المحاضرة (1): الإطار المفاهيمي

أهداف المحاضرة:

بعد إكمال المحاضرة الأولى على الطالب فهم ما يلي:

- ✓ الأساس النظري التي تقوم عليه المحاسبة الحديثة.
- ✓ الأسس و القواعد و المبادئ التي تمكن من إعداد قوائم مالية ذات نوعية.

تمهيد:

في البداية سيتم التطرق أهم جزء في المحاسبة الحديثة المتعلق بالإطار المفاهيمي، ذلك الجزء الهام الذي يمثل الأساس النظري الذي يمكن من إصدار معلومات ذات نوعية، تمتاز بمصداقية و تمكن مختلف الأطراف المستخدمة للقوائم المالية باتخاذ القرارات السليمة.

1. طبيعة وأهداف القوائم المالية:

القوائم المالية تتكون من مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية التي تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية. فالصورة الصادقة تستلزم إحترام القواعد والمبادئ المحاسبية، إلا أنه في الحالة الإستثنائية وعند تطبيق القاعدة المحاسبية سيظهر بطريقة غير صحيحة الصورة الصادقة للوحدة، فتكون هناك مخالفة يجب توضيح في ملحق القوائم المالية مبررات هذا الاختلاف.

يمكن تلخيص أهداف القوائم المالية سواء كانت تخص الوحدات التجارية أو غير التجارية في:

- توفير المعلومات الخاصة بالوضعية المالية، الأداء، وتغيرات الوضعية المالية للمؤسسة لمستخدمي التقارير المالية التي تمكنهم من تقييم و أخذ القرارات الخاصة بتخصيص الموارد الاقتصادية.
- إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام بطريقة تساعد المؤسسة على إخلاء مسؤوليتها.
- يجب أن تفصح القوائم المالية عن المعلومات اللازمة لخدمة المجالات الآتية: تقييم الأداء والمركز المالي، تقييم التمويل والإستثمار، وأخيرا تقييم مدى التقيد بالحدود والقوانين واللوائح المنظمة[1].

2. المـــــبادئ و الاتفاقات المحـاسبية:

الإطار المفاهيمي الذي جاء به النظام المحاسبي المالي والذي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية يميز بين:

- الفروض الأساسية والمتمثلة في: محاسبة الدورة (أو محاسبة الالتزامات) والاستمرارية.
- الخصائص النوعية للبيانات المالية.
- المبادئ المحاسبية الأساسية

1.2 الفروض الأساسية:

- **أساس الإستحقاق:**

القوائم المالية تعد على أساس محاسبة الإلتزام. وعلى هذا أساس فان الأحداث الناتجة عن التعاقدات سواء كانت نواتج أو أعباء والمتعلقة بالفترة المعنية، يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية خلال الفترة التي نشأت فيها حتى ولو أن التسديد سيتم في الفترة الاجتماعية اللاحقة، يعني أنه يتم الاعتراف بأثر العمليات والأحداث الأخرى عند حدوثها، وليس عند استلام أو دفع النقدية. فهي تظهر في قوائم الفترات التي هي مرتبطة بها[2].

إن القوائم المالية المعدة على أساس محاسبة الإلتزام تعلم المستخدمين ليس فقط على التعاقدات السابقة التي نتج عنها دخول و خروج في الخزينة ولكن أيضا الإلتزامات المستحقة في المستقبل وكذا الموارد التي ستقبض في المستقبل.

- **الإستمرارية في الإستغلال:**

---

[1] عباس مهدي الشيرازي(1990): نظرية المحاسبة : ذات السراسل للطباعة والنشر والتوزيع الكويت. ص 178.

[2] عباس مهدي الشيرازي , مرجع سابق ، ص 262.

القوائم المالية تحضر على أساس أن عملية الإستغلال مستمرة، يعني أن المؤسسة ستواصل نشاطها في المستقبل، بإعتبار أن التصفية أو التوقف عن النشاط يعتبر حالة استثنائية، في الحالة العكسية لما يكون هناك شك في الاستمرار لا بد من تقديم المبررات والدلائل التي حضرت على أساسها القوائم، والمبررات التي من أجلها المؤسسة ليست في وضعية استغلال مستمرة.

2.2 الخصائص النوعية المعلومات المالية:

تتمثل الخصائص النوعية في الصفات التي تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، ويمكن حصرها في النقاط التالية:

- **المـــوضوعية:**

تكون المعلومات موضوعية عندما تكون خالية من الأخطاء و التحيز، وأن تمكن المستعمل لهذه المعلومات تقديم صورة صادقة.وتعتبر من العناصر الأساسية في المحاسبة التي تتطلب الثبات النسبي والقبول الملائم للسياسات والإجراءات المحاسبية المطبقة من قبل أغلب المحاسبين.
فالموضوعية صفة أساسية في القياس المحاسبي، تزيد في تأكيد الثقة في المعلومات المحاسبية، حيث كلما زادت الموضوعية كلما زادت إمكانية الاعتماد على المقاييس والمعلومات التي نحصل عليها.وتستند الموضوعية على أربعة مبادئ أساسية:الحيادية والوضوح القانوني وأفضلية الحقيقة الإقتصادية على الوضوح القانوني وأخيرا إحترام التمثيل الصادق.

- **القـــابلية للفـــهم:**

المعلومات المقدمة في القوائم المالية يجب أنتكون مفهومة بسرعة من قبل كل المستخدمين الذين لديهم معرفة مقبولة بالإعمال والنشاطات الاقتصادية وكذا المحاسبة، ولديهم الرغبة في بذل الجهد الكافي لدراسة المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية للمؤسسة، وهذا يعتمد على:
- درجة الوضوح و البساطة والإفصاح في عرض المعلومات.
- مستوى الوعي والإدراك و الفهم لدى مستعملي تلك القوائم المالية.

- **الملاءمة:**

لكي تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون ملائمة لاحتياجات متخذي القرارات، وتعتبر المعلومات ملائمة لمستخدميها إذا كان لها تأثير على القرارات الإقتصادية التي يتخذونها، وذلك عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحالية و المستقبلية أو تعديل ما سبق التوصل إليه من تقييم[1]
وتعتبر المعلومة المالية ملائمة لدورها التنبؤي في التنبؤ بالأداء المتوقع للمؤسسة في الفترات المستقبلية وبقدرة المنشأة في مواجهة الأحداث غير المتوقعة.
ولأجل تحقيق صفة الملائمة لتلك المعلومات لابد من أن تتوفر لها الصفات النوعية التالية:
- التغذية العكسية و التي تساعد مستخدم المعلومات في تقييم مدى صحة توقعاته السابقة وبالتالي تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه التوقعات.
- القدرة على التنبؤ بالمستقبل وتساعد متخذ القرار من أن يحسن من إحتمالات التوصل إلى تنبؤات صادقة عن نتائج الأحداث.
- التزامن: والمقصود بها توفير المعلومات في حينها، فتأخر الحصول عليها يكون على حساب فائدتها.

- **القـــابلية للمقارنة:**

يجب أن يكون مستعملي البيانات المالية قادرين على إجراء مقارنات للمعلومات المالية على طول الفترات الزمنية المختلفة، وذلك لتحديد بعض الإتجاهات المتعلقة بمركز المؤسسة المالي وأدائها[2]. وأن يكونوا كذلك قادرين على مقارنة البيانات لمختلف الوحدات وذلك لتقييم المركز المالي للوحدة (الفقرة 39

---

[1] دونالد كيسو جيري ويجانت. ترجمة أحمد حامد حجاج (1999): **المحاسبة المتوسطة**, دار المريخ للنشر.ص.69.

[2] josette peyrard , jean- david avenel, max peyrard (2006) : analyse financiere ,9EDITION VUIPERT .P.34

من الإطار المفاهيمي)، كما تستوجب هذه الخاصية إعلام مستخدمي البيانات المالية بالسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد تلك البيانات وأي تغيرات تحدث في تلك السياسات وكذلك الآثار المترتبة عن تلك التغيرات[1].

- **التمـــثيل الصـــادق:**

الفقرة 33 من الإطار المفاهيمي تبين بأنه حتى تكون المعلومات ذات مصداقية يجب أن تمثل بصدق الصفقات والأحداث الأخرى التي يرغب في تقديمها أو التي يفترض منطقيا أن تقدم. وعليه فان القوائم المالية يجب أن تقدم تمثيل صادق للحالة المالية للمؤسسة، وكفاءتها المالية وكذا تدفقات خزينتها.
إن تطبيق المعايير المحاسبية المرفقة بملاحق للمعلومات التكميلية تؤدي في أغلب الأحيان إلى إنتاج قوائم مالية تعطي صورة صادقة[2] .
فالمعلومة تكون صادقة لما تكون حيادية و كاملة وخالية من الأخطاء، حيث أن الحيادية تظهر عند تطبيق القيمة العادلة، والكمال لما نكون في وضعية الاندماج، أما الخلو من الأخطاء فيجب أن تصحح بواسطة الأموال الخاصة كأنها لم تحدث.
وعليه يمكن تحديد أهم شرطين الواجب توافرهما في المعلومات حتى تكون مفيدة لمستخدميها:
- إذا كانت المعلومات تخفض من حالة عدم التأكد لدى متخذي القرار.
- إذا كانت المعلومات تزيد من معرفة متخذ القرار.

3. المبادئ المحاسبية الأساسية:

- **الـــدورية:**

الفترة المحاسبية مدتها اثنتا عشرة شهرا تغطي السنة المدنية، ويسمح للوحدة أن تغلق حساباتها في تاريخ آخر غير 31 ديسمبر في حالة كون نشاطها يرتبط بدورة استغلال لا تتوافق مع السنة المدنية.
في الحالة الاستثنائية لما تكون الفترة أكبر أو أقل من 12 شهر في حالة الإنشاء أو توقيف المؤسسة خلال السنة، أو في حالة تغيير تاريخ التوقيف، فالمدة المعتمدة يجب أن تحدد وتبرر.
وعليه كلما قصرت الفترة الزمنية، كلما أصبح من الصعب تحديد صافي الدخل للفترة بصورة صحيحة، حيث كلما زادت سرعة إصدار المعلومات كلما زاد تعرضها للخطأ[3].

- **اتفـاقية الوحدة النقدية:**

لا بد من توحيد وحدة القياس عند تسجيل الصفقات التي تقوم بها المؤسسة، مما يستوجب إختيار وحدة النقود (الدينار الجزائري) كوحدة قياس للمعلومات المسجلة بالقوائم المالية. فهي أحسن وسيلة للتعبير عن التغيرات في رأس المال وعمليات تبادل السلع والخدمات للأطراف المهتمة. فهي ملائمة، بسيطة ومتاحة على نطاق واسع ومفهومة و مفيدة. فلا تسجل إلا العقود و الأحداث التي يكون مؤهلة نقديا،أما المعلومات غير مؤهلة والتي لها تأثير مالي يجب الإشارة إليها في الملحق[4].

- **اتفـــاقية الـــوحدة:**

المؤسسة تعتبر كوحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها، والمحاسبة المالية مبنية على الفصل بين أصول وخصوم، أعباء ونواتج الوحدة من ناحية، وبين التي تخص المشاركين بالأموال الخاصة أو المساهمين. وعليه فالقوائم المالية تأخذ باتفاقات المؤسسة، وليست المرتبطة بالمالكين. فإذا لم توجد طريقة واضحة للفصل بين كل الأحداث التي وقعت، فإنه لن يوجد أي أساس للمحاسبة.

---

[1] محمود السيد الناغي (2011): نظرية المحاسبة : المكتبة العصرية للنشر و التوزيع ، المنصور-مصر ، ص:299

[2] JEAN FRANÇOIS DES ROBERT, FRANÇOIS MECHIN, HERVE PUTEAUX (2004) : NORME IFRS ET PME .EDITION DUNOD. P. 17.

[3] دونالد كيسو جيري ويجانت. ترجمة أحمد حامد حجاج (2003): **المحاسبة المتوسطة**. دار المريخ للنشر. الرياض المملكة العربية السعودية.ص.75.

[4] عباس مهدي الشيرازي(1990): مرجع سابق ، ص(265)

- **إستـــقلالية الفترات:**

النتيجة المحققة في كل الفترة هي مستقلة عن التي تسبقها والتي تليها، ولتحديدها تؤخذ أحداث العمليات الخاصة بها، في حالة وقـوع حدث بعد تاريخ إغلاق حسابات الفترة، ويوجد ما يثبت الحالة التي نشأت في هذا التاريخ، يستوجب إدماج هذا الحدث في قوائم الفترة المنتهية، أما إذا وقع الحدث بعد تاريخ إغلاق الفترة وليست له علاقة بأصول و خصوم الفترة التي تسبق تاريخ الغلق، لا تجرى أي تسوية، والحدث يشار عن طبيعته في الملحق إذا كانت له أهمية تستطيع توجيه قرارات مستعملي القوائم المالية.

- **مبدأ الحـــيطة و الحذر:**

في ظل حالة عدم التأكد فيما يخص عدد كثير من الأحداث مثل تحصيل الديون المشكوك فيها، مدة الإستخدام المحتملة للتثبيتات المادية وعدد طلبات الضمان التي يمكن أن تحدث، هذا النوع من الشكوك يعرف من خلال المعلومة حول طبيعتهم وجسامتهم وبواسطة ممارسة الحذر في إعداد القوائم.ولتفادى الأخطار المستقبلية يصبح من المنطقي الأخذ بمبدأ الحذر لتجنب التأثير السلبي على الذمة المالية والنتيجة[1]. فالأصول والنواتج لا تقيم بأكبر من قيمتها، أما الخصوم والأعباء فلا تقيم بأقل من قيمتها. لكن تطبيق هذا المبدأ يجب أن لا يؤدي إلى تكوين الإحتياطات غير مبررة أو مؤونات مبالغ فيها.

- **الأهمية النســـــبية:**

المعلومة المحاسبية يكون لها مدلول إذا كان حذفها أو تحريفها ينتج عنه تأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستعملون اعتمادا على البيانات المالية، فالمبالغ التي ليس لها مدلول يمكن تجميعها مع المبالغ المناسبة لعناصر ذات طبيعة أو وظيفة متماثلة. لذلك فالأهمية النسبية ترتبط بحجم العنصر والخطأ المقدر في الحالات الخاصة لنسيانه أو عدم التأكد منه.

- **منع إجراء المـــــقاصة:**

تمنع المقاصة بين عناصر الأصول وعناصر الخصوم في الميزانية، وبين عناصر الأعباء وعناصر النواتج في جدول حسابات النتائج ، إلا في حالة وجود معيار محاسبي دولي ينص على ذلك[2].
ولكي يتسنى تحديد الأهمية النسبية لعنصر ما يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار طبيعة ذلك العنصر، ويمكن أن يكون لانخفاض النشاط الإقتصادي للمؤسسة ذو أهمية بالحجم، ولكن ليست له دلالة بالنسبة لرقم الأعمال المحقق من طرف المجموعة.

- **مبدأ استمرارية الطرائق:**

ترابط ومقارنة المعلومات المحاسبية خلال الفترات المتتالية تستوجب ثبات تطبيق القواعد المتعلقة بتقييم العناصر و تقديم المعلومات. وأي اختلاف عن هذا المبدأ فهو غير مبرر إلا إذا كان الغرض هو البحث عن أحسن معلومة، أو بتغيير التنظيم.

- **أفضلية الحقيقة الاقتصادية على المظهر الاقتصادي:**

إذا كان يجب أن تقدم المعلومة صورة صادقة عن الصفقات والأحداث الأخرى التي تهدف إلى إظهارها، لابد من أن تسجل العمليات في المحاسبة وتقدم في القوائم المالية طبقا لطبيعتها وحقيقتها المالية والاقتصادية دون الأخذ فقط مظهرها القانوني[3]. فجوهر الصفقات والأحداث الأخرى ليس مرتبطا بالشكل القانوني الظاهر.

4. المبادئ العامة للتسجيل و التقـــييم:

1.4 المبادئ العامة للتسجيل:

---

[1] حسين القاضي، مأمون حمدان:(2007)، نظرية المحاسبة، دار الثقافة و النشر و التوزيع، عمان الاردن، ص:477

[2] المادة 15 من القانون رقم 07 بتاريخ 2007/11/25 الخاصة بالنظام المحاسبي الماليي

[3] محمد ابو نصار- جمعة حميدات، (2008)، معايير المحاسبة و الابلاغ المالي الدولية،دار وائل، عمان ، ص9

البند الذي يلبي و يسمح بتعريف أحد عناصر الميزانية أو قائمة الدخل و يحقق الاعتراف المشار إليه في الفقرة 83 من الإطار المفاهيمي، من حيث إيضاح مسمى البند و قيمته النقدية، يجب أن يسجل محاسبيا،أيضا إذا كان يحتمل بأن كل المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالبند ستدفع أو تقبض من قبل المؤسسة، وأخيرا إذا كان للبند تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بشكل موثوق به.

فالفقرة 88 من الإطار المفاهيمي توضح بان البند الذي يمتلك الخصائص الضرورية لعنصر ما ولكنه لا يلبي معايير الإعتراف، يجب الإفصاح عنه في الملاحظات أو المواد التفسيرية أو في الجداول الملحقة. هذا الإجراء يتم لما يكون مستخدمو القوائم المالية على علم بأن البند ملائما لتقييم الوضعية المالية.

شرط تسجيل العنصر كأصل هو أن تكون له تكلفة أو قيمة التي يمكن تقديرها بموضوعية. ففي العديد من الحالات التكلفة أو القيمة يجب تقديرها. عندما يكون من الصعب إجراء تقدير منطقي، فالعنصر لا يسجل في الميزانية أو في حساب النتائج. مثلا النواتج المنتظرة من دعوى يمكن أن تلبي من ناحية تعريفات الأصل وناتج و أيضا إلى معايير إحتمال التسجيل، إلا أنه إذا تعذر التقدير بصفة موضوعية فالتعويض المنتظر لا يسجل كأصل أو كناتج.

2.4 المبادئ العامة لتقييم القوائم المالية:

القياس هو أساس نجاح وظيفة المحاسبة كنظام للمعلومات و لغة الاعمال[1]، وهو المسار الخاص بتحديد القيمة المالية التي سيتم على أساسها تسجيل عناصر البيانات المالية في الميزانية وحساب النتائج.

هذا الإجراء يتطلب طبعا إختيار طريقة للقياس من بين الطرق التالية: التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة القابلة للتحصيل، أو القيمة الحالية. (الفقرة 100 من الإطار المفاهيمي). مع ملاحظة أن الإطار المفاهيمي لم يتطرق للقيمة العادلة[2].

- التـــكلفة التـــاريخية:

التكلفة التاريخية هي القيمة المقدمة في تاريخ الإقتناء و الخاصة بقيمة الحصول على الأصول في تاريخ الشراء، وكذا القيمة التي تسدد بها عناصر الخصوم و اللاتزامات في تاريخ نشوئها دون الأخذ بعين الإعتبار:حالة تغير الأسعار وتطور القدرة الشرائية للنقود[3].

- ✓ فالتكلفة التاريخية للأصل هي مبلغ النقدية المدفوع أو القيمة العادلة المقابلة المقدمة من أجل الحصول عليه، في تاريخ إقتنائه أو إنتاجه.
- ✓ أما التكلفة التاريخية للخصم فهي قيمة المنتجات المستلمة مقابل إلتزام، أو مبلغ النقدية المنتظر دفعه لإطفاء دين خلال الدورة العادية للنشاط.(الفقرة 100 – أ من الإطار المفاهيمي).

من بين مبررات إستخدام طريقة التكلفة التاريخية نجد:

- أنها تتلاءم مع فرضية الموضوعية ومبدأ تحقق الإيراد وسياسة الإفصاح التام.
- إن اللجوء لاعتماد أسعار السوق تواجهها مشكلة تفاوت أسعار الشراء عن أسعار البيع

أما مآخذ إستخدام مبدأ التكلفة التاريخية:

- غياب المصداقية في التعبير عن التكاليف الحقيقية السائدة في السوق.
- تخلق صعوبة عملية في تأمين عملية المقارنة بين المعلومات المحاسبية.
- ينتج عنها مشاكل كثيرة في قياس الدخل مما يترتب عنها خلق أرباح وهمية.
- يتم توزيع أرباح وهمية مما يؤدي إلى انخفاض رأس المال وعدم المحافظة عليه و صيانته. الأمر الذي يتسبب في نقص حقوق الملكية.

لذلك فإن إستخدام القوائم المعدة على أساس التكلفة التاريخية من أجل أخذ القرارات هو إستخدام خاطئ يؤدي إلى إستنتاجات خاطئة عن قدرة المشروع على تحقيق الأرباح، ويؤدي إلى إتخاذ قرارات إدارية

---

[1] محمود السيد الناغي،(2011)، مرجع سابق، ص:333

[2] Josette peyrard , jean- david avenel, max peyrard (2006) : OP; CIT .p.35

[3] امين السيد احمد لطفي(2005): **نظرية المحاسبة, الدار الجامعية، الاسكندرية ص480**

خاطئة حول تقييم الأداء الإداري وتقييم المشروع و تسعير الإنتاج و توزيع الأرباح وبالتالي عدم المحافظة على رأس المال[1] .

- **التكلفة الجارية:**

التكلفة الجارية هي القيمة المكافئة لحيازة الأصل،أو التي ستسدد للوفاء بدين في تاريخ التقييم[2].فالأصول تسجل بمبلغ النقدية أو النقدية المكافئة لها والتي ستدفع مقابل الأصل المتحصل علية حالا.أما الخصوم فتسجل بالمبالغ غير المحينة للنقدية الخاصة بتسديد التزام فورا(الفقرة 100 – ب من الإطار المفاهيمي).

- **القيمة القابلة للتحصيل:**

معناه قيمة التنازل، بمعنى أن يتم التقييم بالقيمة الأكبر بين سعر البيع الصافي وقيمة الإستخدام. فالأصول تسجل بمبلغ النقدية أو المكافئة لها والتي يمكن الحصول عليها حالا عند بيع الأصل. أما الخصوم فتسجل بقيمة التسديد، يعنى المبالغ غير المحينة للنقدية والتي يتوقع سدادها(IAS36).

- **القيمة المحينة:**

هي قيمة المدخولات والمخروجات من النقدية المستقبلية محينة في تاريخ القياس.فالأصول تقيم وتسجل بالقيمة الحالية للمدخولات الصافية المستقبلية بالنقدية التي يتوقع أن ينتجها العنصر، أما الخصوم فتسجل بقيمة المخروجات الصافية للنقدية المستقبلية المحينة والمتعلقة بتسديد الإلتزامات تبعا للنشاط العادي(الفقرة 100 – د من الإطار المفاهيمي).

كما توجد عناصر هامة لابد من أخذها بعين الإعتبار عند عملية التقييم:

بالنسبة للسلع التي تقتنيها المؤسسة توجد ثلاث حالات:

- إما **بمقابل**: التقييم يتم **بتكلفة الاقتناء** المتمثلة في ثمن الشراء الذي يتفق عليه الأطراف في تاريخ التعاقد، مضافا إليه حقوق الجمارك والرسوم الضريبية الأخرى غير المسترجعة والأعباء الملحقة الممنوحة مباشرة من أجل ضمان الرقابة وجعل السلعة في وضعية الإستخدام.
- إذا كانت **مجانا**:حينئذ يتم التقييم **بالتكلفة العادلة** في تاريخ دخول السلع. والمقصود هنا بالتكلفة العادلة المبلغ الذي بواسطته يمكن استبدال أصل بين طرفين، لديهم معلومات جيدة وراضين ويعملون في ظل شروط المنافسة العادية[3].
- أما السلع المتحصل عليها في صيغة **التبادل** توجد حالتين:
  - إذا كانت الأصول متباينة التقييم يتم بالقيمة العادلة.
  - أما إذا كانت الأصول متشابهة فالتقييم يتم بالقيمة المحاسبية للأصول المعطاة كتبادل،

والمقصود هنا بالقيمة المحاسبية الصافية هي قيمة الأصل المسجل به في الميزانية.

أما إذا كانت السلع المستلمة **كمساهمة**: فالتقييم يكون حسب طبيعة قيمة المساهمة.

فيما يخص السلع **المنتجة**: فتقيم **بتكلفة الإنتاج**، المتمثلة في تكلفة المواد المستهلكة والخدمات المستعملة، مضافا إليها التكاليف الأخرى التي إلتزمت بها الوحدة خلال عمليات الإنتاج من أجل إيصالها إلى الحالة والمكان التي توجد فيها.

هذا التقييم يكون بالقيم خارج الرسم وبعد استبعاد التخفيضات التجارية والعناصر الشبيهة.

5. مفهوم الرأسمال و الإحتفاظ بالرأسمال:

حسب المفهوم المالي للرأسمال هو تلك الأموال المستثمرة أو القدرة الشرائية المستثمرة، فالرأسمال يمثل قيمة الأصول الصافية أو الأموال الخاصة للمؤسسة التي ستتغير قيمتها في نهاية الفترة عما كانت عليه في البداية مما يترتب عنه تحقيق نتيجة،فتمثل ربحا إذا كانت قيمة الأصول الصافية في نهاية الفترة تزيد عن تلك التي كانت في البداية، والعكس يمثل خسارة, وذلك بعد إستبعاد المبالغ الموزعة على المالكين، وكذا كل

---

[1] دونالد كيسو جيري ويجانت. مرجع سابق.ص.257.

[2] أحمد محمد نور (2003): **مبادئ المحاسبة المالية**, دار النشر الثقافية ، الإسكندرية، مصر.ص.58.

[3] bernard raffournier, (2005): les normes comptables internationales (ifrs / ias) 2 editions economisa. paris. . p .503.

المساهمات التي من قبل المالكين خلال الفترة.فالاحتفاظ بالرأسمال المالي يمكن تقديره إما بوحدات نقدية أو بالقدرة الشرائية الثابتة[1].

أما المفهوم المادي للرأسمال فيعبر عنه بأنه الطاقة الإنتاجية للمؤسسة معبرا عنها مثلا بالوحدات المنتجة يوميا. والإختيار بين مفهوم الرأسمال يقوم أساسا على إحتياجات المستخدمين من القوائم المالية. فيؤخذ بالمفهوم المالي للرأسمال إذا كان مستخدمو القوائم المالية مهتمين أساسا بالحفاظ على الرأسمال الإسمي المستثمر أو بالقوة الشرائية للرأسمال المستثمر. أما اذا كان إهتمامهم الرئيسي بالقدرة الإنتاجية للمنشأة فإن المفهوم المادي للرأسمال هو الذي يجب أن يستخدم.

في الحالة العامة نقول أن المؤسسة إحتفظت برأسمالها لما يكون لديها رأسمال في نهاية الفترة أكبر من الذي كان موجود في بداية الفترة.

أسئلة:

1) حدد من المستخدمون للقوائم المالية؟
   - المسيرين - المستمرين - أعضاء المستخدمين - المقرضين - الموردين - الزبائن - الحكومة و الهيئات العمومية - الأفراد.
2) ما المقصود بأفضلية الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني؟
   - في المحاسبة، الشكل أهم من الجوهر.
   - القوائم المالية في نهاية الفترة يجب أن تحضر وفق حقيقتها الاقتصادية و ليس فقط على شكلها القانوني.
   - جوهر الصفقات ليس بالضرورة أن يكون متوافق مع التركيب القانوني الظاهر.
   - الرأسمال غير المسمى
   - ديون اتجاه الدولة.

[1] éric tort -lionel escaffre, (2012):ameliorer l'information financiere en ifrs,berti edition dunod, aris. p.7.