

الفصل الثاني: الإطار الفكري للمحاسبة

1- مفهوم الإطار الفكري للمحاسبة وأهميته

1-1 مفهوم الإطار الفكري للمحاسبة: ينظر إلى الإطار الفكري *Conceptual fram work* للمحاسبة بأنه يمثل نظاما متكاملًا من الأهداف والأسس المتسقة والتي يتم بموجبها إعداد معايير متناسقة لوصف طبيعة ومهام ومحددات المحاسبة. فضلا عن ذلك فإن إعداده يتم في شكل مجموعة من الافتراضات والمفاهيم والمبادئ التي تمثل إطارا فكريا مرجعيا يمكن من خلاله تقييم الممارسة المحاسبية، واستخدامه مرشدا في تطوير التطبيقات المحاسبية، وتحديد السياسات والطرق المحاسبية الواجبة التطبيق للقياس والإفصاح عن بنود القوائم المالية.

1-2 أهمية وجود الإطار الفكري للمحاسبة: ووفقا لوجهة نظر مجلس معايير المحاسبة المالية فإن

أهمية وجود إطار فكري للمحاسبة تعود للاعتبارات التالية:

- إن وجود هيكل من الأهداف والمفاهيم المحاسبية يمكن من إعداد معايير واجراءات محاسبية متناسقة؛

- يساعد على إيجاد الحلول العملية للمشاكل التطبيقية المستحدثة التي تواجه المحاسب؛

- يؤدي إلى زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية *The users of financial statements* في موضوعية

المعلومات الواردة بالقوائم المالية، وزيادة المقدرة على تفسيرها وتحليلها؛

- يؤدي إلى إمكانية المقارنة بين القوائم المالية للمؤسسات المختلفة، ما دامت تعد وفقا لمعايير وأسس متماثلة متعارف عليها.

1-3 مكونات الإطار للمحاسبة: يجمع المنظرين في الفكر المحاسبي أن الإطار الفكري للمحاسبة

يتكون من ثلاث مستويات *Levels* تتمثل فيما يلي:

الأول: يتمثل بالأهداف الأساسية للمحاسبة، ويختص بتحديد ماهية وأهداف وأغراض المحاسبة.

الثاني: يتمثل بالمفاهيم الأساسية للمحاسبة، ويهتم بتحديد خصائص المعلومات المحاسبية، والتعاريف

لاسيما بعناصر القوائم المالية.

الثالث: يتمثل بمفاهيم القياس والتحقق، وتشمل كل من الفروض والمبادئ المحاسبية، وكذلك القيود

المفروضة على الممارسة المحاسبية.

أولا: الخصائص الأساسية للمعلومات

يجب توفر خاصيتان أساسيتان للمعلومات المحاسبية هما الملاءمة والموثوقية أو إمكانية الاعتماد على المعلومات.

أ- **الملاءمة *Relevance***: وتعني هذه الخاصية أن ترتبط المعلومات بالعمل أو الاستخدام الذي

أعدت من أجله، أو ترتبط بالنتيجة المرغوب في تحقيقها. ولتكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرار، وتكون المعلومات ملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين

بمساعدهتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية، أو عندما تؤدي أو تصحح تقييماتهم الماضية. وحتى تكون هذه المعلومات ملائمة يجب أن تتوفر فيها الخصائص الثانوية التالية: الملاءمة في التوقيت، قدرة على التقييم الارتدادي (التغذية الراجعة) والقدرة على التنبؤ (القيمة التنبؤية).

ب- **الموثوقية Reliability** أو إمكانية الاعتماد على المعلومات: ويقصد بها الثقة بالمعلومات المتوفرة ومصداقيتها، وبالتالي إمكانية الاعتماد عليها. ويمكن لهذه الخاصية أن تتوفر بالمعلومات المقدمة للمستخدم إذا توفرت بها الخصائص الثانوية التالية:

- **قابلية أو إمكانية التحقق**: تعني إمكانية التحقق بالاتفاق، فالمحاسبين يقيمون نتائجهم على الحقائق التي يتم تحديدها بموضوعية، ويمكن التحقق منها بواسطة محاسبين آخرين.
- **الصدق في التعبير عن الظواهر والأحداث الاقتصادية (عدالة التمثيل أو الموضوعية)**: ويقصد بها تمثيل المضمون والجوهر وليس مجرد الشكل.
- **الحيادية**: تعني الحيادية أن القوائم المالية لا يجب ان تعد لصالح مجموعة ضد الأخرى.

ثانيا: الخصائص الثانوية

تتمثل الخصائص الثانوية في القابلية للمقارنة، والمادية (الأهمية النسبية) والاتساق. وفيما يلي شرحا لكل خاصية من هذه الخصائص.

أ- **القابلية للمقارنة Comparability**: تزداد فائدة المعلومات المتعلقة بأي مؤسسة بشكل كبير، إذا كان بالإمكان مقارنتها بنفس معلومات المؤسسات الأخرى، ومعلومات نفس المؤسسة عن فترة سابقة أو عند نقطة زمنية سابقة. وتزيد قابلية المقارنة بين المؤسسات والثبات في تطبيق الطرق مع الزمن من القيمة الإعلامية للمقارنات بين الفرص الاقتصادية والأداء الاقتصادي، وتعتمد أهمية المعلومات، وخاصة المعلومات الكمية إلى حد كبير، على قدرة المستخدمين على ربطها بمعيار معين.

ب- **المادية أو الأهمية النسبية Materiality**: قد عرف مجلس معايير المحاسبة الدولية "IASB" الأهمية النسبية كما يلي: "يعتبر البند ماديا أو ذو أهمية نسبية إذا ما كان حذفه أو عرضه بشكل خاطئ سيؤثر في قرارات المستخدمين الاقتصادية المبينة على واقع القوائم المالية".

ج- **الاتساق Consistency**: يقصد به الثبات والانتظام في تطبيق الأساليب والقواعد المحاسبية من فترة لأخرى، وهذا بدوره يحقق إمكانية المقارنة بين نتائج المؤسسة على مر الزمن ويحول دون ظهور تغيرات تنتج عن تغيير الأساليب والقواعد المحاسبية، فعلى سبيل المثال قد تتحول إحدى المؤسسات من طريقة الوارد أخيرا صادرا أولا إلى طريقة الوارد أولا صادرا أولا في تقييم المخزون، ومن المعروف أن هذا التحول قد يؤدي إلى زيادة النتيجة في الفترة المحاسبية التي يتم فيها التغيير خاصة إذا كان هناك ارتفاع شديد في المستوى العام للأسعار، وإذا لم يفصح عن هذا التغيير في القوائم المالية، فقد تقدم المعلومات المحاسبية انطبعا غير حقيقي عن الزيادة في النتيجة، فقد يفسره البعض أنه ناتج عن زيادة في كفاءة المؤسسة في استغلال مواردها، بينما قد يخفي هذا التحول خسائر *Losses* في نتيجة العمليات.

ثالثاً: مفاهيم القياس والتحقق

أ- الفروض المحاسبية *Assumptions*: وتسمى أحيانا "المصادرات *Postulates*"، هي مقدمات علمية تتميز بالعمومية، وتتمثل في مجموعة من الحقائق المعروفة بالفعل أو تمثل نتائج بحث مقبولة عموماً في ميادين معرفية أخرى. وتستخدم الفروض لتكون نقطة بداية للوصول إلى المبادئ العلمية التي تتكون منها النظرية، فالباحث يجب أن ينطلق من افتراضات تشكل أساساً للاستدلالات المنطقية اللاحقة.

وهناك أربعة فروض تشكل أساس هيكل نظرية المحاسبية، وهي: فرض الوحدة المحاسبية، فرض

الاستمرارية، فرض وحدة القياس النقدي وفرض الدورية (الفترة المحاسبية) *Periodicity assumption*.

- افتراض الوحدة المحاسبية *Accounting Entity Assumption*: وتعتبر الوحدة المحاسبية بمثابة الإطار الاقتصادي محل اهتمام النظام المحاسبي وعلى نوع الوحدة المحاسبية وشكلها القانوني وكذلك طبيعة نشاطها يتوقف تصميم النظام المحاسبي فتحدد بذلك أنواع المستندات والسجلات ومن ثم التقارير المالية، كما سيتم مسك الحسابات من وجهة نظر المؤسسة نفسها وليس من وجهة نظر الملاك مما يجعل الذمة المالية للمؤسسة مستقلة عن الذمة المالية لملاكها.

- افتراض الاستمرارية *Going Concern Assumption*: ويقصد بالاستمرارية الافتراض بأن المؤسسة مستمرة ما لم يثبت عكس ذلك، حيث يقوم المحاسبون تحت هذا الافتراض بإعداد قوائمهم المالية، مما يعني إبراز وتقييم الأصول الثابتة بكلفتها التاريخية والاستمرار باهتلاكها من سنة مالية إلى أخرى طالما المؤسسة مستمرة في استخدام هذه الأصول، لذا يلجأ المحاسبون إلى تقييم الأصول الثابتة بقيمتها السوقية لطالما لا توجد نية لبيع هذه الأصول أو نية لتصفية المؤسسة وبالتالي التخلص من أصولها المختلفة.

- افتراض وحدة النقد *Monetary unit assumption*: يعتبر هذا الفرض المحاسبي حجر الأساس في القياس المحاسبي، حيث ينص على اعتبار وحدة النقد الوسيلة الوحيدة لتعبير عن الأحداث الاقتصادية وقياسها، وبدون وحدة القياس هذه لا يمكن للمحاسب تقييم البنود المختلفة في القوائم المالية.

- افتراض الدورية أو الفترات المحاسبية *Periodicity Assumption*: يعني افتراض الدورية أو الفترة الزمنية أن الأنشطة الاقتصادية للمؤسسة يمكن تقسيمها إلى فترات زمنية مصطنعة *Artificial*. وتتنوع الفترات الزمنية كان تكون شهرية أو ثلاثية أو سداسية أو سنوية.

ب- المبادئ المحاسبية: يقصد بالمبادئ حقيقة أساسية تعتمد عليها حقائق أخرى، أو حقيقة أولية تبنى عليها حقائق فرعية. وبهذا المعنى فإن المبادئ المحاسبية هي عبارة عن مجموعة قواعد متفق عليها وتم قبولها قبولاً عاماً ولا يجوز الحياد عنها بعد أن تم استقرارها على الصورة الحالية. وتتمثل في:

- مبدأ تحقق الإيراد: بمقتضى هذا المبدأ فإن الإيرادات لا يتم إثباتها في السجلات المحاسبية إلا في حالة تحققها عن طريق البيع الفعلي باعتبار عملية البيع دليلاً مادياً ملموساً كافياً وفق العرف

المحاسبي المطبق بهذا المجال، وبغض النظر عن طريقة تسديد المستحقات الناجمة عن عملية البيع، لأن الأساس في ذلك هو تحقق عملية البيع.

- **مبدأ القيد المزدوج:** يقضي هذا المبدأ بان على محاسبي المؤسسات تسجيل العمليات بطريقة القيد المزدوج لما له من فوائد كبيرة في اكتشاف الأخطاء. يشترط في القيد المزدوج أن كل عملية محاسبية تسجل تساوي مجموع المبالغ المسجلة في الأطراف المدينة للحسابات الأولى ومجموع الحسابات الدائنة للحسابات الثانية، أي يشترط توازن الحسابات وذلك بالنسبة لكل عملية.

- **مبدأ الاعتراف بالإيراد:** تؤدي عملية بيع السلع أو تقديم الخدمات في المؤسسة إلى زيادة في أصول المؤسسة أو نقصان في التزاماتها، أو الاثنين معاً، وهذا ما يسمى التدفق النقدي الداخل (الإيراد)، والذي ينجم كذلك عن استخدام موجودات المؤسسة كالإيجار والفوائد الدائنة، ويعتبر الإيراد المقياس المحاسبي للأصول المستلمة من بيع وتقديم الخدمات، ويقاس بالنقدية أو ما يعادلها

- **مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات:** طبقاً لهذا المبدأ يتحدد الربح الخاص بفترة مالية معينة بمقدار الإيراد الخاص بتلك الفترة ناقصاً التكاليف اللازمة لإنتاج هذا الإيراد.

- **استقلالية السنوات المحاسبية:** تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها وعن السنة التي تليها. ولتحديدها، يتعين أن تنسب إليها الحوادث والعمليات الخاصة بها دون غيرها. وإذا افترضنا أن حادثاً ما له علاقة سببية مباشرة وراجعة مع وضعية قائمة عند حلول تاريخ إقفال حسابات سنة مالية، معروف وجوده بين ذلك التاريخ وتاريخ إعداد حسابات السنة المالية المذكورة، فإنه يتعين ربط هذا الحادث بالسنة المالية المقفلة. ويتم هذا الربط استناداً إلى المعلومات المعروفة في تاريخ إعداد الحسابات.

2- نواحي القصور في الإطار الفكري للمحاسبة:

ومن ناحية أخرى نجد أن من أخطر الانتقادات التي وجهت للمحاسبة وبصفة خاصة في الستينات من القرن الماضي هو عدم توافر معالجات موحدة لكثير من الأحداث المحاسبية المتشابهة، الأمر الذي أدى إلى عدم إمكان استخدام القوائم المالية في عقد المقارنات الزمانية والمكانية. إن من نواحي القصور الخطيرة في الفكر المحاسبي الحالي أن يترك مجالاً واسعاً للاختيار من بين أسس بديلة مختلفة وكلها متعارف عليها بين المحاسبين لمعالجة الظاهرة. ومن الأمثلة على ذلك ما يلي:

1-2 **في مجال الشهرة *Good-will*:** هناك من يقوم بتسجيلها ضمن الأصول المعنوية ويقوم بإخضاعها للاهلاك، وهناك من يسجله ولا يخضعه للاهلاك، وفي بعض دول العالم لا تهلك الشهرة حتى تفقد قيمتها، فعلى سبيل المثال كانت المؤسسات في المملكة المتحدة قبل عام 1997م تستطيع شطب الشهرة بتحميلها على حقوق ملكية المساهمين بدلاً من رسملتها وبالتالي إطفائها، وهناك من يسجلها ضمن التكاليف؛

2-2 **في مجال المخزون:** الوارد أخيراً يصرف أولاً *FIFO*، الوارد أخيراً صادر أولاً *LIFO*، طريقة التمييز المحدد أو الفعلي، طريقة المتوسط المرجح، ... الخ. وهي كلها تدور في فلك التكلفة التاريخية

Historical cost، وهي مقبولة بصورة عامة على الرغم من أن *GAAP* والمعايير الدولية فضلنا تطبيق طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً *FIFO* في العقد الأخير من القرن الماضي نظراً للكساد الاقتصادي الذي خيم على الاقتصاد العالمي في تلك المرحلة؛

2-3 في مجال الإهلاك: طريقة الإهلاك الخطي، طريقة الإهلاك المتناقص، طريقة الإهلاك المتزايد، طريقة النفاذ، طريقة التحميل الفوري، طريقة وحدات الإنتاج، طريقة مجموع السنوات، ... الخ.

2-4 في مجال تكاليف البحث والتطوير *Research & development*: طريقة الاحتياطي من المورد *Reserve Recognition*، طريقة الجهود الناجحة أو المثمرة *Succesful Efforts*، طريقة التكلفة الكلية *Full Cost*. كما تعتبر تكاليف البحث والتطوير كمصروف في الفترة التي تحدث فيها، بينما يتم رسملتها *Capital expenditure* في العديد من الدول.

2-5 في مجال الإيرادات: أساس إتمام الإنتاج، أثناء الإنتاج، أساس البيع، أساس التحصيل، ... الخ؛

2-6 في مجال الربح: أساس النتيجة الإجمالية، أساس نتيجة النشاط الجاري، النتيجة قبل طرح الفوائد، النتيجة قبل طرح الضرائب، ... الخ؛

2-7 في مجال الاحتياطات: في بعض الدول يتم تسجيل الاحتياطات للتأمين الذاتي أو لمواجهة الالتزامات المحتملة؛

2-8 في مجال القوائم المالية الموحدة: طريقة الشراء، طريقة توحيد المصالح.

2-9 في مجال الاستثمار في الأوراق المالية: طريقة الملكية، طريقة التكلفة، وطريقة السوق.

2-10 مجالات أخرى: رسملة الناتج من الأصول المستأجرة، أسس معالجة أثر تقلبات مستويات الأسعار سواء في مجال تقويم الأصول أو تحديد النتيجة، مدى تحميل التكاليف غير المباشرة لوحدة المنتج النهائي، نظريات التكاليف، أسس توزيع الضرائب بين الفترات المختلفة، أسس التفرقة بين المصاريف الإيرادية والمصاريف الرأسمالية، نشر التنبؤات المالية، المحاسبة عن الآثار الخارجية للمؤسسة، ... الخ.