

بسم الله الرحمن الرحيم

نظرية المحاسبة .

هى مجموعة من الفروض المحاسبية المتفق عليها والتي لاتحتاج الى افصاح لانها تلقى القبول ، ومجموعة من السياسات المحاسبية المختلف عليها والتي تحتاج الى افصاح عند عرض واعداد القوائم المالية للاطراف الخارجية .
اولاً : الفروض المحاسبية .

بديهم منطقية ، مسلمات ، قضايا اولية . لاتحتاج الى افصاح ولاكنها تلقى قبولاَ عاماً من مستخدمى القوائم المالية
(المستثمرين / العملاء / الموردين / الافراد / الحكومة / الضرائب) .

وهى:

1- فروض تبنى عليها النظرية المحاسبية.

✓ فرض الاستمرار .

✓ فرض الثبات .

✓ فرض الاستحقاق .

2- فروض اساسية .

✓ فرض الوحدة المحاسبية .

✓ فرض التكلفة لتاريخية .

✓ فرض الفترة المالية .

✓ فرض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد .

✓ فرض مقابلة الايرادات بالمصروفات .

✓ فرض القيد المزدوج ومعادلة المركز المالى .

ثانياً : السياسات المحاسبية .

هى مجموعة من الاسس ، المبادئ ، الاجراءات ، المفاهيم ، العرف المحاسبى التى تتبناها ادارة المنشأة
تحتاج الى افصاح فى القوائم المالية ، حيث ان للمشكلة المحاسبية الواحدة اكثر من معالجة محاسبية تم وضعها فى
المعايير المحاسبية

لذلك يجب الافصاح عن الطريقة المتبعة

ماهو ليس فرض يعتبر سياسة محاسبية يجب الافصاح عنها

لجنة التقارير الدولية (لجنة المعايير الدولية) تصدر ارشادات جديدة كلما دعت الحاجة الى ذلك

هناك مجموعة من الاعتبارات التى تحكم اختيار السياسة التى سوف تتبعها المنشأة فى علاج المشكلة المحاسبية التى
تواجهها .

ثالثاً : الاعتبارات المحاسبية .

هى مجموعة من العوامل التى تحكم اختيار السياسة المحاسبية التى تتبعها المنشأة

✓ الحيطة والحذر

✓ الاهمية النسبية

✓ الجوهر قبل الشكل

الافصاح المحاسبى

هو جوهر النظرية المحاسبية حيث يجب على المنشأة ان تقوم بالافصاح عن السياسة المحاسبية التى تتبعها للاطراف
الخارجية حيث ان معالجات المشكلة الواحدة متعددة ومتنوعة لذلك يجب ان يتم الافصاح عن الطريقة المتبعة فى العملية
المحاسبية لكى يستفيد منها الاطراف الخارجية فى ترشيد اتخاذ القرار الاقتصادى لهم

اولا: الفروض المحاسبية:

// فرض الاستمرار:

ينادى بان المنشأة قد ولدت (انشئت) بغرض الاستمرار ولا يوجد اى رغبة فى تقليل نشاطها او التصفية خلال الفترة الوجيزة القادمة

وتعتبر مسألة الاستمرار مسألة خاصة بادرة المنشأة وليس للمحاسب اى صلة بها .

ويجب على المنشأة اذا لم ترغب فى الاستمرار ان تفصح عن ذلك فبالقوائم المالية لها (الايضاحات المتممة للقوائم المالية) .

ظواهر فرض الاستمرار :

- ان يتم تقييم الاصول الثابتة بتكلفة التاريخية مخصوما منها الاهلاك
 - الاصول المتداولة تقييم على اساس امكانية تحصيلها (المدينون مخصوما منة مخصص الديون المشكوك فيها)
 - البضاعة تقييم بالتكلفة او السوق ايهما اقل .
 - الخصوم والالتزامات تقييم على اساس القيمة الاسمية (قيمة السداد المستقبلية)
- احد اهم الفروض المحاسبية .

// فرض الثبات:

هو استمرار المنشأة فى تطبيق سياسة مالية واحدة من سنة لآخرى ، أى عدم التغير المستمر فى تطبيق السياسات المحاسبية

وذلك بغرض تحقيق ميزة محاسبية من هذا التغير ، ولايعنى ذلك الجمود فى تطبيق السياسات ولاكن من الممكن ان تغير المنشأة سياستها المتبعة كلما دعت الحاجة الى ذاك .

ان فرض الثبات يساعد المنشأة على عمل المقارنات الخاصة بها بين الفترات المالية المتتابعة ، وبين الفترة الواحدة على مستوى الشركات ومستوى الصناعة ككل .

يجب الافصاح عن اى تغير يحدث فى السياسات المتبعة ، واسباب هذا التغير فى السياسة .

// فرض الاستحقاق:

قائم على الاعتراف بالايراد الذى تحقق بمجرد تقديم السلعة او الخدمة للغير وبغض النظر عن واقعة التحصيل ، ويعترف بالمصروفات التى تحققت بمجرد الحصول على السلعة او الخدمة من الغير وبغض النظر عن واقعة السداد .

يبساعد على حصر الايرادات والمكصروفات التى تخص الفترة بطريقة سليمة وواقعية .

ويعتبر عكس اساس القياس النقدى

والذى يعترف بالايراد عندما يتحقق بغض النظر عن واقعة تقديم السلعة او الخدمة للغير ، ويعترف بالمصروف ايضا عند سداد المبلغ وبغض النظر عن واقعة الحصول على السلعة او الخدمة .

// فرض الوحدة المحاسبية:

الوحدة المحاسبية هى المنشأة نفسها ، ونحن ننظر الى المنشأة على من ناحيتين

1- الشكل القانونى لها هل هى شركة اشخاص ام اموال ام مساهمة ام توصية بالاسهم او ذات مسئولية محدودة
.....الخ

2- طبيعة النشاط لها وهل هى منشأة زراعية ام صناعية ام تجاريةالخ
ولتفسير ذلك الاختلاف بين المنشآت ظهرت ثلاث نظريات لتفسير تلك الطبيعة وهذا الشكل القانونى

اولا: نظرية الملكية:

ظهرت لتفسير عناصر القوائم المالية للشركات الفردية وشركات الاشخاص ظهرت مع بداية القرن ال 18

قامت على اساس اندماج شخصية الشركة مع شخصية اصحابها.
الاصول : ملك لاصحاب المنشأة
الخصوم : هى التزام على اصحاب المنشأة للغير .
الالتزامات : هى التزام عن المنشأة تجاه اصحابها .
حقوق الملكية : الاصول - الخصوم
معادلة المركز المالى : حقوق الملكية = الاصول - الخصوم
المصروفات : عناصر سالبة لحقوق الملكية (تقلل من حقوق الملكية)
الايرادات : عناصر الزيادة فى حقوق الملكية .
ولاكننا نجد ان نظرية الملكية فشلت فى تفسير عناصر القوائم المالية لشركات الاموال والشركات التى تعتمد على انفصال ملكية الشركة عن ملكية اصحابها .
لذلك ظهرت

ثانيا: نظرية الاعتبارية.

تفسر عناصر القوائم المالية لشركات الاموال .
تعتمد على اندماج شخصية الشركة مع شخصية اصحابها .
الاصول : ملك للشركة .
الخصوم : التزام على الشركة .
حقوق الملكية : التزام على الشركة اتجاه اصحابها .
معادلة المركز المالى : الاصول = الخصوم - حقوق الملكية .
المصروفات : مقابل تقديم خدمة او سلعة الى العميل .
الايرادات : مقابل الحصول على سلعة او خدمة .
ولاكننا نجد انها فشلت فى تفسير عناصر القوائم المالية للوحدات الحكومية .

ثالثا : الاموال المخصصة.

تفسر عناصر القوائم المالية للوحدات الحكومية .
الاصول : الموارد والامكانيات والطاقات والاعتمادات المخصصة لتنفيذ برنامج معين
الخصوم : القواعد والقوانين التى تحكم تنفيذ تنفيذ الواجبات المطلوبة
حقوق ملكية : لاتوجد حقوق ملكية الاصول = الخصوم
معادلة المركز المالى : الاصول = الخصوم
المصروفات : نقص فى حقوق الملكية (تدفق نقدى خارجى)
الايرادات : زيادة فى حقوق الملكية (تدفق نقدى داخلى)

// فرض التكلفة التاريخية :

تسجل القيمة فى الدفاتر بقيمتها الاساسية التى وقعت فعلا والتى مقومة بالدفاتر وتستمر كذلك رغم مرور الزمن عليها ،
التغير المستمر فى سعر السلعة يعدم الثقة فى الدفاتر
احد اهم الفروض المحاسبية بدونة تنهار المحاسبة عموما
يساعد على صدق القوائم المالية لانها التكلفة الاساسية للسلعة ولاكنة غير دقيق لان ليس سعر السعة الحالى
من الممكن ان يتم عمل قوائم مالية بجانب القوائم الاصلية .
يويدة فرض الاستمرار

وسوف نوضح مفهوم التكلفة التاريخية من خلال :.

(1) مفهوم التكلفة بهدف قياس تكلفة الانتاج وتقييم المخزون وقياس ص الربح .

(2) مفاهيم التكاليف بهدف التخطيط والرقابة واتخاذ القرار .

(3) مفاهيم خاصة بهدف اتخاذ القرار .

اولا : مفهوم التكلفة بهدف قياس تكلفة الانتاج وتقييم المخزون وقياس ص الربح .

(1) التكلفة الفعلية .

هى التكلفة التى وقعت فعلا وهى مقيمة بالدفاتر والمستندات ويمكن تسجيلها وتبويبها وقياسها عن طريق ربط عناصرها بوحدة المنتج .

ساعدت على ظهور مفهوم التصاق التكلفة : قدرة عناصر الانتاج على الالتصاق بوحدة المنتج فيما عدا :- /- التكاليف الادارية ----- ت زمنية . (كل ما يظهر فى قائمة الدخل) .

2- ت البيع والتسويق ----- لها علاقة بالفترة التى وقعت فيها .

تلتصق بوحدة الانتاج التام المباعة فقط . ح / المتأجرة

(2) التكاليف الانتاجية والزمنية :

أ - التكاليف الانتاجية . ترتبط بوحدة المنتج وتعتبر جزء من تكلفتها فإذا تم بيعها اصبحت التكاليف

هنا جزء من تكلفة المبيعات ، اما اذا حولت الى المخازن اصبحت تكلفة

(مخزون اخر المدة) اصل .

(1) ت انتاجية مستنفذة :

هى تكلفة الانتاج التام الذى تحول الى مبيعات لذلك تظهر فى قائمة الدخل

لمقابلة الايرادات (ت انتاج تام مباع)

(2) ت انتاج غ مستنفذة :

هى تكلفة الانتاج غير التام الذى تحول الى المخازن لذلك يظهر فى قائمة

المركز المالى (ت انتاج تام غير مباع)

ب - التكاليف الزمنية : هى تكاليف مرتبطة بالفترة الزمنية التى وقعت فيها .

(1) تكاليف ايرادية :

هى التى تخص الفترة المالية (1/1) : (31/12) وتقوم بمقابلة الايرادات التى

وقعت وقعت فيها

- ت ادارية .

- ت اهلاك الالات داخل الادارة .

- مصروفات ادارية وعمومية .

(2) تكاليف ايرادية مؤجلة :

هى تكاليف زمنية ولاكنها مؤجلة لفترة معينة لذلك يتم اهلاكها على

مدار فترات زمنية طويلة .

(3) التبويب الوظيفى للتكاليف :

(1) ت انتاجية وصناعية . (التشكيل)

تختص بعملية تحويل المادة الخام الى منتج نهائى

(2) ت تسويقية :

تبدأ مع انتهاء عملية الانتاج ، تصرف فى مراكز التسويق والبيع .

- عمولة رجال البيع .

- مصاريف الدخل

(3) ت ادارية :

تصرف على العمليات الادارية فقط وليس لها اى جانب تسويقى او صناعى .

(4) وفقا لعلاقة التكلفة بوحدة المنتج :

المنتج ----- تكاليف مباشرة (تحمل على اثناء عملية الانتاج).
----- تكاليف غير مباشرة (تحمل على الانتاج التام).

تكاليف مباشرة .:

متى يطلق على التكلفة انها غير مباشرة ؟
اذا ما توافر فيها ثلاث خصائص مجتمعة
وجود علاقة سببية بين عنصر التكلفة ووحدة المنتج .
سهولة التمييز العيني لعنصر التكلفة .
سهولة حساب التكلفة حسب الاهمية النسبية .

تكاليف غ مباشرة .:

يصعب تحملها مباشرة على المنتج ويتم تحملها على مراكز الانتاج والخدمات الانتاجية تمهيداً لتحملها
على وحدة المنتج .
تكاليف مشتركة .
هى تكاليف مباشرة وغير مباشرة وتشارك فى اكثر من منتج.

مثال توضيحي للتكاليف السابقة

لاندماج المحاسبة المالية مع محاسبة التكاليف).

عناصر التكاليف	محاسبة مالية	محاسبة تكاليف
مواد مباشرة	50 من ح / تكلفة مواد مباشرة	50 من ح / ت الانتاج
	50 الى ح / الموردين	50 الى ح / ت المواد
اجور مباشرة	20 من ح / اجور مباشرة	20 من ح / ت الانتاج
	20 الى ح / البنك	20 الى ح / الاجور المباشرة
ت ص غير مباشرة	30 من ح / ت ص غ م	30 من ح / ت الانتاج
	30 الى ح / البنك	30 الى ح / ت ص غ م
ت تسويقية غ مباشرة	20 من ح / ت تسويقية غ م	
	20 الى ح / البنك	
ت ادارية	10 من ح / تكاليف ادارية	
	10 الى ح / البنك	

ح / الانتاج التام

ح / ت الانتاج

مواد ت انتاج

اجور مباع	تام	----- (ت انتاج تام)	ت انتاج تام ص غ م	ت انتاج
غ تام (ميزانية)	غ مباع (ميزانية)	ت انتاج تام		

ح/ تكلفة المبيعات		ح/ الارباح والخسائر	
ت تسويقية	ايراد المبيعات	ت ادارية	صافى الربح (مجملى الربح)
غ مباشرة			
مجملى الربح			

ثانياً: مفاهيم التكاليف بهدف التخطيط والرقابة واتخاذ القرار .

تكاليف متغيرة:

هى تكلفة تتغير مع تغير حجم النشاط بنفس النسبة ولاكن على مستوى الوحدة لا تتغير. (علاقة طردية)

- ت المواد المباشرة

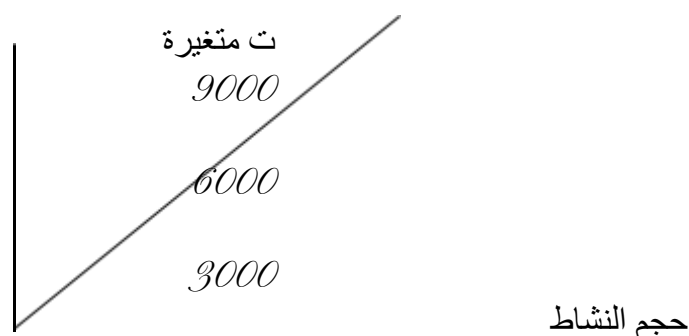
- ت الاجور المباشرة

ويمكن التعبير عنها كما يلى :-

حجم النشاط	ت الوحدة	ت اجمالية متغيرة
0	0	0
1000	3	3000
2000	3	6000
3000	3	9000

(نصيب الوحدة من التكلفة المتغيرة ثابت ولاكن الاجمالية متغيرة)

وتأخذ الشكل التالى :-



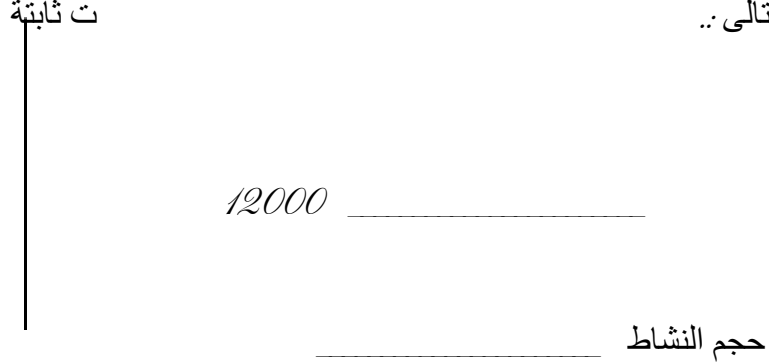
التكاليف الثابتة:

هى التكاليف التى لا تتغير بتغير حجم النشاط وتظل ثابتة .

ويمكن التعبير عنها كما يلى :-

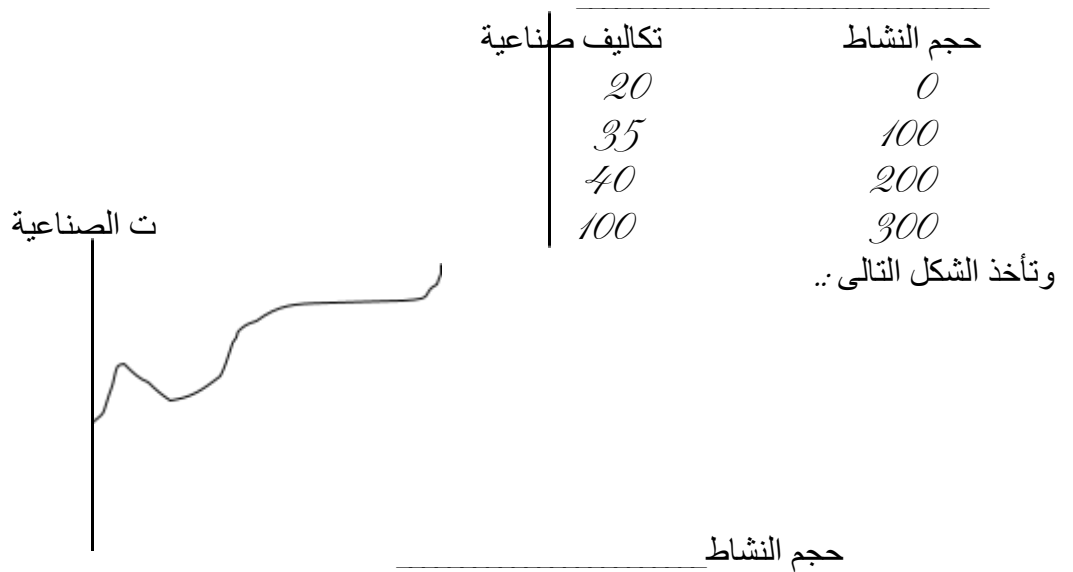
حجم النشاط	ت ثابتة	نصيب الوحدة
0	12000	4
1000	12000	12
2000	12000	6
4000	12000	3

هى السبب الرئيسى فى تدهور الدول (حيث تكلفة الوحدة من التكلفة الثابتة كبير) وتأخذ الشكل التالى :-



تكاليف شبه متغيرة :-

هى التى تتكون من جزء متغير وجزء ثابت ولاكن المتغير اكبر من الثابت (ت صناعية) ويمكن التعبير عنها كما يلى :-



تكاليف شبه ثابتة :-

هى التى تتكون من جزء ثابت واخر متغير ولاكن الجزء الثابت اكبر من المتغير (ت الاشراف) ويمكن التعبير عنها كما يلى :-

عدد المشرفين	عدد العمال
1	5
4	7
2	8
3	15

المشرفين

وتأخذ الشكل التالي :-



عدد العمال

ثالثا . مفاهيم خاصة للتكاليف :-

- (1) تكاليف جارية وأخرى مستغرقة .
الجارية :- تكاليف تأخذ في الحسبان عند اتخاذ القرار ، تؤثر على عملية اتخاذ القرار للاطراف الخارجية ،
هي تكاليف متغيرة
المستغرقة :- لا تؤثر في عملية اتخاذ القرار ، تهمل عند اتخاذ القرار لانها لا تؤثر فية ، تكاليف ثابتة
، محملة سواء تم او لم يتم الانتاج .

(2) ت التفاضلية :-

- فروق تكاليف ، تتعامل مع فروق جارية وليست مستغرقة ، فروق تكاليف عند الانتقال من بديل الى اخر

- تكاليف تفاضلية متزايدة او متناقصة

- تفيد في مجال اتخاذ القرار عند اضافة منتج جديد او التحول من طريقة الى اخرى .

(3) تكلفة الفرصة البديلة :-

- هي تكلفة يمكن قياسها نتيجة رفض مكاسب معينة في سبيل الحصول على مكاسب اخرى .
(هي لا تدخل في مجال قواعد المحاسبة المالية لانها مجرد افتراض وهي احد اهم المفاهيم الاقتصادية وتخرج عن دراسات النظرية المحاسبية لانها تساهم في عملية اتخاذ القرار .

(4) تكلفة يمكن تجنبها وأخرى لا يمكن تجنبها .

- جميع التكاليف يمكن تجنبها فيما عدا راتب رئيس مجلس الادارة
التكاليف من الممكن تجنبها في شركة ما ولا كن لا يمكن تجنبها في شركة أخرى .

(5) تكاليف خاضعة للتحكم والرقابة وغير خاضعة للتحكم والرقابة

- جميع التكاليف على مستوى المنشأة خاضعة للتحكم والرقابة ، ولاكن على مستوى الادارة هناك تكاليف خاضعة
واخرى غير خاضعة للتحكم والرقابة .

(6) تكاليف تقديرية وأخرى معيارية .

- في جميع فروع المحاسبة المالية والادارة هناك ادارتين للتخطيط والرقابة (موازنة تخطيطية/ تكاليف معيارية)
ت معيارية :- مثل الأجور والمواد المباشرة فقط لانها يمكن اخضاعها للقياس الفنى المعمل (يمكن تحديدها بدقة)
يمكن الاستغناء عنها .

- ت تقديرية :- تخضع لها كل عناصر التكاليف والايادات عند التقدير وكل عناصرها خاضعة للتقدير

الفترة المحاسبية //

- القوائم المالية جرى العرف على ان تعد عن فترة محاسبية اعتبرها المشرع سنة كاملة ، وقد تتماشى السنة
المحاسبية مع السنة المالية او تختلف

- وتعتبر الفترة المحاسبية امر ضرورى حيث ان الافراد يرغبون فى معرفة ص الارباح التى تحققت خلال الفترة السابقة ، حيث من الصعب انتظار حتى نهاية عمر المنشأة لمعرفة الارباح النهائية للشركة .
- وقد يتم اعداد القوائم المالية لفترة اكبر او اقل من سنة بسبب
- حالة تصفية الشركة خلال السنة .
 - حالة انفصال شريك .
 - حالة انضمام شريك .
 - الحاجة فى توزيع ارباح مؤقتة خلال العام .
 - فى حالة بدء نشاط المنشأة خلال العام

/// مقابلة الايرادات بالمصروفات :

يهدف هذا الفرض الى معرفة المصروفات التى تخص الفترة والاييرادات التى ترتبت عليها ويتم من خلالها معرفة ص نتائج الاعمال والميزانية العمومية فى نهاية الفترة المحاسبية بصورة صحيحة من خلال الفروض والسياسات المحاسبية ، يتم الاعتراف بالمصروفات من خلال فرض الاستمرار مع تكوين المخصصات اللازمة له مع ضرورة ارتباط المصروفات بايرادات الفترة ، ويتم الاعتراف بالاييرادات خلال الفترة او يؤجل لفترة اخرى .

ويستلزم ما يلى :-

- اجراء التسويات الجردية فى نهاية الفترة
- ايجاد علاقة مباشرة بين الايرادات والمصروفات خلال الفترة
- تجميع وتبويب المصروفات وفقا لطبيعتها ووظائفها مقابل تجميع الايرادات وتبويبها حسب مصادرها الرئيسية والفرعية .

/// ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد :

مرتبطة بفرض التكلفة التاريخية ، حيث يقضى بان يتم تسجيل جميع العمليات من واقع مستندات مقومة بوحدة النقد وقت اتمام العملية ، واستمرار هذه القيمة فى الدفاتر المحاسبية حتى نهاية هذه العمليات .

/// القيد المزدوج ومعادلة المركز المالى :

هو احد الركائز الاساسية التى تعتمد عليها نظرية المحاسبة المالية ،

القيد المزدوج قائم على تفكير منطقى طبيعى ومتكامل انة لكل عملية محاسبية طرفان

الطرف المدين = الطرف الدائن

وهذه المعادلة فى توازن مستمر وهى تفسر معادلة المركز المالى

الاصول = الخصوم + حقوق الملكية

ويتضح ان الاصول بطبيعتها مدينة ، والخصوم بطبيعتها دائنة ، وحقوق الملكية دائنة ،

يجب ان اوضح اننى استعنت بكتاب الدكتور
د/ يحيى ابو طالب
نظرية المحاسبة 2008

يارب يكون مفيد

Amir Kassab