

الفصل الأول

الإطار النظري للقياس والإفصاح المحاسبي

Conceptual Framework of Measurement and Disclosure in Accounting

- ١/١ طبيعة المحاسبة ومدى حاجتها لإطار فكري .
- ١/٢ الإطار النظري الفكري للمحاسبة .
- ١/٣ القياس والإفصاح في المحاسبة .
- ١/٤ أنواع التقارير المالية .
- ١/٥ التوافق المحاسبي في ظل البيئة الدولية .

١/١ طبيعة المحاسبة ومدى حاجتها لإطار فكري

The Nature of Accounting and the Need for Conceptual framework

تعتبر المحاسبة وليدة للظروف الاقتصادية والقانونية والاجتماعية ، وقد تطورت المحاسبة مع تطور الحاجة إلى البيانات المحاسبية لخدمة طوائف عديدة ، ولا شك أن المحاسبة وسيلة وليست هدفا ، وقد تطورت تلك الوسيلة من خلال مراحل متعددة من وسيلة لخدمة أصحاب المشروع **Ownership Purposes** إلى وسيلة لخدمة الإدارة **Management Purposes (Tool for Management)** إلى وسيلة لخدمة المجتمع **Social Purposes** .

يشير مفهوم المحاسبة كأحد فروع العلوم الاجتماعية الى ذلك النشاط الخدمي **Service Activity** الذى يختص بتحديد وقياس **Measuring** والتقرير **Reporting** عن المعلومات المتعلقة بإحدى الوحدات وتوصيلها الى المستخدمين المعنيين بغرض مساعدتهم فى اتخاذ القرارات الاقتصادية ، بعبارة أخرى تقوم المحاسبة كنظام تحليلي بتحديد الأحداث والمعاملات التى تصف النشاط الاقتصادى وتلخيصها وتبويبها فى عدد قليل من العناصر المترابطة وتجميعها والتقرير عنها بصورة عادلة لوصف المركز المالى ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية والتغيرات فى حقوق الملكية للمنشأة .

فالمحاسبة هى نظام معلومات **Information System** تتفاعل مع غيرها من النظم وهناك عديد من الأطراف التى تستخدم مخرجاتها سواء أكانوا داخلين **Internal Users** (إدارة المنشأة) أو أكانوا خارجيين **External Users** لهم مصالح مباشرة (كالمستثمرين الحاليين والمرقبين أو المقرضين الحاليين والمرقبين والعاملين الحاليين والمرقبين) أو لهم مصالح غير مباشرة (كالمحللين والوسطاء الماليين ، أو مصلحة الضرائب أو بورصات الأوراق المالية) .

وعادة ما يتم أداء الوظيفة المحاسبية في ضوء مجموعة من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عموماً (**GAAP** **Generally Accepted Accounting Principles**) والتي يتم إعدادها عن طريق الجهات المسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة .

ويشير مصطلح مبادئ **Principles** إلى الحقائق الأساسية التي تعتمد عليها حقائق أخرى ، أو بعبارة أخرى يقصد بها القوانين أو القواعد العامة التي تستخدم كمرشد للعمل أو الأساس الذي يرشد التطبيق العملي .

ويجب الإشارة إلى أن لفظ المبادئ عند استخدامه في المحاسبة لا يعنى قاعدة لا يمكن الخروج عنها أبداً حيث قد يتم مواجهة مجموعة من المبادئ المختلفة في أحد المواقف والتي يمكن تطبيقها على نفس الحالة ، وتثور المشكلة في تحديد أي المبادئ الأكثر ملائمة ومناسبة للتطبيق على تلك الحالة ، ولا شك أن الهدف من وضع تلك المبادئ المحاسبية يتمثل في تضيق فجوة الخلاف وعدم الاتساق في الممارسة العملية للمحاسبة ، والتعميم بصورة أوسع بتلك المبادئ التي تلقى قبولا عاماً عن طريق إصدار إيضاحات تصلح كمعايير لتقرير مدى ملائمة تطبيق أحد المبادئ المحاسبية لإعداد القوائم المالية .

وعموماً فإن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها تمثل المعايير التي في ضوئها يتم قياس العرض الصادق والعاقل للقوائم المالية ، وقد عرفتها النشرة الرابعة التي أصدرها مجلس مبادئ المحاسبة **APB** كما يلي :-

تتكون مبادئ المحاسبة المتعارف عليها من الأعراف **Conventions** والقواعد **Rules** والإجراءات **Procedures** الضرورية لتعريف وتحديد الممارسة المحاسبية المقبولة في وقت معين ولا تتضمن تلك المبادئ مجرد الإرشادات العريضة ، وإنما تتضمن أيضاً الممارسات والإجراءات التفصيلية .

وقد تطورت تلك الإرشادات والممارسات والإجراءات خلال عمر مهنة المحاسبة وهو ما عكسته النشرات الصادرة عن طريق لجنة إجراءات ومبادئ

المحاسبة ومجلس معايير المحاسبة المالية ، ويعد ذلك المجلس هو الهيئة المخولة حالياً فى الولايات المتحدة الأمريكية بإصدار مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، حيث تعد نشراته وتوصياته وتفسيراته من العناصر المكونة للمبادئ المحاسبية ، وعلى الرغم من أن مهنة المحاسبة لم تتجح حتى الآن فى صياغة عناصر مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بشكل لاليس فيه ولا غموض ، إلا أن المحاسبين المهنيين يبدون عند أدائهم لوظيفتهم كما لو كان ضمناً يعملون فى إطار المبادئ والمعايير والخصائص الكيفية والنوعية ، وتعتمد المنهجية الفكرية المحاسبية على متطلبين

أساسيين هما الملائمة وإمكانية الاعتماد **Relevance and Reliability** .

وتعتمد تلك المبادئ بوجه عام على نظرية المحاسبة التى تمثل تبريرات منطقية تستهدف تقديم إطار فكرى عام يمكن من خلاله تقييم التطبيقات المحاسبية بالإضافة الى استخدامها كمرشد لتطوير أى تطبيقات أو إجراءات جديدة ، ويفيد ذلك الإطار الفكرى للمحاسبة فى عديد من النواحي التالية :-

- A - ضمان الوصول الى مجموعة متناسقة من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها فى ضوء التعرف على مشكلات التطبيق والأسس السليمة لمعالجتها .
- B - ضمان الاستجابة الفورية لأية مشكلات تظهر فى مجال التطبيق العملى نتيجة تغير العوامل البيئية أو فى حالة اكتشاف أى مظاهر عدم اتساق بين المعالجات المختلفة .
- C - تعزيز إمكانية إجراء المقارنات **Comparability** بين القوائم المالية للشركات ومنشآت الأعمال المختلفة .
- D - زيادة وعى قراء ومستخدمى القوائم المالية بحدود واستخدام طبيعة معلومات المحاسبة وتعزيز إمكانية الاعتماد عليها .

ولا توجد نظرية واحدة للمحاسبة حتى الآن وإنما هناك العديد من النظريات التى تسعى الى تقديم تفسيرات وتنبؤات فى مجال المعرفة المحاسبية ، ومرد ذلك

وجود نتائج تطبيق مناهج مختلفة لتكوين مناهج مختلفة لوضع النظرية واختبار مدى صحتها ، حيث توجد نظريات وصفية **Descriptive Theories** تهدف الى وصف التطبيقات المحاسبية الكائنة بالفعل وهو ما قد يطلق عليها أيضا بالنظرية الايجابية **Positive Theory** ، وقد توجد نظريات معيارية أو فعالية **Normative Theories** تسعى الى البرهنة على ما يجب أن تكون عليه المحاسبة ، وبعض من النظريات ما تعتمد على المنهج الاستقرائي **Inductive Approach** في تكوين النظرية واختبار صحتها - حيث تعتمد على التوصل الى تعميمات بشأن الظاهرة عن طريق تجميع ملاحظات عنها كما أن البعض الآخر من النظريات يغلب عليها استخدام المنهج الاستنباطي **Deductive Approach** التي تعتمد على التوصل الى بعض النتائج التي تتسق مع الفروض والمقومات الموضوعية سلفا .

تهتم النظرية المحاسبية بدراسة الأسباب التي أدت إلى وجود مجموعة معينة من القواعد أو المبادئ المحاسبية وتبحث في المنطق وراء تلك القواعد ومدى ملائمتها للظروف الاجتماعية والاقتصادية السائدة .

وإذا كانت المحاسبة قد تطورت كفن عملي ، كان هناك تطور نظري ، ولو أن ذلك التطور العملي قد سبق التطور النظري ، فإن المحاسبة في وضعها القائم قد تطورت من خلال مصدرين نظري وعملي ويمكن التعبير عن ذلك من خلال الشكل رقم (١/١) .

١ - التطور في الممارسة العملية للمحاسبة

لقد استخدمت الممارسة العملية للمحاسبة مدخل حل المشاكل **Problem - Solving Approach** ، حيث عندما تنشأ مشكلة معينة ترتبط بأحد عمليات المشروع يقوم المحاسب بتصميم مجموعة من الإجراءات لحل تلك المشكلة ، وقد تم الاعتماد على ذلك المدخل الذي يقوم على الممارسة العملية ومن ثم فإن الممارسة العملية للمحاسبة قامت على تطوير عملي وتعديل للإجراءات القائمة كلما دعت الحاجة إلى ذلك نتيجة توافر ظروف ومشاكل مستحدثة .