الفصل الأول
مقدمة عامة عن المحاسبة

التطور التاريخي للمحاسبة

يرجع تاريخ المحاسبة إلى الوقت الذي احتاج فيه الفرد لتبادل القيم والمنافع الاقتصادية وممارسة التجارة ، وتطورت المحاسبة على مر الزمن نتيجة تطور الحاجة إلى الخدمات التي تقدمها باعتبارها أداة للتعبير عن الأحداث المالية ، وقد جاء هذا نتيجة تفاعل العوامل الاقتصادية والاجتماعية والقانونية.

إذ لوحظ في **الحضارة الأشورية** تسجيل الأحداث الاقتصادية بموجب رموز ساد استخدامها في حينه وبما يتناسب والاهتمام بحماية الممتلكات ، بعد ذلك دلت آثار **البابليون** على استخدامهم للألواح الطينية في تدوين القوانين والأنظمة لمعاملات التبادل التجاري ، فضلاً عن بيانات عن تكاليف الإنتاج والمبيعات والذمم والالتزامات والدخل ومن أبرزها مسلة قوانين حمورابي (228 مادة قانونية) معظمها لمعالجة القضايا التجارية.**أما بالحضارة الفرعونية** في بلاد وادي النيل فهناك دليل على تطور النشاط الاقتصادي في العديد من مرافق الحياة وما صاحبها من حاجة إلى المعلومات الاقتصادية عموماً والمحاسبية خصوصاً ، فاستخدمت لذلك الغرض سجلات لضبط حركة المخزون والإنتاج للمحاصيل الزراعية وغيرها ، كما تم اللجوء إلى تعيين المراقبين الماليين لإرسالهم إلى مختلف المقاطعات للرقابة على الأموال. وفي **الحضارة الإغريقية والحضارة الرومانية** تطورت المحاسبة تطوراً كبيراً ، وتوج هذا التطور بظهور النقود كوسيلة للتبادل بدلاً من المقايضة ، وكوسيلة للقياس المحاسبي ، وفي مرحلة متقدمة من الحضارة الرومانية أنصب الاهتمام على التشريع القانوني والتنظيم الإداري والاهتمام بحسابات الضرائب وتوسع في استخدام النقود ، مع تطور كبير في أنواع المستندات والدفاتر والإجراءات المحاسبية.

وفي **عهد الدولة الإسلامية** ومنذ فجر الإسلام كان للمحاسبة مكانة عقائدية وتطبيقية تماشياً مع التعاليم السماوية التي شملت كل نواحي الحياة ، إذ كان النبي محمد صلى الله عليه وسلم يتخذ المحاسبين والكتاب لغرض ضبط الأموال للمعاملات والديون والصدقات ، وكذلك الحال في عهد الخلفاء الراشدين والدولة الأموية والعباسية ، حيث أنشأت الدواوين لتكون مؤسسات تمثل بيت مال المسلمين ، كبيت المال وديوان الخراج وديوان الزمام (دائرة المحاسبة في الوقت الحاضر) وولاية الحسبة وغيرها. هذا وقد استخدمت مجموعة دفترية ومستندية متكاملة لإثبات المعاملات المالية وتلخيصها والرقابة عليها ، ففي الدواوين كان هناك دفتر تعليقه اليومية الذي يشابه دفتر اليومية العام ، والمخزومات الذي يماثل دفتر الأستاذ (الرصيد والأقفال) ، والختمة الشهرية تقابل ميزان المراجعة الشهري بينما الختمة السنوية تقابل ميزان المراجعة السنوي ، والارتفاع يقابل الميزانية العمومية ،والبراءة والشاهد يمثلان المستند الخارجي والداخلي على التوالي. ففي الدولة العباسية استخدم (12) دفتراً محاسبياً من أهمها ، دفتر النفقات ، ودفتر الإيرادات ، ودفتر الأموال الصادرة ..الخ. وكانت صفحات الدفاتر ترقم وتختم بختم الوالي أو السلطان ، وكان التسجيل يتم من يمين الدفتر بالنسبة للإيرادات (الزكاة ، الغنائم ، الفيء ، الخراج ، العشر ، الجزية ..الخ) ، بينما يتم التسجيل من يسار الدفتر بالنسبة للنفقات (كنفقات الحروب ، والتعليم ، وشق الطرق ، ..الخ) فضلاً عن اكتشاف العرب للصفر إلى جانب الأرقام العربية (9... 3 , 2 , 1 , 0) ، وقد أسهمت الحروب الصليبية في نقل حضارة الشرق العربي الإسلامي في جانبها المادي وغير المادي إلى أوربا ، وقد استخدم الغرب الأرقام العربية لأول مرة في جنوه بايطاليا بحدود عام 1143 ميلادية.

أما تطور المحاسبة بمفهومها العلمي التاريخي فتم في ثلاث مراحل رئيسة هي:

أولاً: المحاسبة في خدمة صاحب المشروع

اقتصرت المحاسبة في هذه المرحلة على قياس نتيجة النشاط من ربح أو خسارة ، واعتبر صاحب المشروع هو المهتم الوحيد بهذه النتيجة كونه المسؤول الأول والأخير عن كل ما يحدث في المشروع ، وكنتيجة لذلك ظهرت عدة معالجات محاسبية بدأت بالقيد المفرد ثم تطورت إلى استخدام القيد المزدوج (الذي تم تدعيم انتشاره على يد عالم الرياضيات الإيطالي الراهب لوقا باسيولي عام 1494م) في إثبات المعاملات المالية الخاصة بالمشروع وذلك في كتابه مراجعة في الرياضيات والهندسة ونتيجة لنشر هذا الكتاب أدى ذلك ليتنسب فضل اكتشاف القيد المزدوج له.

ثانياً: المحاسبة في خدمة الجهات الخارجية

مع كبر وتوسع حجم الوحدات الاقتصادية وتعدد الجهات التي لها اهتمامات مختلفة معها وانفصال أصحاب الملكية عن الإدارة وظهور شركات الأشخاص (الشركات التضامنية) وشركات الأموال (الشركات المساهمة) ، تطلب ذلك من المحاسبة توفير سجل تاريخي لعمليات الوحدة الاقتصادية والقيام بعمليات حسابية وتقديرية من واقع السجلات لتقديمها لكل من له اهتمام بالوحدة الاقتصادية ، فتمخضت المرحلة بظهور المحاسبة المالية.

ثالثاً: المحاسبة كنظام للمعلومات في خدمة الوحدة الاقتصادية

نتيجةً للتطورات الكبيرة التي حدثت في المجال الاقتصادي في القرن التاسع عشر وظهور الشركات الصناعية الكبيرة وازدياد حدة المنافسة تطلب هذا من المحاسبة توفير بيانات تفصيلية أكثر عن نشاط الوحدة الاقتصادية وذلك من خلال محاسبة التكاليف ، إلا أن قصورها في حل المشكلات المتعلقة بالقرارات المستقبلية استوجب ظهور المحاسبة الإدارية كضرورة لتوفير المعلومات المحاسبية اللازمة لحل مثل هذه المشكلات وترشيد القرارات الإدارية المتعلقة بها.

العوامل التي ساهمت في تطور المحاسبة

هناك العديد من العوامل والأسباب التي ساهمت بشكل فعال في تطور المحاسبة منها:

1- الثورة الصناعية: وتحول طريقة الإنتاج من الطريقة اليدوية إلى نظام التصنيع بالمصانع، وقد أثرت الثورة الصناعية على المحاسبة بسبب حاجة مديري المصانع إلى معرفة تكلفة إنتاج سلعهم.
2- ظهور الشركات المساهمة العامة: كمشروعات ضخمة وما صاحب ذلك من تعقيد وزيادة العمليات المالية وطرق الرقابة عليها، والأنماط المختلفة من الوحدات الاقتصادية.
3- فصل ملكية المشروع عن إدارته: وما صاحب ذلك من حاجة إلى تقديم التقارير المالية.
4- تعدد المستثمرين الحاليين والمتوقعين.
5- زيادة حجم المنافسة بين المشاريع المتشابهة: أدى ذلك إلى ضرورة ضغط النفقات إلى أقل درجة ممكنة مع الاحتفاظ بجودة السلعة من أجل زيادة معدل الربحية ، وهذا بدوره أدى إلى ظهور محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية وتطبيق أنظمة الرقابة الداخلية.
6- التأثير الحكومي: من خلال التشريعات القانونية والمالية والتجارية، وحاجة الحكومة إلى فرض الضرائب على أرباح المشروعات وضرورة وجود سجلات منتظمة.
7- الحضارات القديمة والحضارة الإسلامية، وظهور النقود.
8- ظهور أنشطة اقتصادية جديدة وظهور التجارة العالمية والعولمة والأزمات الاقتصادية.
9- ظهور المنظمات والهيئات المحاسبية.
10- فضلاً إلى العديد من العوامل الأخرى المتمثلة بالتطورات الهائلة والانجازات العلمية في كافة العلوم الأخرى كاستخدام الشبكات العالمية (الانترنت) ...الخ.

تعريف المحاسبة

تختص المحاسبة بخدمة النشاط الاقتصادي والاجتماعي سواءٌ كان هذا النشاط تقوم به وحدة اقتصادية أو دولة ، وتتمثل هذه الخدمة في وصف وتلخيص الأحداث المالية لذلك النشاط عن طريق قياس تلك الأحداث وتسجيلها وتبويبها في مجموعة من السجلات ليتسنى توفير البيانات والأرقام التي تعبر عن هذه الأحداث بشكل منظم ودقيق.

وقد عرفت المحاسبة على أنها فن تسجيل وتصنيف وتلخيص العمليات التجارية ذات الصفة المالية واستخلاص النتائج منها وتفسير وتحليل هذه النتائج.

وهناك من عرفها على أنها عملية تحديد وقياس وتوصيل البيانات والمعلومات الاقتصادية للجهات المستفيدة منها في اتخاذ القرارات.

وعرفت المحاسبة على أنها نظام معلومات يتم من خلاله تحويل البيانات والأحداث الاقتصادية (المدخلات) إلى قوائم وتقارير محاسبية (المخرجات) وذلك من خلال العديد من أنشطة التشغيل مثل التسجيل والتبويب والتلخيص.

وعرفت على أنها العلم الذي يبحث في طرق تحديد وتسجيل وتبويب وتحليل المعاملات المالية المختلفة للوحدة الاقتصادية لخدمة أغراض معينه. فالمحاسبة تعد علم اجتماعي أي ترتبط ارتباط وثيق بالمجتمع حيث تتضمن مجموعة من القواعد والمبادئ والنظريات والطرق التي تحكم هذا العلم.

لذا يمكن القول أن المحاسبة في تعريفها يمكن أن تتكون من شقين هما:

- **العلم**: إذ أن لها معرفة مصنفة ومادة علمية تدل عليها ولتميزها بخواص العلم **(الصلة بالمجتمع والتأثير فيه، قابلية الحقائق للتعديل والتغيير، النمو والتطور، تراكمية البناء)**.
- **فن**: ويقصد بها المهنية كونها بدأت كمهنة تعتمد على القدرات الشخصية والذاتية للمحاسب وأنها مهنة منظمة.

فالمحاسبة بشكل عام هي فن وعلم تختص بتسجيل وتبويب وتلخيص الأحداث المالية بصورة لها دلالتها وأهميتها في ترشيد القرارات على مختلف المستويات.

أهداف المحاسبة

يمكن تلخيص أهداف المحاسبة بما يلي:

1- تسجيل العمليات يدوياً أو آلياً من واقع المستندات المؤيدة لها بحيث يشمل التسجيل جميع العمليات وفق تسلسل وقوعها التاريخي.
2- تبويب وتصنيف العمليات المالية في حسابات مستقلة تبين:
   أ- مديونية ودائنية الوحدة الاقتصادية بالنسبة للمتعاملين معها.
   ب- مصروفات الوحدة الاقتصادية وإيراداتها.
   ج- موجودات الوحدة الاقتصادية والتزاماتها.
3- استخراج نتائج أعمال الوحدة الاقتصادية عن المدة المالية المعينة من ربح أو خسارة.
4- بيان المركز المالي للوحدة الاقتصادية في تاريخ معين ويعرض على شكل ميزانية عمومية ومعلومات عن موارد الوحدة الاقتصادية والتزاماتها.
5- تزويد إدارة الوحدة الاقتصادية بكافة المعلومات اللازمة لها سواءٌ على شكل تقارير محاسبية أو قوائم مالية دورية أو غير دورية أو على شكل مذكرات تفسيرية أو إحصاءات فضلاً عن تقديم معلومات تساعد على تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على توليد التدفق النقدي وتقديم معلومات عن الموارد الاقتصادية للوحدة ومصادرها بهدف ترشيد إدارة الوحدة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرار الاستثمارية والتمويلية ..الخ.
6- قياس النشاط الاقتصادي للدولة من خلال قياس الدخل القومي.

المحاسبة ومسك الدفاتر

يعني مسك الدفاتر تدوين العمليات المالية لأي مشروع أو وحدة اقتصادية في دفاترها واستخراج نتائجها وفقاً للمبادئ المحاسبية. أما علم المحاسبة فيتضمن دراسة المبادئ والأسس التي يعتمد عليها ماسك الدفاتر في تسجيل عملياتها المالية ويعنى بتفسير النتائج وتحليلها وعرضها. لذا فأن مسك الدفاتر هو جزء من المحاسبة ، فهو يختص بعملية التسجيل في الدفاتر والسجلات المحاسبية فقط.

ويميل ماسك الدفاتر إلى العمل الآلي الروتيني ويطلق على ماسك الدفاتر في الوحدات الاقتصادية الرسمية بكاتب الحسابات ، أما الفرق بين كاتب الحسابات والمحاسب هو:

1- كاتب الحسابات يقوم بتسجيل عمليات الوحدة الاقتصادية ، ويجب أن يكون لديه إلمام بنظام مسك الدفاتر وطريقة القيد فيها ، أما المحاسب فيجب أن يكون لديه الإلمام الكافي بنظام تسجيل العمليات وتصميم النظام المحاسبي بجميع مقوماته وإعداد التقارير وتحليلها ، لذا فإن عمل المحاسب هو أوسع وأشمل من عمل كاتب الحسابات.
2- كاتب الحسابات يحتاج أشهر معدودة للإلمام بعملية مسك الدفاتر ، في حين أن المحاسب يحتاج إلى سنوات عديدة من الدراسة والخبرة لكي يكون بمقدوره وضع الأنظمة والقواعد التي تلائم طبيعة عمل الوحدة الاقتصادية.

الجهات المستفيدة من المعلومات المحاسبية

إن المحاسبة في المشروع هي مركز تجمع الأعصاب ، وهي العقل المفكر الذي يسيطر على الجهاز العصبي للمشروع ، وذلك بسبب أهمية المعلومات التي تقدمها للإدارة والتي بدونها لا يمكن لإدارة المشروع أن تتخذ قراراتها بصورة علمية سليمة ، لذا فإن قيمة المحاسبة تنبع من فائدة المعلومات المحاسبية في تلبية احتياجات المستفيدين منها. وفيما يلي أنواع المستفيدين من المعلومات المحاسبية والفوائد المتحصلة من استخدامها:

1- **إدارة المشروع**: تعمل المحاسبة على تزويد الإدارة بالمعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات السليمة خاصة تلك التي تتعلق بالاستغلال الكفوء للموارد المحدودة في المشروع.وتمثل(إدارة المشروع) الأطراف الداخلية المستفيدة من المعلومات المحاسبية أما الأطراف الخارجية المستفيدة من المعلومات فهم ما عداها.
2- **أصحاب المشروع** (أصحاب الملكية المالك الفرد ، أو الشركاء ، أو المساهمون): حيث يكون الاهتمام بالعائد على رأس المال خصوصاً.
3- **دائنو المشروع والموردون**: تساعد المعلومات التي تقدمها المحاسبة دائني المشروع في الحكم على الوضع المالي له،ومن ثم حركة النقدية فيه ومقدرته على تحمل وسداد الديون.
4- **دائرة الضريبة**: تساعد المعلومات المحاسبية المستخرجة من دفاتر الوحدة الاقتصادية موظفي دائرة ضريبة الدخل على تحديد الربح الخاضع للضريبة ، ومن ثم تحديد حق الدولة في أرباح المشروع.
5- **المحللون الماليون:** تقدم المحاسبة معلومات مالية مختلفة عن المشروع يستخدمها المحلل المالي كأساس لتقديم النصح والإرشاد للمستثمرين.
6- **المستثمرون:** عندما يقرر المستثمر استثمار أمواله لدى إحدى الوحدات الاقتصادية فإنه لن يتخذ هذا القرار اعتباطاً وإنما يبني قراره على بيانات مالية منشورة عن تلك الوحدة.
7- **المقرضون:** عند طلب الوحدة الاقتصادية لقرض من أشخاص أو مصرف فإنهم يطالبون الوحدة بنتائج نشاطها ومركزها المالي ، وذلك للإطلاع على إمكانيتها في إيفاء القرض.
8- **الدارسون والباحثون:** تعتبر المعلومات المحاسبية التي تعدها المحاسبة بمثابة مصادر أساسية يستفاد منها عند القيام بالبحوث الاقتصادية والمالية المختلفة.

فضلاً عن العملاء والسلطات القضائية والمواطنون والعاملين فكل منهم يحتاج إلى المعلومات المحاسبية أما لمعرفة موقف الوحدة الاقتصادية ومدى إمكانية استمرارها وبالتالي

الاستمرار في الحصول على البضائع والمواد والخدمات وكلفة السلع والخدمات مقترنة بنوعيتها هذا بالنسبة للعملاء ، أو تكون بحاجة لهذه المعلومات عند نشؤ المنازعات بين المشروع والغير أو في موضوع إقرار إفلاس المشروع وهذا بالنسبة للسلطة القضائية ، أو الاطلاع على وضع المشروع من نواحي كثيرة أهمها الآثار الاجتماعية والبيئية للمشروع وهذا بالنسبة للمواطنين ، أما العاملين في المشروع فيهتمون بدرجة كبيرة بوضع المشروع ومستقبله ، فانتمائهم للمشروع مقترن بأجورهم ومكافأتهم.

علاقة المحاسبة بفروع المعرفة الأخرى

ترتبط المحاسبة بعلاقة وثيقة بكثير من العلوم ، حيث تعتمد عليها في تطوير أسسها وطرقها وأساليبها وبالمقابل فإنها تقدم لتلك العلوم خدمات كبيرة لا غنى عنها ويمكن إظهار علاقة المحاسبة بفروع المعرفة الأخرى فيما يلي:

أولاً: المحاسبة والاقتصاد

هناك علاقة قوية بين المحاسبة والاقتصاد إذ أن الأفكار المستخدمة في المجال المحاسبي مستمدة من المفاهيم الاقتصادية ، مثال على ذلك:

1- الربح: هو مفهوم اقتصادي تعمل المحاسبة على قياسه بصورة دورية.
2- التمييز بين النشاط الجاري والنشاط الاستثماري (الرأسمالي) هو في الأصل مفهوم اقتصادي للتفرقة بين الدخل ورأس المال.

فضلاً عن استخدام مصطلحات اقتصادية منها أثر التضخم لتعديل القوائم المالية ، وكلفة الفرصة البديلة وغيرها ، وكذلك في المقابل تم استخدام بعض المصطلحات المحاسبية من قبل الاقتصاديون كالميزانية ، قائمة الخل ..الخ.

ثانياً: المحاسبة والإدارة

إن العلاقة بين المحاسبة والإدارة هي علاقة تبادلية إذ تتكامل المحاسبة وعلم الإدارة إلى درجة كبيرة فبمقابل ما تقدمه المحاسبة من بيانات ترشد القرارات الإدارية فأن الإدارة تنير الطريق أمام المحاسبة من خلال تزويد المحاسبة بأهداف الوحدة الاقتصادية والسياسات التي سوف تتبناها حتى تتمكن المحاسبة من أداء مهمتها بنجاح.

ثالثاً: المحاسبة والإحصاء

إن نواحي الارتباط بين المحاسبة والإحصاء يكمن في الآتي:

1- المحاسبة تستعين بالوسائل والأساليب الإحصائية لتسهيل مهمة إنتاج المعلومات.
2- الإحصاء يعتمد على الأرقام والبيانات المحاسبية التي تظهر في القوائم والتقارير المالية في الدراسات التي تجريها على المشاريع والسلع المنتجة.

رابعاً: المحاسبة والقانون

باعتبار الوحدة الاقتصادية وحدة قانونية يمكن تحديد العلاقة بالآتي:

1- القانون ينظم عملية مسك الدفاتر والسجلات المحاسبية ونوعية هذه الدفاتر.
2- القانون ينظم عملية تعدد أشكال الوحدات الاقتصادية كنطاق عمل للمحاسبة.
3- القانون ينظم عملية دخول الوحدات الاقتصادية في التعاقدات والالتزامات فيما بينها فيحدد حقوق والتزامات كل منها.

فضلاً عن ذلك فأن للمحاسبة علاقة مع بعض العلوم التطبيقية والاجتماعية نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر: علاقة المحاسبة بـ (تقنيات الحاسوب ، الهندسة الصناعية والمدنية ، الرياضيات وبحوث العمليات، السلوك التنظيمي ، البيئة ...الخ).

فروع المحاسبة

نتيجة لتعدد أغراض المحاسبة ظهرت عدة فروع لها يمكن تحديدها بما يلي:

أولاً: المحاسبة المالية

وهي المحاسبة الأم أو تسمى المحاسبة العامة أو التجارية ويعنى هذا الفرع بتسجيل العمليات المالية للوحدة الاقتصادية (صناعية ، زراعية ، تجارية ، مالية) ثم تلخيص وتبويب العمليات لتحضير القوائم المالية المختلفة كقائمة نتيجة الأعمال (قائمة الدخل) وقائمة المركز المالي (الميزانية العمومية).

ثانياً: تدقيق الحسابات

ويطلق عليها أيضاً المحاسبة القانونية وتبدأ من حيث ينتهي عمل المحاسب ، ويبحث هذا الفرع في فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المبينة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للوحدة الاقتصادية ، وذلك لإعطاء تقرير يتضمن رأياً فنياً محايداً أو مستقلاً عن مدى صحة أو دقة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها ومدى تمثيل القوائم المالية نتيجة أعمال الوحدة الاقتصادية من ربح أو خسارة ومركزها المالي ، وقد تطورت أهداف التدقيق فلم يعد تدقيقاً مالياً فقط وإنما تجاوز هذه الأمور ليشمل:

1- التدقيق الالكتروني: وذلك في حالة استخدام الحاسب الالكتروني في العمل المحاسبي ، ويمكن أن تتم عملية التدقيق باستخدام الحاسوب أو حول الحاسوب.
2- التدقيق الإداري: للتأكد من تحقيق أهداف المشروع بصورة اقتصادية أي الحصول على أكبر قدر من المنفعة وبأقل نفقة ممكنة.
3- تدقيق الأهداف: للتأكد من أن المشروع حقق الأهداف المحددة الواجب تحقيقها.
4- التدقيق الاجتماعي: للتأكد من تحقيق الرفاهية الاجتماعية لأفراد المجتمع.
5- التدقيق البيئي: للتأكد من أثر المشروع على البيئة ومدى المساهمة في الحفاظ عليها.
6- التدقيق الإستراتيجي: ويسعى للتأكد من مدى تنفيذ استراتيجيات الوحدة الاقتصادية.

ثالثاً: محاسبة التكاليف

يعنى هذا الفرع بتحديد وقياس كلفة وحدة نشاط معين كالسلعة أو القسم أو منطقة البيع الجغرافية أو طريقة إنتاج معين عن طريق تسجيل وتجميع وتصنيف وتلخيص وعرض وتفسير بيانات المواد والعمل وتكاليف التصنيع غير المباشرة والمتعلقة بإنتاج السلعة أو الخدمة ، وتخدم محاسبة التكاليف بالدرجة الأولى إدارة المشروع بتزويدها بمعلومات ملائمة لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة.يمكن تلخيص أغراض محاسبة التكاليف بالأتي:

1- تحديد كلفة الوحدات المنتجة من السلع لغرض تحديد الربح للفترة وتقييم المخزون.
2- مراقبة التكاليف وإبقائها على أقل مستوى ممكن.
3- تزويد الادارة بالمعلومات الملائمة للتخطيط واتخاذ القرارات مثل تسعير المنتجات.

رابعاً: المحاسبة الضريبية

تعنى بعرض البيانات المحاسبية اللازمة لأغراض تحديد الربح الخاضع للضريبة وفق أحكام القوانين الضريبية ، كما وتبحث في عرض وتحليل نواحي الاختلاف بين المبادئ المتعارف عليها وأحكام قوانين الضريبة من أجل تقريب وجهات النظر في القضايا المختلف عليها ، وعلى محاسب الضرائب أن يلم إلماماً كافياً بقوانين الضريبة وجميع التعليمات والتفسيرات الخاصة بتلك القوانين محاسبياً وضريبياً.

خامساً: المحاسبة الحكومية

يقتصر هذا الفرع على المحاسبة في المؤسسات الحكومية والهيئات العامة التي تهدف لخدمة المواطنين والمجتمع وليس بهدف الربح ، وتعمل المحاسبة الحكومية على تزويد إدارة تلك المؤسسات بمعلومات مالية مفيدة تساعدها في الرقابة على صرف أموال الدولة وفقاً للقوانين والأنظمة والتعليمات التي تصدرها وزارة المالية ، فالمحاسبة الحكومية تعنى بتسجيل

عمليات تحصيل وصرف الموارد الحكومية وتقديم التقارير الدورية عنها وعن نتائجها للأجهزة الحكومية التنفيذية أو التشريعية ، وبذلك فهي تخدم أغراض التخطيط والمتابعة والرقابة على أموال الدولة.

سادساً: المحاسبة الإدارية

وتعرف بأنها تجميع ومعالجة للبيانات المالية وغير المالية وفق أساليب وقواعد محددة من أجل الوصول إلى معلومات محاسبية تخدم الإدارات المختلفة في الوحدة الاقتصادية للقيام بوظائفها الرئيسة من تخطيط ورقابة واتخاذ قرارات، فالمحاسبة الإدارية تختص بتوفير المعلومات وتوضيح كيفية توظيفها في مجال اتخاذ القرارات من خلال تركيزها على الوحدة الاقتصادية ككل.

سابعاً: نظم المعلومات المحاسبية

يهدف هذا الفرع من المحاسبة إلى خلق الإجراءات المحاسبية (في الوحدات الاقتصادية) اللازمة لتجميع المعلومات المالية وتقديم التقارير الملائمة ، ويجب أن يتناسب النظام المحاسبي المستخدم في أية وحدة اقتصادية مع حاجات ومتطلبات تلك الوحدة بحيث يزود هذا النظام الادارة بالبيانات المالية في الوقت المناسب وبأقل كلفة ممكنة ، ويتم تصميم النظام المحاسبي بهدف تحديد الدورة المحاسبية والسجلات والدفاتر الواجب استعمالها.

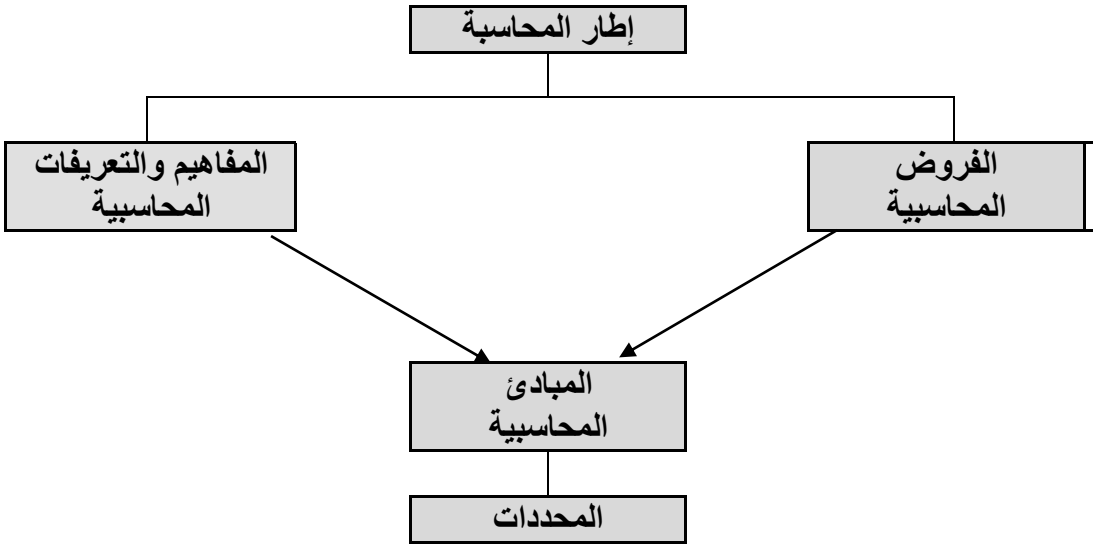
ثامناً:المحاسبة القومية

يهتم هذا الفرع بوضع إطار محاسبي قومي شامل له مجموعة من المبادئ والمفاهيم الاقتصادية والمحاسبية، ويمثل هذا الإطار قياس وتحليل الاقتصاد القومي بمختلف أنشطته وقطاعاته.

فضلاً إلى العديد من الفروع الأخرى مثل محاسبة النفط والمحاسبة الزراعية ومحاسبة المهن الحرة والمؤسسات المالية والفندقية والمستشفيات والجمعيات والنوادي والمحاسبة الاجتماعية والمحاسبة البيئية ومحاسبة الموارد البشرية والمحاسبة الدولية ...الخ.

الإطار النظري للمحاسبة

تستند المحاسبة وفي كل مراحل تحليل وإعداد البيانات وعرضها إلى عدد من المفاهيم الفروض والمبادئ وتعد هذه المفاهيم والفروض والمبادئ والمحددات المحاسبية الإطار النظري، ألمفاهيمي للمحاسبة ويمكن تصوير هذا الإطار ضمن الشكل (1-1) الأتي:



الشكل (1-1)
الإطار النظري للمحاسبة

أولاً: المفاهيم المحاسبية: يعرف المفهوم بأنه النتاج الذي ينشأ من خلال عملية تعريف وتصنيف ثم تفسير الظواهر. وتشكل المفاهيم الإطار الرئيس لإعداد القوائم المالية ، وتعد المفاهيم المحاسبية المنبع الأساسي الذي نشأت عنه الفروض والمبادئ المحاسبية. ومن المفاهيم المحاسبية الذي ينبغي معرفتها هي:

1- الميزانية العمومية (قائمة المركز المالي): وهي عبارة عن كشف يتضمن جانبين احدهما وهو الأيمن يمثل الموجودات أو ممتلكات والأخر وهو الأيسر يمثل الالتزامات وحقوق الملكية للمشروع (رأس المال) ويجب أن تكون الميزانية في كل الأحوال متوازنة أي الجانب الأيمن مساوي للجانب الأيسر. وتنص معادلة الميزانية إلى:

الموجودات = المطلوبات + حقوق الملكية (رأس المال)

لذا تتكون الميزانية من ثلاث عناصر رئيسة هي:

العنصر الأول: الموجودات (الأصول): وهي عبارة عن ممتلكات ذات قيمة تملكها الوحدة الاقتصادية وتعد استخدامات لمصادر التمويل وضعت تحت تصرف الوحدة الاقتصادية وتكون في ثلاث مجاميع فرعية هي:

أ- الموجودات الثابتة: وهي الموجودات التي تقتنيها الوحدة الاقتصادية لغرض استخدامها في النشاط لمدة تزيد عن الدورة المحاسبية أو السنة المالية لهذه الوحدة الاقتصادية وليس لغرض الاتجار بها وتكون على نوعين **الأول** أن لهذه الموجودات وجود مادي ملموس مثل الأراضي والسيارات والأثاث والآلات وغيرها ويطلق عليها الموجدات الثابتة الملموسة ، و**الثاني** لا يكون لها وجود مادي ملموس وهي الموجودات الثابتة غير الملموسة مثل شهرة المحل ، براءة الاختراع ، العلامة التجارية وغيرها.

ب- الموجودات المتداولة: وهي الموجودات التي تقتنيها الوحدة الاقتصادية أو تكونها من أجل التداول بهدف تحقيق الربح وتكون في طبيعتها قابلة للتحول إلى نقد خلال دورة النشاط (السنة المالية) دون أن تفقد جزء من قيمتها مثل البضاعة ، الصندوق، أ.ق ..الخ.

ج- موجودات أخرى: مثل نفقات التأسيس ومصروفات مدفوعة مقدماً وإيرادات مستحقة.

العنصر الثاني: رأس المال (حقوق الملكية):وهو عبارة عن حقوق صاحب أو أصحاب الوحدة الاقتصادية على الوحدة الاقتصادية نتيجة ما قدم لها من مال عند تكوين أو بدء نشاطها ويمثل التزاماً على الوحدة الاقتصادية لصاحبها وهو يزيد بالإضافات من أصحاب المشروع أو بالأرباح وينقص بالمسحوبات نقداً أو سلعاً وبالخسائر خلال الفترة المحاسبية ويعرف بحقوق الملكية أو صافي القيمة.

العنصر الثالث: المطلوبات (الخصوم أو الالتزامات): وهي عبارة عن حقوق للغير على الوحدة الاقتصادية نتيجة لما قدمه هذا الغير من أموال أو ائتمان ويتعين على الوحدة الاقتصادية أن ترده إليه في تاريخ لاحق أو في وقت ما في المستقبل فهي التزامات أو ديون مستحقة على الوحدة الاقتصادية وتقسم إلى:

أ- مطلوبات (التزامات) طويلة الآجل: وهي التي تزيد مدتها عن السنة (الفترة المحاسبية) مثل القروض والسندات..الخ.

ب- مطلوبات (التزامات) قصيرة الآجل: وتتمثل في الديون الناتجة عن العمليات الجارية للنشاط وتستحق السداد في الحال أو عند الطلب أو خلال فترة سنة مثل الدائنون وأوراق الدفع والسحب على المكشوف ..الخ.

ج- المطلوبات الأخرى: مثل المصروفات المستحقة والإيرادات المستلمة مقدماً.

2- الدخل (نتيجة النشاط ربح أو خسارة):ويمثل الفرق بين الإيرادات المكتسبة خلال الفترة المالية والمصروفات المستنفدة لاكتساب تلك الإيرادات فإذا كانت الإيرادات أكبر من المصروفات كان الربح ، وإذا كانت المصروفات أكبر من الإيرادات كانت الخسارة. وبذلك يعرف **الربح** الخاص بنتيجة النشاط بأنه عبارة عن الفائض في الموارد الاقتصادية للوحدة نتيجة زيادة التدفقات الداخلة والمتمثلة بالإيرادات عن التدفقات الخارجة المتمثلة بالمصروفات خلال مدة زمنية محددة عادة تكون سنة . أما **الخسارة** فهي عبارة عن العجز في الموارد الاقتصادية للوحدة نتيجة نقص التدفقات الداخلة والمتمثلة بالإيرادات عن التدفقات الخارجة المتمثلة بالمصروفات خلال مدة زمنية محددة عادة تكون سنة ، علماً أن الربح والخسارة التي تم ذكرها تمثل صافي الربح أو الخسارة للمشروع . وهناك عدة مفاهيم تنطوي ضمن هذا المفهوم منها:

أ- الإيرادات: تدفقات داخلة إلى الوحدة والتي تنشأ خلال دورة إنتاج السلع أو بيعها أو تأدية الخدمات أو أية أنشطة أخرى ناجمة عن الأعمال الرئيسة المعتادة والمستمرة.من أمثلتها بيع السلع،تأدية الخدمات للغير..الخ

ب- المصروفات: تدفقات خارجة من الوحدة والتي تنشأ خلال دورة إنتاج السلع أو بيعها أو تأدية الخدمات أو أية أنشطة أخرى ناجمة عن الأعمال الرئيسة المعتادة والمستمرة. من أمثلتها شراء الموجودات أو المواد الأولية والبضائع أو الرواتب أو أجور الماء ..الخ.

ج- **المكاسب:** وتمثل الزيادة في حقوق الملكية ناتج عن عمليات عرضية أو ثانوية عدا الإيرادات، مثل أرباح بيع موجودات ثابتة أو أرباح استبدالها ..الخ.

د- **الخسائر**: وتمثل نقص في حقوق الملكية ناتج عن عمليات عرضية أو ثانوية عدا المصروفات، خسائر الحرائق ، خسائر بيع موجودات ثابتة ..الخ.

ثانياً: الفروض المحاسبية: تعد الفروض المحاسبية جملاً إخبارية يصعب اختبارها أو إثبات صحتها فهي تمثل الأساسيات أو حجر الزاوية في اشتقاق المبادئ المحاسبية ، ويمكن اعتبارها أشمل وأعم من المبادئ المحاسبية فهي مسلمات وبديهيات لأغراض إعداد التقارير المالية. ويعرف الفرض المحاسبي بأنه شيء مسلم به أو يوضح كبديهية . أو هو الذي يعطي الأساس الأول في التدريب لعملية الاستنتاج أو من اجل نظام فلسفي. وتتصف الفروض بأنها (لا

تتضارب فيما بينه، وأنها جملة إخبارية مسلم بها ، لا تحتاج إلى برهان ، يتعذر إثبات صحتها أو إقامة الدليل عليها.) أما المعايير الأساسية للفروض المحاسبية فهي (يجب أن تكون ذات صلة بتطوير المنطق المحاسبي ، يجب أن تقبل على أنها صحيحة من قبل المشاركين في النقاش على كونها نقطة بداية) فالفروض تعطي القاعدة لتكوين المبادئ لذا استندت المحاسبة على مجموعة من الفروض منها:

1- **فرض الوحدة المحاسبية**: للوحدة الاقتصادية شخصية معنوية مستقلة عن مالكيها أي ضرورة القياس المحاسبي للأحداث الاقتصادية والمعاملات المالية لتلك الوحدة بمعزل عن مالكها أو مالكييها.فيتم الفصل واستقلال الذمم المالية الشخصية عن أموال الوحدة ذاتها.
2- **فرض الاستمرارية:** الوحدة ولدت لتستمر وليس بالنية تصفيتها في القريب العاجل.
3- **فرض ثبات وحدة النقد**: تقوم المحاسبة على استخدام الوحدة النقدية أساساً للقياس، ولما كان يشترط ثبات المقياس حتى يكون صالحاً للقياس فقد اقتضت الضرورة فرض ثبات الوحدة النقدية(يتم افتراض عدم التغير في القيمة الشرائية لوحدة النقد أي عدم اخذ التضخم بالحسبان) على مدى السنين وذلك لتسهيل عمليات قياس نتيجة النشاط وعرض المركز المالي.
4- **فرض الفترة الزمنية**: افتراض الفترة المحاسبية التي يتم التحاسب عليها وقياس نتيجة النشاط لها بسنة واحدة تبدأ في 1/1 وتنتهي في 12/31.

ثالثاً: المبادئ المحاسبية: ترسم المبادئ المحاسبية الإطار العام الذي يحكم الطرق والإجراءات المتبعة في إثبات العمليات المالية وفي إعداد القوائم والبيانات المالية ، وتعرف المبادئ المحاسبية بأنها تعميمات أو إرشادات توجيهية عامة لما يجب أن يتبعه المحاسب في ظرف أو موقف معين وهي من صنع الإنسان تطورت عبر السنين لاستخدامها كأداة عملية تساعد في حل المشاكل المحاسبية. وتتصف (بالشمول ، الملائمة ، القابلية للاستخدام في معظم المشروعات الاقتصادية ، وبأنها لم تشتق علمياً لذا يعاد النظر فيها باستمرار ويجري تعديلها وتنقحيها لتتماشى وظروف البيئة الاقتصادية المحيطة بتطبيقها ولاستخدامها). وتقوم المحاسبة على مبادئ عدة منها:

1- **مبدأ الكلفة التاريخية**:إثبات وقيد كافة العمليات بكلفة الشراء ويقصد بها التكلفة الفعلية التي قدمتها الوحدات الاقتصادية من اجل الحصول على الأصل، و يترتب على تطبيق هذا المفهوم في المحاسبة تحقيق الموضوعية الذي من شأنه أن يؤدي إلى الزيادة في الثقة في المعلومات المحاسبية.
2- **مبدأ تحقق الإيراد**: لابد من الحصول على الإيرادات وذلك للمحافظة على رأس المال للوحدة الاقتصادية ولضمان الاستمرارية ، وإلا لا يمكن للوحدة الاقتصادية أن تستمر في نشاطها.وقبل تحديد كيفية الاعتراف بالإيراد يجب أن يحدد الأساس المتبع في التسجيل في الوحدة الاقتصادية(أساس نقدي"بالنسبة للمنشآت غير الهادفة للربح أو المكاتب المهنية" ، أساس استحقاق "بالنسبة للمنشآت الهادفة للربح"، أساس الاستحقاق المعدل ، الأساس النقدي المعدل) ، ويكون الإيراد ناتج عن تقديم خدمة أو أبيع بضاعة أو منتج ، فهو يمثل التدفق النقدي الداخل للوحدة من الغير. وهناك شرطان للاعتراف بالإيراد هما:
أ- أن يكون قد تحقق أو قابل للتحقق. ب- أن يكون قد اكتسب.
3- **مبدأ المقابلة:** مقابلة المصاريف التي تخص فترة معينة مع ما يقابلها من إيرادات تخص نفس الفترة للوصول إلى نتيجة النشاط من ربح وخسارة. وهذا يتطلب أن تتضمن الفترة كافة المصروفات والإيرادات التي تحصل خلال الفترة المالية التي تخصها بالذات بغض النظر فيما لو جرى القبض أو الدفع النقدي أم لم يحصل. وعدم إثبات أي عملية أو نشاط ألا بعد أن يتحقق.

4- مبدأ الإفصاح: ويقضي هذا المبدأ ضرورة أن تفصح القوائم المالية عن كافة المعلومات المتعلقة بالنشاط الاقتصادي للوحدة الاقتصادية والملائمة لاتخاذ القرارات من جانب أصحاب المصالح معها.

5- مبدأ الوثوق: ويقوم هذا المبدأ على أساس أن المعلومات المحاسبية يجب أن تكون ممثلة بأمانة لنشاط الوحدة الاقتصادية ، أي يجب أن تكون موضوعية وخالية من التحيز وبالتالي يمكن التحقق من صحتها وإقامة الدليل عليها. ويطلق على هذا المبدأ أيضاً مبدأ الأدلة الموضوعية أو مبدأ الموضوعية.

6- مبدأ إمكانية المقارنة: ويعني إمكانية إجراء المقارنة ما بين المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المتعلقة بالوحدة الاقتصادية من فترة لأخرى أو مع مثيلاتها من الوحدات الاقتصادية الأخرى ، وذلك لمساعدة أصحاب المصالح في التنبؤ بأوجه نشاط الوحدة الاقتصادية واتخاذ القرارات المالية اللازمة ، ولا يتحقق ذلك إلا بالثبات في إتباع نفس السياسات والأسس والقواعد المحاسبية المتبعة من فترة لأخرى.

رابعاً: المحددات المحاسبية: وهي التي تقيد (تحدد) المحاسب ليعمل في ظلها وبموجبها ولا يتجاوزها وهي:

1- الحيطة والحذر (التحفظ): بسب وجود عدم التأكد وبهدف الحفاظ على رأس المال وعدم توزيع أرباح غير حقيقية لذا يلجأ المحاسب عند القياس المحاسبي لاختيار الطريقة الأقل ضرراً من حيث أخذ التقييم بأقل القيم بالنسبة للموجودات والإيرادات وأعلى قيمة للمطلوبات والمصروفات ، بعبارة أخرى الأخذ بالخسائر والمصروفات المحتملة وعدم الأخذ بنظر الاعتبار الموجودات والأرباح والإيرادات المحتملة ، وبذلك تنطبق عليها النظرة التشاؤمية للمحاسب.

2- الأهمية النسبية (المادية): أي التركيز في القياس والإفصاح عن العناصر ذات التأثير الأكبر عند عرض المعلومات المحاسبية ، بعبارة أخرى ترك الإفصاح عن المعلومات والأحداث غير المهمة والتقرير عن المعلومات المهمة والجوهرية التي تؤثر في القرارات ويترك أمر تطبيقه لاجتهاد المحاسب.

3- الكلفة/ المنفعة: أي لا تزيد كلفة المعلومة المنتجة عن المنفعة المتوقعة منها.

4- التطبيقات المتماثلة: بوجود وحدات اقتصادية ذات أنشطة مختلفة يظهر قيد القياس المحاسبي للأنشطة المختلفة لتلك الوحدات وفق طرق وإجراءات محاسبية متماثلة كي يمكن المقارنة بين القوائم المالية لهذه الوحدات ذات الأنشطة المختلفة.

الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

تعد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية معايير يمكن على أساسها الحكم على مدى تحقيق المعلومات المحاسبية لأهدافها كما يمكن استخدامها كأساس للمفاضلة بين الأساليب المحاسبية لغرض قياس القوائم المالية والإفصاح عنها . ولكي تتسم المعلومات المحاسبية المنتجة من نظام المعلومات بالجودة المطلوبة يجب أن يتوفر فيها معيار المنفعة أي قدرة المعلومات على خدمة احتياجات قرار معين ويتم دائماً تقييم منفعة المعلومات في ضوء ارتباطها بالقرار الذي استخرجت من أجله . وهذا وقد لخص البيان الخاص بالمفاهيم (2) الذي أصدره مجلس معايير المحاسبة المالية في أيار 1980 الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وكما يأتي:

أولاً- الخصائص الرئيسة

1- الملائمة : وهي المعلومات التي لها ارتباط بقرار معين ولها تأثير أو انعكاس على هذا القرار وتتكون هذه الخاصية من ثلاث خصائص فرعية لتكون المعلومات ملائمة وهم :

أ- الوقتية أو التوقيت المناسب:تعني يجب أن تقدم المعلومات لمستخدميها في الوقت المناسب.

ب- القيمة التنبؤية: بمعنى أنها تساعد مستخدميها في التنبؤ بالنتائج المتوقعة الأحداث المختلفة أو أنها تؤكد توقعاته أو تساعده في تعديلها أو تصحيحها.
ج- القيمة في مجال التغذية العكسية: أن يكون لها قيمة في مجال التغذية العكسية بما يفيد في مجالات متعددة في أعمال الوحدة الاقتصادية كالرقابة والتقييم وتصحيح الأخطاء..الخ.

2- الموثوقية (المصداقية): أي يمكن الثقة فيها والاعتماد عليها وتتكون من ثلاث خصائص فرعية هي:

أ- القابلية للتحقق: يجب أن تكون المعلومات قابلة للمراجعة والتحقق حتى يمكن الاعتماد عليها ويطلق عليها أيضاً (الموضوعية).
ب- صدق التمثيل:يجب آن تصور المعلومات المضمون الذي تهدف أليه تمثيلاً صادقاً.
ج- الحياد: يجب أن تتسم المعلومات المحاسبية بالحياد وعدم التحيز حيال المصالح المتعارضة لمن يستخدمون تلك المعلومات .

ثانياً- الخصائص الثانوية

1- ثبات القياس: أي يتم قياس عناصر القوائم المالية والتقارير المنتجة ضمن المبادئ نفسها والمعايير المحاسبية من فترة لأخرى.

2- القابلية للمقارنة: يجب أن تكون المعلومات في صورة قابلة للمقارنة حتى يستطيع مستخدميها الاستفادة منها ويتخذون قرارات سليمة في ضوء ما يقدمون به من مقارنات بين المعلومات التي يحصلون عليها.

الوحدات الاقتصادية وأنواعها

الوحدة الاقتصادية هي كيان يمارس نشاط معين لتحقيق هدف معين ، ولهذا قد تكون الوحدة[*] (شخصاً عادياً أو مشروعاً يمتلكه عدة أشخاص أو هيئة غير هادفة للربح) ، ويمكن تقسيم الوحدات الاقتصادية إلى:

أولاً: من حيث طبيعة النشاط وتتفرع إلى:

1- الإستخراجية: كالمناجم والبترول.
2- النقل: كالسكك الحديدية وخطوط النقل البري والبحري والجوي.
3- الصناعية: الوحدات التي تحول المواد الخام إلى سلع جاهزة أو شبه جاهزة.
4- التجارية: كمحلات البيع بالجملة أو بالمفرد.
5- المرافق العامة: الكهرباء والماء والهاتف.
6- المالية: كالبنوك وشركات التأمين والتمويل.
7- المهن الحرة: المحاسبين والمحامين والأطباء والمهندسين.
8- الهيئات غير الهادفة للربح: مثل النوادي والجمعيات والنقابات.

ثانياً: من حيث الشكل القانوني وتتفرع إلى:

1- المشروعات الفردية وهي المشروعات التي يمتلكها ويتولى إدارتها شخص واحد ، فمن حيث طريقة التكوين تكون من شخص واحد ، ولا تعد وحدة قانونية مستقلة عن مالكيها ومسؤولية المالك غير محددة ، وتنتهي بموت المالك أو حسب رغبته ، ويمكن تحويل الملكية بحسب رغبة المالك ويملك رأس المال شخص واحد وتفرض الضريبة على صاحب المشروع وتعد وحدة محاسبية مستقلة.
2- الشركات: وهي المشاريع التي يمتلكها أكثر من شخص ويمكن تقسيمها إلى:

---

[*] يطلق مصطلح الوحدة الاقتصادية أو منشأة الأعمال على الوحدات الهادفة للربح(بيع السلع والخدمات بسعر يزيد عن تكاليفها) أما الوحدات غير هادفة للربح يطلق عليها عادة المنظمات غير هادفة للربح مثل المؤسسات التعليمية والاجتماعية والأندية والوحدات الحكومية..الخ.

أ- شركات الأشخاص (التضامن): وهي الشركات التي يكون فيها جميع الشركاء مسؤولين بصفة شخصية بالتضامن والتكافل عن ديون الشركة وعقودها والتزاماتها وتدار من قبل الشركاء ، فمن حيث طريقة التكوين تكون من عدة أشخاص (2- 20) ، ولا تعد وحدة قانونية مستقلة عن مالكيها ومسؤولية الملاك غير محددة ، وتنتهي حسب الاتفاق بين الشركاء بموت شريك أو أكثر أو انسحاب شريك أو بسبب الإفلاس ، ويمكن تحويل الملكية بموافقة جميع الشركاء ويتكون رأس المال من مجموعة حصص لكل شريك وتفرض الضريبة على الشركاء بشكل انفرادي حسب حصتهم من الأرباح وتعد وحدة محاسبية مستقلة.

ب- الشركات المساهمة: ويتألف رأس المال من أسهم قابلة للتداول تطرح للاكتتاب العام وتكون مسؤولية المساهمين فيها محدودة بمقدار مساهمة كل منهم برأس مال الشركة ، وتدار من قبل مديرين يعينون من قبل مجلس الإدارة الذي يتم انتخابه من قبل المساهمين. فمن حيث طريقة التكوين تكون بموجب عقد تكوين ، وتعد وحدة قانونية مستقلة عن مالكيها ومسؤولية الملاك محددة بقيمة رأس مال الأسهم ، والعمر الزمني غير محدد لها ، ويمكن تحويل الملكية ببيع الأسهم أو الهبة ويتكون رأس المال من أسهم عادية لها قيمة أسمية وتفرض الضريبة على صافي أرباح الشركة وتعد وحدة محاسبية مستقلة.

وفيما يلي جدول (1-1) يوضح الفرق بين المشروع الفردي والشركات التضامن وشركات المساهمة (الأموال):

الجدول (1-1)
مقارنة بين أنواع الوحدات الاقتصادية (منشآت الأعمال)

ت	المؤشرات	المشروع الفردي	شركات الأشخاص	شركات الأموال
1-	الكيان القانوني	ليست وحدة قانونية مستقلة	ليست وحدة قانونية مستقلة	وحدة قانونية مستقلة
2-	مخاطر الملكية	مسؤولية المالك غير محددة	مسؤولية الملاك غير محددة	مسؤولية الملاك محددة
3-	عمرها	محدد يرتبط بعمر المالك أو رغبته	محدد يرتبط بعمر الملاك أو رغبتهم	غير محدد لا يرتبط بعمر الملاك أو رغبتهم
4-	أثر نقل الملكية	يؤدي إلى تكوين مشروع (منشأة) جديدة	يؤدي تغير الملاك إلى تكوين شركة جديدة	يمكن نقل الملكية دون أن يؤثر على استمرارية الشركة
5-	إمكانية نقل الملكية	حسب رغبة المالك	حسب رغبة الملاك بالإجماع	تتم بيع الأسهم أو هبتها حسب رغبة مالكيها
6-	الإدارة	من قبل المالك أو من يخوله	لكل شريك حق الإدارة	يعين مجلس الإدارة المديرين ، بعد أن يتم انتخاب المساهمون المجلس
7-	عدد الأشخاص المطلوبين للتكوين	من قبل شخص واحد	من قبل عدة أشخاص (2- 20)	أكثر من 20 شخص بموجب عقد تأسيسي
8-	رأس المال	مملوك لشخص واحد هو صاحب المشروع	مكون من حصص لكل شريك حصة	مكون من أسهم لها قيمة محددة
9-	الضريبة	تفرض على المالك (صاحب المشروع)	تفرض على الملاك بشكل فردي حسب نصيبهم من الربح	تفرض على صافي أرباح الشركة
10	الوحدة المحاسبية	وحدة محاسبية مستقلة	وحدة محاسبية مستقلة	وحدة محاسبية مستقلة

السجلات القانونية في المحاسبة

السجلان القانونية في العمل المحاسبي نوعين هما: دفتر اليومية ودفتر الأستاذ العام. وهناك سجلات عرفية أي سجلات يتطلبها العمل كاليومية المساعدة والأستاذ المساعد.

مهنة المحاسب ومجالات العمل

يمكن تقسيم مجالات العمل المحاسبي إلى ما يلي:

1- مهنة المحاسب القانوني: المحاسبون القانونيون يجب أن تتوفر فيهم شروط وصفات معينة مثل الشهادة (من معهد المحاسبين القانونيين) والخبرة والكفاءة العالية، ويقوم بتأدية الخدمات التالية: التدقيق ، الخدمات الضريبية ، خدمات استشارية للإدارة.
2- الوظائف المحاسبية (المحاسبون): وواجبهم يتحدد بتسجيل الأحداث المالية للوحدة الاقتصادية وإعداد قوائم نتيجة النشاط في نهاية الفترة المالية وتفسير وتحليل المعلومات المحاسبية.
3- تصميم النظم المحاسبية: بوجود خبرة معينة لدى بعض المحاسبين تمكنهم من التخصص في مجال صعب من مجالات العمل المحاسبي هو تصميم النظم المحاسبية أي تصميم مجموعة من المستندات والسجلات والتقارير تتلاءم مع احتياجات الوحدة الاقتصادية.

أخلاقيات مهنة المحاسبة

تعرف الأخلاقيات على أنها معايير للتصرف والسلوك التي نتوقع أن يتبعها الناس وتتعلق بفعاليات الفرد اليومية. وقد أوصت المنظمات والجمعيات بضرورة توفر سلوكيات وأخلاقيات مهنية تتمثل في الصدق والأمانة والموثوقية ليكون عمل المحاسب مقبولاً في المجتمع ، فالمحاسب لو لم تحكمه أخلاقيات مهنية لتصرف بصورة كيفية وبالتالي قد يسيء للمشروع أو للعاملين. وبالنسبة لمبادئ أخلاقيات الأعمال للمحاسب فتمثل بـ:

1- الموثوقية:على للمحاسب أن يكون موثوقاً به أميناً في أدائه لواجباته الوظيفية والمهنية وتتطلب الثقة به أن يتصف سلوكه بالنزاهة والصدق والأمانة والاستقامة والسرية.
2- المشروعية: على المحاسب أن يتثبت من مشروعية كل ما يتعلق بعمله وأداء واجباته وخدماته الوظيفية والمهنية في ضوء الأحكام والمبادئ القانونية.
3- الكفاءة المهنية وإتقان العمل: ينبغي للمحاسب أن يكون مؤهلاً لكل ما يقوم به من مهام وان يؤدي واجباته وخدماته الوظيفية والمهنية على الوجه الأكمل من العناية والإتقان ولا يدخر جهد في سبيل وفائه بمسؤولياته مجتمعة تجاه مهنته ورؤسائه.
4- الموضوعية: ينبغي للمحاسب أن يكون عادلاً متجرداً ومحايداً غير متحيزاً.
5- السلوك الايجابي: يجب أن تتسق سلوكيات وتصرفات المحاسب مع القيم الإنسانية في التعامل مع الطاقم الوظيفي في منظمته.

علماً أنه هناك مبادئ مشتركة بين المبادئ العامة للأخلاق وأخلاقيات أعمال المحاسبة كالثقة والموضوعية وإتقان العمل، ومبادئ أخرى موجودة في المبادئ العامة فقط كالإحساس بالمسؤولية وأخرى موجودة في مبادئ أخلاقيات أعمال المحاسبة فقط والتي ترتكز على الأسس المهنية والمعايير الفنية. ويمكن تصنيف أخلاقيات الأعمال للمحاسب والتي تتحكم في فاعلية مخرجات النظام المحاسبي بمجموعتين هما:

1- أخلاقيات أعمال مهنية

وتؤكد هذه الأخلاقيات على تدعيم درجة الثقة بالمعلومات المحاسبية المنتجة والمتضمنة الحياد وعدم التحيز حيال المصالح المتعارضة لمستخدمي هذه المعلومات ، وصدق المعلومات أي أن تصور المضمون الذي تهدف إليه تمثيلاً صادقاً، والموضوعية في المعلومات المفروضة والقدرة والخبرة المهنية والفنية والعلمية وبما يفي بإتقان العمل الموكل إليه ويكون منبع هذه الأخلاقيات قانونياً أي ملزمة من جهات إدارية وفنية أعلى لذا تغلب على هذه الأخلاقيات صفة

الإلزام في التطبيق بناءً على قاعدة قانونية تعاقب المخالف لهذه والقواعد والمبادئ التي يجب أخذها بالاعتبار عند إعداد تقارير المالية.

2- أخلاقيات أعمال ذاتية

وتتمثل هذه الأخلاقيات بمفهوم نسبي داخل الإنسان وهو الإيمان والذي ينبثق عنه مجموعة مبادئ ذهنية كالانضباط وإتباع السلوك الأخلاقي الصحيح والنزاهة أي تجنب التصرفات التي من شأنها تولد ضغوط تؤثر على تصرفاته والأمانة والمحافظة على الوعد والشفافية أي تقديم صورة حقيقة لكل ما يحدث والإحساس بالمسؤولية ومشروعية العمل الذي يقوم به والحفاظ على سرية المعلومات داخل الوحدة والعدالة وهذه المبادئ الأخلاقية تعزز أو تضعف داخل المحاسب بحسب درجة الإيمان الذي بداخله بكل من هذه المبادئ. وتكون القاعدة المنبثقة عن هذا الإيمان هو إحساس ديني أو عرفي أو اجتماعي تحدد في ظل البيئة التي يعيش فيها المحاسب.

وتنعكس هذه الأخلاقيات في عمل المحاسب عند مواجهة المشكلة الأخلاقية والمتمثلة بالضغوط المعنوية والمادية من الغير أو من داخل المحاسب كإنسان عند اتخاذ قرار يسمح بمضمونه باختيار أكثر من بديل أو تعارض مع قاعدة محاسبية محددة ولحل مثل هكذا تعارض أخلاقي (المشكلة الأخلاقية) على المحاسب إتباع الخطوات الآتية:

1- الاعتراف بوجود المشكلة الأخلاقية.2- تحديد الحلول الملائمة. 3- اختيار أفضل بديل أخلاقي لحل المشكلة.

أسئلة الفصل الأول

س1/ ما هو المفهوم العلمي لكل مما يأتي:
المحاسبة، التدقيق البيئي، المحاسبة المالية، السجلات القانونية، ماسك الدفاتر، المشروع الفردي، الربح، الوحدة الاقتصادية، الموجودات الثابتة ، المطلوبات المتداولة.

س2/علل ما يلي:
1- تعرف المحاسبة على أنها علم وفن.
2- تعد المحاسبة في أي مشروع مركز تجمع الأعصاب وهي العقل المفكر الذي يسيطر على الجهاز العصبي للمشروع.
3- يمكن للمحاسب القيام بأعمال كاتب الحسابات ولا يمكن العكس.
4- من أهداف المحاسبة تبويب وتصنيف العمليات المالية في حسابات مستقلة.
5- تعد التكلفة التاريخية أحدى الفروض المحاسبية.

س3/ أجب بـ (صح) أو (خطأ) عن الجمل التالية مع تصحيح الخطاء إن وجد.
1- اعتبرت المحاسبة في المرحلة الثانية من تطورها أن صاحب المشروع المهتم الوحيد بنتيجة النشاط للمشروع.
2- يقوم المحاسب باتخاذ القرارات على مختلف المستويات في الوحدة الاقتصادية.
3- تقوم المحاسبة بقياس النشاط الاقتصادي للوحدة الاقتصادية من خلال قياس الدخل القومي.
4- يختص كاتب الحسابات بعملية التسجيل في الدفاتر والسجلات المحاسبية وإعداد التقارير وتحليلها.

س4/ ما هي العوامل التي أسهمت في تطور المحاسبة.

س5/ اذكر فروع المحاسبة واشرح واحدة منها.

س6/وضح علاقة المحاسبة مع كل من الإدارة والاقتصاد.

س7/أختر الإجابة أو الإجابات الصحيحة:

1- تعد القوائم المالية تطبيقاً لمبدأ:
أ- الكلفة التاريخية ب- التحقق
ج- الاستمرارية د- الإفصاح

2- تعد وحدة محاسبية مستقلة:
أ- المشروع الفردي ب- شركات الأشخاص
ج- شركات الأموال د- كل ما سبق صحيح

3- من المؤشرات التي تنطبق على المشروع الفردي:
أ- المسؤولية محددة ب- تفرض الضريبة على المالك
ج- وحدة قانونية د- كل ما سبق صحيح

4- إحدى فروع المحاسبة تهتم بإعداد القوائم المالية (قائمة المركز المالي والدخل والتدفقات):
أ- المحاسبة المالية ب- محاسبة التكاليف
ج- المحاسبة الإدارية د- تدقيق الحسابات

5- هناك علاقة قوية بين المحاسبة وأحدى فروع المعرفة إذ أن الأفكار المستخدمة في المجال المحاسبي مستمدة من المفاهيم الخاصة بهذا الفرع:
أ- الإحصاء ب- القانون
ج- الاقتصاد د- الإدارة

6- من العوامل التي أدت إلى تطور المحاسبة:
أ- الثورة الصناعية ب- الجمعيات المحاسبية
ج- ظهور الحاسوب د- كل ما سبق صحيح

7- يطلق على أحدى فروع لمحاسبة بالمحاسبة القانونية هو:
أ- المحاسبة المالية ب- محاسبة التكاليف
ج- المحاسبة الإدارية د- تدقيق الحسابات

8- تغلب على هذه الأخلاقيات صفة الإلزام في التطبيق بناءً على قاعدة قانونية تعاقب المخالف لهذه الخصائص والقواعد والمبادئ التي يجب أخذها بالاعتبار عند إعداد تقارير المالية.
أ- المهنية ب- المكتسبة
ج- الذاتية د- كل ما سبق صحيح

9- يجب أن تتوفر فيهم شروط وصفات معينة والخبرة والكفاءة العالية، ويقوم بتأدية الخدمات التالية: التدقيق ، الخدمات الضريبية ، خدمات استشارية للإدارة.
أ- المحاسب القانوني ب- مصمم النظم
ج- المحاسب د- كل ما سبق صحيح

10- هناك من المستخدمين للمعلومات هدفهم تقديم النصح والإرشاد للمستثمرين هم:
أ- الإدارة ب- المحللون الماليين
ج- الملاك د- الحكومة

11- تعد من الخصائص الفرعية لخاصية الملائمة في المعلومات المحاسبية:
أ- الحياد ب- الموضوعية
ج- الوقتية د- كل ما سبق خطأ