المحور الأول: الاطار النظري للمحاسبة الدولية

ثانيا: الإطار التصوري لاعداد التقارير المالية

يعتبر الإطار التصوري لاعداد التقارير المالية (أو الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي) مكونا أساسيا للمرجع المحاسبي الدولي (IAS/ IFRS)، وسوف تساعد معرفة أسسه وعناصره على فهم معايير المحاسبة والابلاغ المالي، بما في ذلك المعيارين IAS1 وIAS7.

1- تاريخ وتطور "الإطار المفاهيمي":

لقد تمت الموافقة على الاطار المرجعي الأول لمعايير المحاسبة الدولية (IASs) من طرف لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) في شهر أفريل من سنة 1989، وسمي حينها بـ "إطار تحضير وعرض القوائم المالية" (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements)، وفي شهر جويلية من نفس السنة تم نشر الإطار لأول مرة. وعندما حل مجلس معايير المحاسبة الدولية محل اللجنة المذكورة تبنى الإطار في شهر أفريل من سنة 2001 دون تعديله.

أول تعديل على إطار تحضير وعرض القوائم المالية تم سنة 2010 وكان تعديلا جزئيا، صادق عليه مجلس معايير المحاسبة الدولية شهر سبتمبر من تلك السنة، وأصبح يحمل تسمية "الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي"(The Conceptual Framework for Financial Reporting)، أو "الإطار المفاهيمي" باختصار، ومن أجل ربطه بالسنة المرجعية لإصداره يقال الإطار المفاهيمي 2010. ولم يتم تعديل الإطار بعد ذلك إلى غاية سنة 2018، حيث أصدر المجلس في 29 مارس 2018 الإطار المفاهيمي المراجع (المنقح) للإبلاغ المالي. وتتضمن النسخة المنقحة تغييرات شاملة على الإطار المفاهيمي 2010.

بالإضافة إلى ذلك، فقد نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية سنة 2009 إطارا لإعداد وعرض القوائم المالية خاصا بالمؤسسات الصغيرة ومتوسطة الحجم، وبالتالي أصبح للمحاسبة إطاران لإعداد وعرض القوائم المالية، الأول للشركات المسجلة في البورصات، والثاني للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم التي لا تكون في معظم الأحيان مسجلة في البورصة.

2- هدف الاطار المفاهيمي:

يمكن التفصيل في هدف الإطار المفاهيمي على النحو التالي:

- مساعدة مجلس المعايير على إعداد معايير الإبلاغ المالي الدولية المستقبلية، ومراجعة المعايير الدولية الجارية أو الحالية؛

- مساعدة المجلس على تعزيز التنسيق بين اللوائح والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض البيانات المالية، مما يساهم في وضع أساس للتقليل من عدد المعاملات المحاسبية المسموح بها بموجب معايير الابلاغ المالي الدولية؛

- مساعدة هيئات التوحيد المحاسبي الوطنية على إعداد معايير وطنية؛

- مساعدة معدي القوائم المالية على تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية، ومعالجة المواضيع التي لا تغطيها أي من هذه المعايير الدولية؛

- مساعدة مدققي الحسابات في صياغة رأي حول توافق القوائم المالية مع معايير الإبلاغ المالي الدولية؛

- مساعدة مستخدمي القوائم المالية على تفسير المعلومات ضمن هذه القوائم المعدة وفقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية؛

- تزويد المهتمين بأعمال مجلس معايير المحاسبة الدولية بمعلومات عن منهجه أو مقاربته لإعداد معايير الابلاغ المالي الدولية.

3- حقيقة الإطار المفاهيمي وأهميته:

إن الإطار المفاهيمي ليس معيارا في حد ذاته، وليس لأي من المفاهيم الواردة فيه أولوية على المفاهيم أو المتطلبات التي يشملها أي من المعايير المحاسبية. ولكن عندما لا يكون هناك معيار بشأن قضية محاسبية معينة فسوف يكون الإطار المفاهيمي مساعدا في إعداد السياسات المناسبة وتبني الممارسات الملائمة.

4- محتوى الاطار المفاهيمي:

يتضمن الإطار المفاهيمي المراجع بعض المفاهيم الجديدة، ويقدم تعريفات ومعايير اعتراف محينة للأصول والالتزامات، كما أنه يوضح بعض المفاهيم الهامة.

ينطلق الإطار المفاهيمي في الفصل الأول من وصف هدف الإبلاغ المالي للأغراض العامة، ويركز الفصل الثاني على تحديد الفائدة من المعلومات المالية. وبمجرد تحديد مجموعة من المبادئ، يركز الإطار المفاهيمي على تحديد البيانات المالية للشركة المصدرة وهذا الكيان المبلغ (الفصل الثالث)، والعناصر المكونة للقوائم المالية (الفصل الرابع)، والأحداث التي تؤدي إلى الاعتراف وإلغاء الاعتراف (الفصل الخامس)، ومسألة القياس (الفصل السادس)، وطرق العرض والإفصاح (الفصل السابع)، وأخيرا مفاهيم رأس المال والمحافظة على رأس المال (الفصل الثامن).

4-1- الفصل الأول- هدف الابلاغ المالي:

يتمثل هدف القوائم المالية (والتقارير المالية عموما) ضمن الإطار المفاهيمي في "توفير معلومات بشأن الوضعية المالية والأداء والتغيرات في الوضعية المالية للمؤسسة، بحيث تكون هذه المعلومات مفيدة لمجموعة كبيرة من مستخدمي القوائم المالية فيما يخص اتخاذ قرارات اقتصادية".

4-2- الفصل الثاني- الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة:

يميز الإطار المفاهيمي بين نوعين من الخصائص: الخصائص النوعية الرئيسية والخصائص النوعية المعززة أو المساعدة.

4-2-1- الخصائص النوعية الرئيسية:

تتمثل الخصائص النوعية الرئيسية في الملاءمة (la pertinence) والتمثيل الصادق (la fidélité).

أ- الملاءمة (Relevance):

تشير "الملاءمة" إلى المعلومات التي تكون ملائمة لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية المتعلقة باتخاذ القرار. تتسم المعلومات بخاصية الملاءمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين، وذلك من خلال مساعدتهم على تقييم الأحداث الماضية أو الحالية أو المستقبلية، أو تأكيد أو تصحيح تقييماتهم السابقة.

ب- التمثيل الصادق:

حتى تكون المعلومات المالية مفيدة يجب أن تعطي صورة حقيقية عن العملية أو الظاهرة التي يفترض أنها تمثلها. ولإعطاء صورة صادقة تماما يجب أن يشمل الوصف ثلاث خصائص ويتسم بها: الوصف الكامل والمحايد والخالي من الأخطاء. وباعتبار أن الكمال لا يتحقق إلا نادرا، فهدف المجلس هو البحث عن هذه الصفات الثلاث في المعلومات والجمع بينها قدر الإمكان.

يمكن القول بتعبير آخر أن خاصية التمثيل الصادق تتحقق نتيجة لاحترام:

- أولوية الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني؛
- الخصائص الثلاث الجوهرية: الشمول والحيادية والسلامة من الأخطاء.

لقد أكد مجلس معايير المحاسبة الدولية على مبدأ أولوية الجوهر الاقتصادي، حيث يشير الإطار المفاهيمي المراجع سنة 2018 مرة أخرى وبشكل صريح إلى ضرورة التمثيل الصادق لجوهر الظاهرة التي يفترض في المعلومة المالية أنها تمثلها، أي حقيقة وجوهر الظاهرة بدلا عن شكلها القانوني فقط.

4-2-2- الخصائص النوعية المساعدة:

يتم تعزيز الخاصيتين الأساسيتين من خلال أربع خصائص نوعية: القابلية للمقارنة وقابلية التحقق والتوقيت الملائم والوضوح (قابلية الفهم).

4-3- الفصل الثالث - البيانات المالية والكيان المبلّغ:

الفصل الثالث هو فصل جديد ضمن الإطار المفاهيمي يصف نطاق وهدف القوائم المالية، مشيرا إلى أن القوائم المالية هي شكل خاص من التقارير المالية التي توفر معلومات عن الأصول والخصوم وحقوق الملكية، وكذلك عن الإيرادات والمصاريف الخاصة بالكيان المبلغ.

يعرض الفصل الثالث وصفا لهذا الكيان المبلغ، وهو الكيان الذي يختار إعداد قوائم مالية أو هو مطالب بذلك، وليس بالضرورة أن يكون هذا الكيان قانونيا. كما يتضمن هذا الفصل أيضا الفرضية الأساسية (Underlying assumption) لإعداد المعلومات المالية، حيث ينص إطار معايير الابلاغ المالي الدولية على فرضية استمرارية النشاط الاستغلالي باعتبارها الفرضية الرئيسية.

4-4- الفصل الرابع - عناصر القوائم المالية:

يحدد الفصل الرابع العناصر الخمس للقوائم المالية والمتمثلة في: الأصول، الالتزامات، حقوق الملكية، الإيرادات، المصاريف.

4-5- الفصل الخامس - الاعتراف والتخلي عن الاعتراف (Recognition and derecognition):

يناقش هذا الفصل معايير الاعتراف بالأصول والخصوم في القوائم المالية، ويقدم إرشادات حول توقيت استبعادها من القوائم أو التراجع عن الاعتراف بها.

ويعرف الاعتراف بأنه "عملية الأخذ في الاعتبار لأي عنصر تتوفر فيه شروط تعريف الأصل أو الالتزام أو حقوق الملكية أو الدخل أو المصاريف، وذلك بغرض إدراجه في قائمة المركز المالي أو قائمة (قوائم) الأداء المالي". ويؤكد الإطار المفاهيمي المراجع باستمرار أن الاعتراف يكون مناسبا فقط إذا نتج عنه معلومات ملائمة حول العنصر المعترف به مع التمثيل الصادق لهذا العنصر.

أما التخلي عن الاعتراف فهو استبعاد القيمة الاجمالية لأصل أو خصم (اعترف به سابقا) من بيان المركز المالي للمنشأة، أو استبعاد جزء من تلك القيمة".

4-6- الفصل السادس – القياس:

يصف هذا الفصل مختلف قواعد القياس والمعلومات التي توفرها، والعوامل التي يجب مراعاتها عند اختيار أساس القياس. لذلك فقد تم تحديد فئتين من أسس القياس: أساس قياس التكلفة التاريخية و أساس قياس القيمة الحالية.

عند اختيار أساس القياس يكون هناك توافق بين العوامل التي يجب مراعاتها عند اختيار هذا الأساس وبين الخصائص النوعية للمعلومات المفيدة (الملاءمة والتمثيل الصادق).

4-7- الفصل السابع - العرض والافصاح:

لقد تضمن الإطار المفاهيمي 2018 ما يلي:

- مفاهيم تصف كيفية عرض المعلومات والإفصاح عنها في القوائم المالية؛
- إرشادات خاصة بتصنيف الإيرادات والنفقات، وهي إرشادات يتعين على المجلس استخدامها عندما يقرر فيما إذا كان سيتم إدراج هذه العناصر في قائمة الأرباح والخسائر أو وضعها خارج هذه القائمة؛
- توجيهات للمجلس فيما إذا كان يتعين تضمين عناصر الإيرادات (المدخول) والمصاريف في حساب الربح أو الخسارة وتوقيت هذه العملية، وذلك بعد أن تم إدراج تلك العناصر في قائمة "العناصر الأخرى للنتيجة الاجمالية"، أو كما يعرف ببيان "الدخل الشامل الآخر" (Other Comprehensive Income- OCI).

4-8- الفصل الثامن - مفاهيم رأس المال والمحافظة على رأس المال:

وفق المنظور المالي، يعني رأس المال صافي الأصول أو حقوق الملكية للكيان، مثل الأموال المستثمرة أو القوة الشرائية المستثمرة. أما المنظور المادي لرأس المال، مثل القدرة التشغيلية، فيعتبره (رأس المال) بمثابة القدرة الإنتاجية للكيان المستندة مثلا إلى الوحدات المنتجة يوميا.

إنطلاقا من مفاهيم رأس المال المشار إليها سابقا يمكن استخلاص المفاهيم التالية للمحافظة على رأس المال:

- **الحفاظ على رأس المال المالي**: بموجب هذا المفهوم يتم الحصول على الربح فقط عندما يتجاوز المبلغ المالي (أو النقدي) لصافي الأصول في نهاية الفترة المبلغ المالي (أو النقدي) لصافي الأصول في بداية الفترة، وذلك بعد استبعاد أي توزيع –للأرباح- على الملاك وأي مساهمة من هؤلاء الملاك خلال الفترة؛
- **الحفاظ على رأس المال المادي**: وفقا لهذا المفهوم يتم الحصول على الربح فقط إذا كانت القدرة المادية أو الإنتاجية للمنشأة (أو الموارد أو الأموال اللازمة للوصول إلى هذه القدرة) في نهاية الفترة تتجاوز القدرة الإنتاجية في بدايتها، وذلك بعد استبعاد أي توزيع –للأرباح- على الملاك وأي مساهمات من جانب هؤلاء خلال الفترة.

يشير مفهوم الحفاظ على رأس المال إلى الطريقة التي يحدد بها الكيان رأس المال الذي يسعى إلى الحفاظ عليه.