتعرض معيار المحاسبة الدولي ١٧ الأصلي للمعالجة المحاسبية للتكاليف المباشرة الأولية التي يتحملها المستأجر عند التفاوض بشان ترتيبات الإيجار وضمانها ، ويقدم معيار المحاسبة الدولي ١٧ (المعدل) الإرشاد بهذا الشان حيث يطلب إدخال التكاليف التي تعود مباشرة إلى الأنشطة التي يقوم بها المستأجر لضمان عقد إيجار تمويلي في مبلغ الأصل المؤجر .
٦. نص معيار المحاسبة الدولي ١٧ الأصلي على إمكانية الاختيار الحر لأسلوب توزيع دخل التمويل من قبل المؤجر ، أي الاعتراف بالدخل بناءً على نمط يعكس معدل عائد دوري ثابت مبني على إما:
(أ) صافي استثمار المؤجر القائم فيما يتعلق بعقد إيجار تمويلي .
(ب) صافي الاستثمار النقدي للمؤجر القائم فيما يتعلق بعقد إيجار تمويلي .

يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٧ (المعدل) وجوب أن يكون الاعتراف بدخل التمويل على أساس أن يعكس معدل عائد دوري ثابت بناءً على أسلوب واحد وهو صافي استثمار المؤجر القائم فيما يتعلق بعقد الإيجار التمويلي .

٧. يشير معيار المحاسبة الدولي ١٧ (المعدل) إلى معيار المحاسبة الدولي الذي يتناول انخفاض قيمة الموجودات عند تقديم الإرشاد بشان الحاجة إلى تقييم إمكانية انخفاض قيمة الموجودات ، ولم يتناول معيار المحاسبة الدولي ١٧ الأصلي هذا الموضوع .
٨. يفرض معيار المحاسبة الدولي ١٧ (المعدل) إجراء إفصاحات معززة من قبل كل من المستأجرين والمؤجرين في عقود الإيجار التشغيلي و التمويلي من خلال كتابتها بالخط الغامق بالمقارنة مع بنود الإفصاح المطلوبة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٧ الأصلي.

تشمل الإفصاحات الجديدة التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي ١٧ (المعدل) ما يلي :

(أ) إجمالي الحد الأدنى من دفعات الإيجار بعد مطابقتها مع القيمة

الحالية لمطلوبات الإيجار في ثلاث نطاقات دورية : فترة لا تزيد عن سنة واحدة ، فترة تزيد عن سنة ولا تتعدى خمس سنوات ، فترة تزيد عن خمس سنوات (مطلوبة من المستأجر) .

(ب) إجمالي الاستثمار الكلي في عقد الإيجار بعد مطابقته مع القيمة الحالية للحد الأدنى من الدفعات المستحقة في ثلاث نطاقات دورية: فترة تزيد عن سنة واحدة، فترة تزيد عن سنة ولا تتعدى خمس سنوات ، فترة تزيد عن خمس سنوات (مطلوبة من المؤجر).

(ج) تكاليف التمويل ذات العلاقة في البندين أ، ب أعلاه .

(د) الحد الأدنى من دفعات الإيجار من الباطن المستقبلية التي يتوقع استلامها بموجب عقود إيجار من الباطن غير قابلة للفسخ في تاريخ الميزانية العمومية .

(هـ) المخصص المتراكم للحد الأدنى من دفعات الإيجار غير القابلة للتحصيل المستحقة القبض .

(و) بدلات الإيجار المحتملة المعترف بها في الدخل من قبل المؤجرين .

٩. اشتمل معيار المحاسبة الدولي ١٧ الأصلي على الملاحق ١-٣ التي احتوت على أمثلة لحالات يتم فيها عادة تصنيف عقد إيجار على انه عقد إيجار تمويلي ، وقد تم حذف الملاحق من معيار المحاسبة الدولي ١٧ المعدل) في ضوء المؤشرات الإضافية الواردة فيه من اجل مزيد من توضيح عملية تصنيف عقد الإيجار .

١٠. يلاحظ أن الأحكام الخاصة بعمليات البيع وإعادة الإيجار ، وبشكل خاص المتطلبات الخاصة بإعادة الإيجار الذي هو إيجار تشغيلي ، تحتوي على قواعد تحدد سلسلة واسعة من الظروف بناءً على مبالغ نسبية من القيمة العادلة والمبلغ المرحل وسعر البيع ، ويشمل معيار المحاسبة الدولي ١٧ (المعدل) ملحقاً كإرشاد إضافي لتفسير المتطلبات .

المحتويات

معيار المحاسبة الدولي ١٧ (المعدل عام ١٩٩٧)

عقود الإيجار

الهدف

	رقم الفقرة
النطاق	١ – ٢
تعريفات	٣ – ٤
تصنيف عقود الإيجار	٥ – ١١
عقود الإيجار في البيانات المالية للمستأجرين	١٢ – ٢٧
عقود الإيجار التمويلية	١٢ – ٢٤
عقود الإيجار التشغيلية	٢٥ – ٢٧
عقود الإيجار في البيانات المالية للمؤجرين	٢٨ – ٤٨
عقود الإيجار التمويلية	٢٨ – ٤٠
عقود الإيجار التشغيلية	٤١ – ٤٨
عمليات البيع وإعادة الإيجار	٤٩ – ٥٧
أحكام انتقالية	٥٨
تاريخ النفاذ	٥٩ – ٦٠
ملحق	

معيار المحاسبة الدولي ١٧ (المعدل عام ١٩٩٧)

عقود الإيجار

الهدف

إن هدف هذا المعيار هو يبين للمستأجرين والمؤجرين السياسات والإفصاحات المحاسبية المناسبة لتطبيقها فيما يتعلق بعقدي الإيجار التمويلي والتشغيلي .

النطاق

١. يجب تطبيق هذا المعيار في المحاسبة على كافة عقود الإيجار عدا ما يلي :

(أ) إتفاقيات الإيجار لإستكشاف أو إستخدام الموارد الطبيعية مثل النفط والغاز والأخشاب والمعادن والحقوق الأخرى المتعلقة بالمعادن .

(ب) اتفاقيات الترخيص الخاصة ببنود مثل أفلام الصور المتحركة وتسجيلات الفيديو والمسرحيات والألعاب والمخطوطات والبراءات وحقوق النشر والتأليف .

٢. ينطبق هذا المعيار على الاتفاقيات التي تحول حق استعمال الموجودات حتى وإن طلب من المؤجر خدمات كبيرة فيما يتعلق بتشغيل أو صيانة هذه الموجودات ، ومن ناحية أخرى لا ينطبق هذا المعيار على الاتفاقيات التي هي عقود للخدمات التي لا تحول حق استخدام الموجودات من طرف متعاقد إلى الطرف الآخر .

تعريفات

٣. تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفق المعاني المحددة لها كما يلي :

عقد الإيجار هو اتفاقية يعطي المؤجر إلى المستأجر بموجبها حق استخدام أصل لفترة زمنية متفق عليها مقابل دفعة أو سلسلة دفعات.

عقد الإيجار التمويلي هو عقد يحيل بشكل جوهري كافة المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية أصل وقد يتم او لا يتم تحويل حق الملكية في نهاية الأمر .

عقد الإيجار التشغيلي هو عقد إيجار عدا عن عقد الإيجار التمويلي.

عقد الإيجار غير القابل للإلغاء هو العقد الذي يمكن إلغاؤه فقط في الحالات التالية :

(أ) عند حدوث بند طارئ بعيد الاحتمال .

(ب) بإذن من المؤجر .

(ج) إذا دخل المستأجر في عقد إيجار جديد لنفس الأصل أو أصل معادل له مع نفس المؤجر

(د) عند قيام المستأجر بدفع مبلغ إضافي بحيث يبدو عند بدء عقد الإيجار ان استمراره مؤكد بشكل معقول .

بدء عقد الإيجار هو تاريخ اتفاقية الإيجار أو التزام الأطراف بالإحكام الرئيسية لاتفاقية الإيجار ، أيهما أقرب .

مدة عقد الإيجار هي الفترة غير القابلة للإلغاء التي تعاقد فيها المستأجر لاستئجار الأصل بالإضافة إلى أي فترات أخرى يكون للمستأجر فيها حق اختيار الاستمرار في استئجار الأصل مقابل دفعة أخرى أو بدونها ، مع وجود تأكيداً معقولاً عند بدء العقد إن المستأجر سوف يمارس حقه بموجب ذلك الخيار .

الحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار هي المبالغ التي يدفعها المستأجر أو قد يطلب منه دفعها طيلة مدة عقد الإيجار ، باستثناء بدل الإيجار المحتمل وتكاليف الخدمات والضرائب التي سيقوم المؤجر بدفعها واستردادها بالإضافة إلى ما يلي :

(أ) بالنسبة للمستأجر ، أية مبالغ مضمونة من قبله أو من قبل طرف مرتبط به ، أو

(ب) بالنسبة للمؤجر ، أي مبلغ للقيمة المتبقية مضمون له من قبل أي من:

١. المستأجر ، أو

٢. طرف مرتبط بالمستأجر ، أو
٣. طرف ثالث مستقل قادر مالياً على الوفاء بهذا الضمان .

على انه إذا كان للمستأجر حق خيار شراء الأصل بسعر يتوقع أن يكون أقل بدرجة كافية من القيمة العادلة للأصل في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة هذا الخيار ، أي عند بدء عقد الإيجار فإن الحد الأدنى من دفعات الإيجار تشمل الحد الأدنى من المبالغ المستحقة الدفع طيلة مدة عقد الإيجار بالإضافة إلى الدفعة المطلوبة لممارسة حق خيار الشراء هذا .

القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن مقابله استبدال أصل أو تسوية مطلوب بين أطراف مطلعة وراغبة في عملية على أساس تجاري بحت.

العمر الاقتصادي هو إما :

(أ) الفترة التي من المتوقع خلالها أن يكون الأصل قابلاً للاستعمال اقتصادياً من قبل مستخدم واحد أو أكثر ، أو .
(ب) عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي يتوقع الحصول عليها من الأصل من قبل مستخدم واحد أو أكثر .

العمر النافع هي الفترة الباقية المقدرة من بدء مدة عقد الإيجار ، دون أن تحددها مدة عقد الإيجار والتي يتوقع خلالها أن يستهلك المشروع المنافع الاقتصادية للأصول .

القيمة المتبقية المضمونة هي :

(أ) بالنسبة للمستأجر ذلك الجزء من القيمة المتبقية المضمونة من قبل المستأجر ، أو من قبل طرف له علاقة بالمستأجر ، (قيمة الضمان هي الحد الأعلى من المبلغ الذي يمكن في أي حال أن ، يصبح مستحق الدفع).
(ب) بالنسبة للمؤجر ذلك الجزء من القيمة المتبقية المضمون من قبل المستأجر أو من قبل طرف ثالث ليس له علاقة بالمؤجر والذي هو قادر مادياً على الوفاء بالالتزامات بموجب الضمان .

القيمة المتبقية غير المضمونة هي ذلك الجزء من القيمة المتبقية من الأصل المؤجر والذي لا يضمن المؤجر تحقيقه أو مضمونه فقط من قبل طرف له علاقة بالمؤجر .
إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار هو إجمالي الحد الأدنى من دفعات الإيجار بموجب عقد إيجار تمويلي من وجهة نظر المؤجر وأية قيمة متبقية غير مضمونة تستحق للمؤجر .

دخل التمويل غير المكتسب هو الفرق بين :
(أ) صافي الحد الأدنى من دفعات الإيجار بموجب عقد إيجار تمويلي من وجهة نظر المؤجر وأية قيمة متبقية غير مضمونة تستحق للمؤجر .
(ب) القيمة الحالية للبند (أ) أعلاه حسب سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار .
صافي الاستثمار في عقد الإيجار هو إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار ناقصاً دخل التمويل غير المكتسب .

سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار هو سعر الخصم عند بدء عقد الإيجار الذي يجعل القيمة الإجمالية لما يلي مساوية للقيمة العادلة للأصل المؤجر :

(أ) الحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار .
(ب) القيمة المتبقية غير المضمونة .

سعر الفائدة الإضافي على الاقتراض للمستأجر هو سعر الفائدة الذي يجب أن يدفعه المستأجر في عقد إيجار مشابه ، أو إذا كان من غير الممكن تحديد ذلك ، السعر الذي كان سيتحمله المستأجر عند بدء عقد الإيجار لاقتراض الأموال اللازمة لشراء الأصل على مدى فترة مماثلة ومع ضمان مماثل .
الإيجار المحتمل هو ذلك الجزء من دفعات الإيجار غير محدد المبلغ ، ولكنه مبني على عامل عدا عن مجرد مرور الوقت (مثال ذلك النسبة المئوية للمبيعات ، مقدار الاستعمال ، مؤشرات السعر ، أسعار الفائدة في السوق) .

٤. يشمل تعريف عقد الإيجار العقود الخاصة باستئجار أصل التي تحتوي على شرط يعطي المستأجر الخيار في الحصول على حق ملكية الأصل عند الوفاء بشروط متفق عليها ، وهذه العقود تعرف أحياناً بعقود الشراء بالتقسيط .

تصنيف عقود الإيجار

٥. إن تصنيف عقود الإيجار في هذا المعيار مبني على أساس مدى تحمل المؤجر أو المستأجر المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل المستأجر ، وتشمل المخاطر احتمالات الخسائر من الطاقة العاطلة أو التقنية القديمة ومن التغيرات في العائد بسبب الظروف الاقتصادية المتغيرة ويمكن أن تتمثل المكافآت بتوقع أرباح من العمليات على مدى العمر الاقتصادي للأصل والحصول على كسب من زيادة قيمة الأصل أو تحقيق قيمة متبقية .
٦. يصنف عقد الإيجار على انه عقد إيجار تمويلي إذا كان يحول بشكل جوهري جميع المخاطر والمكافآت المتعلقة بالملكية ، ويصنف عقد الإيجار على انه عقد تشغيلي إذا كان لا يحول بشكل جوهري جميع المخاطر والمكافآت المتعلقة بالملكية .
٧. حيث أن العملية بين المؤجر والمستأجر مبنية على اتفاقية إيجار مشتركة لكلا الطرفين فانه من المناسب استعمال تعريفات ثابتة ، وتطبيق هذه التعريفات على الظروف المختلفة للطرفين قد ينجم عنه أحياناً تصنيف نفس عقد الإيجار بشكل مختلف من قبل المؤجر والمستأجر .
٨. إن كون عقد الإيجار عقد تمويلي أو عقد تشغيلي يعتمد على جوهر العملية وليس على شكل العقد ، وفيما يلي أمثلة على الحالات التي تؤدي عادة إلى تصنيف عقد الإيجار على انه عقد تمويلي :
(أ) العقد الذي تنتقل بموجبه ملكية الأصل إلى المستأجر في نهاية مدة عقد الإيجار .
(ب) عندما يكون للمستأجر حق شراء الأصل بسعر يتوقع أن يكون أقل إلى حد كاف من القيمة العادلة للأصل في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة حق الخيار ، بحيث يكون من المؤكد بشكل معقول عند بدء عقد الإيجار أن المستأجر سيمارس هذا الحق .
(ج) عندما تكون مدة عقد الإيجار تغطي الجزء الرئيسي من العمر الاقتصادي للأصل حتى وإن لم يتم تحويل حق الملكية .
(د) إذا بلغت عند بدء عقد الإيجار القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار فعلياً على الأقل كامل القيمة العادلة للأصل المؤجر.
(هـ) إذا كانت الأصول المؤجرة ذات طبيعة خاصة بحيث يمكن للمستأجر فقط استخدامها بدون إجراء تعديلات رئيسية .
٩. فيما يلي المؤشرات على الحالات التي تستطيع كذلك فردياً أو جماعياً أن تؤدي إلى تصنيف عقد الإيجار على انه عقد إيجار

تمويلي :
(أ) إذا استطاع المستأجر إلغاء عقد الإيجار وتحمل المستأجر خسائر المؤجر المتعلقة بالإلغاء
(ب) إذا تحمل المستأجر المكاسب أو الخسائر من التقلبات في القيمة العادلة للأصل المتبقي (على سبيل المثال على شكل رديات إيجار مساوية لمعظم عوائد المبيعات في نهاية عقد الإيجار) .
(ج) إذا كان للمستأجر القدرة على الاستمرار في الاستئجار لفترة ثانوية بإيجار أقل إلى حد كبير من الإيجار السائد في السوق .

١٠. يتم تصنيف عقد الإيجار عند بدء مدته ، وإذا اتفق المستأجر والمؤجر في أي وقت على تغيير أحكام الإيجار عدا من خلال تجديده بأسلوب كان سينجم عنه تصنيف مختلف لعقد الإيجار بموجب المعايير الواردة في الفقرات ٥ إلى ٩ لو أن الأحكام التي تم تغييرها كانت سارية عند بدء مدة العقد فان الاتفاقية المعدلة تعتبر اتفاقية جديدة سارية على مدى فترتها ، على أن التغيرات في التقديرات (مثال ذلك التغيرات في تقديرات العمر الاقتصادي أو القيمة المتبقية للأملاك المؤجرة) أو التغيرات في الظروف (مثال ذلك عدم الوفاء من جانب المستأجر) لا ينشأ عنها تصنيف جديد لعقد الإيجار للأغراض المحاسبية .

١١. تصنف عقود الإيجار الخاصة بالأراضي والمباني على إنها عقود إيجار تشغيلي أو تمويلي بنفس الطريقة التي تصنف بها عقود إيجار الموجودات الأخرى ، على أن من خصائص الأرض أن عمرها الاقتصادي غير محدود ، وإذا لم يكن من المتوقع أن ينتقل حق الملكية إلى المستأجر في نهاية مدة عقد الإيجار فأن المستأجر لا يتحمل بشكل جوهري جميع المنافع والمخاطر المتعلقة بالملكية ، والعلاوة التي تدفع لمثل هذه الحيازة الايجارية تمثل دفعات إيجار مقدمة يتم إطفاؤها على مدى فترة الإيجار حسب نمط المنافع المقدمة .

عقود الإيجار في البيانات المالية للمستأجرين

عقود الإيجار التمويلي

١٢. يجب على المستأجرين الاعتراف بعقود الإيجار التمويلي على أنها موجودات ومطلوبات في ميزانياتهم العمومية بمقدار مبالغ مساوية عند بدء العقد للقيمة العادلة للممتلكات المستأجرة ، أو إذا كانت أقل من ذلك بمقدار القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار ، وعند حساب القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار يكون عامل الخصم هو سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار إذا كان من الممكن تحديده عملياً ، وإذا لم يكن ذلك ممكناً يجب استخدام سعر الاقتراض التفاضلي .

١٣. تتم محاسبة وعرض العمليات والأحداث حسب جوهرها وحقيقتها المالية وليس حسب شكلها القانوني فقط ، وبينما يحدد الشكل القانوني لاتفاقية إيجار بأنه لا يمكن للمستأجر أن يحصل على حق ملكية قانوني في الأصل المؤجر ، فأنه في حالة عقود الإيجار التمويلي يشير الجوهر والحقيقة المالية إلى أن المستأجر يحصل على المنافع الاقتصادية من استعمال الأصل المستأجر خلال معظم عمره الإنتاجي مقابل التزامه بدفع مبلغ مقابل ذلك الحق مساو تقريباً للقيمة العادلة للأصل ومصروف التمويل المتعلق به .

١٤. إذا لم يتم إظهار عمليات الإيجار هذه في الميزانية العمومية للمستأجر فإن الموارد الاقتصادية ومستوى الالتزامات للمشروع تكون قد ظهرت بأقل من حقيقتها ، وبذلك تحرف النسب المالية وعلى ذلك من المناسب الاعتراف بعقد الإيجار التمويلي في الميزانية العمومية للمستأجر كأصل والتزام لسداد دفعات الإيجار المستقبلية ، وفي بداية عقد الإيجار يتم الاعتراف بالأصل والمطلوب المتعلقين بدفعات الإيجار المستقبلية في الميزانية العمومية بمقدار نفس المبالغ .

١٥. ليس من المناسب بالنسبة للمطلوبات الخاصة بالموجودات المستأجرة أن يتم عرضها في البيانات المالية كخصم من الموجودات المستأجرة ، وإذا تم من أجل عرض المطلوبات في صدر الميزانية العمومية إجراء تمييز بين المطلوبات المتداولة وغير المتداولة فأنه يتم عمل نفس التمييز لمطلوبات عقد الإيجار .

١٦. كثيراً ما يتم تكبد تكاليف مباشرة أولية فيما يتعلق بأنشطة إيجار محددة كما في التفاوض بشان ترتيبات الإيجار وتأمينها ، والتكاليف التي تحدد على انها تعود بشكل مباشر للأنشطة التي يقوم بها المستأجر لعقد إيجار تمويلي يتم إدخالها كجزء من المبلغ المعترف به كأصل بموجب عقد الإيجار .

١٧. يجب تقسيم دفعات الإيجار بين تكلفة التمويل وتخفيض المطلوب القائم ، كما يجب أن توزع تكلفة التمويل على الفترات أثناء مدة عقد الإيجار لإنتاج سعر فائدة دوري ثابت على الرصيد المتبقي من المطلوب لكل فترة .

١٨. من ناحية عملية عند توزيع تكلفة التمويل على الفترات أثناء مدة عقد الإيجار يمكن استعمال شكل ما من أشكال التقريب من أجل تسهيل عملية الحساب .

١٩. ينشأ عن عقد الإيجار التمويلي مصروف استهلاك للأصل وكذلك مصروف تمويل لكل فترة محاسبية ، ويجب ان تكون سياسة الاستهلاك للموجودات المؤجرة متفقة مع السياسة الخاصة بالموجودات المملوكة القابلة للاستهلاك ، ويجب حساب الاستهلاك المعترف به بناءً على الأساس المبين في معيار المحاسبة الدولي ٤- محاسبة الإستهلاك وفي معيار المحاسبة الدولي ١٦- الممتلكات والمصانع والمعدات ، وإذا لم يتوفر تأكيد معقول بان ملكية الأصل ستنتقل في نهاية عقد الإيجار إلى المستأجر فانه يجب استهلاك الأصل بالكامل على مدى مدة العقد او عمره الإنتاجي ، أيهما أقصر .

٢٠. يتم توزيع المبلغ القابل للاستهلاك لأصل مؤجر على كل فترة محاسبية خلال فترة الاستعمال المتوقعة على أساس منتظم يتفق مع سياسة الاستهلاك التي يتبناها المستأجر فيما يتعلق بالموجودات المملوكة القابلة للاستهلاك ، وإذا كان هناك تأكيد معقول بان المستأجر سيحصل على الملكية في نهاية مدة عقد الإيجار تكون فترة الاستعمال المتوقعة هي العمر النافع للأصل ، وخلافاً لذلك يتم استهلاك الأصل على مدى مدة عقد الإيجار أو عمره النافع أيهما أقصر .

٢١. قلما يتساوى مبلغ مصروف الاستهلاك للأصل ومصروف التمويل للفترة مع دفعات الإيجار المستحقة للفترة ، وعلى ذلك ليس من المناسب الاعتراف ببساطة بدفعات الإيجار المستحقة كمصروف في بيان الدخل ، وتبعاً لذلك ليس من المحتمل أن يتساوى الأصل والمطلوب بعد بدء عقد الإيجار .

٢٢. من أجل تحديد ما إذا كان أصل مؤجر قد انخفضت قيمته ، أي عندما تكون المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من ذلك الأصل أقل من مبلغه المرحل يطبق المشروع معيار المحاسبة الدولي الذي يتناول انخفاض قيمة الموجودات ، والذي يحدد المتطلبات الخاصة بكيفية قيام المنشاة بإجراء المراجعة للمبلغ المرحل لموجوداتها ، وكيفية تحديد مبلغ الأصل القابل للإسترداد ، ومتى يجب الاعتراف بالخسارة في الانخفاض أو عكسها .

٢٣. يجب على المستأجر بالإضافة إلى متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٢ – الأدوات المالية : الإفصاح والعرض إجراء الإفصاحات التالية بالنسبة لعقود الإيجار التمويلي :
(أ) لكل فئة من الموجودات الإفصاح عن صافي القيمة في

تاريخ الميزانية العمومية.
(ب) مطابقة بين إجمالي الحد الأدنى من دفعات الإيجار في تاريخ الميزانية العمومية وقيمتها الحالية ، علاوة على ذلك يجب على المشروع أن يفصح عن إجمالي الحد الأدنى من دفعات الإيجار في تاريخ الميزانية العمومية وقيمتها الحالية لكل فترة من الفترات التالية :
١. فترة لا تزيد عن سنة واحدة .
٢. فترة لا تزيد عن سنة واحدة ولا تتعدى خمس سنوات .
٣. فترة تزيد عن خمس سنوات .
(ج) الإيجارات المحتملة المعترف بها في الدخل للفترة .
(د) إجمالي الحد الأدنى من دفعات الإيجار من الباطن المستقبلية التي يتوقع استلامها في تاريخ الميزانية العمومية بموجب عقود إيجار من الباطن غير قابلة للإلغاء .
(هـ) وصف عام لترتيبات الإيجار الهامة للمستأجر بما في ذلك ما يلي على سبيل المثال لا الحصر :
١. الأساس الذي يتم بموجبه تحديد دفعات الإيجار الطارئة .
٢. وجود شروط خيارات التجديد أو الشراء وشرط الزيادة
٣. القيود المفروضة بموجب ترتيبات الإيجار مثل القيود الخاصة بأرباح الأسهم والدين الإضافي وإجراء تأجيرات أخرى .

٢٤. إضافة إلى ذلك تنطبق المتطلبات الخاصة بالإفصاح بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦ – الممتلكات والمصانع والمعدات على مبالغ الموجودات المستأجرة بموجب الإيجار التمويلي التي تعالج محاسبياً من قبل المستأجر على أنها امتلاك موجودات .

عقود الإيجار التشغيلي

٢٥. يجب الإعتراف بدفعات الإيجار بموجب عقد الإيجار التشغيلي كمصروف في بيان الدخل على أساس القسط الثابت على مدى مدة الإيجار ، إلا إذا كان هناك أساس منتظم آخر يمثل النمط الزمني لمنفعة المستخدم .

٢٦. بالنسبة لعقود الإيجار التشغيلي يتم الإعتراف بدفعات الإيجار (بإستثناء تكاليف الخدمات مثل التأمين والصيانة) كمصروف في بيان الدخل على أساس القسط الثابت ، إلاّ إذا كان هناك أساس آخر منتظم يمثل النمط الزمني لمنفعة المستخدم ، حتى ولو لم تكن الدفعات على نفس ذلك الأساس .

٢٧. يجب على المستأجر بالإضافة إلى متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٢ – الأدوات المالية : الإفصاح والعرض ،إجراء الإفصاحات التالية لعقود الإيجار التشغيلي :
(أ) إجمالي الحد الأدنى لدفعات الإيجار المستقبلية بموجب عقود إيجار غير قابلة للإلغاء لكل فترة من الفترات التالية :
١. فترة لا تزيد عن سنة واحدة .
٢. فترة تزيد عن سنه واحدة ولا تتعدى خمس سنوات .
٣. فترة تزيد عن خمس سنوات .
(ب) إجمالي الحد الأدنى من دفعات الإيجار من الباطن المستقبلية التي يتوقع إستلامها في تاريخ الميزانية العمومية بموجب عقود إيجار من الباطن غبر قابلة للإلغاء .
(ج) دفعات الإيجار والإيجار من الباطن المعترف بها في الدخل للفترة مع مبالغ منفصلة للحد الأدنى من الدفعات والإيجارات المحتملة ودفعات الإيجار من الباطن
(د) وصف عام لترتيبات الإيجار الهامة للمستأجر بما في ذلك ما يلي على سبيل المثال لا الحصر :
١. الأساس الذي يتم بموجبه تحديد دفعات الإيجار الطارئة .
٢. وجود شروط خيارات التجديد أو الشراء وشرط الزيادة .
٣. القيود المفروضة بموجب ترتيبات الإيجار مثل القيود الخاصة بأرباح الأسهم والدين الإضافي وإجراء تأجيرات أخرى .

عقود الإيجار في البيانات المالية للمؤجرين

عقود الإيجار التمويلي

٢٨. يجب على المؤجرين الاعتراف بالموجودات التي هي في حوزتهم بموجب عقد إيجار تمويلي في ميزانياتهم العمومية وعرضها كذمة مدينة بمقدار مبلغ مساو لصافي الاستثمار في عقد الإيجار

٢٩. بموجب عقد الإيجار التمويلي يتم بشكل جوهري تحويل جميع المخاطر والمكافآت المتعلقة بالملكية القانونية من قبل المؤجر ، وهكذا فان دفعة الإيجار المستحقة القبض تعامل من قبل المؤجر على أنها سداد للمبلغ ودخل تمويلي لتعويض ومكافأة المؤجر عن استثماره وخدماته .

٣٠. يجب أن يكون الاعتراف بالدخل التمويلي بناءً على نمط يعكس نسبة عائد دوري ثابت على صافي استثمار المؤجر القائم فيما يتعلق بعقد الإيجار التمويلي .

٣١. يهدف المؤجر إلى توزيع دخل التمويل على مدة عقد الإيجار على أساس منتظم ومنطقي ، وتوزيع الدخل هذا هو بناءً على نمط يعكس عائداً دورياً ثابتاً على صافي استثمار المؤجر القائم فيما يتعلق بعقد الإيجار التمويلي ، وبالنسبة لدفعات الإيجار المتعلقة بالفترة المحاسبية باستثناء تكاليف الخدمات فإنه يتم تطبيقها مقابل إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار ، وذلك لتخفيض كل من المبلغ الأصلي ودخل التمويل غير المكتسب .

٣٢. يتم بشكل منتظم مراجعة تقديرات القيم المتبقية غير المضمونة عند حساب إجمالي استثمار المؤجر في عقد الإيجار ، وإذا كان هناك انخفاض في تقديرات القيمة المتبقية غير المضمونة فانه يتم تعديل توزيع الدخل على مدى مدة عقد الإيجار ، ويتم الاعتراف في الحال بأي انخفاض في المبالغ التي استحقت .

٣٣. كثيراً ما يتحمل المؤجرون عند التفاوض والترتيب لعقد إيجار تكاليف مباشرة أولية مثل العمولات والرسوم القانونية ، وبالنسبة لعقود الإيجار التمويلي يتم تحمل هذه التكاليف المباشرة الأولية لإنتاج دخل تمويل ، ويتم الاعتراف بها إما في الحال في الدخل أو يتم توزيعها مقابل هذا الدخل على مدى مدة عقد الإيجار ، ويمكن تحقيق الحالة الأخيرة بالاعتراف بالتكلفة كمصروف بمقدار المبلغ الذي تم تحمله والاعتراف كدخل في نفس الفترة بجزء من دخل التمويل غير المكتسب مساو للتكاليف الأولية المباشرة .

٣٤. يجب على المؤجرين سواءً كانوا صناع أو تجار الاعتراف بالربح أو الخسارة في الدخل للفترة حسب السياسة التي يتبعها المشروع للمبيعات المباشرة ، وإذا عرضت أسعار فائدة منخفضة بشكل غير حقيقي يجب أن يقتصر ربح البيع على الربح الذي ينطبق لو انه تم تقاضي سعر فائدة تجاري ، ويجب الاعتراف بالتكاليف المباشرة الأولية كمصروف في بيان الدخل عند بدء عقد الإيجار .

٣٥. كثيراً ما يعرض الصناع أو التجار على العملاء الاختيار بين بيع الأصل أو استئجاره ، وينشأ عن عقد إيجار تمويلي لأصل من قبل صانع مؤجر أو تاجر مؤجر نوعان من الدخل :
(أ) الربح أو الخسارة المعادلة للربح أو الخسارة الناتجتين من بيع مباشر للأصل المؤجر بأسعار البيع العادية ، مما يعكس أي خصم على الكمية أو خصم تجاري منطبق .
(ب) دخل التمويل على مدى مدة عقد الإيجار .

٣٦. يمثل إيراد المبيعات الذي يسجله المؤجر سواء كان صانعاً أو تاجراً عند بدء عقد الإيجار القيمة العادلة للأصل المؤجر ، أو إذا كان أقل من ذلك القيمة الحالية للحد الأدنى من الدفعات المستحقة للمؤجر محسوبة على أساس سعر فائدة تجاري ، وتكون تكلفة البيع المعترف بها عند بدء مدة عقد الإيجار هي التكلفة أو المبلغ المرحل إذا كان مختلفاً عن ذلك للممتلكات المؤجرة ناقصاً القيمة الحالية المتبقية غير المضمونة ، والفرق بين إيراد المبيعات وتكلفة البيع هو ربح البيع المعترف به حسب السياسة التي يتبعها المشروع فيما يتعلق بالمبيعات .

٣٧. يقوم المؤجرون سواء كانوا صناعاً أو تجاراً في بعض الأحيان بعرض أسعار فائدة منخفضة بشكل غير حقيقي لاجتذاب العملاء ، وينجم عن استعمال هذا السعر الاعتراف بجزء زائد من إجمالي الدخل في العملية في وقت البيع ، وإذا عرضت أسعار فائدة منخفضة بشكل غير حقيقي فان ربح البيع سيقتصر على الربح الذي كان سيتحقق لو انه تم تقاضي سعر فائدة تجاري .

٣٨. يتم الاعتراف بالتكاليف المباشرة الأولية كمصروف عند بدء مدة عقد الإيجار لأنها تتعلق بشكل رئيسي باكتساب ربح البيع للصانع أو التاجر .

٣٩. بالإضافة إلى المتطلبات في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ – الأدوات المالية : الإفصاح والعرض يجب على المؤجرين إجراء الإفصاحات التالية لعقود الإيجار التمويلي :

(أ) مطابقة بين إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار في تاريخ الميزانية العمومية والقيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات عقد الإيجار المستحقة القبض في تاريخ الميزانية العمومية ، إضافة إلى ذلك يجب على المشروع أن يفصح عن إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار والقيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار المستحقة القبض في تاريخ الميزانية العمومية لكل فترة من الفترات التالية

١. فترة لا تزيد عن سنة .
٢. فترة تزيد عن سنة ولا تتعدى خمس سنوات .
٣. فترة تزيد عن خمس سنوات .

(ب) الإيراد التمويلي غير المكتسب .

(ج) القيم المتبقية غير المضمونة المستحقة لمنفعة المؤجر .

(د) المخصص التراكمي لدفعات عقد الإيجار المستحقة القبض غير القابلة للتحصيل .

(هـ) الإيجارات المحتملة المعترف بها في الدخل .

(و) وصف عام لترتيبات الإيجار الهامة للمؤجر .

٤٠. كثيراً ما يكون من المفيد كمؤشر على النمو الإفصاح كذلك عن إجمالي الاستثمار ناقصاً الدخل غير المكتسب في عمل جديد أضيف خلال الفترة المحاسبية بعد خصم المبالغ الخاصة بعقود الإيجار الملغاة .

عقود الإيجار التشغيلي

٤١. يجب على المؤجرين عرض الموجودات الخاضعة لعقود الإيجار التشغيلي في ميزانياتهم العمومية حسب طبيعة الأصل .

٤٢. يجب الاعتراف بدخل الإيجار من عقود الإيجار التشغيلي في الدخل على أساس القسط الثابت على مدى مدة عقد الإيجار ، إلا إذا توفر أساس منتظم آخر أكثر تمثيلاً للنمط الزمني الذي تتناقص فيه منفعة الاستخدام المأخوذة من الأصل المؤجر .

٤٣. يتم الاعتراف بالتكاليف بما في ذلك الاستهلاك التي تم تحملها لاكتساب دخل الإيجار كمصروف ، ويتم الاعتراف بدخل الإيجار (بإستثناء المقبوضات مقابل الخدمات المقدمة مثل التأمين والصيانة) في الدخل على أساس القسط الثابت على مدى مدة عقد الإيجار وحتى ولو لم تكن المقبوضات على هذا الأساس ، إلاّ إذا توفر أساس منتظم آخر أكثر تمثيلاً للنمط الزمني الذي تتناقص فيه منفعة الاستخدام المأخوذة من الأصل المؤجر .

٤٤. تعالج التكاليف المباشرة الأولية التي تم تحملها بشكل محدد للحصول على الإيرادات من عقد إيجار تشغيلي إما بتأجيلها وتوزيعها على الدخل على مدى مدة عقد الإيجار بالتناسب مع دخل الإيجار المعترف به ، أو يتم الاعتراف بها كمصروف في بيان الدخل في الفترة التي يتم تحملها فيها .

٤٥. يجب أن يكون استهلاك الموجودات المؤجرة على أساس يتفق مع سياسة المؤجر العادية الخاصة باستهلاك الموجودات المماثلة ، ويجب حساب مصروف الاستهلاك بناءً على الأساس المبين في معيار المحاسبة الدولي ٤ – محاسبة الإستهلاك ومعيار المحاسبة الدولي١٦– الممتلكات والمصانع والمعدات .

٤٦. لتحديد ما إذا كان أصل قد انخفضت قيمته ، أي عندما تكون المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من ذلك الأصل أقل من مبلغه المسجل فأنه يجب على المشروع تطبيق معيار المحاسبة الدولي الذي يتناول انخفاض قيمة الموجودات والذي يحدد المتطلبات الخاصة بكيفية قيام المشروع بإجراء المراجعة للمبلغ المرحل لموجوداته ، وكيفية تحديد مبلغ الأصل القابل للإسترداد ، ومتى يجب عليها الاعتراف بخسارة الانخفاض أو عكسها .

٤٧. لا يعترف المؤجر سواء كان صانعاً أو تاجراً بأي ربح بيع عند الدخول في عقد إيجار تشغيلي لأنه لا يعتبر معادلا لعملية بيع .

٤٨. يجب على المؤجرين ، بالإضافة إلى متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٢ – الأدوات المالية: الإفصاح والعرض إجراء الإفصاحات التالية لعقود الإيجار التشغيلي .

(أ) بالنسبة لكل فئة من الموجودات المبلغ الإجمالي المرحل والإستهلاك التراكمي وخسائر الإنخفاض المتراكمة في تاريخ الميزانية العمومية:

١. الاستهلاك المعترف به في الدخل للفترة.
٢. خسائر الانخفاض في القيمة المعترف بها في الدخل للفترة.
٣. خسائر الانخفاض في القيمة التي تم عكسها في الدخل للفترة.

(ب) الحد الأدنى من دفعات الإيجار المستقبلية بموجب عقود الإيجار التشغيلي غير القابلة للإلغاء ولكل فترة من الفترات التالية:

١. فترة لا تزيد عن سنة .
٢. فترة تزيد عن سنة ولا تتعدى خمس سنوات .
٣. فترة تزيد عن خمس سنوات .

(ج) إجمالي بدلات الإيجار المحتملة المعترف بها في الدخل .

(د) وصف عام لترتيبات الإيجار الهامة للمؤجر .

عمليات البيع وإعادة الإيجار

٤٩. تشمل عملية البيع وإعادة الإيجار قيام البائع ببيع أصل وإعادة تأجير نفس الأصل للبائع ويكون عادة بدل الإيجار وسعر البيع مرتبطين مع بعضهما حيث يتم التفاوض بشأنهما كصفقة ، وتعتمد عملية البيع وإعادة الإيجار على نوع عقد الإيجار .

٥٠. إذا نتج عن عملية البيع وإعادة الإيجار عقد إيجار تمويلي يجب عدم الاعتراف في الحال بأية زيادة في عائدات البيع عن المبلغ المرحل على إنها دخل في البيانات المالية للبائع – المستأجر ، وبدلاً من ذلك يجب تأجيلها وإطفاؤها على مدى مدة عقد الإيجار .

٥١. إذا كانت إعادة الإيجار تمثل عقد إيجار تمويلي اعتبرت العملية بمثابة وسيلة يقوم بموجبها المؤجر بتقديم التمويل للمستأجر واعتبار الأصل أنه ضمان ، ولهذا السبب ليس من المناسب اعتبار الزيادة في عائدات البيع عن المبلغ المرحل على إنها دخل ، وهذه الزيادة

يتم تأجيلها وإطفاؤها على مدى مدة عقد الإيجار .

٥٢. إذا نجم عن عملية البيع وإعادة الإيجار عقد إيجار تشغيلي وكان من الواضح أن العملية تمت على أساس القيمة العادلة فأنه يجب الاعتراف بأي ربح أو خسارة في الحال ، وإذا كان سعر البيع أقل من القيمة العادلة فانه يجب الاعتراف بأي ربح أو خسارة في الحال ، فيما عدا أنه إذا تم تعويض الخسارة بدفعات إيجار مستقبلية بأقل من سعر السوق فأنه يجب تأجيلها وإطفاؤها بما يتناسب مع دفعات الإيجار على مدى الفترة التي يتوقع استخدام الأصل خلالها وإذا كان سعر البيع أعلى من القيمة العادلة فانه يجب تأجيل وإطفاء الزيادة عن القيمة العادلة على مدى الفترة التي يتوقع استخدام الأصل خلالها .

٥٣. إذا كانت إعادة الإيجار تمثل عقد إيجار تشغيلي وتم تحديد دفعات الإيجار وسعر البيع بمقدار القيمة العادلة اعتبرت هذه العملية عملية بيع عادية ، ويتم الاعتراف بأي ربح أو خسارة في الحال.

٥٤. بالنسبة لعقود الإيجار التشغيلي إذا كانت القيمة العادلة في وقت البيع وعملية إعادة الإيجار أقل من المبلغ المرحل للأصل فانه يجب الاعتراف في الحال بخسارة تساوي الفرق بين المبلغ المرحل والقيمة العادلة .

٥٥. بالنسبة لعقود الإيجار التمويلي ليس من الضروري إجراء هذا التعديل إلاّ إذا كان هناك انخفاض في القيمة ، وفي هذه الحالة يخفض المبلغ المرحل إلى المبلغ القابل للإسترداد حسب معيار المحاسبة الدولي الذي يتناول انخفاض قيمة الموجودات

٥٦. تنطبق متطلبات الإفصاح بالنسبة للمستأجرين والمؤجرين بالتساوي فيما يتعلق بعملية البيع وإعادة الإيجار ، ويؤدي الوصف المطلوب لترتيبات الإيجار الهامة الى الإفصاح عن أحكام فريدة او غير عادية للاتفاقية أو لشروط عمليات وإعادة الإيجار.

٥٧. من الممكن أن تلبي عمليات البيع وإعادة الإيجار معايير قياس الإفصاح المنفصلة في المعيار المحاسبة الدولي ٨ – صافي الربح أو الخسارة للفترة ، الأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية ، فقرة ١٦.

أحكام انتقالية

٥٨. يشجع هذا المعيار على تطبيقه بأثر رجعي إلا انه لا يعتبر مطلوباً ، وإذا لم يتم تطبيق المعيار بأثر رجعي يعتبر رصيد أي عقد إيجار تمويلي قائم سابقاً انه تم تحديده بالشكل المناسب من قبل المؤجر وتجب معاملته محاسبياً بعد ذلك حسب أحكام هذا المعيار .

تاريخ النفاذ

٥٩– يصبح معيار المحاسبة الدولي هذا نافذ المفعول بالنسبة للبيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٩ أو بعد ذلك ، وإذا طبق المشروع هذا المعيار على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ قبل ١ يناير ١٩٩٩ فانه يجب على المشروع الإفصاح عن حقيقة أنها طبقت هذا المعيار بدلاً من معيار المحاسبة الدولي ١٧– محاسبة عقود الإيجار الذي تم اعتماده في عام ١٩٨٢ .

٦٠. يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي رقم ١٧ – "محاسبة عقود الإيجار " المعتمد في عام ١٩٨٢.

ملحق

عمليات البيع وإعادة الإيجار التي ينجم عنها عقود إيجار تشغيلي

إن هذا الملحق إيضاحي فقط ولا يشكل جزءاً من المعايير ، وغرض هذا الملحق إيضاح تطبيق المعايير للمساعدة في إيضاح معناها .

إن عملية البيع وإعادة الإيجار التي ينجم عنها عقد إيجار تشغيلي قد تؤدي الى ربح او خسارة ، ويعتمد تحديدها ومعاملتها على المبلغ المرحل للأصل المؤجر والقيمة العادلة وسعر البيع ، ويبين الجدول التالي متطلبات المعيار في مختلف الظروف .

سعر البيع محدد بمقدار القيمة العادلة (فقرة ٥٢)	القيمة المرحلة مساوية للقيمة العادلة	القيمة المرحلة أقل من القيمة العادلة	القيمة المرحلة أعلى من القيمة العادلة
ربح	لا ربح	الاعتراف بالربح في الحال	لا ينطبق
خسارة	لا خسارة	لا ينطبق	الاعتراف بالخسارة في الحال

سعر البيع أقل من القيمة العادلة (فقرة ٥٢)			
ربح	لا ربح	الاعتراف بالربح في الحال	لا ربح (إيضاح ١)
الخسارة غير معوضة بدفعات إيجار مستقبلية بأقل من سعر السوق	الاعتراف بالخسارة في الحال	الاعتراف بالخسارة في الحال	(إيضاح ١)
الخسارة معوضة بدفعات إيجار مستقبلية بأقل من سعر السوق	تأجيل وإطفاء الخسارة	تأجيل وإطفاء الخسارة	(إيضاح ١)

سعر البيع أعلى من القيمة العادلة (فقرة ٥٢)			
ربح	تأجيل وإطفاء الربح	تأجيل وإطفاء الربح	تأجيل وإطفاء الربح (فقرة ٣)
خسارة	لا خسارة	لا خسارة	(إيضاح رقم ١)

إيضاح رقم (١) : تمثل هذه الأجزاء من الجدول الظروف التي كان سيتم التعامل معها بموجب الفقرة ٥٤ من المعيار، وتتطلب الفقرة ٥٤ تخفيض القيمة المرحلة لأصل إلى قيمتها العادلة حيث تكون خاضعة لبيع وإعادة تأجير .

إيضاح رقم (٢) : الربح هو الفرق بين القيمة العادلة وسعر البيع كما لو أن القيمة المرحلة كانت ستنخفض إلي قيمتها العادلة حسب الفقرة ٥٤.