

الفصل التاسع

الأطر الفكرية للمحاسبة المالية

obeikan.com

أولاً: الإطار الفكري للمحاسبة / الولايات المتحدة الأمريكية (18)

1. أسلوب التطور:

لقد استخدم المجلس (FASB) مزيجاً من الأساليب العملية والعلمية. فالأسلوب الفرضي كان هو الأسلوب الواضح في بناء الإطار الفكري الأمريكي «Prescriptive»، بالإضافة إلى استخدام الأسلوب الوصفي أحياناً أخرى.

ويمكن تلخيص المراحل التي مرّ بها تطوير الإطار الفكري فيما يلي:

□ لقد بدأ التفكير في بناء إطار فكري للمحاسبة حال تأسيس المجلس (FASB)، حيث تم إعداد أول مسودة لأهداف القوائم المالية عام 1974م، تأسيساً على نتائج لجنة «Trueblood».

□ أُصدر في عام 1976م بيانان تحت عنوان مسودة رقم (2)، ورقم (3)، وحدد فيهما عناصر القوائم المالية وقياسها.

□ بعد مناقشات وحوار فكري ومهني خلال فترة السبعينيات الميلادية من القرن العشرين، تم إصدار أول مسودة بيان تحدد أهداف المحاسبة المالية تحت اسم «SFAC-1» التي تمثّل تحولاً رسمياً من الأسلوب الوصفي إلى التركيز على المستفيد من تلك القوائم والتقارير كمنطلق لتحديد تلك الأهداف.

□ في بداية الثمانينيات الميلادية من القرن العشرين تم إصدار مسودتين لبيانين تحت عنوان «مسودة خصائص المعلومات» (SFAC-2)، و«عناصر القوائم المالية»، (SFAC-3)؛ كما تم إصدار مسودة (SFAC-4) المتعلقة بامتداد تطبيق أهداف المحاسبة للوحدات غير الهادفة للربح.

□ أدى إصدار تلك المسودات المتعاقبة وما أحدثته من أفكار تطويرية، إلى إثراء الفكر المحاسبي، وعلى الأخص تحديث فكرة أهداف المحاسبة لتشمل تحقيق أهداف المستفيدين، بالإضافة إلى تلميح إعادة تعريف الدخل الشامل،

وما تحمله من أفكار لاستخدام القيمة الحالية كأساس لقياس بعض عناصر القوائم المالية.

وفي عام 1983م، أجل المجلس (FASB) الفكرة الأساسية لبناء القياس المحاسبي وغير مسار إصدار الإطار ليشمل محاولة الوصول إلى اتفاق بين الأكاديميين والمهنيين على بعض الأفكار، ومحاولة إصدار الإطار الفكري متكاملًا على ما يتم الاتفاق عليه؛ وبناءً على ذلك تم في عام 1984م إصدار البيان رقم (SFAC-5)، الاعتراف والقياس لعناصر القوائم المالية الذي كان في واقع الأمر حلًا وسطًا للقياس، وهو الاستمرار باستخدام الكلفة التاريخية وعدم إقفال الباب على استخدام القيمة الحالية لبعض العناصر؛ كما تم في عام 1985م إصدار (SFAC-6) الذي تم فيه تعديل (SFAC-3) لتعريف عناصر القوائم المالية لتشمل أيضاً عناصر القوائم المالية للوحدات المحاسبية غير الهادفة للربح؛ وأخيراً تم في عام 2000م إصدار (SFAC-7) الخاص باستخدام معلومات التدفق النقدي والقيمة الحالية في المحاسبة.

ولا شك أن البيانات السبعة المصدرة من قبل المجلس (FASB)، على مدى أكثر من عشرين عاماً، تمثل في واقع الأمر دستوراً أثبت أحياناً أهميته كأساس لإصدار معايير المحاسبة في أمريكا، وما زال حتى الآن تطويره مستمراً حسب تغير الزمان والمكان، على الرغم من الانتقادات التي واجهها المشروع خلال مراحل تطويره، ومنها على سبيل المثال لا الحصر ما أورده أحد رواد المحاسبة Solomons⁽¹⁹⁾ بأن الإطار النظري لا يمكن اعتباره دستوراً للمهنة؛ لكون الدستور لا بد أن يُعنى بأغلبية لتطبيقه وأن يكون في شكل قانون لزمان ومكان محدد، وما أورده أيضاً Miller⁽²⁰⁾ من أن هناك أساطير ومغالطات (Myth) تم تداولها في مراحل بناء الإطار، من كونه دستوراً، وأنه سيصبح محددًا أساسياً لإصدار المعايير، وأن هذه المعايير ستكون مقبولة ومتسقة مع غيرها، ويرى أن مثل هذه المغالطات أو التمنيات ستحول دون تحقيق الإطار لأهداف إعدادها؛ كما تم انتقاد

الإطار الفكري؛ لأنه لن يكون حلاً لجميع مشكلات المحاسبة ولكن أسلوباً لتأجيل المشكلات الحالية؛ حتى يتم حلها مع مرور الوقت.

2. الهدف

حددت الفقرة رقم (2) (H) (III) من قواعد وإجراءات مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) أن الهدف الأساسي من الإطار الفكري الأمريكي يكمن في:

□ ترسيخ أهداف المحاسبة المالية ومفاهيمها، والمكونة كقاعدة أو أساس لإعداد معايير المحاسبة والتقارير.

□ إعطاء إرشادات لحل مشكلات المحاسبة المالية والتقارير التي لا يتم تغطيتها بالمعايير الراهنة.

□ تعزيز ثقة المستفيدين في محتويات القوائم المالية والتقارير ومحدودية معلوماتها، ومن ثم تحديد مخاطر استخدامها لاتخاذ القرارات.

3. ملخص المكونات

يتكون الإطار الفكري للمحاسبة الأمريكية من ثلاثة مستويات يمكن تلخيصها في الشكل الآتي:

المحدوديات	المبادئ:	الفرضيات:
□ الكلفة والمنفعة	□ الكلفة التاريخية	□ الوحدة المحاسبية
□ الأهمية النسبية	□ تحقيق الإيراد	□ الاستمرارية
□ خصوصية الصناعة	□ التغطية	□ الوحدة النقدية
□ التحفظ	□ الإفصاح الكامل	□ الدورية

المستوى الثالث

Sfac-5,7

المستوى الثاني	العناصر:	الخصائص النوعية:	SFAC - 2 SFAC - 3, 4, 6
	<input type="checkbox"/> الأصول <input type="checkbox"/> الخصوم <input type="checkbox"/> حقوق الملكية <input type="checkbox"/> الاستثمار من الملاك <input type="checkbox"/> الموزع إلى الملاك <input type="checkbox"/> الدخل الشامل <input type="checkbox"/> الإيراد <input type="checkbox"/> المصروف <input type="checkbox"/> المكاسب <input type="checkbox"/> الخسائر	<input type="checkbox"/> الملاءمة <input type="checkbox"/> الثقة <input type="checkbox"/> القابلية للمقارنة <input type="checkbox"/> الثبات	
المستوى الأول	الأهداف:		SFAC - 1
	<input type="checkbox"/> أهميتها في اتخاذ القرارات الاستثمارية وقرارات الائتمان. <input type="checkbox"/> أهميتها في تحديد التدفقات النقدية المستقبلية. <input type="checkbox"/> أهميتها في تحديد موارد المنشأة والمستحقات على تلك الموارد والتغيرات التي تطرأ عليها.		

أ- المستوى الأول: (الأهداف -1 SFAC)

يحتوي المستوى الأول تحديداً على أهداف التقارير المالية لمنشأة الأعمال، وذلك باستخدام الأسلوب الفرضي (Prescriptive)، أي البدء من أعلى الهرم إلى أسفله أو ما يُعرف بـ (Top-down)، ولذا حدد المجلس (FASB) أهدافاً عامة للتقارير المالية، ثم تبعها توصيف لتلك الأهداف، ولم تقتصر تلك الأهداف على القوائم المالية المعتاد إعدادها ونشرها، بل شمل معنى أوسع، حيث شمل التقارير المالية.

وحددت الفقرة رقم (33) من (SFAC-1) أن التقارير المالية لا تقتصر حدودها على القوائم المالية، بل تتعداها لتشمل جميع وسائل إيصال المعلومات إلى المستفيدين مباشرة أو غير مباشرة والمنتجة من خلال النظام المحاسبي سواء أكان خاصاً بمراد الوحدة المحاسبية أو المستحقات على تلك الموارد والتغيرات التي تطرأ عليها.

وحددت الفقرة رقم 34 من البيان (SFAC-1) الأهداف العامة للتقارير المالية؛ لكونها أداة لتزويد معلومات مفيدة للمستثمرين الحاليين والمتوقعين والمقترضين الحاليين والمرقبين وغيرهم من المستفيدين، وذلك لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الرشيدة، سواء أكانت استثمارية أم ائتمانية أم غير ذلك.

وتفصّل الفقرة رقم (40) من البيان (SFAC-1) تلك الأهداف العامة لتشمل مساعدة المعلومات للمستثمرين الحاليين والمتوقعين والمقترضين الحاليين والمرقبين وغيرهم من المستفيدين في تقدير قيمة ووقتية التدفقات النقدية المستقبلية، سواء من توزيعات الأرباح أو الفوائد وكذا تدفقات المبيعات وتسديد القروض واستحقاقاتها، بالإضافة إلى تقييم مخاطر الاستثمار والائتمان وغيرها من القرارات.

وتضيف الفقرة رقم (40) أن من أهداف التقارير المالية التفصيلية تقديمها معلومات عن موارد المنشأة المالية والمستحقات على تلك الموارد، بالإضافة إلى تأثير العمليات والأحداث والظروف على تلك الموارد والمستحقات عليها.

وأخيراً، فإن الهدف العام والأهداف الثلاثة التفصيلية لا يمكن تحقيقها كما حددتها الفقرة رقم (34) إلا إذا كان لدى المتلقي قدر معقول من الفهم للمنشأة ونماذج أعمالها والاقتصاد بشكل عام وبيدّل الجهد لدراسة تلك المعلومات والتحقق منها.

ب- المستوى الثاني: خصائص المعلومات والعناصر والأهداف SFAC-2,3,4,6

يشمل المستوى الثاني من الإطار الفكري للمحاسبة الأمريكي على تحديد للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وكذا عناصر القوائم المالية لمنشآت الأعمال، حيث صدر في هذا المستوى أربعة بيانات حُدد في البيان رقم (2) الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية لتشمل خصائص جودة أساسية، منها الملاءمة «Relevance»، حيث تُعدّ المعلومات ملائمة إذا كانت وسيلة مساعدة

لمتخذي القرار لتقييم البدائل المستقبلية للتنبؤ عن حالة محددة، وأن تأتي في الوقت الملائم، وإمداده بمعلومات عكسية بعد انتهاء اتخاذ ذلك القرار أو بمعنى آخر، تُعدّ المعلومة ملائمة إذا ساعدت المستفيد، في حدود خطر معين، على التنبؤ بالمستقبل أو تقييم عادل للماضي. كما أن خاصية الثقة بالمعلومة والاعتماد عليها «Reliability» تعني أن تكون المعلومات عاكسة للحقائق المتاحة ومحايدة. وحدد البيان رقم (2) أيضاً خاصيتين ثانويتين هما القابلية للمقارنة والثبات. أما البيان رقم (3) فلقد خُصص لتحديد عناصر القوائم المالية وتعريف كل عنصر تعريفاً عملياً دقيقاً؛ وُحدد العنصر بكونه اللبنة الأساسية لبناء القوائم المالية أو مجموعة من العناصر المكونة للقوائم المالية. ولقد شمل البيان عشرة عناصر أساسية للقوائم المالية، هي:

- الأصول
- الموزع للملاك
- المكاسب
- الاستثمارات من الملاك
- المصروفات
- حقوق الملكية
- الإيرادات
- الخصوم
- الدخل الشامل
- الخسائر

واستخدم البيان أسلوب الهرمية في تعريف وتحديد تلك العناصر، حيث ينطلق من فلسفة فكرية، فحواها أن المنشأة تبدأ من أصل وتنتهي أيضاً بأصل أو مجموعة من الأصول. ولذا فإن تعريف وتحديد الأصل بشكل دقيق يؤدي مباشرة إلى تعريف كافة العناصر التسعة الأخرى؛ حيث تم تعريف الأصل بكونه منافع اقتصادية يُحتمل أن تحصل عليها الوحدة المحاسبية في المستقبل نتيجة معاملات تمت في الماضي. والخصوم بأنها تضحيات يُحتمل أن تقدمها في المستقبل وحدة معينة لأخرى نتيجة التزامات قائمة بتمويل «أصول»، وتترتب الالتزامات عن معاملات أو أحداث في الماضي. أما حقوق الملكية فهي مقدار ما تبقى من الحقوق على أصول وحدة محاسبية معينة بعد استبعاد الالتزامات.

وتُعرف استثمارات المالكين بأنها مقدار الزيادة في صافي أصول الوحدة نتيجة تحويل أشياء ذات قيمة من وحدة محاسبية لأخرى؛ بهدف الحصول على حقوق

ملكية أو زيادة ما تملكه من تلك الحقوق. أما التوزيعات على المالكين فيُقصد بها النقص في صافي الأصول نتيجة تحويل أصول أو تقديم خدمات أو تحمل التزامات لصالح المالكين. وعرفّ البيان الدخل الشامل بأنه التغير في حقوق المالكين لوحدة محاسبية خلال فترة معينة نتيجة تعاملات مع غير المالكين أو نتيجة ظروف وأحداث أخرى. كما عرفّ الإيراد بكونه التدفقات الداخلة أو زيادة أخرى في «أصول» وحدة محاسبية معينة أو تسويات لالتزامات هذه الوحدة خلال فترة زمنية معينة نتيجة بيع السلع وتسليمها أو إنتاج سلع أو تأدية خدمات أو أي أنشطة أخرى ضمن العمليات الرئيسية المستمرة، أما المصروفات فهي تدفقات خارجية أو استنفاد للأصول أو تحمل لالتزامات خلال فترة معينة نتيجة بيع سلع أو تسليمها أو إنتاج سلع أو تأدية خدمات أو ممارسة أي أنشطة أخرى مما يدخل ضمن العمليات الرئيسية. أما المكاسب أو (الخسائر) فعرفها البيان بكونها الزيادة (النقص) في حقوق الملكية نتيجة المعاملات العرضية للوحدة المحاسبية مع غيرها من الوحدات والظروف المحيطة بها، ونتيجة كافة الأحداث والظروف التي تتأثر بها تلك الوحدة خلال فترة زمنية معينة فيما عدا المصروفات والإيرادات والاستثمارات (سلباً وإيجاباً) من المالكين.

ويتضح من سرد تلك التعاريف اعتمادها على تعريف الأصل، فإذا لم يكن ذلك التعريف دقيقاً أدى إلى انتقال تلك السلبية إلى باقي عناصر القوائم المالية الثلاث الخاصة بلحظة معينة (الأصول، الخصوم، حقوق الملكية) والسبعة الخاصة بفترة زمنية معينة (استثمارات الملاك، والموزع عليهم، والدخل الشامل، والمصروفات، والإيرادات، والمكاسب، والخسائر) ولذا استخدم البيان فكرة الارتباط «Articulation» عند تقسيمه للعناصر إلى قائمتين، أو لاهما: الخاصة بلحظة معينة والأخرى بفترة معينة، فارتباط العناصر يعني أن أي تغيير في عناصر القائمة الأولى (لحظة معينة)، أي الأصول والخصوم وحقوق الملكية، غير تلك الناتجة من الاستثمار والاقتراض وتسديداته، تكون متساوية مع التغيرات الناتجة من الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر في القائمة الثانية (فترة معينة)، وهي مساوية للدخل الشامل، أو بمعنى آخر:

Δ في صافي الأصول بين فترة وأخرى، مع افتراض ثبات التغيرات الرأسمالية = Δ الناتج من الإيراد/المصرفوف / المكاسب/الخسائر.

كما أن البيان تطرق إلى تعريف الأحداث والظروف والعمليات، وكذا تحديد أساس الاستحقاق كأساس لإعداد القوائم المالية، وتثبيت التوزيع كأساس منطقي للمضاهاة، وتحديد القواعد الأساسية التي تحكم الاعتراف والتحقق في المحاسبة.

وعلى الرغم من أن البيان (SFAC-6) أعتبر رسمياً تعديلاً للبيان رقم (SFAC-3) الخاص بعناصر القوائم المالية، إلا أنه لم يحدث فعلياً تغييراً جذرياً لتعريف تلك العناصر سوى الجدول في انطباق تلك التعاريف على الوحدات غير الهادفة للربح، فبدلاً من اعتبار صافي الأصول للملاك تم تعديلها؛ لتكون صافي الأصول للمنظمة، وذلك ليشمل التعريف تلك الوحدات غير المملوكة بالمعنى المتعارف عليه، كما تم تعديل طبقات العناصر من عناصر لفترة معينة ولحظة معينة إلى طبقة خاصة هي أصول متغيرة، وأصول مقيدة وقتياً، وأصول غير مقيدة، وتشمل الأولى تلك الأصول التي لا يجوز استخدامها أو صرفها إلا بموافقة مقدمها مثل الوقف على سبيل المثال، والثانية خاصة بالأصول التي لا يجوز استخدامها إلا بشروط محددة، وفي حالة انطباق تلك الشروط يجوز استخدامها أو إنفاقها أو صرفها، أما الأخيرة فتلك الموارد التي يجوز استخدامها أو إنفاقها أو إنفاق مردودها دون شرط أو قيد.

أما البيان رقم (SFAC-4) فلقد خصص لتحديد أهداف التقارير للوحدات غير الهادفة للربح، ولم يشمل البيان الوحدات الحكومية لكون المحاسبة لتلك الوحدات يتم تقييمها ومراقبتها من قبل مكتب المحاسبة «Gao» (Government Accounting Office) ولها معاييرها المحاسبية التي تنظم قياس أحداثها والعرض والإفصاح عن معلوماتها. لذا تشمل تلك الوحدات غير الهادفة للربح تلك التي تتلقى تبرعات من أفراد ومؤسسات دون

ربطها بعائد مالي مستقبلي، وتلك الوحدات التي تقدم سلعاً أو خدمات دون هدف ربحي. وتلك الوحدات الأخرى التي لا تؤوّل صافي أصولها في حالة تصفيتها لأي جهة محددة وإنما تملك للعامة؛ ولقد حدد البيان أهداف التقارير للوحدات غير الهادفة للربح ليشمل الإمداد بمعلومات مفيدة لمقدمي الموارد الحاليين والمرقبين والمستفيدين الآخرين لاتخاذ قرارات رشيدة تتعلق بالاستخدام الأمثل لموارد المنظمة.

ج- المستوى الثالث

الاعتراف والقياس واستخدام معلومات التدفق النقدي والقيمة الحالية. لقد قُصد بإصدار البيان (SFAC-5) معالجة مشكلة القياس والاعتراف بالدخل بشكل شفاف ومحاولة تحديد أطر القياس بكل وضوح. فيما يتعلق بالاعتراف «Recognition»، فإن البيان ثبت التطبيقات الحالية ولم يورد جديداً في هذا الإطار، كما أضاف بأن مزيداً من الإفصاح قد يكون حلاً لمشكلة الاعتراف خارج إطار القوائم المالية. كما فرق البيان بين الدخل «Income»، والربح «Earning»، والدخل الشامل «Comprehensive». فالربح يختلف عن الدخل، حيث لا يشمل الأول أي تعديلات تحدث نتيجة أحداث سابقة، مثل التغيرات المحاسبية سواء في المبادئ أو التقدير أو الأخطاء. أما الفرق بين الربح، والدخل الشامل فهو أن الأخير يشمل الربح بالإضافة إلى التعديلات عن فترات سابقة، وكذا التغيرات في صافي الأصول التي تم الاعتراف بها في الفترة ولم يتم احتسابها من ضمن صافي الدخل كالتغيرات في قيم الاستثمارات وكذا التغير في ترجمة قيمة العملات وغيرها من التعديلات المشابهة.

وحدد البيان أربع قواعد للاعتراف، تشمل انطباق تعاريف العناصر، بالإضافة إلى القابلية للقياس، أو توافر خصائص يُعتمد عليها لترجمة الحدث المالي، وأن تكون المعلومات ملائمة، وبالإمكان الاعتماد عليها، بحيث تكون عاكسة للحقيقة، ومحايدة، وقابلة للتحقق.

أما فيما يتعلق بالقياس فقد اعترف البيان بخمس وسائل أو طرق لقياس الأصول والخصوم تشمل الكلفة التاريخية، والقيمة الحالية، وقيمة الإحلال، وصافي القيم المحققة، والقيم الحالية للتدفقات النقدية.

كما حدد البيان خمس قوائم مالية يمكن إعدادها لعكس نتائج القياس المحاسبي، تشمل قائمة المركز المالي، وقائمة الربح، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التدفق النقدي، وقائمة الاستثمارات والتوزيعات على الملاك؛ وهنا يجب التنويه أن قائمة الربح ليست جديدة؛ لأنها تعني قائمة الدخل المطبقة حالياً، أما قائمة الدخل الشامل فهي قائمة جديدة اعترف بإضافتها؛ لكي يتم إصدار البيان بإجماع أعضائه، لكونها ليست مطبقة في الواقع.

وأخيراً حدد البيان افتراضات القياس الأساسية كالوحدة المحاسبية، والاستمرارية، والدورية، كما حدد البيان المبادئ لتشمل الكلفة التاريخية، والاعتراف بالإيراد، والمضاهاة، والإفصاح الشامل، كما تشمل أيضاً محددات القياس بمقارنة الكلفة والمنفعة، والأهمية النسبية، وخصائص الصناعة والتحفيز ولم تخرج تعريفات تلك الفروض والمبادئ عما تم استقراره في أدبيات المحاسبة سوى التركيز على الكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي وأن القيم الأخرى يمكن أن تكون مفيدة، ومنذ ذلك التاريخ بدأ فعلاً، سواء في أمريكا أو حول العالم، إدخال بعض خصائص القيم الحالية كأساس للقياس المحاسبي وليس جزءاً من الاعتراف بالدخل.

أما البيان (SFAC-7) فصدر في فبراير عام 2000م، تحت عنوان: «استخدام معلومات التدفق النقدي والقيمة الحالية في القياس المحاسبي»، والذي أشير فيها إلى شيوع استخدام قيم سوقية لقياس بعض عناصر القوائم المالية، وعلى الأخص الأصول والخصوم، وذلك باستخدام أساليب مثل التدفقات النقدية والقيم الحالية وقيم السوق المالي، ويُقدم هذا البيان أسلوباً موحداً أو طريقة محددة لاحتساب التدفقات النقدية المستقبلية، سواء استخدمت لتحديد قيمة الأصل أو الخصم أو

غيرهما، كما يعطي المبادئ الأساسية التي تتحكم في استخدام القيمة الحالية، وذلك عند استخدام طريقة التدفقات النقدية، وكذا محدودية استخدامها.

وخلاصة القول، بعد استعراض تلخيص لأهم مكونات الإطار الفكري للمحاسبة في أمريكا: إن هذا الإطار خط الطريق أمام دول العالم بضرورة بناء إطار فكري قد يكون حلاً لمشكلة الاعتراف والقياس للمحاسبة المالية في زمان ومكان محدد، وعلى الرغم من الانتقادات اللاذعة التي واجهها المشروع في مراحل تطويره إلا أن صموده مدة تزيد عن ثلاثين عاماً، واستخدامه كوسيلة أو حجج عند إعداد معايير المحاسبة كان من أهم النقاط الإيجابية لذلك المشروع.

كما يجب هنا الاعتراف بأن الإطار النظري لا يمكن بأي حال أن يكون بديلاً «لنظرية المحاسبة» الوحيدة، ولن يكون حائلاً دون استمرار المحاولات لبناء مثل هذه النظرية، لكونها الحل الأمثل لبناء معايير المحاسبة التي تمثل قياساً محاسبياً عادلاً للجميع؛ وما دام هذا الهدف لم يتم التوصل إليه فكرياً أو تطبيقياً، فإن الإطار الفكري للمحاسبة يبقى الأداة المتوافرة التي تمثل أساساً أو دستوراً لمعدي معايير المحاسبة حالياً.

ثانياً: الإطار الفكري للمحاسبة دولياً

1. الأهداف

بدأ مشروع بناء إطار فكري للمحاسبة الدولية في منتصف الثمانينيات الميلادية من القرن العشرين، وتم اعتماد المشروع بشكل متكامل في إبريل عام 1989م وتم نشره رسمياً للعموم في يوليو 1989م، واعتمد بشكل رسمي من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) في إبريل عام 2000م، ليشمل الإطار الفكري للمحاسبة الدولية. ويهدف الإطار الفكري أو النظري إلى وصف المفاهيم الأساسية المعتمد عليها في إعداد القوائم المالية حول العالم أو لأعضائه على الأقل، كما يهدف أيضاً إلى تكوين مرجع أساسي لمعدي معايير المحاسبة الدولية، بالإضافة إلى مساعدة المهنيين حول العالم في استنباط المعالجات المحاسبية غير

المحددة بمعيار دولي مباشر، وكذا تفسير تلك المعايير. كما أُعطي للإطار الفكري في عام 2003م بعد جديد، حيث أُعتبرت التعاريف وقاعدة الاعتراف والقياس للأصول والخصوم وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات المحددة في الإطار الفكري أساساً منطقياً ملزماً للإدارة وغيرها عند اتخاذ قرارات فيما يخص السياسات المحاسبية المختارة في حالة غياب معيار محاسبي لعلاج الحالات المستخدمة.

هذا بشكل عام، أما أهداف الإطار بشكل خاص فحددهته الفقرة رقم (F-1) من الإطار، وتشمل:

- تسطير أهداف القوائم المالية.
- تحديد الخصائص النوعية أو خصائص جودة المعلومات؛ لكي تكون مفيدة للمستفيدين.
- تعريف عناصر القوائم المالية.
- تحديد مفاهيم الاعتراف والقياس لعناصر القوائم المالية.

2. محدودية الإطار النظري

لفتت الفقرة (F-8) من الإطار محدودية أهدافه ومفاهيمه على القوائم المالية ذات الغرض العام بما في ذلك المملوكة للقطاع العام التي يتم إعدادها على الأقل مرة كل عام؛ لتلبية احتياجات قطاع كبير من المستفيدين خارج الوحدة المحاسبية أو المنشأة؛ ولذا فإن الإطار النظري لا ينطبق على القوائم المالية ذات الغرض الخاص، مثل إعدادها لأغراض احتساب الوعاء الضريبي، أو لأغراض الطرح الأولي، أو الاندماجات وغيرها من الأغراض الخاصة. كما عدت الفقرة رقم (F-9) أصناف المستفيدين من القوائم المالية لتشتمل الملاك الحاليين والمرتقبين، والموظفين، والمقترضين، والموردين والدائنين التجاريين المستهلكين، والحكومات والهيئات التابعة لها، والمجتمع بكامل طبقاته. إلا أن الفقرة رقم (F-10) ركزت على حاجات الملاك الحاليين والمرتقبين؛ لكون حاجاتهم من المعلومات تعني حاجات كل قطاعات المستفيدين الآخرين، ولكونهم أكثر من خاطر بماله، حيث إن أهم معلومة يحتاجها

الملاك ويشاركهم جميع الآخرين، هي التنبؤ عن مقدرة الوحدة المحاسبية في توليد تدفقاتها والأخطار التي قد تواجهها مستقبلاً. وثبتت الفقرة رقم (F-11) مسؤولية الإدارة في إعداد القوائم المالية التي تحوي معلومات مفيدة للمستفيدين، ولكنها قد لا تشمل جميع المعلومات التي يحتاجها المستفيد لاتخاذ القرار الاقتصادي الرشيد، حيث قد تحدث عوامل تؤثر في التنبؤ، فما يحصل في الماضي قد لا يتحقق في المستقبل؛ وأخيراً تشير الفقرة (F-11) إلى محدودية القوائم المالية في إمداد متخذي القرار بمعلومات غير مالية قد تكون ذات أهمية عند اتخاذ القرار الرشيد.

3. ملخص المكونات الأساسية

يتكون الإطار الفكري الدولي من ثلاثة مستويات، وهو مشابه للإطار الفكري الأمريكي فيما عدا تركيزه على القوائم المالية، بدلاً من التقارير المالية.

أ- أهداف القوائم المالية

تهدف القوائم المالية، كما حددتها الفقرات (F-12, 13, 14) من الإطار إلى تقديم معلومات عن المركز المالي، والأداء، والتغيرات في المركز المالي تكون مفيدة لقطاع كبير من المستفيدين لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة. كما تشير الفقرة (F-16) من خلال قائمة الميزانية (Balance Sheet) التي تعطي في لحظة زمنية محددة الموارد الاقتصادية للوحدة المحاسبية والمستحقات على تلك الموارد، بالإضافة إلى هيكلتها المالية، وقدرتها النقدية، ومدى قدرتها على مواجهة التغيرات التي تطرأ في محيط أنموذج أعمالها. كما يتم قياس أداء الوحدة المحاسبية عن طريق قائمة الدخل (Income Statement)، حيث يتم تحديد قدرة الوحدة على تحقيق أرباح نتيجة استخدام مواردها، وأن هذه القدرة في الماضي تُساعد متخذي القرار على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية. أما من ناحية تلبية حاجات المستفيدين عن التغيرات في المركز المالي، فيمكن تحقيقها من خلال قائمة التدفق النقدي (Statement Of Cash Flow) التي تُعطي معلومات عن الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية التي تمت خلال فترة

زمنية محددة؛ وتُعطي تلك المعلومات مؤشرات على مدى قدرة الوحدة على توليد النقدية أو شبهها واستخداماتها؛ وركزت الفقرة (F-19) على أهمية الإيضاحات الملحقة بالقوائم المالية كوسيلة لتوضيح بعض عناصر القوائم المالية والإفصاح عن مستويات الخطورة المستقبلية، بالإضافة إلى عرض العناصر الخارجة عن نطاق صلب القوائم المالية. كما افترضت الفقرة (F-22.23) أن القوائم المالية يتم إعدادها أخذاً في الاعتبار أساس الاستحقاق، وكذا استمرارية الوحدة المحاسبية.

ب- الخصائص النوعية لمعلومات القوائم المالية

حددت الفقرات من (F-24) إلى (F-42) خصائص جودة معلومات القوائم المالية أو ما يُعرف بالخصائص النوعية، حيث شملت الخصائص التي تم الاتفاق على جُلّها في أدبيات المحاسبة، وتشابهه أيضاً للإطار الفكري الأمريكي، وتكون محددات لسمات المعلومات، لكي تكون مفيدة للملاك الحاليين والمرقبين، والمقترضين الحاليين والمرقبين وسواهم، ولقد تم حصر تلك السمات بأربع خصائص أساسية تشمل القابلية للفهم، والملاءمة، والثقة، والقابلية للمقارنة. وتُعدّ الفقرة (F-25) أن معلومات القوائم المالية يجب أن يتم إعدادها على أساس أن تكون مفهومة للمستفيد الذي لديه معرفة معقولة بالأعمال والاقتصاد والمحاسبة، وكذا لديه الحافز لاستيعاب تلك المعلومات.

أما سمة الملاءمة فتعني حسب الفقرات من (F-26) إلى (F-28) مدى قدرة المعلومة في صلب القوائم المالية أو الإيضاحات المرفقة بها في التأثير على قرارات المستفيدين، فالمعلومة الملائمة هي التي تُساعد في تقييم الماضي والحاضر والمستقبل، وكذا مساعدة المستفيد في مقارنة نتائج قراراته مع تلك المعلومات بعد اتخاذ القرار؛ كما أن الأهمية النسبية والوقتية عاملان مهمان في مدى ملاءمة المعلومات؛ فالمعلومات الملائمة هي المؤثرة على القرار، شريطة أن يُفصح عنها في الوقت الملائم أو المناسب.

وتكون المعلومة قابلة للثقة كما حددتها الفقرات (F-31) إلى (F-37) إذا اتسمت بخلوها من الأخطاء المتعمدة، وأن تكون حيادية، ويمكن أن يعتمد عليها

المستفيد. ولا تُعدّ المعلومة موثوقة إذا تم إعدادها أخذاً في الاعتبار التأثير على اتخاذ قرار بعينه أو توجه محدد مسبقاً؛ وبما أن بعض المعلومات في القوائم المالية يُستخدم التقدير والحكم الشخصي في إعدادها، فإن الإفصاح عن أساليب ونتائج التقدير يضيف ثقة لتلك القوائم.

ولقد ركزت الفقرات (F-39) إلى (F-42) على أهمية سمة القابلية للمقارنة، سواء طولياً أو عرضياً؛ لذا يلزم الإفصاح عن مثل هذه المعلومات.

ج- عناصر القوائم المالية

تشتمل عناصر القوائم المالية، كما حددتها الفقرات من (F-49) إلى (F-78) على خمسة عناصر أساسية تشمل الأصول والخصوم وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات.

فالأصول تعني حسب الفقرة (F-49a) موارد اقتصادية تتحكم بها وحدة محاسبية أو منشأة نتيجة لأحداث في الماضي والتي يُتوقع أن تجلب منافع مستقبلية لتلك الوحدة أو المنشأة؛ أما الخصوم فتعني حسب الفقرة (F-49b) القيمة الحالية للالتزامات المستقبلية لأحداث في الماضي أو التسويات المتوقعة في المستقبل والتي نتج عنها تدفقات خارجية لموارد المنشأة. أما حقوق الملكية فتشمل صافي أصول المنشأة بعد خصم كافة خصومها (F-49c).

ويعني الإيراد زيادة المنافع الاقتصادية للمنشأة أو الوحدة المحاسبية خلال فترة زمنية محددة في شكل تدفقات نقدية داخلية أو زيادة في الأصول أو نقص في الخصوم، مما يؤدي إلى زيادة حقوق الملكية بافتراض عدم وجود تغيرات رأسمالية (F-70) وعكسها المصروف حيث يُمثل نقصاً في المنافع الاقتصادية للمنشأة أو الوحدة المحاسبية خلال فترة زمنية محددة في شكل تدفقات نقدية خارجية أو كتنقص في الأصول وزيادة في الخصوم، مما يؤدي إلى نقص في حقوق الملكية بافتراض عدم وجود تغيرات رأسمالية (F-71). ومما يُلاحظ عدم اعتبار المكاسب Gains والخسائر Losses عنصرين من عناصر القوائم المالية، حيث

شملهما من ضمن الإيراد والمصروف على التوالي؛ إلا أن الفقرتين (F-74, F-78) أشارتا إلى أن المكسب يدخل من ضمن الإيراد والخسائر ومن ضمن المصروف، ويلزم تمييز المكاسب والخسائر غير العادية عن طريق الإفصاح، وليس القياس المحاسبي.

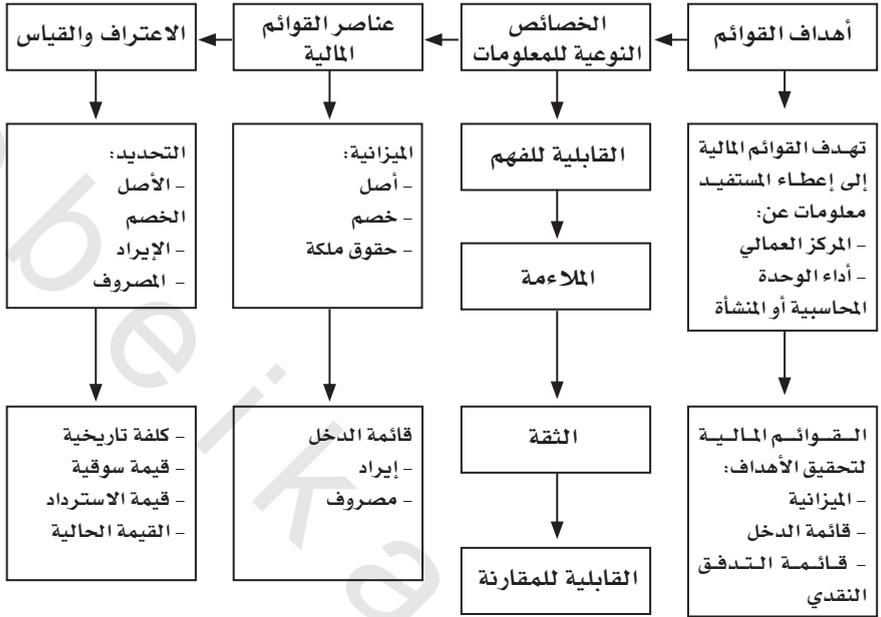
د- الاعتراف والقياس

الاعتراف كما حدده الإطار إجراء محاسبي لاعتبار عنصر معين جزءاً من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وتحقيق ذلك عندما ينطبق على ذلك العنصر التعريف المحدد في الإطار النظري، وكذلك عندما يرجح أن تحصل المنشأة على منافع مستقبلية إضافية أو تنازل عن تلك المنافع، وعندما يمكن بقدر من الثقة قياس كلفته أو قيمته (F-82). ويتم الاعتراف بالأصل في الميزانية عندما يكون هناك احتمال عالٍ لتحقيق المنافع المستقبلية للمنشأة من استخدام ذلك الأصل ويمكن قياس كلفته أو قيمته بثقة. كما يتم الاعتراف بالخصم في الميزانية عندما يكون هناك احتمال بخروج منافع اقتصادية خارج المنشأة في شكل التزامات أو تسويات مستقبلية، شريطة أن يتم قياسها بثقة. أما الإيراد فيعترف به في قائمة الدخل عندما يحصل زيادة في المنافع المستقبلية، سواء بزيادة الأصول أو نقص الخصوم دون التغيرات الرأسمالية ويمكن قياسها بثقة، وبالعكس ذلك فإن المصروف يتم الاعتراف به عندما يحدث نقص في المنافع المستقبلية عن طريق نقص في الأصول أو زيادة في المطلوبات الرأسمالية ويمكن قياسها بثقة.

ويُمثل القياس المحاسبي، كما حددته الفقرة (F-59) من الإطار، ترجمة الأحداث المالية إلى لغة رقمية يتم الاعتراف بها وعرضها في القوائم المالية. ولقد حدد الإطار الخيارات المتاحة للقياس كالكلفة التاريخية والسوقية وقيم التسوية أو الاسترداد والقيم الحالية؛ إلا أن الكلفة التاريخية هي الأكثر استخداماً كأساس للقياس حول العالم، ويُمكن استخدام أسس التقييم الأخرى في حالات محددة (F-100).

ومما سبق يمكن تلخيص مكونات الإطار الفكري الدولي في الشكل الآتي:

مكونات الإطار الفكري الدولي



ثالثاً: مشروع توحيد الإطار الفكري الأمريكي والدولي

لعل المشكلة التي تبرز دوماً، والتي تواجه تطبيق معايير المحاسبة الدولية حول العالم اعتراض مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) على تطبيق تلك المعايير، ولذا انقسم العالم في المحاسبة إلى ثلاثة معسكرات أولها من تطبيق المعايير الأمريكية وأخرى: تطبق المعايير الدولية وثالثة: تطبق معاييرها الخاصة. وفي محاولة لبناء الثقة وكذا تقريب القياس والعرض والإفصاح حول العالم، نظراً للتحويل في الأسواق العالمية وخاصة العولمة وتَوَزُّع الملاك والمقرضين والمستفيدين حول العالم، حيث أضحت الاستثمار والإقراض أكثر انتشاراً وأصبحت الشركات العملاقة تعمل في شتى أنحاء العالم، تسمى بالشركات متعددة الجنسيات، بدأ كل من مسؤولي المعايير الدولية والمجلس (FASB) في أكتوبر عام (2004م) مشروع تطوير إطار فكري على أن يشمل أهداف التقارير المالية وخصائص المعلومات

وتعريف عناصر القوائم المالية وقواعد الاعتراف والقياس المحاسبي والوحدة المحاسبية والتقرير والعرض والإفصاح العام؛ ولقد أوضح مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الموقف الحالي (2008م)، لذلك المشروع الطموح والجدول الزمني كما يلي:

الموضوع	2005م	2006م	2007م	2008م	2009م	2010م
• أهداف المحاسبة المالية	تم نقاشه	مشروع	بيان	-	-	-
• عناصر القوائم المالية	تم نقاشه	نقاش	مشروع	بيان*	-	-
• القياس	-	-	نقاش	مشروع	بيان	-
• الوحدة المحاسبية	-	-	نقاش	مشروع	بيان	-
• العرض والإفصاح العام	-	-	نقاش	مشروع	مشروع	بيان
• المشروع المتكامل	-	-	نقاش	مشروع	مشروع	بيان

• لم يصدر البيان كما خطط له (2008)، فما زال مشروعاً تحت النقاش.

ولعل إكمال المشروع بنهاية عام 2010م «إن تم» سيمثل تحولاً جذرياً للمحاسبة حول العالم، وعلى الأخص إذا تم تطبيقه في أمريكا كأساس لبناء معايير محاسبية دولية موحدة؛ وسيؤدي إلى تقارب القياس والعرض والإفصاح في القوائم المالية للشركات حول العالم، مما سيكون له وقع جوهري على قرارات المستفيدين حول العالم؛ وهذا ما أشار إليه (توماسو بادوا شيوبا) وزير المالية والاقتصاد الصيني وأحد أمناء اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة في بداية عام 2006م في تصريح له يقول فيه ما يلي:

«إن التقارب بين هيئة المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الأمريكية هو مجرد خطوة واحدة، وإن كانت خطوة كبيرة على الطريق المؤدي إلى معايير عالمية شاملة للمحاسبة، ذات جودة عالية ومفهومة وقابلة للتطبيق. والحجة التي تم طرحها أخيراً ضد زيادة التقارب تدعي أن هنالك مفاضلة حتمية بين احتياجات الشركات والمستثمرين في نحو 100 دولة تستخدم معايير التقارير المالية الدولية، وبين تقدم

التقارب مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في الولايات المتحدة. هذه عبارة لا مبرر لها ولا تتوافق مع ما حققته هيئة المعايير المحاسبية الدولية»⁽²²⁾.

لعل هذا التصريح من رئيس مالية دولة ذي ثقل اقتصادي كبير، يعطي دلالة مباشرة على أن هناك توجهاً وثقلاً سياسياً لعملية اختيار بديل أن تكون معايير المحاسبة الدولية مظلة عالمية، يسمح من خلالها إصدار معايير محلية متفقة ومنسجمة معها.