

التأصيل النظري للمحاسبة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

التأصيل النظري للمحاسبة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

أ. محمول نعمان

جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل - الجزائر

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الملخص:

المحاسبة كعلم في حاجة إلى إطار واحد لنظرية عامة للمحاسبة، وحتى وإن اختلفت عناصر نظرية المحاسبة وذلك راجع إلى اختلاف منهج البحث في المحاسبة، غير أن أهم هذه العناصر هي: تحديد أهداف التقارير المالية، الفروض المحاسبية، المبادئ المحاسبية، المفاهيم والتعريفات المحاسبية، القواعد والمعايير التي تطبق في الواقع العملي .

وضمن العناصر السابقة لنظرية المحاسبة تم إصدار النسخة الأولى في سبتمبر 2010 للإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية وفق المعايير الدولية، حيث يعتبر كهدف رئيسي لهذا الإطار مساعدة مجلس معايير المحاسبة الدولية في تطوير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المستقبلية ومراجعة المعايير القائمة، وتضع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية شروط الإعراف والقياس والعرض والإفصاح والتي تتعامل مع الأحداث المهمة في الهدف العام للبيانات المالية .

الكلمات المفتاحية: التأصيل النظري للمحاسبة، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالي، منهج البحث في المحاسبة، الإطار المفاهيمي .

ABSTRACT:

As science, accounting needs a framework of comprehensive accounting theory, though the elements of accounting theory may differ due to differences research approach in accounting, the most important elements that are common are to determine the aims of financial reports, accounting postulates, accounting principles, accounting concepts and definitions , rules and norms applicable to practice .

It is from the preceding elements accounting theory that the first version of 2010 of conceptual framework has been elaborated for the preparation of international financial reporting standards, this framework is regarded as basic aim in assisting the board of international accounting standards in promoting future international financial reporting standards (IFRS) and reviewing the existing (IFRS) ,international accounting reporting standards set condition of measurement, presentation, disclosure which copewith events that are important for the overall objective of financial statement .

Key Words:Rooting theoretical accounting, international financial reporting standards (IFRS), research approach in accounting, conceptual framework .

التأصيل النظري للمحاسبة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

أولاً: الجانب المنهجي

1- تمهيد

من خلال التفاعلات بين النظرية المحاسبية وتطبيقاتها العملية كان لابد من ظهور إطار عام للمحاسبة ينظم الممارسات المحاسبية، ومن هنا جاء ما يعرف بالتنظيم (التأطير المحاسبي)، وهو محاولة وضع إطار عام للممارسات المحاسبية، وذلك من خلال مبادئ أصبحت مقبولة قبولاً عاماً سمّتها المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP)، ولكن في ظل التطبيق العملي لهذه المبادئ ظهرت عدة سلبيات كان لها توسيع مجالات الاختلاف والتنوع في الممارسات المحاسبية، نتيجة ذلك عرفت المحاسبة تراجعاً عن مصطلح المبادئ المحاسبية، مستخدمة مصطلح "معايير محاسبية"، حيث تعتبر المعايير المحاسبية إحدى الأدوات الأساسية للتنظيم المحاسبي، فغالباً ما يستوجب مراعاة نصوص هذه المعايير في الممارسات المحاسبية وإعداد التقارير المالية .

كما لم تقتصر محاولات توحيد الممارسة العملية للمحاسبة على المستوى المحلي، بل تعدتها إلى المستوى الدولي، وذلك من خلال تطوير مجموعة من المعايير المحاسبية المقبولة عالمياً . أعيد تسمية معايير المحاسبة الدولية لتصبح الآن " المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" .

2- مشكلة الدراسة:

وفي إطار نظرية المحاسبة يطور مجلس معايير المحاسبة الدولية إطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية، وقد تم إصدار النسخة الأولى من إطار المفاهيم في سبتمبر 2010، حيث حل محل إطار إعداد وعرض البيانات المالية الذي وضعته الهيئة السابقة للمجلس في جويلية 2001 .

من خلال ما سبق يمكن تركيز إشكالية الدراسة حول:

تحليل وتقييم الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في ظل التأصيل النظري للمحاسبة .

3-أهمية الدراسة: تتمثل أهمية الدراسة في:

- إبراز الحاجة إلى نظرية محاسبية لتأطير الممارسات المحاسبية في الواقع العملي .
- تحديد الغاية من تطوير إطار مفاهيمي لنظرية المحاسبة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية .

التأصيل النظري للمحاسبة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

4- أهداف الدراسة: يمكن عرض أهداف الدراسة في:

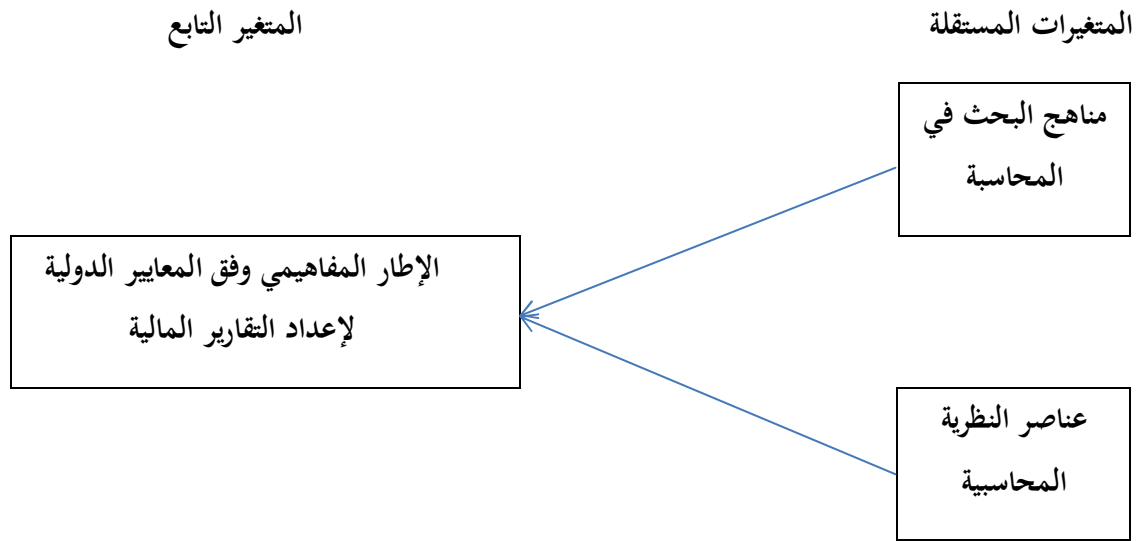
- تحديد مكونات نظرية المحاسبة في ظل تعدد مناهج البحث في المحاسبة .
- تقييم الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في إطار نظرية المحاسبة .

5- فرضيات الدراسة:

في دراستنا لهذا الموضوع قمنا بوضع الفرضية الرئيسية التالية:

الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تم إصداره في إطار مكونات النظرية المحاسبية في ظل تعدد مناهج البحث في المحاسبة، وذلك من أجل استخدامه في حل المشاكل المحاسبية .

6- أنموذج الدراسة:



7- التعريفات الإجرائية لمتغيرات الدراسة: تشمل أهم التعريفات الإجرائية لمتغيرات الدراسة ما يلي:

نظرية المحاسبة: مجموعة المبادئ المترابطة منطقياً، والتي تشكل إطاراً مفاهيمياً لتقييم الممارسات المحاسبية المهنية القائمة، ويساهم في تقديم فهم أفضل لهذه الممارسات لكل من أهل المهنة والمستثمرين والمديرين وطلاب العلم، كما يوفر الأدلة والإشارات التي تمكن من تطوير ممارسات وإجراءات محاسبية جديدة".

التأصيل النظري للمحاسبة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

- المنهج الاستقرائي

يركز المنهج الاستقرائي في تكوين النظرية البدء بدراسة وتحليل وفحص الحالات الجزئية والظواهر المشاهدة، ثم وضع الفروض التي تحل المشكلة وتفسر الظاهرة، ثم اختبار هذه الفروض تجريبياً، فإن ثبتت صحة فرض ما أصبح هذا الفرض مبدأً أو قانوناً علمياً، وإلا فقد الفرض قيمته العلمية، ويتطلب هذا الفرض الوضع الأخير إدخال بعض التعديلات على الفروض أو رفضها بالكامل والبحث عن فروض جديدة مفسرة وإجراء التجارب من جديد للوصول إلى فروض صحيحة تفسر الحقائق الملموسة .

- المنهج الإستنباطي

يقصد بالمنهج الاستنباطي الاعتماد على التسلسل المنطقي من الفروض أو البديهيات المسلم بها، إلى استنتاجات معينة تؤدي إلى تكوين نظريات خاصة محددة المعالم تفسر أوضاعاً خاصة، حيث يقوم هذا المنهج على العقل والتفكير والاستنباط المنطقي والقياس، ويتم فيه الانتقال من العام إلى الخاص .

- الفروض المحاسبية

الفرض في مجال المحاسبة هو استنتاج يعبر عن فكرة موضوعية متعارف عليها بين المهتمين بالمحاسبة، ويعتبر الأساس الذي يستمد منه أو تبنى عليه المبادئ العلمية .

- المبادئ المحاسبية

يعتبر المبدأ الأساس العلمي التي تستند إليه المحاسبة في إثبات العمليات المالية في الوحدات الاقتصادية .

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:

ويشمل مصطلح " المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية والتفسيرات التي صاغتها لجنة التفسيرات أو لجنة التفسيرات القائمة السابقة .

- الإطار المفاهيمي وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

هو الإطار الذي تبنى عليه عملية إعداد و عرض البيانات المالية للمستخدمين الخارجيين، و الغرض الأساسي من إطار المفاهيم هذا هو مساعدة المجلس في تطوير معايير دولية لإعداد التقارير المالية مستقبلية و في إعادة مراجعة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الموجودة .

التأصيل النظري للمحاسبة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

ثانياً: الإطار النظري للدراسة

يمكن دراسة الإطار النظري للدراسة من خلال العناصر الرئيسية التالية:

- التأصيل النظري للمحاسبة .
- الفروض والمبادئ المحاسبية في ظل نظرية المحاسبة .
- المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية .
- الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية .
- تقييم الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في إطار نظرية المحاسبة .

1-التأصيل النظري للمحاسبة

إن فهم المحاسبة الحديثة، يستوجب الإلمام بالجانب العلمي والنظري للمحاسبة، لدى نحاول من خلال هذا العنصر الوقوف على الجوانب الخاصة بنظرية المحاسبة، الحاجة إلى وجود نظرية للمحاسبة، مناهج البحث في المحاسبة و أنواع النظريات المحاسبية .

1-1-نظرية المحاسبة

طالما سلمنا بأن المحاسبة علم، فإن كل علم يجب أن يستند إلى نظرية تحدد أهدافه ومجالاته وأساليبه وتعمل على تطويرها، ومنه يستوجب توضيح المقصود بنظرية المحاسبة والحاجة إلى وجود نظرية المحاسبة .

إن نزعة العلم نحو النضج تتجلى في وضع نظريته،¹ التي توحى بوصول ذلك العلم إلى مرحلة البحث الأكاديمي وتنسيق قضاياها في نظام منطقي.²

ويمكن تعريف أية نظرية بالتعريف التالي:

" النظرية هي مجموعة من المفاهيم والتعاريف والقضايا المرتبطة التي تبرز نظرة منتظمة للظواهر عن طريق تحديد العلاقات بين المتغيرات بهدف شرح الظواهر والتنبؤ بها".³

أما في مجال المحاسبة فهناك تعريفات مختلفة للنظرية المحاسبية هي وإن اختلفت في التفاصيل إلا أنها تتفق في المضمون، نذكر

منها:

التأصيل النظري للمحاسبة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

- "مجموعة المبادئ المترابطة منطقياً، والتي تشكل إطاراً مفاهيمياً لتقييم الممارسات المحاسبية المهنية القائمة، ويساهم في تقديم فهم أفضل لهذه الممارسات لكل من أهل المهنة والمستثمرين والمديرين وطلاب العلم، كما يوفر الأدلة والإشارات التي تمكن من تطوير ممارسات وإجراءات محاسبية جديدة"⁴.
- "مجموعة المبادئ العلمية المتناسقة، والمشتقة من مجموعة الفروض المتسقة مع طبيعة العمليات التي تقوم بها المنظمات المعاصرة لتحقيق أهدافها معبراً عنها من خلال مجموعة مفاهيم خاصة"⁵.
- "مجموعة من المفاهيم والتعاريف والمصادر التي في مجموعها تمكن من تكوين رؤية منتظمة، تؤدي إلى تحليل العلاقات القائمة فيما بين المتغيرات التي تحكم ظاهرة معينة، كل ذلك بقصد تفسير هذه الظاهرة وتوفير القدرة على التنبؤ بها"⁶.
- كما يجب تحديد العناصر الأساسية التي لا بد من توافرها في نظرية المحاسبة والتي تتمثل في القدرة على تمثيل الظواهر أو الأحداث الاقتصادية صوراً، رموزاً أو أعداداً، وشمولها لمجموعة من القواعد التي تمكن من تجميع تلك الرموز، وأخيراً القدرة على ربط تلك الظواهر بالواقع العملي في الحياة الاقتصادية .

1-2- مناهج البحث في المحاسبة

- كما هو الحال في بقية العلوم الأخرى فإن تشكيل نظرية محاسبية يتطلب تحديد المنهج أو المناهج العلمية المعتمدة والتي تمثل أداة الوصول إلى المعرفة العلمية، وقد أدى تباين الآراء والمداخل وتباين تقييم الممارسات والبحوث المحاسبية إلى تطبيق منهجين أساسيين: المنهج الوصفي والمنهج المعياري⁷.
- و تجدر الإشارة إلى أن هناك العديد من التقسيمات لمناهج البحث في نظرية المحاسبة، والتي تختلف من مرجع إلى مرجع، ما أدى إلى ظهور العديد من هذه المناهج، مع وجود بعض التداخل بين هذه التقسيمات، فنجد من يقسمها بين: منهج الأغراض لبناء نظرية المحاسبة، ومنهج المشاكل المحاسبية لبناء نظرية المحاسبة، المداخل التقليدية والمداخل الحديثة، المنهج العملي (مداخل غير نظرية)، مناهج النظرية شاملة (المدخل العلمي) المنهج الاستنباطي، المنهج الاستقرائي .
- وضمن هذا البحث نحاول التركيز على مناهج النظرية شاملة، فخلافاً للمنهج العملي فهناك من يطلق على مناهج النظرية الشاملة مصطلح المنهج العلمي والذي يجمع بين كل من المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي .

التأصيل النظري للمحاسبة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

أ- المنهج الاستقرائي

يركز المنهج الاستقرائي في تكوين النظرية البدء بدراسة وتحليل وفحص الحالات الجزئية والظواهر المشاهدة، ثم وضع الفروض التي تحل المشكلة وتفسر الظاهرة، ثم اختبار هذه الفروض تجريبياً، فإن ثبتت صحة فرض ما أصبح هذا الفرض مبدأً أو قانوناً علمياً، وإلا فقد الفرض قيمته العلمية، ويتطلب هذا الفرض الوضع الأخير إدخال بعض التعديلات على الفروض أو رفضها بالكامل والبحث عن فروض جديدة مفسرة وإجراء التجارب من جديد للوصول إلى فروض صحيحة تفسر الحقائق الملموسة.⁸

حيث يشكل المنهج الاستقرائي أداة المدرسة التجريبية في الإثبات، هذا المنهج الذي يحققه الانتقال المنطقي من الخاص إلى العام على عكس المنهج الاستنباطي الذي ينتقل من العام إلى الخاص.⁹

وأساس هذا المنهج هو تشخيص الممارسات الجارية في محاولة لترشيدها وتطويرها، وليس بهدف المحافظة عليها ولعل من أهم منظري هذا المنهج كل من: Paton and Ijiri, Litelton, Gilman, Beirman وقد ركز هؤلاء جهودهم على استخلاص الأسس والركائز النظرية للمحاسبة، من خلال حصر جميع ما يساهم في ترشيد وتحسين الممارسات المهنية.¹⁰

ب- المنهج الاستنباطي

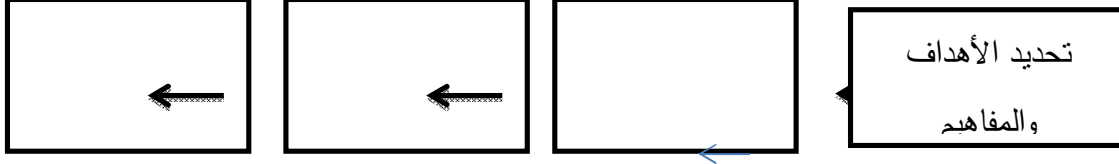
يقصد بالمنهج الاستنباطي الاعتماد على التسلسل المنطقي من الفروض أو البديهيات المسلم بها، إلى استنتاجات معينة تؤدي إلى تكوين نظريات خاصة محددة المعالم تفسر أوضاعاً خاصة¹¹، حيث يقوم هذا المنهج على العقل والتفكير والاستنباط المنطقي والقياس، ويتم فيه الانتقال من العام إلى الخاص.

وفي مجال بناء نظرية المحاسبة يتم التدرج من العام إلى الخاص أيضاً فيتم البدء بالفروض والمصادرات أو البديهيات والمسلمات المحاسبية، ليتم بعد ذلك واعتماداً على التحليل المنطقي وسلامة أسلوب القياس، الوصول منها إلى المبادئ المحاسبية التي يمكن الاسترشاد بها لتطوير الطرق والأساليب والاجراءات المحاسبية المطبقة في الممارسات المهنية.

ويوضح الشكل رقم (1) المنهج الاستنباطي المتبع في تكوين نظرية المحاسبة:

التأصيل النظري للمحاسبة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

الشكل رقم (1): المنهج الاستنباطي المتبع في تكوين نظرية المحاسبة



المصدر: د. رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 168 .

ومن خلال الشكل أعلاه يتضح في النظرية المحاسبية المكونة وفق مدخل الاستنباط أن الاجراءات المحاسبية مرتبطة بالمبادئ، وهذه بدورها مرتبطة بالمصادر التي ترتبط بالأهداف أي أن هيكل نظرية المحاسبة عبارة عن تتابع أو تسلسل من الأهداف إلى المصادر أو الفروض إلى المبادئ وأخيرا إلى الاجراءات، وأن كل ذلك في نهاية الأمر يعتمد على مضمون أهداف المحاسبة وأهداف التقارير المالية، وأنه إذا كانت الأهداف صادقة فيجب أن تكون الاجراءات صادقة أيضا بافتراض صحة أسلوب الاستنباط وعلى ذلك يصبح اختيار النظرية أمرا ضروريا .

ويمكن تقييم أعمال عدد من الباحثين في المحاسبة بأنها اعتمدت بشكل رئيسي المدخل الاستنباطي واعتبار مؤلفيها تبعا لذلك مؤلفين استنباطيين، ومن هذه الأعمال الدراسات المقدمة من " مونتنوسبرو Moonnitz and Sproux "، " إدواردز وبل Edwards and Bell " و " شامبرز Chambers " و " بياني Beanni " عام 1966 و عام 1977 الصادرين عن الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) و " باتون Paton " و " ألكساندر Alexander " .

وفي ظل المنهج العلمي يتم البحث عن المعرفة باستخدام كل من المنطق الاستنباطي والمنطق الاستقرائي مع التركيز عادة على الاستقرائي، وأن الاهتمام بالجانب الاستقرائي يتطلب الاعتماد بقدر الإمكان على البحث التجريبي، ويعتقد البعض أن البحث العلمي عملية مستمرة تتكون من ثلاثة عناصر أساسية هي: الاستنباط، الاستقراء، التجريب.¹²

وهو ما نتج عنه العديد من المداخل المعتمدة في تكوين نظرية للمحاسبة: مدخل الإفادة لمتخذي القرارات، المدخل التنبؤي، مدخل اقتصاديات المعلومات، مدخل المعلومات، مدخل الأحداث، المدخل الإقتصادي، المدخل الاجتماعي، المدخل الأخلاقي، المدخل الإيجابي .

2- القروض والمبادئ المحاسبية في ظل نظرية المحاسبة

استخدم المحاسبون اصطلاحات متعددة في محاولاتهم لوضع النظرية المحاسبية، ومن بين هذه الاصطلاحات: مبادئ، معايير، مفاهيم، قواعد، وقد اختلطت هذه المصطلحات ببعضها البعض بحيث أصبح من الصعب التمييز بينها، حتى أصبح كل منها يستخدم بديلا للآخر، بل لقد استخدم البعض اصطلاح (فروض) باعتباره ماثلا لكل واحد من تلك المصطلحات.¹³

التأصيل النظري للمحاسبة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

ويرجع عدم الاتفاق حول تحديد معاني هذه المصطلحات وتحديد مفهوم المبدأ إلى الاختلاف بين مواقف الباحثين المحاسبين من نظرية ومنهج البحث في المحاسبة، فالمتبنين للنظرية الاستنباطية، يرون أن المبادئ هي المصدر الأول الذي تشتق من نتائج معينة، والعكس من ذلك فإن معتدي النظرية الإستقرائية، يرون أن المبادئ هي نهاية البحث العلمي، ويعتبرون أن المبدأ فرض ثبت صحته إن أمكن التحقق منه بالتجربة.¹⁴

و كأساس للتمييز بين الفروض والمبادئ المحاسبية، يمكن اعتبار الفروض المحاسبية في مجموعة من المسلمات المقبولة قبولا عاما، وهي تضع الأساس للعملية المحاسبية، وتتميز بامتثالها للأغراض المحاسبة بصفتها مستخلصة من البيئة المحيطة بمنشآت الأعمال بجوانبها المختلفة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والقانونية¹⁵، وهي تمثل أساسيات اشتقاق المبادئ المحاسبية، كونها بديهيات ومسلمات لا تحتاج إلى برهان لإثبات صحتها، كما أنه يتعذر على أي أن يقيم الدليل على عدم وجودها .

2-1 الفروض المحاسبية

يمكن تعريف الفرض في مجال المحاسبة بأنه: "استنتاج يعبر عن فكرة موضوعية متعارف عليها بين المهتمين بالمحاسبة، ويعتبر الأساس الذي يستمد منه أو تبنى عليه المبادئ العلمية"¹⁶.

وهناك اختلاف بين الباحثين في تحديد الفروض المحاسبية، غير أنه يمكن تحديد أربعة فروض محاسبية أساسية متعارف عليها في المحاسبة وهي: فرض الشخصية المعنوية، فرض الاستمرارية، فرض ثبات وحدة النقد (فرض وحدة القياس)، فرض الفترة الزمنية (الدورية) (فرض الدورة المحاسبية)، فرض التوازن المحاسبي .

2-2- المبادئ المحاسبية

هناك من يؤكد أن المبادئ المحاسبية هي هدف نهاية البحث العلمي وليست بدايته ففي، المرحلة الأولى من البحث العلمي يحدد منظومة أهداف مستخدمى البيانات المحاسبية بشكل عام وأهداف التقارير المحاسبية بشكل خاص، وتوضع هذه الأهداف في منظومة متناسقة، ثم يلي هذه المرحلة مرحلة وضع القروض التي تمثل طريقا مؤقتا لتحقيق الأهداف السابقة، ويجب اختبار هذه القروض وفحص مدى صلاحيتها وملاءمتها للظروف المتغيرة باستمرار، وأخيرا تعتمد القروض في تحديد المبادئ المحاسبية التي تمثل المرشد أو الدليل لتحديد الإجراءات وحل المشكلات المحاسبية بما ينسجم مع منظومة الأهداف المعتمدة أساسا.¹⁷

وعليه قامت مهنة المحاسبة بتطوير قواعد وأحكام تم اشتقاقها من أغراض ومفاهيم المحاسبة تحكم تطوير الطرق المحاسبية وتنظم إجراءات إثبات وقياس الأحداث المالية لمنشآت الأعمال المختلفة والتقارير عنها، وأصبحت مقبولة قبولا عاما أسمتها مبادئ محاسبية.¹⁸

ويمكن تعريف المبدأ في مجال المحاسبة بأنه "اقتراح مؤكد قابل التطبيق في مجال معين، وحائز على القبول بين أعضاء المهنة، ومشتق بين الملاحظة أو الخبرة، ويعتبر مرشدا في مجال الإختيار بين البدائل التي تحقق الفرض المستهدف من النشاط"،¹⁹ ويعرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) المبدأ بأنه "قانون عام أو قاعدة عامة تستخدم كمرشد للعمل، وهو أرض

التأصيل النظري للمحاسبة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

صلبة أو أساس للسلوك أو التطبيق العملي".²⁰ فيعتبر المبدأ الأساس العلمي التي تستند إليه المحاسبة في إثبات العمليات المالية في الوحدات الاقتصادية.²¹

وتتبع أهمية المبدأ المحاسبي من قبوله العام من قبل الأكاديميين وأهل المهنة من المحاسبين، وهي ليست مجموعة من القوانين الجامدة، وإنما تطبيقات ومفاهيم وأعراف من صنع البشر تخضع للتقييم والتعديل كلما استدعت الظروف ذلك، عندما يكون بالإمكان التوصل إلى ما هو أفضل منها.²²

ومن خلال دراستنا للمبادئ المحاسبية تلاحظ الاختلاف بين الباحثين في عدد هذه المبادئ، ولكن بالرغم من ذلك نحاول التركيز على معظم المبادئ التي تحظى بإجماع جمهور المحاسبين وأهل المهنة وهي المبادئ التالية: مبدأ التكلفة التاريخية، مبدأ الإعتراق (تحقق) بالإيراد، مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، مبدأ الموضوعية، مبدأ الإفصاح التام، مبدأ الثبات في إتباع النسق، مبدأ التماثل والقابلية للمقارنة، مبدأ الحيطة والحذر، مبدأ الأهمية النسبية، مبدأ القياس الكمي، مبدأ (قيد) المنفعة .

3-المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS)

عملت معظم التنظيمات على تطوير قواعد وأحكام تم اشتقاقها من أغراض ومفاهيم المحاسبة تحكم تطوير الطرق المحاسبية، وتنظيم إجراءات وإثبات وقياس الأحداث المالية لمنشآت الأعمال المختلفة والتقرير عنها، وأصبحت مقبولة قبولاً عاماً أسمتها المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (GAAP).²³

لكن وفي ظل التطبيق العملي لهذه المبادئ ظهرت عدة سلبيات كان لها توسيع مجالات الإختلاف والتنوع في الممارسات المحاسبية، نتيجة ذلك عرفت المحاسبة تراجع عن مصطلح "المبادئ المحاسبية"، مستخدمة مصطلح "معايير محاسبية".

حيث تعتبر المعايير المحاسبية إحدى الأدوات الأساسية للتنظيم المحاسبي، لذا تتحلى المعايير المحاسبية بأهمية عالية من قبل المحاسبين والمراجعين في كل دول العالم، فهم غالباً ما يحرصون على مراعاة نصوص هذه المعايير في ممارستهم المحاسبية وإعدادهم للتقارير، كما جرت العادة أيضاً، يختتم المراجع لتقريره حول عملية المراجعة بعبارة "أن القوائم المالية للشركة محل المراجعة تم إعدادها وفقاً للمعايير المحاسبية المقبولة عموماً".²⁴

و يعرف المعيار الدولي بأنه عبارة عن بيان إداري مكتوب تصدره الهيئة المحاسبية المعنية، وهي لجنة معايير المحاسبة الدولية (حالياً مجلس معايير المحاسبة الدولية)، ويتعلق بعنصر محدد من القوائم المالية للوحدة الاقتصادية ونتائج أعمالها وبموجبه يتم تحديد الوسيلة المناسبة للقياس والعرض، أو كيفية التصرف والمعالجة في هذا العنصر لتحديد نتائج الأعمال وعرض المركز المالي لتلك الوحدة، ويلقى قبولاً عاماً على المستوى المحلي أو الإقليمي أو الدولي.²⁵

التأصيل النظري للمحاسبة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

3-1- التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

أعيد تسمية معايير المحاسبة الدولية لتصبح الآن "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"، حيث ينشر مجلس معايير المحاسبة الدولية معاييرها في سلسلة من البيانات تسمى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وفي بداياته اتبع مجلس معايير المحاسبة الدولية مجموعة معايير المحاسبة الدولية التي صدرت عن الهيئة التي سبقته وهي مجلس هيئة معايير المحاسبة الدولية، ويشمل مصطلح "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية والتفسيرات التي صاغتها لجنة التفسيرات أو لجنة التفسيرات القائمة السابقة²⁶.

يعتبر إسم المؤسسة وهو "مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" إسم جديد حل محل إسم "مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية" (IASB)، وسيكون مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) هو الهيئة التي تضع المعايير لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية²⁷، حيث وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية على القرار التالي في اجتماعه بتاريخ 20 أبريل 2001 "تبقى كافة المعايير والتفسيرات الصادرة بموجب التشريعات السابقة سارية ما لم وإلى أن يتم تعديلها أو سحبها، ويتجوز لمجلس معايير المحاسبة الدولية تعديل أو سحب معايير المحاسبة الدولية وتفسيرات لجنة تفسير المعايير الصادرة بموجب التشريعات السابقة لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية، بالإضافة إلى إصدار معايير وتفسيرات جديدة"²⁸.

لدى فإن استخدام مصطلح المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يشمل المعايير والتفسيرات التي وافق عليها مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومعايير المحاسبة الدولية IASs وتفسيرات لجنة تفسيرات المعايير SIC التي صدرت بموجب النظام الأساسي السابق²⁹.

المعايير والتفسيرات التي أصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية وتشمل³⁰: المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، معايير المحاسبة

الدولية، التفسيرات الدولية لإعداد التقارير المالية

3-2- أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية:

تمثل أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية فيما يلي³¹:

أ. تطوير مجموعة وحيدة من معايير إعداد التقارير المالية المقبولة عالمياً، العالية الجودة والقابلة للفهم والإنفاذ عالمياً، والمبنية على مبادئ محددة بوضوح، ينبغي أن تتطلب هذه المعايير وجود معلومات في البيانات المالية والتقارير المالية الأخرى ذات جودة عالية، وشفافة وقابلة للمقارنة لمساعدة المستثمرين و المشاركين في أسواق رأس المال المختلفة العالمية والمستخدمين الآخرين للمعلومات المالية في صنع القرارات الاقتصادية، وذلك من أجل المنفعة العامة .

ب. تعزيز الاستخدام والتطبيق الصارم لتلك المعايير .

التأصيل النظري للمحاسبة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

ت. في تحقيق الأهداف المتعلقة بالبندين (أ) و(ب)، مراعاة احتياجات مختلف أنواع وأحجام المنشآت، حسبما يكون مناسباً في الظروف الاقتصادية المختلفة. (حذف بند للمنشآت صغيرة ومتوسطة الحجم من الأهداف).

ث. تعزيز وتسهيل تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، كونها المعايير والتفسيرات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، من خلال تحقيق المقاربة بين معايير المحاسبة الوطنية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

4- الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

يطور مجلس معايير المحاسبة الدولية إطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية، وقد تم إصدار النسخة الأولى من إطار المفاهيم في سبتمبر 2010، حيث حل محل إطار إعداد وعرض البيانات المالية الذي وضعته الهيئة السابقة للمجلس في جويلية 1989³².

يضع إطار المفاهيم هذا التي تبنى عليها عملية إعداد و عرض البيانات المالية للمستخدمين الخارجيين و الغرض من إطار المفاهيم هذا هو³³:

أ. مساعدة المجلس في تطوير معايير دولية لإعداد التقارير المالية مستقبلية و في إعادة مراجعة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الموجودة .

ب. مساعدة المجلس في تحقيق التوافق بين الأنظمة، و المعايير المحاسبية و الإجراءات المتعلقة بعرض البيانات المالية من خلال وضع أسس لتقليل عدد المعالجات المحاسبية البديلة المسموح بها من قبل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية .

ت. مساعدة هيئات وضع المعايير الوطنية في تطوير معايير وطنية .

ث. مساعدة معدي البيانات المالية في تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية و في التعامل مع مواضيع ستكون موضوعاً لإصدار معيار تقرير دولي .

ج. مساعدة مدققي الحسابات في تشكيل رأي حول ما إذا كانت البيانات المالية متوافقة مع معايير المحاسبة الدولية .

ح. مساعدة مستخدمي البيانات المالية على تفسير المعلومات المدرجة في البيانات المالية المعدة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية .

خ. تزويد أولئك المهتمين بعمل لجنة معايير المحاسبة الدولية بمعلومات عن طريقها في صياغة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية .

د. ويمكن تناول الفصول الأربعة للإطار المفاهيمي لسنة 2010 السابقة الذكر بالتفصيل فيما يلي:³⁴

التأصيل النظري للمحاسبة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

4-1- هدف التقارير المالية ذات الغرض العام

يشكل هدف التقارير المالية ذات الغرض العام أساس إطار المفاهيم، فالجوانب الأخرى لإطار المفاهيم تتدفق بشكل منطقي من هذا الهدف .

فالهدف من التقارير المالية ذات الغرض العام هو تقديم معلومات مالية حول المنشأة المعدة للتقارير تكون مفيدة للمستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين في إتخاذ القرارات، ومن خلال المعلومات حول الموارد المالية للمنشأة الاقتصادية ومطالباتها والتغير في الموارد والمطالبات يمكن قياس الأداء المالي حسب محاسبة الاستحقاق أو حسب التدفقات النقدية السابقة .

4-2- المنشأة المعدة للتقارير (ينبغي إضافته، لم يصدر)

4-3- الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة

تحدد الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة التي تناقش في هذا الفصل أنواع المعلومات التي من المحتمل أن تكون مفيدة جدا، للمستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين في اتخاذ القرارات حول المنشأة المعدة للتقارير على أساس المعلومات الواردة في تقريرها المالي (المعلومات المالية) .

لكي تكون المعلومات مفيدة، يجب أن تكون ملائمة وتمثل بصدق ما تقصد تمثيله، ويتم تعزيز فائدة المعلومات المالية إذا كانت قابلة للمقارنة والتحقق والفهم ومقدمة في الوقت المناسب .

ووفق الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تقسم هذه الخصائص إلى نوعين:

3-1- الخصائص النوعية الأساسية

تشمل الخصائص النوعية الأساسية الملائمة و التمثيل الصادق

4-3-2- الخصائص النوعية المعززة

تعد قابلية المقارنة وقابلية التحقق والتقدم في الوقت المناسب وقابلية الفهم هي خصائص نوعية تعزز من فائدة المعلومات الملائمة والمثلة بصدق، ويمكن أن تساعد الخصائص النوعية المعززة أيضا على تحديد الطريقة التي ينبغي استخدامها من بين طريقتين لوصف الظاهرة إذا كان يعتبر أن كلاهما ملائمان وممثلان بصدق على نحو متكافئ .

التأصيل النظري للمحاسبة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

و يجب زيادة الخصائص النوعية المعززة إلى أقصى حد ممكن، غير أن الخصائص النوعية المعززة سواء مفردة أو مجتمعة، لا يمكن أن تجعل المعلومات مفيدة إذا كانت تلك المعلومات غير ملائمة أو غير ممثلة بصدق .

4-3-3- قيود التكلفة على المعلومات المالية المفيدة

تعد التكلفة قيوداً شائعاً على المعلومات التي يمكن تقديمها عبر التقارير المالية، كما أن الإبلاغ عن المعلومات المالية يفرض تكاليف، ومن المهم أن تكون تلك التكاليف مبررة بمنافع الإبلاغ عن تلك المعلومات، يوجد عدة أنواع من التكاليف والمنافع التي ينبغي دراستها .

4-4-4- إطار عام 1989: النص المتبقي .

لم يتم تعديل النص المتبقي من إطار إعداد وعرض البيانات المالية (1989) ليعكس التغيرات التي جرت نتيجة معيار المحاسبة الدولي 1 "عرض البيانات المالية" (حسبما تم تنقيحه عام 2008)، وسيتم تحديث النص المتبقي عندما يبحث المجلس في عناصر البيانات المالية وأسس قياسها .

4-4-4-1- الافتراض الأساسي (الاستمرارية)

يتم عادة إعداد البيانات المالية عادة على افتراض أن المنشأة هي عبارة عن منشأة مستمرة و سوف تستمر بالعمل إلى المستقبل المنظور، لذلك يفترض أنه ليس لدى المنشأة نية ولا حاجة لتصفية عملياتها أو تقليص نطاقها بشكل كبير، و في حال وجود مثل هذه النية أو الحاجة، قد يكون من الضروري إعداد البيانات البيانية وفق أساس مختلف، وإن كان كذلك يتم الإفصاح عن الأساس المستخدم .

4-4-4-2- عناصر البيانات المالية

تصور البيانات المالية الآثار المالية للعمليات والأحداث الأخرى وذلك لتجميعها وتوزيعها على تصنيفات رئيسية تبعا لخصائصها الاقتصادية، وتعرف هذه التصنيفات الرئيسية بعناصر البيانات المالية، فالعناصر المتعلقة مباشرة بقياس المركز المالي في الميزانية العمومية فهي الأصول والالتزامات وحق الملكية، والعناصر المتعلقة مباشرة بقياس الأداء في قائمة الدخل والمصروفات، ويعكس بيان التغيرات في المركز المالي عادة عناصر قائمة الدخل والتغيرات في عناصر الميزانية العمومية، وتبعا لذلك فإن إطار المفاهيم لا يحدد عناصر يمكن أن تعتبر فريدة بهذا البيان .

4-4-4-3- الاعتراف بعناصر البيانات المالية

التأصيل النظري للمحاسبة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

الاعتراف هو عملية الإدراج في الميزانية العمومية أو بيان الدخل للبند الذي يحقق تعريف العنصر وفي معايير الاعتراف المحددة في الفقرة اللاحقة، وهذا يستلزم وصف البند بالكلمات وبالمبالغ وإدخال هذا المبلغ في مجاميع الميزانية العمومية أو بيان الدخل، فالبنود التي تفي بمعايير الاعتراف يجب أن يعترف بها في الميزانية العمومية أو بيان الدخل، إن الإخفاق بالاعتراف بهذه البنوك لا يتم تصحيحه من خلال الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة أو الملاحظات أو المواد التفسيرية .

إن البند الذي يفي بتعريف العنصر يجب أن يعترف به إذا:

أ. كان من المحتمل أن أي منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة به سوف تتدفق إلى أو من المشروع .

ب. إن العنصر له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية .

ت. ويشمل الإعتراف بعناصر البيانات بالتفصيل الإعتراف بكل من الأصول، الإلتزامات، الدخل والمصاريف .

4-4-4- قياس عناصر البيانات المالية

القياس هو عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في البيانات المالية، والتي ستظهر بها في الميزانية العمومية وبيان الدخل، ويتضمن ذلك اختيار أساس محدد للقياس، و يستخدم عدد من الأسس المختلفة للقياس ولدرجات مختلفة وضمن تشكيلات متفاوتة من البيانات المالية، وهذه الأسس تشمل: التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة القابلة للتحقق (التسديد)، القيمة الحالية

إن قياس التكلفة التاريخية هي أكثر الأسس استخداما لدى المشاريع عند إعداد قوائمها المالية، وتستخدم عادة مع أسس قياس أخرى .

4-4-5- مفاهيم رأس المال والحفاظ على رأس المال

يجب أن يتم اختيار المفهوم المناسب لرأس مال المشروع على أساس حاجات مستخدمي بياناته المالية، وعليه يجب تبني المفهوم المالي لرأس المال إذا كانوا مستخدمو القوائم المالية مهتمين أساسا بالحفاظ على رأس المال الإسمي للمستثمر أو بالقوة الشرائية لرأس مال المستثمر، أما إذا كان اهتمامهم الرئيسي بالقدرة الإنتاجية للمشروع فإنه يتوجب استخدام المفهوم المادي لرأس المال، ويشير المفهوم الذي يتم اختياره إلى الهدف الذي يتم تحقيقه من تحديد الربح، حتى ولو كان هناك بعض الصعوبات في القياس عند تطبيق المفهوم .

التأصيل النظري للمحاسبة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

ثالثاً: الجانب التطبيقي للدراسة

حتى وإن اختلفت مكونات نظرية المحاسبة من باحث إلى آخر وذلك راجع إلى اختلاف مناهج البحث في المحاسبة، غير أن أهم هذه المكونات هي: تحديد أهداف التقارير المالية، الفروض المحاسبية، المبادئ المحاسبية، المفاهيم والتعريفات المحاسبية، الطرق والإجراءات والقواعد والمعايير التي تطبق في الواقع العملي .

ومن خلال هذا العنصر نحاول تقييم الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وذلك في إطار مكونات نظرية المحاسبة .

1- أهداف التقارير المالية

في دراستنا للحاجة إلى وجود نظرية للمحاسبة توصلنا أن الهدف الأساسي للمحاسبة هو تزويد المستخدمين بمعلومات مفيدة أي معلومات لها تأثير على اتخاذ القرار، وهو الهدف الأساسي لنظرية المحاسبة، وهو نفسه الهدف الذي ينطلق منه الإطار المفاهيمي وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية .

2- الفروض المحاسبية

تناول الإطار المفاهيمي في الفصل الرابع فرض أساسي واحد وهو فرض الإستمرارية،³⁵ أما فرض الإستحقاق فتم تناوله ضمن الإطار المفاهيمي في الفصل الأول الخاص بمهدف التقارير المالية ذات الغرض العام، وذلك بربطه بالأداء المالي³⁶ .

3- المبادئ المحاسبية

بالدراسة السابقة للإطار المفاهيمي سبتمبر 2010 نجد أن هذا الإطار لا يحتوي بشكل صريح على عنصر خاص بالمبادئ المحاسبية، لكنه يتناول المبادئ المحاسبية ضمن الفصل الثالث الخاص بالخصائص النوعية للمعلومات المالية، حيث يميز بين نوعين من الخصائص خصائص نوعية أساسية وخصائص نوعية معززة .

فالخصائص النوعية الأساسية تشمل مبدأ الملاءمة ومبدأ التمثيل الصادق، فالملاءمة تركز على القيمة التنبؤية والقيمة التأكيدية، إلى جانب أنه حتى تكون المعلومات ملائمة وصادقة يستوجب أن تكون ذات أهمية نسبية، وحتى يكون التمثيل صادق يجب أن يكون يحتوي مبدأ الكمال، مبدأ الحياد، مبدأ الخلو من الخطأ³⁷ .

أما الخصائص النوعية المعززة، وحتى تعزز من فائدة المعلومات الملائمة يجب ان تتضمن، مبدأ قابلية المقارنة، مبدأ قابلية التحقق، مبدأ التقديم في الوقت المناسب، مبدأ قابلية الفهم³⁸ .

التأصيل النظري للمحاسبة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

كما أدرج ضمن الفصل الثالث كذلك للإطار المفاهيمي مبدأ أو قيد الموازنة بين المنفعة والتكلفة، حيث يعتبره الإطار ضمن قيود التكلفة على التقارير المالية المفيدة³⁹.

أما مبدأ التكلفة التاريخية فتناوله الإطار المفاهيمي في الفصل الرابع كإحدى طرق القياس إلى جانب التكلفة الجارية، القيمة القابلة للتحقق، القيمة الحالية، وبالرغم من الانتقادات الموجهة لهذا المبدأ، غير أن الإطار المفاهيمي وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يعتبره. أكثر الأسس استخداماً لدى المشاريع عند إعداد قوائمها المالية، وتستخدم عادة مع أسس أخرى⁴⁰.

أما المبادئ المحاسبية الأخرى والتي لم يتناولها الإطار المفاهيمي فتم تناولها على مستوى معايير التطبيق العملي، وهي: مبدأ الإفصاح، مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف، . . . الخ.

4- المفاهيم والتعريفات المحاسبية

تعد المفاهيم المحاسبية بمثابة المنبع الأساسي الذي نشأت عنه الفروض والمبادئ المحاسبية والمفهوم من الزاوية النظرية هو " الناتج الذي ينشأ من خلال عملية تعريف وتصنيف ثم تفسير الظاهر المختلفة"⁴¹، يقصد بالمفاهيم والتعريفات المحاسبية تلك المصطلحات اللغوية التي تم اشتقاقها من اللغة الدارجة، لتعطي معاني جديدة تختلف عن معانيها الأصلية في اللغة، وتصبح لغة للمحاسبة أو لغة للأعمال، وهذه المفاهيم كثيرة ومتعددة، لتشكل مع الفروض والمبادئ المحاسبية الركائز والمقومات التي تقوم عليها نظرية المحاسبة⁴².

والإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، نجد أن الإطار المفاهيمي يشمل العديد من هذه المفاهيم والتعريفات المحاسبية وهي:

- تعريفات عناصر البيانات المالية، حيث تشمل تعريف البيانات المالية، تعريف العناصر المتعلقة بقياس المركز المالي وهي: الأصول، الإلتزامات و حقوق الملكية، وتعريف العناصر المرتبطة بالأداء وهي الدخل والمصاريف .

- تعريفات الإعتزاف بعناصر البيانات المالية، حيث تشمل تعريف الإعتزاف الذي يرتبط باحتمالية تحقق منافع إقتصادية و موثوقية القياس، كما تقدم التعاريف الخاصة بكل من: الإعتزاف بالأصول، الإعتزاف بالإلتزامات، الإعتزاف بالدخل، الإعتزاف بالمصاريف .

- تعريفات قياس عناصر البيانات المالية وذلك بإعطاء تعريف للقياس المحاسبي، وكذلك التعاريف الخاصة بالأسس المختلفة للقياس، التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة القابلة للتحقق، القيمة الحالية .

- مفاهيم رأس المال والحفاظ على رأس المال وتضمنت، المفهوم المالي لرأس المال، المفهوم المادي لرأس المال، مفهوم الحفاظ على رأس المال وتحديد الربح، فمفهوم الحفاظ على رأس المال المالي وأخيراً مفهوم الحفاظ على رأس المال المادي .

التأصيل النظري للمحاسبة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

5- إصدار معايير التطبيق العملي في ظل الإطار المفاهيمي

تعد الأساليب و أسس القياس والإفصاح المستخدمة في إعداد البيانات المالية، وكذلك الإجراءات التي تحكم المهنيين في ممارستها المهنية، هي الركيزة الأخيرة من ركائز نظرية المحاسبة ومقوماتها، وهي بمثابة المحصلة النهائية للمستويات المشار إليها سابقا في العناصر الأساسية للنظرية المحاسبية .

وفي إطار الدراسة السابقة للإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية وفق المعايير الدولية الصادر في سبتمبر 2010، يعتبر كهدف رئيسي لهذا الإطار مساعدة مجلس معايير المحاسبة الدولية في تطوير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المستقبلية ومراجعة المعايير الدولية لإعداد التقارير القائمة، وتضع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية شروط الإعراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتعامل مع العمليات والأحداث المهمة في الهدف العام للبيانات المالية .

ليس إطار المفاهيم معيار دولي لإعداد التقارير المالية، غير أنه لدى وضع سياسة محاسبية في غياب معيار أو تفسير معين ينطبق بشكل محدد على بند معين، يطلب من إدارة المنشأة الرجوع إلى المفاهيم الواردة في إطار المفاهيم ودراسة قابلية تطبيقها(أنظر معيار المحاسبة الدولية 8"السياسات، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"

ويستخدم مجلس معايير المحاسبة الدولية في إصدار المعايير والتفسيرات كل من المنهج الإستباطي، المنهج الإستقرائي، و المنهج التجريبي، بتطبيق المنهج القائم على أساس المبادئ والذي تم تأسيسه على إطار المفاهيم، كما يأخذ بعين الإعتبار المبادئ المنصوص عليها في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ويدرك المجلس أيضا أهمية تحقيق التوازن بين المنهج القائم على أساس المبادئ في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتقديم إرشادات بتفاصيل كافية لضمان أنها مفيدة وعملية .

كما يوضح مجلس معايير المحاسبة الدولية في أساس الإستنتاجات الأسس المنطقية وراء القرارات التي توصل إليها في تطوير أو تغيير معيار معين، والهدف من إطار المفاهيم هو تسهيل الصيغة الثابتة والمنطقية، كما أنه يوفر قاعدة من أجل استخدام المنطق في حل القضايا المحاسبية، وبعد التعاون الوثيق بين منهج عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية وأسلوب عمل الجهات الأخرى لوضع معايير المحاسبة أمرا هاما في تحقيق أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية .

كما يتجسد استخدام مجلس معايير المحاسبة الدولية للمنهج التجريبي في بعض الأحيان، وذلك من خلال العمل الميداني لاكتساب فهم أفضل حول كيف يمكن لمقترح ما أن يؤثر على الجهات التي تستخدم وتطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية .

التأصيل النظري للمحاسبة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

إن الهدف الرئيسي من برنامج البحث الخاص بمجلس معايير المحاسبة الدولية هو تحليل المشاكل المحتملة في إعداد التقارير المالية، عن طريق جمع الأدلة حول طبيعة ونطاق السلبيات وتقييم الطرق المحتملة لتحسين إعداد التقارير المالية أو معالجة جانب معين، وهو إحدى المداخل الرئيسية لبناء النظرية المحاسبية أي مدخل المشاكل المحاسبية .

بالإضافة إلى عمليات المراجعة ما بعد التطبيق التي تتم استجابة لمعيار دولي جديد أو تعديل رئيسي، قد يقرر مجلس معايير المحاسبة الدولية إجراء مراجعة ما بعد التطبيق استجابة للتغيرات في بيئة إعداد التقارير المالية والمتطلبات التنظيمية، أو استجابة للمخاوف حول جودة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي يعبر عنها المجلس الاستشاري أو لجنة التفسيرات أو واضعي المعايير أو الأطراف المعنية .

رابعا: نتائج الدراسة والتوصيات

في دراستنا الخاصة بتحليل وتقييم الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية وفق المعايير الدولية، وذلك في إطار مناهج البحث في المحاسبة ومكونات نظرية المحاسبة، خلصنا إلى النتائج التالية:

- يستخدم مجلس معايير المحاسبة الدولية في إصدار المعايير والتفسيرات كل من المنهج الإستنباطي، المنهج الإستقرائي، المنهج التجريبي، بتطبيق المنهج القائم على أساس المبادئ والذي تم تأسيسه على إطار المفاهيم، كما يأخذ بعين الاعتبار المبادئ المنصوص عليها في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ويدرك المجلس أيضا أهمية تحقيق التوازن بين المنهج القائم على أساس المبادئ في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتقديم إرشادات بتفاصيل كافية لضمان أنها مفيدة وعملية، والهدف من إطار المفاهيم هو تسهيل الصيغة الثابتة والمنطقية، كما أنه يوفر قاعدة من أجل استخدام المنطق في حل القضايا المحاسبية .

- يعد التعاون بين منهج عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية وأسلوب عمل الجهات الأخرى لوضع معايير المحاسبة - خاصة التقارب بين المجلس ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي - أمرا مهما في تحقيق أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية، حيث أن الهدف الرئيسي من برنامج البحث الخاص بمجلس معايير المحاسبة الدولية هو تحليل المشاكل المحتملة في إعداد التقارير المالية، عن طريق جمع الأدلة حول طبيعة ونطاق السلبيات وتقييم الطرق المحتملة لتحسين إعداد التقارير المالية أو معالجة جانب معين، وهو إحدى المداخل الرئيسية لبناء النظرية المحاسبية أي مدخل المشاكل المحاسبية .

- الهدف الرئيسي للمحاسبة هو تزويد المستخدمين بمعلومات مفيدة أي بمعلومات لها تأثير على اتخاذ القرار، وهو الهدف الأساسي لنظرية المحاسبة، وهو نفسه الهدف الذي ينطلق منه الإطار المفاهيمي .

التأصيل النظري للمحاسبة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

- أبقى الإطار المفاهيمي على فرض واحد وهو فرض الإستمرارية، حيث يعتبر العديد من منظري المحاسبة فرض استمراريته المنشأة حجر الزاوية في بناء نظرية المحاسبة، أما فرض الإستحقاق فتناوله الإطار ضمن هدف التقارير المالية ذات الغرض العام وذلك بربطه بالأداء المالي .

- الإطار المفاهيمي لا يحتوي بشكل صريح على عنصر خاص بالمبادئ المحاسبية، لكن يتناول المبادئ المحاسبية ضمن الفصل الثالث الخاص بالخصائص النوعية للمعلومات المالية، حيث يميز بين نوعين من الخصائص، خصائص نوعية أساسية وخصائص نوعية معززة، أما مبدأ التكلفة التاريخية فتناوله الإطار المفاهيمي في الفصل الرابع كإحدى طرق القياس إلى جانب مجموعة من الطرق، وعن باقي المبادئ المحاسبية الأخرى، فتم تناولها على مستوى معايير التطبيق العملي مثل: مبدأ الإفصاح، مبدأ الإعراف بالإيراد . . . الخ .

- يشمل الإطار المفاهيمي العديد من المفاهيم والتعريفات المحاسبية وهي: تعريفات عناصر البيانات المالية، تعريفات الإعراف بعناصر البيانات المالية، تعريفات قياس عناصر البيانات المالية ومفاهيم رأس المال والحفاظ على رأس المال .

- الهدف الرئيسي للإطار المفاهيمي هو مساعدة مجلس معايير المحاسبة الدولية في تطوير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المستقبلية ومراجعة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية القائمة، وتضع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية شروط الإعراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتعامل مع العمليات والأحداث المهمة في الهدف العام للبيانات المالية، ويستخدم المجلس في ذلك العديد من المناهج السابقة الذكر .

و من خلال النتائج السابقة فالتوصية الأساسية والتي توجه إلى مصممي الأنظمة المحاسبية على مستوى جميع دول العالم وهي ضرورة الإعتماد على الإطار المفاهيمي وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وذلك في حل المشاكل المحاسبية في الواقع العملي لأنه يشكل خلاصة الجهود العالمية في تطوير النظرية المحاسبية بشكل خاص والأنظمة المحاسبية بشكل عام، كما على مصممي الأنظمة المحاسبية مواكبة تطورات هذا الإطار المفاهيمي وتكييفها مع تغيرات البيئة المحاسبية لهذه الأنظمة .

الهوامش

1- Person, karl, the grammer of science, Meridon Book, 1960, pp (36,37).

2- Cohen, Moris and Nagel, Ernest : An introduction to logic and scientific method, Harcourt, london, 1963, p129

3-Kerling F .N :Fondations of Behavioral Reserch, New York, Holt, Rinchart and Winston, 1964, p11.

4- Hendriksen,E .S .H .andbreda,MF,Accounting theory , Irwin,1992,p22.

5- د . محمود السيد الناغي، الإتجاهات المعاصرة في نظرية المحاسبة، ط1، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة، 2006، ص 18 .

6- Belkaoui A .R, Accounting theory, 5th ed, Thomson, 2005, p108.

7- د . رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي- مدخل نظرية المحاسبة، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص ص (156، 157) .

8- د . رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي- مدخل نظرية المحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص 165 .

9- أ . د . حسين القاضي ود . مأمون محمدان، نظرية المحاسبة ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص ص (78، 79) .

التأصيل النظري للمحاسبة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

- 10- أ د . محمد مطر ود . موسالسيوطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، ط3، دار وائل للنشر، عمان، 2012، ص ص (80، 81) .
- 11- د . محمود السيد الناغي، ، ص 23 .
- 12- د . رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 170 .
- 13- د . سامي محمود الوفاء، نظرية المحاسبة، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص ص (73-74) .
- 14- أ د . حسين القاضي و د . مأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص 473 .
- 15-Belkaoui,A ,R, Accounting theory ,5ed, 2005,P210
- 16- د . محمود السيد الناغي، مرجع سبق ذكره، ص160 .
- 17- د . رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، مدخل نظرية المحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص 421 .
- 18 -Belkaoui,A .R,op,cit,p211.
- 19-Eric l . Kahler, A Dictionary, for accountants , 4 «editoin , prince (2), H Hall, Inc, 1970, p 100
- 20- Report N, Anthony, Management Accounting Richard D . Irwin, (1), 1970, p27.
- 21- د . هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية -الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي، الجزء الأول، ط2، دار الثقافة، عمان، 2011، ص 33 .
- 22- أ د . محمد مطر و د . موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص 54 .
- 23-Belkaoui,A .R,op,cit,p211.
- 24- محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاسها على الدول العربية، ط1، إترك للنشر والتوزيع، القاهرة، 2005، ص 57 .
- 25- غادر محمد ياسين، دور الهيئات الأكاديمية في اعتماد المعايير الدولية: ورشة عمل: معايير المحاسبة الدولية والتحديات الاقتصادية، كلية الاقتصاد بجامعة دمشق، كلية العلوم الاقتصادية وإدارة الأعمال بالجامعة اللبنانية، 13-14 آذار، ص 250 .
- 26- المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجزء "أ" إطار المفاهيم والمتطلبات، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2014، ص 9 .
- 27- المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجزء "ب" الوثائق المرافقة، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2014، ص 2252 .
- 28- المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجزء "أ" إطار المفاهيم والمتطلبات، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، طبعة 2010، ص 16 .
- 29- المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجزء "أ" إطار المفاهيم والمتطلبات، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، طبعة 2010، ص 16 .
- 30- المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجزء "أ" إطار المفاهيم والمتطلبات، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2014، ص 22 .
- 31- المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجزء "أ" إطار المفاهيم والمتطلبات، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، طبعة 2011، ص 16 .
- 32- المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجزء "أ" إطار المفاهيم والمتطلبات، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2011، ص 11 .
- 33- المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجزء "أ" إطار المفاهيم والمتطلبات، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2014، ص 21 .
- 34- المرجع السابق، ص ص(23-47) .
- 35- المرجع السابق 36 .
- 36- المرجع السابق، ص 25 .
- 37- المرجع السابق، ص ص(29-31) .
- 38- المرجع السابق، ص ص(31، 32) .
- 39- المرجع السابق، ص 33 .
- 40- المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجزء "أ" إطار المفاهيم والمتطلبات، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2014، ص 23
- 41-Work,H .I ,Tearney,M .G,andDodd,L .J .Accounting theory aconceptual and institutional approach ,south-westerncollege publishing,2001,p137 .
- 42- أ د . محمد مطر ود . موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص 53 .