المدخل المعياري لبناء النظرية المحاسبية

1

5-1: المعيارية من الناحية المنطقية – منظور تاريخي
5-2: المقومات المعرفية والمنهجية للمدخل المعياري:
5-3: المدخل المعياري في بناء النظرية لمحاسبية:
5-4: الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية:
5-5: تقييم المدخل المعياري لبناء النظرية المحاسبية:

1-5: المعيارية من الناحية المنطقية – منظور تاريخي:

- استخدم **المنهج الاستقرائي** في التنظير المحاسبي، **انطلاقا من المداخل العملية** التي ركزت على **تطوير مبادئ محاسبية تصف الممارسة العملية السائدة، وتلقى قبولا عاما**
- بالمقابل رأت بعض الآراء والدراسات في الفكر المحاسبي ضرورة **استخدام المنطق الاستنباطي** في بناء نظريات محاسبية، **انطلاقا من المدخل المعياري بغية تغيير الممارسات المحاسبية السائدة** وفقا لأهداف مفترضة للمحاسبة. فظهر **مدخل "الإطار المفاهيمي" ومدخل "القيمة الملائمة" للتقارير المالية** في الأسواق المالية،

[Mulligam] يعتبر أن **منهج البحث المعياري مثّل فلسفة الأخلاق** التقليدية الذي **يتطلب دوماً توجيهاً أخلاقياً *دون التركيز على المضمون التطبيقي*** (هذا ادعاء غير صحيح، اليست غايته تصويب الممارسة؟؟).

- جاء البحث المعياري من فلسفة الوجوب Ought واستخدم المنطق الاستنباطي للوصول إلى النتائج فهو يسعى للوصول 'لى **ما يجب أن يكون**.

- كلمة معياري Normative (مشتقة من كلمة معيار Norm – أصلها اللاتيني Norma –) تعني في الغالب **عملية الوصف المتسق أو المنتظم وفقا لما يقتضيه القانون (وليس كما هو في الواقع)**. وقد تعني التوصيفي أو التقريري Prescriptive، فعندما يتحدث أحدٌ ما عن معايير معينة فإنه يعني أو يقصد من خلال معيار Norm كنوع من التوصيف، [Stewart] يعتبر أن هذا النوع من المفاهيم يرجع إلى منطق الوجوب Ought.
- عبارة **ينبغي أو يجب** يمكن أن تحدد المتطلبات المعيارية من الوجهة المنطقية، عبارة "يجب تطبيق سياسة الاستهلاك المتناقص"، تحمل داخلها حسب [Broome] **الطبيعة المعيارية**:

1 – **الوجوب** Ought

2 – **الشرطية**، فعبارة يجب تعني **يجب القيام بـ ... إذا ...**

3 - **الغايات والوسائط (وجود علاقة بين الغاية ووسيط يوصول اليها)** فإذا كانت الغاية هي رفع أسعار الأسهم فإن الوسيلة لهذه الغاية هي تطبيق سياسة الاستهلاك المتناقص. لهذا يجب تطبيقها فتصبح معيارا واجب التطبيق

- **فصل الوضعيون** Positivism بين **العلوم المعيارية** (التي تخص برأيهم علوم الفلسفة والأخلاق) ، **وبين العلوم الوضعية** Positive من منطلق العلم يدرس الوقائع أما الفلسفة فتبحث في ما يجب أن يكون، أو ما حقه أن يكون (علوم معيارية ومثالية).

2-5: المقومات المعرفية والمنهجية للمدخل المعياري:

⊕ يمثل **المدخل المعياري مدخلا رئيسيا للبحث والتنظير في العلوم الاجتماعية** (كالاقتصاد؛ التمويل؛ المحاسبة؛ القانون؛ علم السياسة)، **وساهم في صياغة الإطار الفكري للمعايير المحاسبية** التي تمثل **المدخل المعاصر للتنظيم المحاسبي**

⊕ **يقوم المدخل المعياري على مجموعة من المحددات والمقومات الرئيسية التالية**:

1 – الطبيعة المثالية للمدخل المعياري(غاية المثالية الوصول إلى الأفضل):

- ✓ جاءت العلوم المعيارية بشكل رئيسي من المذاهب الفلسفية العقلية المثالية، لهذا يركز المدخل المعياري على ما يجب أن يكون، وهذه نزعة مثالية (للوصول إلى الأفضل).
- ✓ ينطلق المدخل المعياري من وصف الواقع بهدف تغييره إلى الصورة التي ينبغي أن يكون عليها. من هنا اعتبر Arnason أن المدخل المعياري يؤثر ولا يتأثر (هذا اعتبار قاصر لأن البحث عن المعيار انطلق من الواقع ثم صيغ المعيار لتصحيح الواقع)

2 – الطبيعة الشرطية للمدخل المعياري (العلاقة بين الغايات والوسائط):

- ✓ يتطلب استخدام المدخل المعياري **وجود غاية يسعى إلى تحقيقها**. لذلك يتم **اختيار وسائط الوصول** إلى هذه الغاية.
- ✓ **عملية اختيار الوسائط تتم في إطار العمل الفكري** (أي عمل عقلي يحدد محتوى الاختيار)

- ✓ **هذا العمل** يرجع إما إلى **الغايات النهائية** أو إلى **وسائط تحقيق هذه الغايات**
- ✓ النوع الأول منه (المتعلق بالغايات) يسمى **أحكام القيمة** Value Judgments،
- ✓ النوع الثاني هو مجرد **قرارات فنية مشتقة من المقدمات** أو القضايا الحقيقية أو الفعلية.

3 – أحكام القيمة Value Judgments**:**

- ✓ **وجهت لأحكام القيمة كثير من الانتقادات لكونها تمثل بيانات معيارية ترتكز غالبا على تقديرات شخصية** (تعتمد على الآراء؛ التفضيلات؛ الميول؛ وغيرها من الأحكام الشخصية).
- ✓ أحكام القيمة **هي أحكام تقييمية (تقديرية) أو تقريرية معيارية** حول ما **ينبغي** أو ما **يجب** على الأفراد القيام به.
- ✓ تقليدياً، **تعتبر أحكام القيمة أحكاما ليست وصفية** (تصويرية) Descriptive **ولا حقيقية** Factual (أي غير واقعية)، **بل هي مظاهر وسمات تقييمية** (أي تقديرية) Evaluative أو **توجيهية** (ارشادية) Prescriptive

- ✓ **الأحكام التوجيهية هي معايير أو مقاييس** Norms، تصنف في نوعين أو مجالين واسعين:
  - معايير عملية Practical (ما يجب فعله)
  - معايير معرفية Epistemic (ما يجب اعتقاده)
- ✓ **تعتمد أحكام القيمة على مصادر متعددة تتأثر بالأفراد الذين يُطلقونها** (إذا كانت لم تستمد من أسس منطقية) ، فهي لهذا قد تكون اختيارية وذاتية، تعبّر عن مشاعر؛ ميول؛ رغبات؛ وتفضيلات
- ✓ عند **صياغتها لا تطرح قضية ما إذا كانت حقيقية أم زائفة** فهي **لا تخضع لأي إثبات عملي** (لكن هناك اثبات منطقي. بعكس المعايير المحاسبية الدولية التي اشتقت من الممارسة العملية ومن آراء واضعيها لكن ليس لها اثبات منطقي)،
- ✓ أحكام القيمة قد تكون **استدلالات مرسومة من قضايا** فعلية أو واقعية تأتي من التدريب أو الطريقة الطويلة من التفكير والأعراف المهنية

- ✓ قد تنتج أحكام القيمة عن **الخبرة الشخصية**، وليس التجارب المخبرية، فتأخذ طابعا ذاتيا وليس موضوعيا (تأتي من خلال الاعتقادات، المواقف، والإحساس عند الحكم على قضية معين.
- ✓ **عند الحكم على صحة الأحكام القيمية، يجب الانتباه إلى: مصادر الأحكام القيمية، كيفية نشوء الأحكام ومنطق نشوئها، والجهة التي أصدرتها. كل هذه العوامل تؤثر في صحة الأحكام التي يجري اطلاقها.**
- ✓ العلم لم يتخلى عن أحكام القيمة، فقد اعتمد **أحكام القيمة العلمية**

4 – الإسناد (المرجعية) Imputation:

- ✓ تبنى أحكام القيمة على **مرجعيات** (تنسب أو تسند إليها)، كما في **العلوم الطبيعية التي تستند قوانينها الى علاقة السببية** Causality (هذا ما يأخذ به الاستقرائيون). فالعلم الطبيعي، استقرائي المنهج، يصف حقائق العلم. أما العلوم التي تستخدم المنهج المعياري (العلوم المعيارية) فإنها تنتج معايير لما يجب أن يكون عليه الواقع.

- ✓ **العلوم الطبيعية تعمل وفقا لقانون السببية** أو العليّة Causality، حيث النتيجة تأتي من السبب
- ✓ **العلوم المعيارية تعمل وفقا لمبدأ الإسناد** (او المرجعية) Imputation ، حيث النتيجة (أي القوانين المعيارية سواء كانت قانونية أو أخلاقية) تسند أو ترجع إلى **معطيات محددة** في العلم

⊕ **المدخل المعياري يستوجب استخدام الاستنباط** للوصول إلى المعيار. فهو **يقوم على القياس العقلي** عبر الانتقال من مقدمات إلى أحكام معيارية محددة.

⊕ ويمكن **تحديد العناصر الرئيسية للمهج المعياري** لإتباع هذا المدخل، بما يلي:

1 – **تحديد الأهداف المرغوبة**؛ ومن ثم يتم **تحديد الوسائط أو الطرق** التي تساهم أو تؤدي للوصول إلى هذا الهدف.

2 – **وضع افتراضات مرتبطة بالأهداف المحددة** Goal-Assumptions، الافتراضات هنا لا تختلف من عموما عن الافتراضات في المنهج الاستنباطي، إلا أنها تت**حدد**

طبقا للأهداف المحددة، وتحدد بصورة ذاتية أو شخصية وتقريرية أو تقويمية، بحيث أنها ترتبط بطبيعة وصياغة أحكام القيمة.

3 – **الاعتماد على الاستدلال العقلي**:

أ- مقدمات معيارية Normative Premise (معيار عام)

ب- مقدمة وصفية صغرى Minor Descriptive Premise (تصاغ من حقائق أو تعبر عن حقائق

ج- الاستنتاج المعياري (الحكم).

4 – **وضع النظرية** (المكونة من قوانين تتضمن صيغة الوجوب)؛ فالنظرية المعيارية مجموعة من القوانين التي تتخذ الصيغة المعيارية كأحكام واجبة، ناتجة عن المقدمات المعيارية، اعتمادا على الاستدلال أو القياس العقلي

3-5: المدخل المعياري في بناء النظرية لمحاسبية:

شاع استخدام المدخل المعياري كمدخل رئيسي للبحث والتنظير المحاسبي، وقد عرف لدى الكثيرين في المحاسبة **بالمدخل** الاستنباطي المعياري Normative Deductive Approach نتيجة لاعتماده على الاستدلال أو القياس الاستنباطي، مقارنة باعتماد المنهج الوصفي على الاستدلال الاستقرائي.

ففي ظل انتشار **المدخل العملي الوصفي بطبيعته الاستقرائية،** (والذي انصب على ملاحظة ومن ثم تقنين الممارسات المحاسبية، من خلال اشتقاق مبادئ محاسبية من هذه الممارسات تلقى قبولا عاما في الممارسة)، جاءت دعوات لتحديد مشاكل النظرية المحاسبية، والبحث عن **نظرية عامة تعتمد على مجموعة متماسكة من المبادئ المنطقية،** في محاولة **لجعل المحاسبة مجالا معرفيا** (مثله مثل الرياضيات والكيمياء وغيره) من خلال تطوير استنباطي لنظرية أو لنماذج نظرية محاسبية **تحدد ما يجب القيام به في الممارسة العلمية،** دون أن تكون مقيدة بما يتم تطبيقه من ممارسات في الواقع العملي.

الخطوة الأولى في تطوير نظرية المحاسبة هي صياغة واستخلاص Abstract **افتراضات** حول الواقع العملي للممارسات المحاسبية، فالمنظّر يحاول أن يضع بعض الافتراضات المسبقة حول أنشطة الأعمال، ومن ثم **يستخدم المنطق الاستنباطي لتطوير استنتاجات تتعلق بالممارسات المحاسبية**

مجموعتان من الدراسات اعتمدتا على التنظير المعياري (Caplan):

1 –المجموعة الأولى حاولت **تحديد أفضل الممارسات الموجودة** ومن **ثم دمجها أو توحيدها كوحدة واحدة،** كما في دراسة Grady (1965). وعلى الرغم من أن هذا قد يمكّن من تحديد شكل معين من تركيبة هذه الممارسات، إلا أن أحد **خصائصه ستكون عدم القدرة على التعامل بفعالية مع الممارسات المتعارضة،** فهذا المدخل لا يقدم بنفسه أساس لحل مثل هذا التعارض، **ويتم ترك الأمر إلى الحكم المهني للمحاسب لاختيار البديل الملائم في المواقف المحددة.**

2 – المجموعة الثانية تمثل محاولات تمت **لتطوير نظرية كلية أو شاملة** Global، نظرا لأن هذه الجهود لصياغة النظرية تمثل أحد اكبر الأحداث التي تمت كإطار موحد

وخاص بالمحاسبة، **وتستخدم هذه الجهود عادة الاستنباط في طبيعته**، فبدأ الباحثون مع مجموعة أو أكثر من **المقدمات المنطقية** أو الافتراضات، التي اعتمدوا عليها في محاولة **استنباط مجموعة من المبادئ** التي تتعامل مع مجالات محددة للمحاسبة.

مدخل الدخل الحقيقي True Income Approach**: (هذا مدخل لتنظير الممارسة العملية وليس لبناء نظرية)**

- ✓ بقضي مدخل الدخل الحقيقي بضرورة **قياس الدخل (أو يجب قياسه) باستخدام قاعدة واحدة لتقييم الأصول والالتزامات، تفي بشكل مثالي أو نموذجي** Ideal **باحتياجات جميع مستخدمي المعلومات المحاسبية. اعتمد منظروه على الاستنباط لتطوير آراء حول الممارسة المحاسبية وحول محتويات التقرير المالي،** (كما في تقرير مجمع المحاسبة الأمريكية (AAA) عام (1977). هذا **المدخل يمثل المدرسة الاستنباطية المعيارية** في التنظير المحاسبي.

- ✓ منظروه يرون أنه **يجب إعادة هيكلة المحاسبة لتعكس القيم أو التكاليف الجارية**، واستعاروا تعابير الدخل Income والثروة Wealth من علم الاقتصاد... **بعضهم احتكم إلى السوق** على أنه مصدر وثيق أو ملائم للمعلومات، **وبعضهم اعتبر أن رأس المال هو القيمة الحالية للدخول المستقبلية**. والعديد من هؤلاء ذكر مستخدمين محددين مثل حملة الأسهم، الدائنون، والإدارة...
- ✓ ظهر مدخل الدخل الحقيقي منذ أن **بدأ المحاسبون بتحويل اهتمامهم من قائمة المركز المالي نحو قائمة الدخل**، بالتالي إعطاء رقم الدخل الأهمية الأولى، فركزوا على محتويات معيار او مقياس Criteria تقييم Assessment الدخل
- ✓ **بعضهم رأى ان يكون قياس الدخل طبقا للمفهوم الاقتصادي للدخل** (وهذا قياس معياري). فالدخل هو التدفق الذي ينتج عن رأس المال خلال فترة معنية. **هذا المقياس النموذجي للدخل غير عملي** لأنه غير واقعي، فهو يعتمد على معلومات مستقبلية، لهذا تم اقتراح **سلسة من المقاييس البديلة، تقارب المقياس النموذجي، وهذه المقاييس تحقق ميزة من حيث إمكانية التطبيق أو الاستخدام المحتمل في الممارسة**، فظهرت

سلسلة من مقاييس القيمة الجارية التي ستجعل المحاسبين يقتربون من قياس الدخل الاقتصادي

- ✓ بعضهم عرف **الدخل** بأنه **"المبلغ الذي يمكن للشخص أن يستهلكه خلال فترة معينة ويظل في نهاية الفترة كما كان عليه في بدايتها"**. أي أنه يمثل **ما يمكن أن توزعه الشركة** على حملة الأسهم في نهاية فترة معينة مع الحفاظ على الوضع كما كان عليه في بداية الفترة. قياس دخل المنشأة عمليا، اعتماداً على هذا التعريف يثور التساؤل حول مضمون عبارة (الحفاظ على الوضع عما كان عليه عند بداية الفترة)
- ✓ وفي أوائل الستينيات قدم Edwards &Bell **التكلفة الاستبدالية**، حيث ركزا على دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات من قبل الإدارة، وعلى تحليل الاستثمارات، واعتبرا أن القيمة الذاتية Subjective Value تمثل معيار اتخاذ القرارات، فاهتما بقياس هذه **القيمة والأرباح الذاتية** Subjective Profit بالنسبة للمنشأة التي تمثل **"المقدار الذي يمكن دفعه كتوزيعات أرباح بدون تخفيض أو التأثير على القيمة الذاتية"**. بذلك يكونان قد قدما مفهوما واسعا للدخل أو لإجمالي المكاسب، والذي تضمنه **معيار الدخل الشامل** الذي صدر من قبل FASB.

- ✓ وقد **ظهر جدل نظري حول قياس الدخل الحقيقي**، خاصة بين مؤيدي **سعر البيع الجاري، ومؤيدي سعر الدخول الجاري (أي تكلفة الاستبدال)**، فظهر خيار آخر تمثل في **القيمة بالنسبة للمالك**،
- ✓ **لم تلقَ تلك البدائل لقياس الدخل الحقيقي القبول في الممارسة العملية**. فقد كان الممارسون يعتبرون أن الأكاديميين غير متفقين فيما بينهم... ... لهذا تم تبني **مدخل توليفة بدائل لقياس الدخل**، باعتبار أن مقاييس مختلفة ستكون مطلوبة لمستخدمين مختلفين

مداخل منفعة القرارات:

- ✓ **مداخل منفعة المعلومات** تتضمن مدخلين: **مدخل نموذج القرار ومدخل متخذ القرار** (الذي يعرف أحيانا بالمدخل السلوكي). كلا المدخلين يعتبران أن **هدف المحاسبة هو توفير معلومات لأغراض اتخاذ القرارات**

- ✓ **مدخل نموذج القرار يركز على تحديد ماهية المعلومات المطلوبة لإتخاذ قرارات محددة، وليس على توفير احتياجات مستخدمي المعلومات**،فهو يرى أن متخذي القرارات يحتاجون فهم المعلومات لاستخدامها
- ✓ هذا **المدخل يميز بين نوعين رئيسيين من أنواع القرارات**: **قرارات تتعلق بالتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية**، وأخرى **تتعلق بالدور الإشرافي للإدارة** (معرفة كفاءتها وفعالية أدائها) لهذا **يفضل** عادة نموذج التدفقات النقدية المخصومة، الموازنة الرأسمالية، البرمجة الخطية
- ✓ تقرير مجمع المحاسبة الأمريكي كان أشار إلى **مجموعة من المحددات** التي تبين الوضع الحالي (السائد) **لمداخل منفعة القرارات**، من أهمها:

1 – يتمثل **الهدف الرئيسي للمحاسبة في تقديم معلومات مالية إلى الأطراف ذات الصلة، من أجل استخدامها في اتخاذ القرارات،**

2 – لكي تكون المعلومات المالية مفيدة في اتخاذ القرارات، يجب أن **تحوز على العديد من الخصائص المعيارية**، والتي قد **تستخدم كمعيار لتقييم الطرق المحاسبية البديلة**. **ومن أهمها: الملائمة لقرار معين**؛ إمكانية الاعتماد عليها أو **الموثوقية** Reliability، أي موثوقية القياس أو إمكانية الاعتماد عليه لخاصية أو لموقف محدد؛ **وإمكانية التحقق** Verifiability؛ **التحرر من التحيز**، **والدقة** Accuracy؛ **القابلية للمقارنة** Comparability، **القابلية للفهم** Understandability؛ **والتوقيت الملائم** Timeliness.

3 – **يستخدم معيار الملائمة كمحدد لخصائص أي هدف يجب التركيز عليه في عملية التقرير المالي**. تكون **المعلومات ملائمة لقرار معين، إذا كان هناك معرفة بأن هذه الخاصية يمكن أن تساعد متخذ القرار**.

4 – **تحتوي نماذج قرارات الاستثمار** المستخدمة من قبل منظري منفعة القرارات**: إما نماذج قيمة حالية بسيطة أو نماذج المخاطر والعائدات المتوقعة**.

5 – **رغبة المستثمرين في التنبؤ بالتدفقات النقدية** دفع العديد من منظري منافع القرارات **للتركيز على التدفقات النقدية**

6 – **مدخل التدفقات النقدية يركز على التدفقات النقدية التشغيلية الممكن توزيعها،** باعتبارها المصدر الرئيسي لتوزيعات الأرباح، والتدفقات التشغيلية الممكن توزيعها هي جزء من صافي التدفقات التشغيلية التي يمكن توزيعها للملاك بدون تخفيض مستويات التشغيل.

- ✓ **يجسد مدخل منفعة القرارات طبيعة بعض اتجاهات الأدب المحاسبي في مجال أسواق المال** التي ركزت على منفعة قرارات مستخدمين محددين، كأساس لتحديد أهداف المحاسبة وتقييمها
- ✓ **مدخل نموذج القرارات،** اخذت به العديد من الدراسات ، **فاقترح** Sterling (1971) **برنامجا لبناء نظرية محاسبية منطلقا من أن المحاسبة تمثل عملية قياس وتوصيل، ويجب على المحاسبين أن يقوموا بقياس شيء ما، ثم إيصال هذا القياس إلى متخذي**

القرارات.(النظرية هنا هي ضوابط أساسية عامة تضبط الممارسة العملية) ووفقا لهذا، فإن **مخرجات النظام المحاسبي يجب أن تكون مدخلات لنماذج القرارات**، (في حين أن المدخل السلوكي يركز على متخذي القرارات). جميع الخصائص التي تحددها نظريات القرار **ملائمة**، ويجب على المحاسبة أن توافر البيانات التي تحددها تلك النظريات. **فالنظرية تحدد ما يجب قياسه، وكيفية القيام بهذا القياس، وما هي المخرجات المتوقعة الممكن قياسها**. ويعني هذا بأنه **يجب بناء النظريات على أساس ما يجب قياسه، أو من خلال ما يمكن أن يكون خاضعا للقياس**. وإذا **كانت المحاسبة عملية قياس وتوصيل، فإن نظرية المحاسبة هي جزء من نظريات القرار الأكثر عمومية**

4-5: الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية:

- يقوم **التنظيم الحالي للمحاسبة في الواقع العملي على مدخل المعايير المحاسبية**، حيث شكلت هيئات مهنية متخصصة تتولى تنظيم الممارسة العملية من خلال إصدار معايير محاسبية محددة تتناول قضايا محاسبية تخضع للتعديل والتغيير والتطوير وفقاً للتطورات في بيئة الأعمال
- ويقوم هذا المدخل على **تأسيس هيئات مهنية متخصصة** أبرزها **مجلس معايير المحاسبة المالية** في الولايات المتحدة FASB **ومجلس معايير المحاسبة الدولية** IASB اللذان تأسسا في نفس السنة 1973، وقاما بوضع آلية للتنظيم المحاسبي تقوم على **وضع إطار مفاهيمي يشكل إطاراً فكرياً لوضع معايير محاسبية ملزمة تحدد ما يجب أن تكون عليه الممارسة العملية بطريقة معيارية**.
- **المعايير المحاسبية وبيانات الإطار المفاهيمي تصدر بالتصويت** (مرجعية إعدادها براغماتية)

- صدر أول إطار مفاهيمي لـ FASB عام 1989 بينما أصدرت لجنة معايير المحاسبة إطارها المفاهيمي عام 2001. من ثم بدأ كلا الطرفين بمشروع مشترك لتطوير الإطار المفاهيمي وتقليل حالات التباين في عام 2004.
- **يتناول الإطار المفاهيمي القضايا التالية:**
  - أ- ما هي أهداف عملية التقرير المالي؟
  - ب- من هم مستخدمي التقارير المالية؟.
  - ت- ما هي الخصائص النوعية للتقارير المالية؟.
  - ث- ما هي المفاهيم الأساسية في عملية التقرير المالي؟.

- الإطار المفاهيمي Conceptual Framework **(للمحاسبة المالية)** هو **هيكل متماسك من الأهداف المترابطة والأساسيات، تحدد الأهداف أغراض عملية التقرير المالي وتعتبر الأساسيات بمثابة المفاهيم التي تساعد في تحقيق تلك الأهداف**، هذه المفاهيم توفر إرشادات وتوجيهات في الممارسة العملية لاختيار الصفقات والأحداث والعمليات التي يجب أن تخضع للعمل المحاسبي، كما تحدد كيفية الاعتراف بها وكيفية التقرير عنها في التقارير المالية.

عـرف FASB الإطـار المفـاهيمي علـى أنـه "***نظـام متماسك مـن الأهـداف المترابطـة والمفاهيم الأساسية التي توصّف طبيعة ووظيفة وحدود عملية التقرير المالي والمحاسبة المالية، ومن المتوقع أن تقود إلى توجيه وإرشاد متناسقة أو منسجمة. ويقصد به أن يؤدي إلى خدمة المصلحة العامة من خلال تقديم إطار وتوجيه للمحاسبة المالية وعملية التقرير المالي بغرض تسهيل توفير معلومات مالية غير متحيزة ومعلومات أخرى ذات صلة، والتـي تساعد موردي رأس المـال وآخـرون للقيـام بشكل كـفء بتخصـيص المـوارد النـادرة فـي الاقتصاد والمجتمع***".

وأسهب FASB في مقدمة بيان المفاهيم الأخير (رقم8) في شرح وتوضيح الغرض والغايـة من الإطـار المفـاهيمي، حيث اعتبـر أن ***القصد من بيانـات المفـاهيم هو وضع وتحديد الأهداف والأساسيات التي ستشكل القاعدة لتطوير المحاسبة المالية وعملية التقرير المالي، وتشكل مرشداً لذلك***. فالأهداف تحدد أغراض وغايات عملية التقرير المـالي، أمـا الأساسيات فهـي المفـاهيم الأساسية للمحاسبة الماليـة، والمفـاهيم بـدورها توجـه عمليـة

المحاسبة في اختيار الصفقات والأحداث الأخرى، التي يجب الاعتراف بها وقياسها، كما تحدد وسائل تلخيصها وتوصيلها إلى الأطراف المهتمة،

- إن **بيانات المفاهيم تصف المفاهيم التي ستكون الموجه الأساسي لممارسات المحاسبة المالية المستقبلية**، وفي الوقت المناسب **تستخدم كقاعدة وأساس لتقييم الممارسات والتوجيهات الموجودة**
- **لتقليل التباين في الممارسات المحاسبية** على المستوى الدولي وتحقيق الانسجام بينها وبين الممارسات في الولايات المتحدة، **تم التوافق** بين مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية FASB ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB في Norwalk (بتاريخ 18 أيلول من عام 2002) **على تطوير معايير محاسبية متناغمة وتتصف بجودة عالية**، وعرف الاتفاق بـ Norwalk Agreement، تم التعهد بموجبه على بذل الجهود من أجل :

أ- العمل الجاد على جعل المعايير المحاسبية القائمة تحقق الانسجام والتناغم الكامل.

ب- التواصل والربط بين برامج العمل المستقبلية بين الطرفين لضمان تحقيق ذلك الانسجام.

وتضمن مشروع الاختلاف المحاسبي الدولي ثلاثة نواحي:

أ- مشروع عرض القوائم المالية.

ب- مشروع الإطار المفاهيمي.

ت- مشروع تحديث المعايير المحاسبية.

مشروع الإطار المفاهيمي لـ FASB وIASB:

هدف المشروع هو إيجاد قاعدة صلبة لوضع معايير محاسبية مستقبلية تعتمد على مبادئ منسجمة داخلياً (غير متناقضة)، وتعمل على تحقيق التوافق الدولي

وضع المشروع المشترك ثمانية موضوعات (قضايا) أساسية للمناقشة والبحث:

1- الأهداف والخصائص النوعية

2- تعاريف العناصر، الاعتراف وإلغاء الاعتراف

3- القياس
4- مفهوم منشأة التقرير
5- حدود التقرير المالي، والعرض والإفصاح
6- غرض الإطار المفاهيمي
7- تطبيق الإطار المفاهيمي على المنشآت غير الهادفة للربح
8- قضايا أخرى إذا وجدت

تم الاتفاق على القضية الأولى وأصدرت FASB بيان المفاهيم رقم (8) عام 2010 ليحل محل البيان رقم (1) ورقم (2). ليصبح مجموع اصدارات الـ FASB **ثمانية** بيانات:

الرقم	موضـــوع البيـــــــــــان	التاريخ
1	أهداف عملية التقرير المالي من قبل المنشآت التجارية (حل محله البيان رقم 8)	1978
2	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبة (حل محله البيان رقم 8)	1980
3	عناصر القوائم المالية للمنشآت التجارية (حل محله البيان رقم 6)	1980
4	أهداف عملية التقرير المالي من قبل المنشآت غير التجارية	1980
5	الاعتراف والقياس في القوائم المالية للمنشآت التجارية	1984

6	عناصر القوائم المالية	1985
7	استخدام معلومات التدفق النقدي والقيمة الحالية في القياس المحاسبي	2000
8	الأهداف العامة لعملية التقرير المالي، والخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة	2010

البيانات المذكورة **تغطي قضايا أساسية في عملية وضع المعايير المحاسبية وضبط الممارسة العملية**:

1- أهداف عملية التقرير المالي من قبل المنشآت التجارية.
2- الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المفيدة.
3- عناصر القوائم المالية (يحدد شروط ومتطلبات تعاريف العناصر وهي: الأصول، الالتزامات، حقوق الملكية، الإيرادات، المصاريف).
4- معايير الاعتراف بتلك العناصر وقياسها.
5- استخدام معلومات التدفقات النقدية والقيمة الحالية في المقاييس المحاسبية.

أهداف عملية التقرير المالي:

- قد يكون من المفيد التمييز بين **القوائم المالية**، **وصياغة (إعداد) التقرير المالي** Financial Reporting (الإقرار وليس التقرير). **صياغة التقرير المالي** تمثل النشاط الجاري الهادف إلى إعداد القوائم المالية التي تمثل مخرجات هذا النشاط. صياغة التقرير المالي تعنى بالقضايا والمشكلات والضوابط المحاسبية، فهي تتضمن أهداف المحاسبة ومستخدمي المعلومات المحاسبية، وقضايا الاعتراف والقياس.
- كلما كانت صياغة التقرير المالي أكثر وضوحا ودقة وشمولية كلما ساعدت معلومات القوائم المالية المستثمرين على التنبؤ بالتدفقات النقدية للمنشأة، والذي يؤثر بدوره على قراراتهم الاستثمارية. **فالهدف الرئيسي من عملية إعداد التقرير المالي هو تقديم المعلومات إلى مستخدمي القوائم المالية.**
- إن عملية **الانطلاق من هدف محدد للمحاسبة ثم رسم سياسات محاسبية** تمكن من تحقيقه أو من تحديد وسائل تحقيقه **يمثل تطبيقاً للمدخل المعياري**، **ولكن بمنهجية عملية براغماتية وليس علمية** (**هنا تتضح حقيقة أن المدخل يختلف عن المنهج**. فقد يكون

المدخل معياريا ثم يستخدم الاستنباط للوصول إلى المعايير وقد يستخدم الاستقراء بدل الاستنباط. وفي كلا المنهجين يكون الاستنتاج أو النتيجة، أي مخرجات المنهج المتبع، **"معايير"**)

مستخدمو التقارير المالية:

- يشكل **تحديد مستخدم محدد أو مفترض للتقارير المالية محور أساسي في تطبيق المدخل المعياري**، إذ يتطلب الأمر معرفة احتياجات هذا المستثمر من المعلومات من ثم صوغ السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى تقديم معلومات تلبي احتياجاته، فيتطلب الأمر معرفة طبيعة القرارات المتوقعة من هذا المستخدم وبالتالي مدخلات تلك القرارات، بما يتطلب في نهاية الأمر تحديد الخصائص النوعية للمعلومات المالية التي تحقق أفضل منفعة لذلك المستخدم.
- **الإطار المفاهيمي السابق لمجلس معايير المحاسبة الدولية، حاول عدم حصر مستخدمي المعلومات المحاسبية** بمستخدم محدد. لكنه عاد ليعتبر أن **مصطلح المستخدمين** يشمل: "المستثمرين الحاليين والمحتملين، والموظفين، والمقرضين

والموردين والدائنين التجاريين الآخرين، والعملاء والحكومات ووكالاتها والجمهور. ثم عاد وأكد بأنه لا يمكن للبيانات المالية أن تلبي كافة احتياجات هؤلاء المستخدمين من المعلومات، إلا أن هناك احتياجات مشتركة بين هؤلاء المستخدمين، معتبراً أن توفير البيانات المالية التي تفي بحاجات المستثمرين مقدمي رأس المال، سيجعلها تفي كذلك أغلب حاجات المستخدمين الآخرين



أما بالنسبة **للإطار المفاهيمي السابق** لـ FASB، فإن **مستخدمي المعلومات المحاسبية هم المستثمرون والدائنون، و"المستخدمون الآخرون"**، إذ أن هناك مستخدمين متعددين للمعلومات المحاسبية، بخلاف مستثمري حقوق الملكية، ومن بينهم من لا يهتم بتقييم حقوق الملكية، وإنما ما **يجمع بينهم هو طبيعة المعلومات التي يحتاجونها، والمتعلقة بالتدفق النقدي**. إذ تضيف FASB **محدد آخر على طبيعة أهداف التقرير المالي، وهو أن المعلومات المقدمة يجب أن تكون متعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية**، ويشكل ذلك **معيارا أساسيا في تحديدها لطبيعة المعلومات المحاسبية واحتياجات مستخدميها**

- **الإطار المفاهيمي الجديد حصر المستخدمين** بموردي رأس المال وهم:
  - أ- المستثمرون الحاليون والمرتقبون في أسهم حقوق الملكية
  - ب- المقرضون
  - ت- الدائنون الآخرون
- اعتبر الإطار المفاهيمي أن "العديد من هذه الأطراف لا يمكنها أن تطلب من المنشأة أن تزودهم بالمعلومات بشكل مباشر، **وليس أمامها سوى الاعتماد على التقارير المالية ذات الأغراض العامة** في تلبية احتياجاتها من المعلومات المالية. لذلك يجب تحديد طبيعة قرارات هذه الأطراف (قرارات حول شراء أسهم حقوق الملكية أو بيعها أو الاحتفاظ بها) هذه القرارات تعتمد على العائدات المتوقعة من الاستثمارات في تلك الأدوات المالية، مثلاً: توزيعات الأرباح، مدفوعات الفائدة أو الزيادة في الأسعار السوقية.
- وبشكل مشابه، **تعتمد القرارات التي يتخذها المقرضون** الحاليون والمرتقبون والدائنون الآخرون **على مدفوعات الفائدة وأصل الدين أو العائدات المتوقعة دون أن يتضمن ذلك قياس قيمة المنشأة** كهدف رئيسي ومباشر لعمليات إعداد التقارير المالية؛ فـ

*"التقارير المالية ذات الأغراض العامة غير مصممة لبيان قيمة المنشأة، ولكنها توافر المعلومات التي **تساعد** المستثمرين الحاليين والمرتقبين والمقرضين والدائنين الآخرين **على تقدير قيمة المنشأة**"*

- بالتالي فإن **احتياجات هذه الأطراف من المعلومات تعتمد على توقعاتهم المستقبلية من الاستثمار** في الأدوات المحددة. **مثل هذه القرارات تتطلب التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية**
- حدد الإطار المفاهيمي **طبيعة المعلومات المطلوب التقرير** عنها:

أ- معلومات **حول موارد المنشأة والتزاماتها**

ب- معلومات **تمكن من معرفة ما إذا كانت إدارة المنشأة ومجلس الإدارة يقومون بمسؤولياتهم لاستخدام موارد المنشأة بشكل كفء وفعال**. (من أمثلة هذه المسؤوليات: حماية موارد المنشأة من التأثيرات غير المناسبة للعوامل الاقتصادية مثل تغيرات الأسعار والتغيرات التكنولوجية وضمان أن المنشأة تلتزم بالقوانين والتشريعات والمتطلبات التعاقدية).

ت- معلومات **حول أداء الإدارة لمسؤولياتها** تفيد في اتخاذ القرارات من قبل المستثمرين الحاليين والمقرضين والدائنين الآخرون، **الذين لديهم حقوق تصويت** أو **لهم تأثير في قرارات الإدارة** وما تقوم بها من أفعال

الخصائص النوعية للتقارير المالية:

- تضمن الجزء الثاني من الإطار المفاهيمي الجديد **الخصائص النوعية للتقارير المالية**، والتي **جاءت بما يلبي متطلبات احتياجات المستخدمين الرئيسيين للتقارير المالية**.
- قسّم الإطار المفاهيمي **الخصائص النوعية** إلى مجموعتين رئيسيتين، حدد الأولى **بالخصائص النوعية الرئيسية** Fundamental Qualitative Characteristics، والثانية **بالخصائص النوعية الداعمة أو المعززة** Enhancing Qualitative Characteristics للخصائص الرئيسية.

الخصائص النوعية الرئيسية:

الملاءمة Relevance: المعلومات المالية الملائمة هي تلك المعلومات القادرة على إحداث تأثير في القرارات المتخذة من قبل المستخدمين. المعلومات المالية تحقق هذه الخاصية إذا اتصفت بأن لديها قدرة تنبؤية Predictive value أو قيمة تأكيدية Confirmatory value أو كلاهما معاً.

أ- يكون للمعلومات المالية **قيمة تنبؤية** إذ كان من الممكن استخدامها كمدخلات لعمليات المعالجة المستخدمة من قبل المستخدمين للتنبؤ بالنتائج المستقبلية، ومن غير المطلوب أن تكون المعلومات المالية معلومات تنبؤية، وإنما يقصد بذلك أن تكون مفيدة للمستخدمين في إجراء تنبؤاتهم الخاصة بهم.

ب- تتحقق **القيمة التوكيدية** للمعلومات المالية إذا قدمت تغذية عكسية Feedback حول التقييمات السابقة سواء كان ذلك بتأكيد تلك التقييمات أو تغييرها.

التمثيل الصادق:

يجب أن تمثل التقارير المالية الظواهر الاقتصادية بالكلمات والأرقام أصدق تمثيل. **يكون التمثيل الصادق كاملا، إذا حققت عملية التمثيل ثلاثة خصائص: كاملة، حيادية، وخالية من الأخطاء.**

وضّح الإطار المفاهيمي المحددات الثلاثة للتمثيل الصادق في ما يلي:

أ- يتضمن مفهوم **التمثيل الكامل جميع المعلومات التي تعتبر ضرورية لتمكين المستخدمين من فهم الظاهرة المفترض تمثيلها،** بما يتضمن ذلك جميع التصورات والتفسيرات الضرورية، مثلاً، التصوير الكامل لمجموعة الأصول يتضمن (في الحد الأدنى) وصف طبيعة الأصول، الوصف الرقمي للأصول، وصف ماذا يمثل الوصف الرقمي (مثلاً: تكلفة تاريخية، تكلفة معدلة، أو قيمة عادلة)، والوصف الكامل لبعض البنود قد يستلزم تقديم تفسيرات تفصيلية للحقائق الهامة المتعلقة بجودة وطبيعة تلك البنود، والعوامل والظروف التي قد تؤثر على تلك الجودة أو الطبيعة، والعملية المستخدمة في الوصف الرقمي.

ب- **التصوير المحايد هو الوصف بدون تحيز** في اختيار أو عرض المعلومات المالية. والوصف المحايد لا يقوم بالتضليل أو التركيز على قضايا معينة أو التحيز لقضايا معينة بهدف جعل المعلومات مرغوبة أو غير مرغوبة من قبل المستخدمين

ت- **لا يعني التمثيل الصادق الدقة الكاملة** من جميع الجوانب، فالتحرر من الأخطاء يعني أنه لا يوجد أخطاء في وصف الظاهرة، وأن العملية المستخدمة لتقديم المعلومات تم اختيارها وتطبيقها بدون أخطاء.

في هذا السياق، لا يعني التحرر من الأخطاء الدقة الكاملة، مثلاً: تقدير السعر أو القيمة غير الملحوظة لا يمكن تحديده على أنه دقيق أو غير دقيق، على كل حال، تمثيل ذلك التقدير يمكن أن يكون بصدق إذا كان المبلغ موصوف بوضوح ودقة على أنه تقدير وتقديم تفسيرات حول قيود عملية التقدير المطبقة، ولا يوجد أخطاء في اختيار وتطبيق عملية التقدير.

خصائص نوعية داعمة:

تتمثل هذه الخصائص بكل من: القابلية للمقارنة، القابلية للتحقق، التوقيت الملائم، والقابلية للفهم، وهذه الخصائص تحسّن من منفعة المعلومات التي تحقق شروط الملائمة والتمثيل الصادق.

القابلية للمقارنة Comparability:

تتضمن قرارات المستخدمين الاختيار من بين البدائل، مثلاً الاختيار بين بيع الاستثمارات أو الاحتفاظ بها، أو الاستثمار في منشأة دون أخرى، بالنتيجة المعلومات المتعلقة بالمنشأة تكون أكثر فائدة إذا من الممكن مقارنتها مع معلومات مماثلة لمنشآت أخرى أو معلومات مماثلة لنفس المنشأة تتعلق بفترة أخرى.

فالقابلية للمقارنة هي "تلك الخاصية النوعية التي تمكن المستخدمين من تحديد وفهم أوجه التشابه والاختلاف بين العناصر والبنود، وبشكل يختلف عن بقية الخصائص النوعية

الأخرى، فإن القابلية للمقارنة لا تتعلق بعنصر منفرداً، فعملية المقارنة تتطلب عنصرين على الأقل".

وترتبط القابلية للمقارنة بكل من الثبات Consistency والتوحيد Uniformity، فمن ناحية أولى يرتبط الثبات بالقابلية للمقارنة إلا أنه مختلف عنها، فيرجع إلى الثبات على أنه استخدام نفس الطرق لنفس العناصر إما من فترة لأخرى لمنشأة محددة، أن لفترة واحدة بين عدة منشآت، فالقابلية للمقارنة هي الهدف والاتساق هو الوسيلة لتحقيق الهدف. ومن ناحية أخرى ، حتى تكون المعلومات قابلة للمقارنة، فإن الأشياء المتشابهة يجب أن تبدو متشابه والأشياء المختلفة يجب أن تبدو مختلفة. وقابلية المعلومات الملائمة للمقارنة لا تعزز من خلال جعل الأشياء المختلفة تبدو متشابه، والأشياء المتشابهة تبدو مختلفة [Par. QC21-22-23، No. (8)، SFAC،FASB].

القابلية للتحقق Verifiability:

تساعد القابلية للتحقق في طمأنة المستخدمين أن المعلومات تمثل بصدق الظاهرة الاقتصادية التي يفترض أن تمثلها، فتعني "القابلية للتحقق أن أشخاص واسعي الإطلاع ومستقلين يمكن أن يصلوا إلى نفس النتائج، فمن غير المطلوب أن تكون المعلومات المقدمة تقدير رقمي محدد حتى تكون قابلة للتحقق، إذ يمكن أيضاً أن يكون هناك عدد من المبالغ المحتلمة والاحتمالات المرتبطة بها قابلة للتحقق [FASB،SFAC، (8) No.، Par. QC26] .

التوقيت الملائم Timeliness:

يعني التوقيت الملائم توفير المعلومات المطلوبة لمتخذي القرارات في الوقت الذي تمكن فيه تلك المعلومات من إحداث تغيير في القرارات. بشكل عام، المعلومات الأقدم older Information هي معلومات أقل فائدة، ويجب الأخذ بالحسبان أن بعض المعلومات قد تظل تحقق متطلب التوقيت الملائم لفترة طويلة بعد تاريخ التقارير المالية، نظراً لأن

بعض المستخدمين يحتاجون للتحقق من الاتجاهات Trends وتقييمها [FASB، SFAC،(8) No. ،QC29 .Par].

القابلية للفهم Understandability:

ترتبط قابلية المعلومات للفهم ترتبط بكل من: تصنيف المعلومات وتحديد خصائصها Characterizing، إضافة إلى عرضها بوضوح وعملية التلخيص أو الإيجاز Concisely. مع الأخذ بالحسبان ما يلي [FASB،SFAC، (8) No. ، Par. QC31-32]:

أ- أن بعض الظواهر تكون معقدة بطبيعتها ويصعب فهمها، لذلك يكون استبعاد بعض المعلومات حول تلك الظاهرة من التقارير المالية، قد يجعل معلومات التقارير المالية أسهل للفهم، إلا أنه يجب الأخذ بالحسبان أن يؤدي ذلك إلى جعل التقارير المالية غير كاملة وبالتالي تتضمن تضليل.

ب- أن التقارير المالية تقدم لأولئك الذين لديهم معرفة معقولة reasonable knowledge بالأنشطة الاقتصادية وأنشطة الأعمال، ويقومون بمراجعة وتحليل المعلومات بعناية.

المفاهيم الأساسية في عملية التقرير المالي:

تتناول هذه المفاهيم قضايا الاعتراف والقياس المحاسبي التي **تمثل إرشادات للممارسة** المحاسبية، وتشك**ل المحددات (الضوابط) الرئيسية للاعتراف ببنود وعناصر التقارير المالية** قضايا مهمة في العمل المحاسبي، وتمس العناصر المحاسبية بشكل مباشر. وحدد الإطار المفاهيمي مجموعات من المعايير الأساسية للاعتراف والقياس المحاسبي بما يرتبط بالمفاهيم والأساسيات السابقة. وأي عنصر أو بند يجب أن يحقق أولا شروط ومتطلبات الاعتراف به كبند أو عنصر، ومن ثم يجب أن يحقق متطلبات القياس المحاسبي المحددة [ما يجب الإشارة إليه أن قضايا الاعتراف والقياس لم تخضع للتعديل في الإطار المفاهيمي الجديد حتى الآن].

الاعتراف المحاسبي:

شروط الاعتراف حدد **إطار إعداد البيانات المالية لمجلس معايير المحاسبة الدولية** بالعناصر سواء في الميزانية أو قائمة الدخل على أساس الشروط التالية:

1 – أن **يحقق متطلبات تعريف العنصر**. حيث تحدد **العناصر بخمسة أنواع رئيسية**: الأصول، الالتزامات، حقوق الملكية، الإيرادات والمصاريف، وعرّفها الإطار كما يلي:

أ- **العناصر المتعلقة مباشرة بقياس المركز المالي** هي :الأصول، والالتزامات، وحق الملكية، تعرف هذه العناصر كما يلي:

- الأصل وهو مورد يسيطر عليه المنشاة نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية تتدفق للمنشأة.

- الالتزام وهو مديونية حالية على المنشأة ناشئه عن أحداث سابقة ومن المتوقع أن يتطلب سدادها تدفقات خارجه للموارد والتي تتجسد فيها منافع اقتصادية تملكها المنشأة للخارج.
- حق الملكية هي حصة الملاك المتبقية في أصول المنشأة بعد طرح كافة الالتزامات.

أ- **تعرف عناصر الدخل والمصروفات** كما يلي:

- **الدخل وهو الزيادة في المنافع الاقتصادية** أثناء الفترة المحاسبية على شكل تدفقات داخلة أو زيادات في الأصول أو نقصان في الالتزامات مما ينشأ عنها زيادة في حق الملكية خلافًا لتلك المتعلقة بمساهمات المشاركين في حق الملكية.
- **المصروفات هي نقصان في المنافع الاقتصادية** خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات خارجة أو استنفاد الأصول أو تكبد التزامات التي ينشأ عنها نقصان في حق الملكية خلافًا لتلك المتعلقة بالتوزيعات إلى المشاركين في حق الملكية.

2 – إذا تحقق الشرط السابق، يجب أن يحقق الشرطين التاليين:

أ- **هناك احتمال بوجود منفعة اقتصادية مستقبلية** مرتبطة به سوف تتدفق إلى أو من المنشأة. حيث يستخدم مفهوم الاحتمال في معايير الاعتراف "للإشارة إلى درجة عدم التأكد من تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالبند إلى أو من المشروع .إن هذا المفهوم منسجم مع حالة عدم التأكد التي تميز البيئة التي تعمل فيها المنشأة .ويتم تقييم درجة عدم التأكد الملازمة لتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية استنادًا إلى الأدلة المتوفرة عند إعداد البيانات المالية.

ب- **للعنصر تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية**. وفي كثير من الحالات يتوجب تقدير التكلفة أو القيمة، ويعتبر **استخدام تقديرات معقولة هو جزء أساسي من إعداد القوائم المالية و لا يقلل من موثوقيتها**. ولكن عندما يتعذر إجراء تقدير معقول فإن البند لا يعترف به في الميزانية العمومية أو قائمة الدخل.

أما الإطار المفاهيمي لـ FASB فقد حدد أن الاعتراف بأي عنصر أو بند في القوائم المالية يتم وفقا لمعيارين رئيسيين وهما: **الملاءمة** Relevance؛ **والموثوقية**

Reliability، ويجب أن يحقق قبل ذلك متطلبات تعريف عنصر أو بند القوائم المالية وشرط القابلية للقياس، التي حددها المفهوم رقم (3) الصادر عام 1980 تحت عنوان "عناصر القوائم المالية للمنشآت التجارية"، والمستبدل بالمفهوم رقم (6) الصادر عام 1985، والذي حمل عنوان "عناصر القوائم المالية"، وحدد تعاريف: الأصل؛ الالتزام؛ حقوق الملكية أو صافي الأصول؛ الإيراد؛ النفقات؛ المكاسب؛ والخسائر.

القياس المحاسبي:

يشكل القياس المحاسبي أبرز القضايا التي كانت وما تزال مثار جدل في المحاسبة، على مختلف مستوياتها المهنية والتنظيمية والأكاديمية. وقد **تشابه الإطار المفاهيمي لكل من معايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة المالية الأمريكية** من حيث عرض أكثر من بديل للقياس المحاسبي.

من ناحية أولى اعتبر إطار إعداد وعرض البيانات المالية أن القياس هو عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في البيانات المالية والتي ستظهر بها في الميزانية

العمومية وقائمة الدخل، ويتضمن ذلك **اختيار أساس محدد للقياس**. **محدداً إمكانية استخدام عدد من الأسس المختلفة للقياس** ولدرجات مختلفة وضمن تشكيلات متفاوتة من البيانات المالية وهذه الأسس :

أ- **التكلفة التاريخية**: تسجل الأصول بالمبلغ النقدي الذي دفع أو ما يعادله أو بالقيمة العادلة للمقابل الذي أعطي للحصول عليها في تاريخ الحصول عليها .وتسجل الالتزامات بمبلغ المتحصلات المستلمة مقابل الدين أو في بعض الظروف (مثل ضرائب الدخل) بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد المتوقع أن يدفع لسداد الالتزام ضمن السياق العادي للنشاط.

ب- **التكلفة الجارية**: تسجل الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد والذي يفترض دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحاضر .وتسجل الالتزامات بالمبلغ غير المخصوم من النقد أو ما يعادل النقد المطلوب لسداد الدين في الوقت الحاضر.

ت- **القيمة القابلة للتحقق** (القابلة للتسديد): تقيد الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بطريقة منظمة .وتقيد

الالتزامات بقيم سدادها، أي بالمبالغ غير المخصومة النقدية أو ما يعادل النقدية التي من المتوقع أن تدفع لسداد الالتزامات ضمن السياق العادي للنشاط.

ث- **القيمة الحالية**، تقيد الأصول بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن يولدها الأصل ضمن السياق العادي للنشاط .وتقيد الالتزامات بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي من المتوقع أن يحتاج إليها لسداد الالتزامات ضمن السياق العادي للنشاط.

مع الأخذ بالحسبان – وفق الإطار – أن **التكلفة التاريخية هي أكثر الأسس استخداما** لدى المنشآت عند إعداد قوائمها المالية، إلا أنها تستخدم عادة مع أسس قياس أخرى، على سبيل المثال، تدرج البضاعة بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، ويمكن أن تدرج الأوراق المالية المتداولة بالقيمة السوقية، وتدرج التزامات معاشات التقاعد بقيمتها الحالية.

مدخل القيمة الملائمة:

- يشكل **مدخل القيمة الملائمة اتجاها حديثاً للبحث والفكر المحاسبي المعاصر**، يرجع في أصوله إلى بدايات **ظهور الفكر المحاسبي في مجال الأسواق**
- يقصد بالقيمة الملائمة أن **يكون للمعلومات المحاسبية قيمة لدى مستخدميها** أي أنها تحقق لهم الدعم المناسب لاتخاذ القرار
- تشترك **اتجاهات مدخل القيمة الملائمة ومدخل التقييم** (بدائل القياس) فيما بينها من حيث **طبيعة الافتراضات الأولية والإطار الذي تقدمه للنظرية المحاسبية** ؟؟؟؟؟

طبيعة مدخل القيمة الملائمة:

- الدراسات المحاسبية التي اهتمت **بقياس القيمة الملائمة للمعلومات المحاسبية، هي امتداد لبحوث أسواق المال**
- **يتم قياس القيمة الملائمة عبر دراسة العلاقة بين: المتغيرات التي تجسد المعلومات المحاسبية والمتغيرات التي تجسد استخدام المعلومات**

- **دراسة هذه العلاقة يتم من قبل الأطراف ذات الصلة بالمنشأة**، بالتركيز على **مستخدمين محددين:** كمستثمري حقوق الملكية، القائمين على العملية التنظيمية، والقائمين على وضع المعايير المحاسبية.
- هذه الدراسات تركز على **العلاقة بين المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم والتقارير المالية وبين المتغيرات السوقية التي تعكس وتجسّد طبيعة استخدام المستثمرين لهذه المعلومات، معتمدة على العلاقات الإحصائية،**
- **من خلال دراسة هذه العلاقة يمكن الاستدلال عما إذا كان للمعلومات المحاسبية تأثير في قرارات المستثمرين واعتقاداتهم حول أداء المنشأة ومركزها المالي (أي أن لهذه المعلومات قيمة أو منفعة للمستخدمين)**
- القيمة الملائمة للمعلومات المحاسبية تظهر من خلال **قدرة القوائم المالية على تقديم المعلومات التي تؤثر في دعم القرار**
- القيمة الملائمة **تركّز على وجود ارتباط كبير لمحتويات القوائم مع البيانات السوقية** (أسعار الأسهم السوقية أو العائدات كونها مقاييس للقيمة) وعليه: كلما كانت المعلومات المحاسبية

أكثر ترابطاً مع الأسعار السوقية أو العائدات السوقية، يكون للبيانات المحاسبية قيمة ملائمة أكبر

- **الملاءمة** Relevance كخاصية من خواص جودة المعلومات المحاسبية **تتوقف على طبيعة القرارات المتخذة، فما يلائم قرار معين قد لا يلائم قرار آخر.**
- **القيمة الملائمة تعني أن القيم المحاسبية ترتبط مع مقياس ما للقيمة**، مثل أسعار الأسهم وعائداتها
- **ترتكز القيمة الملائمة على الأسعار السوقية للأسهم أو تغيراتها. فأسعار الأسهم السوقية أو عائداتها تلخص مجموعة المعلومات التي تغير من توقعات المستثمرين حول الأداء المستقبلي للمنشاة والعائدات التي يمكنهم الحصول عليها.**
- **إذا كانت المعلومات المحاسبية ذات قيمة ملائمة فإنها يجب أن تشكل جزءاً من المعلومات، أو تغير من تركيبة المعلومات الموجودة مسبقاً لدى المتعاملين في السوق**

- تحديد القيمة الملائمة **يتطلب أن تكون الأسعار السوقية للأسهم تمثل قيماً حقيقية تعكس جميع المعلومات المتعلقة بالمنشأة**. أي أن **السوق هو سوق كفء** وإلا فلا جدوى من البحث في القيمة الملائمة

طبيعة مدخل التقييم:

- برزت خلال المرحلة المعاصرة **نماذج محاسبية لتقييم حقوق الملكية** أبرزت دورا رئيسيا للمبادئ والفروض المحاسبية،
- **دراسة Ohlson** قدمت **إطارا لتقييم حقوق الملكية في ظل تحقق عدم التحيز المحاسبي**
- **دراسة Feltham and Ohlson** قدمت **نموذجا لتقييم حقوق الملكية في ظل افتراض التحفظ المحاسبي** Accounting Conservatism

- **مفهوم تقييم حقوق الملكية الأساسي** يقوم على أن **تقييم الأسهم يتم على أساس الدخل الاقتصادي المتوقع من الاستثمار في الأسهم**
- **الدخل الاقتصادي المتوقع يتحدد من خلال التدفقات النقدية**
- **التدفقات النقدية** تتمثل في **توزيعات الأرباح وأية مكاسب غير عادية** يحققها المستثمر نتيجة بيع السهم بسعر أعلى من سعر شرائه
- **بدائل القياس المحاسبي تبيّن دور القياس المحاسبي في تقييم حقوق الملكية، والآثار التي تتركها في خصائص المعلومات المحاسبية** التي يتم الإفصاح عنها

عناصر المقدمات المنطقية لمدخل القيمة الملائمة ومدخل التقييم:

- **تشترك اتجاهات القيمة الملائمة و التقييم في عناصر مقدماتها المنطقية** بشكل عام، لكنها **تختلف حول ما إذا كانت السوق سوقا كفوءاً أم لا**
- **الاتجاهات التي لا تأخذ بتحقق فرضية السوق الكفء، تأخذ بمعيار القيمة الحقيقية (القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية لحملة الأسهم هي معيار أساسي لقياس منفعة قرارات المستثمرين)**

- المحاسبة يجب أن تعمل على تعظيم منفعة قرارات مستثمري حقوق الملكية، وبالتالي **يجب أن توافر المحاسبة المقاييس الملائمة لقياس القيمة الحقيقية لحقوق الملكية**

عناصر الإطار النظري وفقا لمدخل القيمة الملائمة ومدخل التقييم:

مدخل القيمة الملائمة

- **تركز القيمة الملائمة على منفعة قرارات المستثمرين بشكل رئيسي**
- وهي تعتبر أن **الأسعار السوقية للأسهم في ظل تحقق فرضية السوق الكفء** (الصيغة متوسطة القوة من الكفاءة) **تجسد القيمة الحالية لمنافعهم المستقبلية**
- لذلك فإن **جوهر مفهوم القيمة الملائمة يكمن في وجود ترابط معنوي للمعلومات المحاسبية مع القيم السوقية للأوراق المالية**
- لهذا، فإن **القيمة الملائمة ترتبط بمحددين** اثنين: الأول هو **الأسعار السوقية للأسهم** والثاني هو **الإطار المحاسبي** (أي مرجعيات القياس المحاسبي وضوابطه الفكرية والعملية) الذي يقف وراء المعلومات المحاسبية التي تحملها القوائم المالية

دراسات القيمة الملائمة اهتمت بنوعين من العلاقات:

- الأولى **ربطت بين المعلومات المحاسبية** المفصح عنها في القوائم المالية **والأسعار السوقية** (أو تغيراتها) المتزامنة معها
- الثانية **ربطت بين المعلومات المحاسبية والتدفقات النقدية المستقبلية**

مدخل التقييم

مدخل التقييم اعتمد بشكل أساسي على نماذج تقييم حقوق الملكية كصيغة أفضل لتحديد دور المحاسبة والمعلومات المحاسبية في أسواق المال،

هذه النماذج لا تبحث في القيمة الملائمة للمعلومات المحاسبية ، وإنما تعنى بقياس المحاسبة للقيمة الحقيقية للأسهم أو لحقوق الملكية، التي تفشل الأسعار السوقية في تجسديها. إنها تبحث عن القيمة الحقيقية لحقوق الملكية وهذا تظهره القيمة الحالية للتوزيعات أو للتدفقات النقدية المستقبلية

الإطار العام لنظرية المحاسبة وفق اتجاهات القيمة الملائمة والتقييم

1 – المنشأة هي **شخصية معنوية مستقلة**

2 – **الوظيفة الرئيسية للمحاسبة هي تقييم حقوق الملكية**

3 – **المستخدمون** الرئيسيون للمعلومات المحاسبية **هم مستثمرو حقوق الملكية**

4 – الوظيفة الرئيسية للمحاسبة تتمثل في **تقديم معلومات ملائمة** لمنفعة قرارات المستثمرين (القيمة الملائمة)، أو **معلومات عن القيمة الحقيقية لحقوق الملكية** (التقييم). (عندما يكون السوق كفء يتم تقييم دور المحاسبة على أساس الأسعار السوقية الملحوظة، وعندما لا يكون كفء، يتم حسب قدرتها على قياس القيمة الحقيقية لحقوق الملكية، والتنبؤ بالمنافع)

5 – **تشكل أسعار الأسهم السوقية أو تغيراتها، والقيمة الحقيقية لحقوق الملكية، قاعدة أساسية لبناء معايير** للمحاسبة تحقق أهدافها

6 – **يعتبر أساس الاستحقاق أفضل من الأساس النقدي**، نظرا لأنه يساعد المحاسبة بشكل أفضل، في تحقيق وظائفها الرئيسية

7 –**الاعتراف والقياس يتم على أساس ترابط القيم المحاسبية مع الأسعار السوقية، أو القيمة الحقيقية لحقوق الملكية**، ويتم الإفصاح عنها وفقا لمتطلبات الإفصاح عن المعلومات في سوق الأوراق المالية

5-5: تقييم المدخل المعياري لبناء النظرية المحاسبية:

- اهتم المدخل المعياري بالقياس والتقييم والتقرير (تقديم المعلومات)
- ركز المدخل على حل مشاكل القياس والتقييم في ظل التغييرات التي تحدث في بيئة الأعمال
- اختلاف رؤى أنصار المدخل تجاه ما يجب أن تكون عليه قواعد ومعايير القياس والتقييم، أدى إلى اختلاف المعايير أو اختلاف الممارسات المحاسبية
- وجد أنصار المدخل في الفكر الاقتصادي حلا ملائما للمشكلات المحاسبية، فاعتمدوا على الدخل الاقتصادي كمفهوم نموذجي أو مثالي، والذي تصاغ القواعد والمبادئ المحاسبية للتمكن من الوصول إليه
- اختلاف نظريات انصار المدخل المعياري تعود إلى:
  - **عدم وجود سوق** لجميع الأصول والالتزامات، بحيث لا توجد أسعار سوقية ملحوظة لهذه العناصر

- **المشاكل المتأصلة في طبيعة مفهوم الدخل الاقتصادي** نفسه (كونه مبني على أساس المنافع الاقتصادية المستقبلية والمحددة من خلال التدفقات النقدية المستقبلية التي ترتبط بعدم التأكد)

◄ اعتبر منظرو المدخل المعياري أن **البديل الأفضل لتعدد مداخل البناء النظري للمحاسبة، هو تطوير نظرية محاسبية عامة**

◄ التنظير المعياري في المحاسبة، **ساهم في تطوير الفكر المحاسبي بشكل كبير** (أخرجه من بوتقة المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، للعمل على تطوير أفكار تهدف في النهاية إلى تطوير الممارسات المحاسبية الموجودة)

◄ التنظير المعياري **عاني من نواحي قصور متعددة، منها الطبيعة الذاتية للمعيارية** (خاصة أحكام القيمة التي كانت تعتمد على مصادر شخصية تتوقف على آراء وميول من يحددها

◄ **المعيارية تطورت من الناحية المنهجية، من خلال العمل على تحديد أحكام القيمة من الحقائق الموجودة مسبقاً ذات الطبيعة العلمية** (وهذه تحد من تدخّل العامل الذاتي)

- كما أن **العلاقة بين الوسائط والغايات حددت على أساس الاسنادية**، بشكل يتشابه مع طبيعة العلاقة السببية في المناهج الاستقرائية
- **جاءت الانتقادات للتنظير والبحث المعياري قوية من قبل رواد المدخل الإيجابي** (خاصة مدرسة Rochester) الذين رفضوا النظريات المحاسبية الموجودة نظرا لأنها معيارية أو تعتمد على المدخل المعياري بالتالي فهي برأيهم غير علمية
- نظراً لكثرة الانتقادات التي وجهت إلى التنظير المعياري، **وتوجه الباحثين في المحاسبة، تجاه المدخل التطبيقي (المهني، التنظيمي)، انحسر المدخل المعياري بطبيعته التقليدية**

Edited with the trial version of
Foxit Advanced PDF Editor
To remove this notice, visit:
www.foxitsoftware.com/shopping

بسم الله الرحمن الرحيم

قام برفع هذه النسخة :

د محمد أحمد محمد عاصم

نسألكم الدعاء