



مجلة البحوث المالية والتجارية
المجلد (٢٣) – العدد الثاني – إبريل ٢٠٢٢



دراسة تحليلية للإطار المفاهيمي للتقارير المالية في ضوء المتغيرات
المعاصرة

**Analytical Study of the Conceptual Framework of
Financial Reports in the light of Contemporary
Changes**

الباحثة/ هدى محمد كامل عارف

مرشح للدكتوراه

كلية التجارة - جامعة بورسعيد - قسم المحاسبة

تحت إشراف

د/ سحر عبد الستار النقيب

أ.د/ زين العابدين سعيد فارس

مدرس المحاسبة والمراجعة

أستاذ المحاسبة المالية

كلية التجارة - جامعة بورسعيد

كلية التجارة - جامعة بورسعيد

٢٠٢٢م

رابط المجلة: <https://jsst.journals.ekb.eg/>

مستخلص:

يشكل الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية الإطار العام الذي يسترشد به مجلس معايير المحاسبة الدولية في عملية إصدار معايير جديدة، وفي إجراء تعديلات على المعايير الموجودة حالياً، وفي عملية معالجة أي من الموضوعات المحاسبية التي لم يتم تغطيتها بشكل مباشر في معايير المحاسبة الدولية الحالية، حيث يضع المفاهيم التي تبنى عليها عملية إعداد وعرض التقارير المالية للمستخدمين الخارجيين.

ويهدف مجلس معايير المحاسبة الدولية من إدخال التعديلات على الإطار المفاهيمي، إلى تعزيز وجود مفاهيم عالية المستوى وبتفاصيل كافية، تساعد المجلس في تطوير المعايير المحاسبية وتساعد الآخرين في فهم وتفسير المعايير بشكل أفضل، لذلك أصبح من الضروري وجود إطار متكامل من المفاهيم الشاملة في السنوات الأخيرة، ليتمكن واضعي المعايير من تطوير الممارسة المحاسبية، ومساعدة معدي القوائم المالية على توفير معلومات مالية بجودة عالية، وتوفير المفاتيح الأساسية للمستخدمين لفهم القوائم المالية، لذلك اهتمت لجنة معايير المحاسبة الدولية بتطوير وإصدار إطار مفاهيمي تم تبنيه فيما بعد من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية، والعمل على مراجعته، وتم تعديله عام ٢٠١٠م من خلال إصدار نسخة غير مكتملة منه، ليتم تعديله مرة أخرى عام ٢٠١٨م من خلال إصدار نسخة مكتملة، تضمنت تعديلات جوهرية.

الكلمات المفتاحية: الإطار المفاهيمي، التقارير المالية، المتغيرات المعاصرة.



Abstract:

The conceptual framework for the preparation and presentation of financial statements constitutes the general framework that guides the International Accounting Standards Board in the process of issuing new standards, in making amendments to existing standards, and in the process of addressing any of the accounting issues that are not directly covered in the current international accounting standards, where Establishes the concepts underlying the preparation and presentation of financial reports to external users.

By introducing amendments to the conceptual framework, the International Accounting Standards Board aims to enhance the existence of high-level concepts and in sufficient detail, that help the Board in developing accounting standards and help others understand and interpret standards better, Therefore, it has become necessary to have an integrated framework of comprehensive concepts in recent years, so that standard-setters can develop accounting practice, help prepare financial statements provide high quality financial information, and provide basic keys for users to understand financial statements. Therefore, the International Accounting Standards Committee has taken care of developing and issuing a framework my concept was later adopted by the International Accounting Standards Board, and working on its review, and it was modified in 2010 by issuing an incomplete version of it, to be modified again in 2018 by issuing a complete version, which included substantial amendments.

Keywords: conceptual framework, financial reports, contemporary changes.

أولاً: مشكلة البحث:

يعتبر الإطار المفاهيمي للتقارير المالية أحد أبرز الموضوعات التي يهتم بها الفكر المحاسبي في الآونة الأخيرة، بسبب التغيرات والتطورات المتلاحقة في مجال ومهنة المحاسبة، مما يتطلب ضرورة تطوير ذلك الإطار وما يتبعه من تطوير وتحديث للمعايير المحاسبية أملاً في أن يؤثر ذلك على مستوى جودة المحتوى الإخباري للتقارير المالية تأثيراً إيجابياً بما يخدم مستخدمي تلك القوائم والتقارير المالية.

وبناءً على ما تقدم ستتناول الباحثة في هذا البحث أهم التعديلات والتغيرات التي طرأت على الإطار المفاهيمي المعدل للتقارير المالية ٢٠١٨م، ومحاولة تقييم هذه التعديلات والتطورات من وجهة نظرها من خلال استقراء العديد من الدراسات السابقة في هذا المجال، ومن خلال قراءة وفهم وتحليل الإطار المفاهيمي المعدل نفسه، حيث تقوم الباحثة بإجراء ذلك التقييم عن طريق مقارنته مع الإطار المفاهيمي للتقارير المالية ٢٠١٠م، وتوضيح أهم الفروق بينهما.

ثانياً: أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى مناقشة وإيضاح أهم الفروق الجوهرية بين كلا من الإطار المفاهيمي السابق والإطار الحالي المعدل للتقارير المالية.

ثالثاً: حدود البحث:

في ضوء مشكلة البحث وأهدافه تتمثل حدوده في أنه لن يتناول معايير التقارير المالية الدولية.

رابعاً: خطة البحث:

في ضوء مشكلة البحث وأهدافه وحدوده، تتمثل خطته فيما يلي:

أولاً: اسم الإطار.

ثانياً: هدف الإطار.

ثالثاً: مكونات الإطار.

رابعاً: أهم الفروق الجوهرية بين الإطار المفاهيمي ٢٠١٠م والإطار المعدل ٢٠١٨م.



أولاً: اسم الإطار:

لقد تم تغيير الاسم في ٢٠١٠م إلى "الإطار المفاهيمي للتقارير المالية" بعد أن كان تحت مسمى "إطار إعداد وعرض القوائم المالية" في أبريل ١٩٨٩م، ظل الإطار المفاهيمي المعدل محتفظاً بنفس الاسم الصادر في ٢٠١٠م. وتوصلت دراسة (Kuzina,2013) إلى أن استبدال عنوان الإطار القديم "إطار إعداد وعرض القوائم المالية" بعنوان "الإطار المفاهيمي للتقارير المالية" عند تعديلته عام ٢٠١٠م، يتواءم ويتوافق مع توجه الفكر المحاسبي نحو التقارير المتكاملة للأعمال، والتي تتعامل مع المؤشرات المالية وغير المالية، والتي تأخذ في اعتبارها كلاً من النواحي البيئية والاجتماعية والحوكمة والاستدامة، وبناءً على ذلك يمكن اعتبار الإطار المفاهيمي للتقارير المالية على أنه وسيلة لتقديم صورة كاملة عن المنشأة معدة التقرير.

ثانياً: هدف الإطار:

يهدف الإطار السابق إلى :

- مساعدة مجلس إدارة مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB في وضع معايير محاسبة دولية مستقبلية، وفي إعادة مراجعة وتطوير المعايير الدولية للتقارير المالية القائمة.
- مساعدة مجلس إدارة مجلس معايير المحاسبة الدولية في تحقيق التوافق بين الأنظمة والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض التقارير المالية عن طريق وضع أسس لتقليل عدد المعالجات المحاسبية البديلة المسموح بها من قبل معايير المحاسبة الدولية للتقارير المالية.
- مساعدة هيئات وضع المعايير الوطنية في تطوير معايير وطنية.
- مساعدة معدي التقارير والقوائم المالية في تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية، وفي التعامل مع موضوعات ستكون موضعاً لإصدار معيار محاسبي دولي جديد.
- مساعدة مراقبي الحسابات في تشكيل رأي عن مدى تطابق القوائم المالية مع المعايير الدولية للتقارير المالية.
- مساعدة مستخدمي التقارير والقوائم المالية على تفسير المعلومات الواردة بها، والمعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقارير المالية.
- تزويد المهتمين بعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية بمعلومات عن طريقته في صياغة المعايير الدولية للتقارير المالية.

بينما يهدف الإطار المعدل إلى:

- ١- مساعدة مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB في تحسين وتطوير معايير التقارير المالية الدولية مستندة إلى مفاهيم متناسقة ومتراصة.
 - ٢- مساعدة معدي القوائم والتقارير المالية في تطوير سياسات محاسبية متوافقة ومتناسقة للمعاملات والأحداث الأخرى في حالة عدم وجود معيار محاسبي دولي، أو في حالة وجود معيار يسمح ببدايل الاختيار المحاسبي.
 - ٣- مساعدة كافة الأطراف المعنية لفهم وتفسير المعايير الدولية للتقارير المالية.
- لا يعد الإطار المفاهيمي للتقارير المالية معيارًا دوليًا للتقارير المالية، ولا يستخدم لتجاوز أو كبديل لمتطلبات أي معيار محاسبي دولي، وبالتالي لا يحدد معايير لأي عملية قياس أو إفصاح معينة، مع الأخذ في الاعتبار أنه يوجد في الإطار المفاهيمي ما يبطل عمل أيًا من المعايير الدولية للتقارير المالية.

وترى الباحثة أن هناك فروق واضحة بين أهداف كل من الإطارين تتمثل في:

- الأهداف الخاصة بالإطار المفاهيمي المعدل ٢٠١٨م قد تم اختصارها في ثلاثة أهداف واضحة ومحددة.
- ركزت أهداف الإطار على دوره في دعم المساءلة من خلال تقليل عدم تماثل المعلومات ودعم الكفاءة الاقتصادية وتخصيص الموارد.
- الإطار المفاهيمي هو المرجع الرئيسي لتطوير المعايير الحالية وإصدار معايير أخرى جديدة، وإذا ما حدث خروج أي من المعايير الدولية للتقارير المالية عن الإطار فإن المجلس سيشرح ذلك في المعيار.

ثالثًا: مكونات الإطار المفاهيمي:

- يتكون الإطار المفاهيمي للتقارير المالية ٢٠١٠م من أربعة فصول أو أجزاء هي:
 - ١- الفصل الأول: هدف التقرير المالي ذي الغرض العام.
 - ٢- الفصل الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة.
 - ٣- الفصل الثالث: تعريف وإثبات وقياس العناصر التي تتكون منها القوائم المالية.



- ٤- الفصل الرابع: مفاهيم رأس المال والمحافظة على رأس المال.
- أما الإطار المفاهيمي المعدل ٢٠١٨م يتكون من ثمانية فصول أو أجزاء هي:
 - ١- الفصل الأول: هدف التقرير المالي ذي الغرض العام.
 - ٢- الفصل الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة.
 - ٣- الفصل الثالث: القوائم المالية والمنشأة معدة التقرير.
 - ٤- الفصل الرابع: عناصر القوائم المالية.
 - ٥- الفصل الخامس: الإعراف وإلغاء الإعراف.
 - ٦- الفصل السادس: القياس.
 - ٧- الفصل السابع: العرض والإفصاح.
 - ٨- الفصل الثامن: مفاهيم رأس المال والمحافظة على رأس المال.
- رابعاً: أهم الفروق الجوهرية بين الإطار المفاهيمي ٢٠١٠م والإطار المعدل ٢٠١٨م:

الفصل الأول: هدف التقرير المالي ذي الغرض العام:

= الإطار المفاهيمي للتقرير المالي ٢٠١٠م: يمثل هذا الفصل الأساس للإطار المفاهيمي وتنبتق منه الجوانب الأخرى للإطار المفاهيمي كمفهوم المنشأة المعدة للتقرير، والخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة وعناصر القوائم المالية والإثبات والقياس والعرض والإفصاح.

= الإطار المفاهيمي المعدل ٢٠١٨م:

- ١- لقد اتفق مع الإطار السابق، إلا أنه أعاد مصطلح مساءلة الإدارة بعد أن تم استبعاده في الإطار المفاهيمي ٢٠١٠م.
- ٢- لقد أوضح أن القرارات التي يتخذها مستخدمي التقارير المالية تستند على توقعاتهم فيما يخص العوائد والتي تقوم بدورها على تقييم قيمة التدفقات النقدية المتوقعة وتوقيتها، وعدم التأكد المرتبط بها.

٣- بالإضافة إلى مساءلة الإدارة عن موارد المنشأة والتي تحتاج معلومات عن مدى كفاءة وفاعلية الإدارة في تحمل المسؤولية عن استخدام الموارد الاقتصادية للمنشأة، وبالتالي وضع هدفي التقييم ومساءلة الإدارة جنباً إلى جنب.

٤- لقد تبني المدخل الاقتصادي لدعم الكفاءة الاقتصادية، كما تبني المدخل الاجتماعي المتمثل في الحيادية كأحد مكونات الخصائص النوعية للمعلومات، هذا بالإضافة إلى استناده إلى المدخل المعياري في اشتقاق مكونات الإطار من الأهداف بطريقة منطقية.

وقد أوضحت دراسة (Georgiou, 2018) أن استبعاد مفهوم مساءلة الإدارة من الإطار السابق نتج عنه إثارة القلق لدى مستخدمي القوائم المالية حيث أصبح من وجهة نظرهم أنه قد تم تجاهل حاجاتهم من المعلومات التي توفرها القوائم المالية بخصوص مساءلة الإدارة وركز فقط على التقييم.

بينما أعاد الإطار المفاهيمي المعدل ٢٠١٨م مفهوم مساءلة الإدارة، وأوضح أنها تدعم تخفيض عدم تماثل المعلومات والكفاءة الاقتصادية وتحسن عملية تخصيص الموارد وذلك يوجب على مجلس معايير المحاسبة الدولية تعديل وتطوير المعايير بما يحد من مقدرة المنشأة على التلاعب ويحقق مساءلة أفضل للإدارة.

وأوضحت دراسة (Glover, 2019) أن عدم تماثل المعلومات يؤدي إلى خفض منفعة المعلومات بهدف مساءلة الإدارة، وفي حالة إذا كان عدم تماثل المعلومات كبيراً يؤدي ذلك إلى تغيير مقاييس الأداء المستخدمة بعيداً عن القوائم المالية وذلك يتفق مع ما نص عليه الإطار، حيث أوضح دور الإطار في دعم المساءلة بتخفيض عدم تماثل المعلومات وبذلك يتضح أن الإطار يتبنى مشاكل الوكالة.

وتوصلت دراسة (Dennis, 2019) إلى أنه عند القيام بتعديل أو تطوير للإطار المفاهيمي للتقارير المالية في المستقبل يجب الأخذ في الاعتبار وجود هدف المساءلة ومدى مساهمته في إحداث اختلاف ملحوظ عند إصدار المعايير وإعداد التقارير المالية.



الفصل الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة:

= الإطار المفاهيمي للتقارير المالية ٢٠١٠م:

حتى تكون المعلومات المالية مفيدة يجب أن تكون ملائمة وتعبّر بصدق عما تريد تريد أن تعبّر عنه، وتعزز فائدة المعلومات المالية إذا كانت قابلة للمقارنة وقابلة للتحقق وتتوفر في الوقت المناسب وقابلة للفهم، وبذلك تنقسم الخصائص النوعية للمعلومات وفقاً لهذا الإطار إلى:

• الخصائص الأساسية:

- ١- الملائمة: وتشمل (القيمة التنبؤية - القيمة التوكيدية - الأهمية النسبية)
 - المعلومات المالية الملائمة هي تلك المعلومات التي تكون قادرة على إحداث فرق في القرارات التي يتخذها مستخدمي القوائم والتقارير المالية، وتكون المعلومات المالية قادرة على إحداث فرق في القرارات إذا كان لها قيمة تنبؤية أو قيمة تأكيدية أو كلاهما.
 - تستخدم المعلومات المالية التي لها قيمة تنبؤية من قبل المستخدمين في إجراء تنبؤاتهم، ويكون للمعلومات المالية قيمة تأكيدية إذا كانت توفر تغذية عكسية عن تقويمات سابقة، وترتبط القيمة التنبؤية والقيمة التأكيدية للمعلومات المالية ببعضها البعض، فالمعلومات التي يكون لها قيمة تنبؤية يكون لها قيمة تأكيدية أيضاً.
 - وتكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان من الممكن أن يؤثر حذفها أو سوء عرضها على القرارات التي يتخذها مستخدمي التقارير والقوائم المالية اعتماداً على القوائم المالية للمنشأة معدة التقرير، ولم يحدد مجلس معايير المحاسبة الدولية معياراً أو حداً كمياً للأهمية النسبية حيث يعود ذلك إلى حجم المنشأة وطبيعة عملياتها وغيرها من العوامل.
- ٢- التمثيل الصادق: ويشمل (الحيادية - الخلو من الأخطاء - الاكتمال)
 - تعبّر التقارير المالية عن الظواهر الاقتصادية بكلمات وأرقام، وحتى تكون المعلومات المالية مفيدة يجب ألا تعبّر فقط عن الظواهر الملائمة، بل يجب أن تعبّر أيضاً بصدق عن الظواهر التي تستهدف التعبير عنها، ولكي يكون التعبير صادقاً بشكل كامل يجب أن يكون للوصف ثلاث خصائص، حيث يجب أن يكون كاملاً ومحاييداً وخالياً من الأخطاء.

- وتعني خاصية الكمال أن تعبر المعلومات المالية عن كافة المعلومات الضرورية لفهم مستخدمي القوائم المالية عن الأحداث التي يتم التعبير عنها، بما في ذلك المعلومات الوصفية والتوضيحية.

- وتعني خاصية الحياد الخلو من التحيز في اختيار المعلومات المالية أو عرضها، فالحياد لا يكون متحيزاً أو ينطوي على محاباة أو يكون مؤكداً أو غير مؤكد أو خلاف ذلك، حيث يشوبه تلاعب لزيادة احتمال تلقي المعلومات المالية بشكل مرغوب أو غير مرغوب فيه من قبل المستخدمين، ولا تعني المعلومات المحايدة معلومات بدون غرض أو بدون تأثير على السلوك.

- وتعني خاصية الخلو من الأخطاء أن لا تكون هناك أخطاء أو حذف في وصف وبيان الأحداث الاقتصادية، ولا يوجد أخطاء في عملية معالجة المعلومات المالية المعلن عنها.

- الخصائص المعززة (الداعمة):

تعد القابلية للمقارنة والقابلية للتحقق وتوفير المعلومات في الوقت المناسب والقابلية للفهم خصائص نوعية تعزز من فائدة المعلومات التي تعد ملائمة ومعبر عنها بصدق، وقد تساعد الخصائص النوعية المعززة في تحديد الطريقة التي ينبغي أن تستخدم لوصف الظاهرة، ولا تستطيع الخصائص النوعية المعززة أو الداعمة سواء بشكل فردي أو كمجموعة أن تجعل المعلومات مفيدة إذا كانت تلك المعلومات غير ملائمة أو غير معبر عنها بصدق.

= الإطار المفاهيمي المعدل ٢٠١٨م:

احتفظ بالخصائص النوعية للمعلومات كما وردت في الإطار المفاهيمي للتقارير المالية ٢٠١٠م، إلا أنه أعاد مرة أخرى مفهوم "الحيطة والحذر"، حيث نص على أن الحيادية يمكن دعمها عن طريق الحيطة والحذر في ظل عدم التأكد عند إعداد الأحكام الشخصية وبذل العناية المهنية عند التقدير.

وفيما يخص عدم التأكد في القياس أوضح المجلس أن عملية القياس في ظل ظروف عدم التأكد لا تمنع أن تكون المعلومات مفيدة، وفي بعض الحالات تكون المعلومات الأكثر ملاءمة ذات مستوى مرتفع من عدم التأكد في القياس، لكن معظم المعلومات المفيدة تخضع لمستوى منخفض من عدم التأكد في القياس.



في كثير من الأحيان تكون المعلومات الملائمة يشوبها درجة كبيرة من عدم التأكد في القياس، مما يؤثر على التمثيل الصادق، وفي حالات أخرى إذا لم توفر المعلومات المالية التمثيل الصادق، قد تكون المعلومات الأكثر نفعية هي الأقل ملاءمة، ولكنها تخضع لعدم تأكد أقل في القياس.

وأوضحت دراسة (Mora & Walker, 2015) أن الإطار المفاهيمي للتقارير المالية ٢٠١٠م قد ألغى مفهوم الحيطة والحذر والذي كان ضمن مكونات خاصية الاعتماد على المعلومات بدافع أن المفهوم لا يتسق مع الحيادية.

وتوصلت دراسة (Hsieh & Novoselov, 2019) إلى أن الإلتزام بتطبيق مفهوم الحيطة والحذر عند إعداد التقارير المالية يؤدي إلى ارتفاع قيمة المنشأة وأرباحها خاصة مع زيادة الغموض في ظل ظروف عدم التأكد التي تواجهها المنشأة حيث أنها وسيلة لمواجهة الأخطاء الناتجة عن اختلاف المصادر وبصفة خاصة تحيز متخذي القرارات.

الفصل الثالث: القوائم المالية والمنشأة معدة التقرير:

= الإطار المفاهيمي للتقارير المالية ٢٠١٠م: لم يتعرض لحدود المنشأة معدة التقرير.

= الإطار المفاهيمي المعدل ٢٠١٨: أضاف فصل جديد يتعلق بتحديد المنشأة معدة التقرير، وهي المنشأة التي تكون مطالبة بشكل إلزامي أو اختياري بإعداد قوائم مالية، وذلك لا يستدعي ضرورة أن تكون المنشأة لها شخصية قانونية مستقلة، فقد تكون جزء من منشأة قائمة، أو قد تكون أكثر من منشأة قائمة، مما يؤدي إلى التأسيس النظري لإعداد القوائم المالية الموحدة، والقوائم المالية المنفصلة، والقوائم المالية المدمجة.

وتوصلت دراسة (كعموش، ٢٠١٩) إلى أن الممارسات السابقة في تحديد المنشأة معدة التقرير وحدودها اعتمدت على المعايير المحاسبية مثل معيار IAS 27 بعنوان "القوائم المالية المنفصلة" و معيار IFRS 10 بعنوان "القوائم المالية المجمعة"، إلا أن تلك الممارسات كانت تتم بدون مرجعية نظرية في الإطار السابق، وبذلك فإن إضافتها إلى الإطار المعدل تعد خطوة إيجابية في اتجاه تحقيق نظرية محاسبية متكاملة.

الفصل الرابع: بنود القوائم المالية:

= الإطار المفاهيمي للتقارير المالية ٢٠١٠م: تناول تعريفات بنود القوائم المالية كما يلي:

١- الأصل: عبارة عن مورد تسيطر عليه المنشأة بسبب أحداث سابقة، ومن المتوقع أن ينتج عنه تدفق داخل للمنشأة لمنافع اقتصادية مستقبلية.

٢- الالتزام: هو تعهد حالي على المنشأة نتيجة أحداث سابقة، ومن المتوقع أن ينتج عن تسويتها تدفقات خارجة لموارد المنشأة.

٣- حقوق الملكية: وهي القيمة المتبقية بعد خصم كل الالتزامات على المنشأة من كافة أصولها.

٤- الدخل: هو زيادة في أصول المنشأة أثناء الفترة المحاسبية، أو نقص في إلتزاماتها مما ينشأ عنه زيادة في حقوق الملكية بخلاف المتعلقة بمساهمات المشاركين في حقوق الملكية.

٥- المصروف: هو نقص في الأصول أو زيادة في الإلتزامات، التي ينتج عنها نقص في حقوق الملكية بخلاف المتعلقة بالتوزيعات للملاك.

= الإطار المفاهيمي المعدل ٢٠١٨م: تناول تعريفات بنود القوائم المالية كما يلي:

١- الأصل: هو مورد اقتصادي حالي تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة.

٢- الإلتزام: عبارة عن تعهد حالي على المنشأة لتحويل مورد اقتصادي نتيجة لأحداث سابقة.

٣- حقوق الملكية: احتفظ الإطار المفاهيمي المعدل ٢٠١٨م بها كما هي.

٤- الدخل: احتفظ الإطار المفاهيمي المعدل ٢٠١٨م به كما هو.

٥- المصروف: احتفظ الإطار المفاهيمي المعدل ٢٠١٨م به كما هو.

لقد وجهت دراسة (Mourik & Katsuo, 2018) انتقاداً لوجود مفهومين غير متناسقين للأرباح تبعاً للإطار المفاهيمي المعدل ٢٠١٨م، فإما أن تتضمن الأرباح المحتجزة على كلٍ من البنود المحققة والبنود غير المحققة من الإيرادات والمصروفات، أو أن تتضمن الأرباح المحتجزة على العناصر المحققة للإيرادات والمصروفات بحيث توجد مساحة لإمكانية تفسير معنى التحقق،



ومن أجل الحفاظ على العلاقة بين كلاً من الأرباح المحتجزة والربح أو الخسارة وأيضاً بين صافي الأصول والدخل الشامل فإن إعادة التدوير مع التحقق يكون ضروري، وقد أدى تطبيق أسس القياس المختلطة إلى وجود إيرادات ومصروفات محققة وغير محققة في الأرباح، إلا أن مجلس معايير المحاسبة الدولية قد أخطأ في اعتقاده أن إعادة التدوير تزيد من منفعة القرار في ضوء الخصائص النوعية للمعلومات. وتناولت دراسة (كعموش، ٢٠١٩) أثر تطوير الإطار المفاهيمي على مفهوم الأصول والالتزامات حيث أوضحت تلك الدراسة ما يلي:

- تعديل تعريف الأصل كان يهدف إلى وضع تعريف منفصل للأصل على أنه مورد اقتصادي وليس التدفق النهائي للمنافع الاقتصادية.
- حذف لفظ التدفقات المتوقعة، فليس من الضروري أن تكون تلك التدفقات مؤكدة أو حتى محتملة لينشأ عنها منافع اقتصادية وينطبق عليها تعريف الأصل.
- انخفاض احتمال المنافع الاقتصادية ودرجة التأكد منها قد يؤثر على قرار الاعتراف بالأصل وقياسه.
- تم إدراج معيار "عدم إمكانية تجنب الإلتزام" ضمن تعريف الإلتزام ليكون أحد المحددات الهامة للاعتراف بالإلتزام.
- بالإضافة إلى ما تقدم فإن الإطار المفاهيمي المعدل ٢٠١٨م نص على أن المقابلة ليست هدف من أهداف الإطار، وذلك ما يتماشى مع مدخل الميزانية الذي تم تبنيه في الإطار المفاهيمي الدولي.

وترى الباحثة أن الإطار المفاهيمي المعدل ٢٠١٨م ركز على مفهوم جوهر العقد، وبناءً على ذلك فإن تطوير الإطار بهذا الشكل يتبع المنهج الاستقرائي في حين أن تطوير الإطار المفاهيمي يتبع النظرية المعيارية، حيث أنه من المتوقع أن يؤثر تعديل مفهوم الأصول والالتزامات على المعايير.

الفصل الخامس: الاعتراف وإلغاء الاعتراف:

= الإطار المفاهيمي للتقارير المالية ٢٠١٠م:

أولاً: الإعتراف: وفقاً لهذا الإطار يشترط للاعتراف بعناصر القوائم المالية ما يلي:

- ١- أن يقابل تعريف العنصر على النحو الوارد سابقاً.
 - ٢- احتمال وجود تدفق للموارد من و إلى المنشأة.
 - ٣- إمكانية قياس قيمة العنصر بالشكل الذي يمكن الاعتماد عليه أو تقديرها بصورة يتوافر فيها الدقة المعقولة.
- يثبت الأصل في الميزانية عندما يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية إلى المنشأة، وأن يكون للأصل تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها.
 - يثبت الالتزام في الميزانية عندما يكون من المحتمل أن ينتج عن تسوية التزام حالي تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية، وأن المبلغ الذي ستم به التسوية يمكن قياسه بطريقة يمكن الاعتماد عليها.
 - يتم إثبات الدخل في قائمة الدخل عندما تنشأ زيادة في المنافع الاقتصادية المستقبلية متعلقة بزيادة في أصل أو نقص في التزام يمكن قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها.
 - يتم إثبات المصروفات في قائمة الدخل عندما ينشأ نقص في المنافع الاقتصادية المستقبلية متعلق بنقص في أصل أو زيادة في التزام يمكن قياسه بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

ثانياً: إلغاء الاعتراف: لم يقدم الإطار المفاهيمي للتقارير المالية ٢٠١٠م أية إرشادات تتعلق بإلغاء الأصول أو الالتزامات، حيث كانت المعايير هي التي تحدد متطلبات الإلغاء.

= الإطار المفاهيمي المعدل ٢٠١٨م:

أولاً: الاعتراف: يشير الإطار المفاهيمي المعدل ٢٠١٨م بصورة صريحة إلى أنه يتم الاعتراف بعناصر القوائم المالية في حالة استيفائها تعريف العنصر ونتج عن ذلك معلومات ملائمة عن هذه العناصر، وأن يتم التمثيل الصادق عنها بما يوفر معلومات مفيدة، وذلك هو الهدف الأساسي من إعداد وعرض القوائم المالية.



• بناءً على ذلك تكون معايير الاعتراف كما يلي:

١- يتم الاعتراف بالبنود التي تحقق تعريف الأصل، الالتزام، حق الملكية في قائمة المركز المالي، كما يتم الاعتراف بالبنود التي تستوفي تعريف الدخل والمصروف في قائمة الدخل الشامل (قائمة الأداء المالي).

٢- أن يؤدي الاعتراف إلى توفير معلومات مفيدة لمستخدمي المعلومات تتصف بخاصيتي الملاءمة، والتمثيل الصادق، وحتى إذا توافرت خاصية الملاءمة عند الاعتراف بأحد بنود القوائم المالية، فإن الاعتراف بتلك البنود يجب أن يحقق خاصية التمثيل الصادق والتي قد تتأثر بما يلي: (عدم التأكد في عملية القياس، عدم المطابقة في الاعتراف، متطلبات العرض والإفصاح).

• تتأثر عملية الاعتراف بمحدد التكلفة، حيث يتم الاعتراف بالأصل والالتزام إذا كانت منافع المعلومات التي ستقدم لمستخدمي المعلومات من خلال عملية الاعتراف ستكون في الغالب تبرر تكاليف الحصول على تلك المعلومات واستخدامها.

ثانياً: إلغاء الاعتراف:

- إلغاء الاعتراف بالأصل يتم عندما تفقد المنشأة السيطرة على كل أو جزء من الأصل المعترف به.

- إلغاء الاعتراف بالالتزام يتم عندما لم يعد على المنشأة إلتزام حالي لكل أو جزء من الإلتزامات المعترف بها.

قدمت دراسة (Barker & Penman, 2020) مدخل مقترح لإدراج مفهوم عدم التأكد للإطار المفاهيمي، مع الأخذ في الاعتبار أن ذلك لن يترتب عليه تخلي الإطار المفاهيمي عن مدخل الميزانية المعتمد من مجلس معايير المحاسبة الدولية، في حين أن ذلك سيؤدي إلى تحسين الاعتراف بالأصول والإلتزامات وكذلك سيؤدي إلى تحسين المحاسبة عن الإيرادات والمصروفات في ضوء المقابلة المحاسبية، وبناءً على ذلك فإن المدخل المقترح في هذه الدراسة يمكن وصفه بأنه مدخل مختلط بين الميزانية وقائمة الدخل والأكثر أهمية تقديم معلومات بشأن عدم التأكد والذي يمثل محور اهتمام المستثمرين.

وترى الباحثة أن الإطار المفاهيمي المعدل ٢٠١٨م أكد على أهمية مراعاة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية باعتبارها المعايير الرئيسية لإتخاذ قرار الإعراف أو عدم الإعراف ببند القوائم المالية.

الفصل السادس: القياس:

= الإطار المفاهيمي للتقارير المالية ٢٠١٠م: تناول أهم أسس القياس، وهي:

أ- التكلفة التاريخية: حيث تسجل الأصول بمبلغ النقد، أو ما يعادله، أو بالقيمة العادلة للمقابل المقدم لاقتنائها في تاريخ اقتنائها، وتسجل الالتزامات بمبلغ المتحصلات المستلمة مقابل الالتزام، أو بمبالغ النقد أو ما يعادلها المتوقع أن تدفع للوفاء بالالتزام في السياق العادي لأعمال المنشأة.

ب- التكلفة الجارية: حيث تسجل الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادله الذي كان سيدفع في حالة اقتناء الأصل نفسه أو أصل مماثل له في الوقت الحالي، وتسجل الالتزامات بمبلغ النقد أو ما يعادله غير المخصوم والذي كان سيطلب لتسوية الالتزام في الوقت الحالي.

ج- القيمة القابلة للتحقق: تسجل الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادله، الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحالي من خلال بيع الأصل، وتسجل الالتزامات بقيم تسويتها، والتي هي مبالغ النقد أو ما يعادلها غير المخصومة المتوقع أن تدفع للوفاء بالالتزامات في السياق العادي لأعمال المنشأة.

د- القيمة الحالية: تسجل الأصول بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة المتوقع أن يولدها البند في السياق العادي لأعمال المنشأة، وتسجل الالتزامات بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية المستقبلية الخارجة، والمتوقع أن تطلب لتسوية الالتزامات في السياق العادي لأعمال المنشأة.

= الإطار المفاهيمي المعدل ٢٠١٨م: تناول أسس القياس كما يلي:

أ- التكلفة التاريخية: توفر التكلفة التاريخية معلومات مستمدة من سعر المعاملة، أو حدث آخر أدى ظهور العنصر الذي يتم قياسه بتاريخ الحصول عليه، وتخفض التكلفة التاريخية لأصول إذا حدث تدني في قيمتها، وتزداد التكلفة التاريخية للالتزامات إذا



أصبحت محملة بالأعباء، ويعد أحد طرق تطبيق مقياس التكلفة التاريخية على الأصول والالتزامات هو قياسها بالتكلفة المستنفذة.

ب- أساس التكلفة الجارية: تقدم القيمة الجارية معلومات مقاسة بوحدة النقد حول الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات باستخدام معلومات حديثة لتعكس الظروف السائدة في تاريخ القياس. ويتضمن مقياس القيمة الجارية: (القيمة العادلة، القيمة من الاستعمال وقيمة الاستيفاء، التكلفة الجارية).

وتوصلت دراسة (Barker & Teixeira, 2018) إلى أن الإطار المفاهيمي المعدل ٢٠١٨م لا يدعم مجلس معايير المحاسبة الدولية عند تطوير المعايير المحاسبية، حيث أشار الإطار المفاهيمي إلى أن أساس الاستحقاق هو الأفضل لتقييم الأداء الماضي والمستقبلي مقارنة بالأساس النقدي إلا أنه لم يضع تفسيراً لذلك، الافتقار إلى تفسير الغرض من أساس الاستحقاق وكيفية ارتباطه بنموذج أعمال المنشآت وكيف ينتج عنه قائمة دخل وقائمة مركز مالي يعتبر فجوة في الإطار المفاهيمي يجب حلها.

وأوضحت دراسة (Mourik and Katsuo, 2018) وجود تناقض داخل الإطار المفاهيمي المعدل ٢٠١٨م لأنه تبنى مدخل مزدوج في القياس، تبعاً للمدخل المعياري المتبنى من المجلس وطبقاً للمفاهيم التي تناولها الإطار المفاهيمي نجد أن مفهوم الدخل الشامل هو الواجب تطبيقه، مما يتطلب قياس جميع الأصول والالتزامات بالقيمة العادلة، وبالرغم من ذلك استخدم المجلس نموذجين للقياس هما: التكلفة التاريخية والقيمة العادلة. وتوصلت الدراسة إلى أنه يمكن تطوير الإطار في ظل تطبيق القياس المزدوج حيث يمكن عمل تمييز بين عناصر الإيرادات والمصروفات المعترف بها في الربح والخسارة وعناصر الدخل الشامل الآخر بالإطار المفاهيمي.

وتشير دراسة (Botosan, 2019) إلى أن الإطار المفاهيمي مازال ينقصه عدة عناصر تتعلق بمبادئ القياس على الرغم من قيام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتطويره وتعديله على مدى ٤٠ عامًا، وتجد الدراسة أن ذلك يمثل تحدياً عند إصدار معايير تتصف بالكفاءة والفعالية.

الفصل السابع: العرض والإفصاح:

= الإطار المفاهيمي للتقارير المالية ٢٠١٠م: لم يقدم أية إرشادات حول العرض والإفصاح، حيث كان معيار عرض القوائم المالية والمعايير الأخرى هي التي تحدد متطلبات العرض والإفصاح دون مرجعية نظرية بالإطار المفاهيمي.

= الإطار المفاهيمي المعدل ٢٠١٨م:

- أضاف فصل جديد خاص بالعرض والإفصاح.
- تقوم المنشأة معدة التقرير بتوصيل المعلومات حول الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات من خلال عرض المعلومات والإفصاح عنها في القوائم المالية.
- يؤدي التوصيل الفعال للمعلومات من خلال القوائم المالية إلى جعل تلك المعلومات أكثر ملاءمة، ويساهم في تعزيز خاصية التمثيل الصادق للأصول والالتزامات وحقوق الملكية وبنود الدخل والمصروفات، كما يؤدي إلى تعزيز قابلية الفهم والمقارنة للمعلومات في القوائم المالية.
- تضمن هذا الفصل العرض والإفصاح بقائمة الدخل والدخل الشامل الأخرى وعمليات إعادة التدوير.

وتشير دراسة (كعموش، ٢٠١٩) إلى أن الإرشادات الخاصة بالعرض والإفصاح التي أضافها الإطار المفاهيمي المعدل ٢٠١٨م، تركز على أن العرض والإفصاح بالقوائم المالية يجب أن يدعم منفعة المعلومات المحاسبية عن طريق تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، مما يساعد في الوصول إلى إطار متكامل ومتناسق من الأهداف والمفاهيم والإرشادات ينتج عنه نظرية محاسبية أكثر تكاملاً واتساقاً.

الفصل الثامن: مفاهيم رأس المال والحفاظ على رأس المال: تم إصدار هذا الفصل عام ١٩٨٩م، وتم الاحتفاظ به في الإطار المفاهيمي للتقارير المالية ٢٠١٠م، ومازال سارياً في ظل الإطار المفاهيمي المعدل ٢٠١٨م.



الخلاصة والنتائج والتوصيات:

استهدف هذا البحث إجراء دراسة تحليلية للإطار المفاهيمي الجديد في ضوء المتغيرات المعاصرة، وتوصلت الباحثة إلى النتائج التالية:

١- يتكون الإطار المفاهيمي المعدل من ثمانية فصول، يقدم من خلالها مجموعة متكاملة ومتناسقة من المفاهيم والمعايير التي تخدم عملية إعداد التقارير المالية.

٢- الإطار المفاهيمي للتقارير المالية ليس معياراً، بل يعد بمثابة الأساس النظري للمعايير، ويحدد المفاهيم التي يمكن من خلالها إعداد وعرض القوائم المالية ذات الغرض العام للمستخدمين الخارجيين.

وتوصي الباحثة بضرورة التطوير المستمر للإطار ليتواءم مع التغيرات السريعة في بيئة الأعمال والتحديات التي تواجهها.

المراجع

أولاً: المراجع العربية:

- ١- شريف علي خميس إبراهيم كعموش، "أثر تطوير الإطار المفاهيمي للتقارير المالية الدولية على نظرية المحاسبة"، المؤتمر العلمي الثالث لقسم المحاسبة والمراجعة - تحديات وآفاق مهنة المحاسبة في القرن الحادي والعشرين، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، نوفمبر ٢٠١٩م.



ثانياً: المراجع الأجنبية:

- 1- Araceli Mora, Martin Walker, “The Implications of Research on Accounting Conservatism for Accounting Standard Setting”, **Accounting and Business Research**, Vol.45, No.5, 2015.
- 2- Carien van Mourik & Yuko Katsuo, “Articulation, Profit or Loss and OCI in the IASB conceptual Framework: Different Shades of clean (or Dirty) Surplus”, **Accounting in Europe**, Vol. 15, No. 2, 2018.
- 3- Christine Botosan, “Pathway to an Integrated Conceptual Framework for Financial Reporting”, **The Accounting Review**, Vol. 94, No.4, 2019.
- 4- Chia-Chun Hsieh, Zhiming Ma, Kivill E. Novoselov, “Accounting Conservatism, Business Strategy, and Ambiguity”, **Accounting, Organizations and Society**, Vol. 74, 2019.
- 5- Jonathan Glover, Carolyn Levine, “Information Asymmetries about Measurements Quality”, **Contemporary Accounting Research**, Vol. 36, No. 1, 2018.
- 6- Ian Dennis, “The Conceptual Framework – A ‘Long and Winding Road’”, **Accounting in Europe**, Vol. 16, No. 3, 2019.
- 7- Omiros Georgiou, “The Worth of Fair value Accounting: Dissonance between Users and Standards Setters”, **Contemporary Accounting Research**, Vol.35, No.3, 2018.
- 8- Richard Barker & Alan Teixeira, “Gaps in the IFRS Conceptual Framework”, **Accounting in Europe**, Vol. 15, No. 2, 2018.
- 9- Richard Barker and Stephen Penman, “Moving the Conceptual Framework Forward: Accounting for Uncertainty”, **Contemporary Accounting Research**, Vol. 37, No. 1, 2020.
- 10- Ruslana Kuzina, “Conceptual Framework for Financial Reporting: Current state, Development and Application Outlook in Ukraine”, **Socio-Economic Research Bulletin**, Vol.3, No.50, 2013.

Others:

- IASB, “The Conceptual Framework for Financial Reporting”, 2010.
- IASB, “The Conceptual Framework for Financial Reporting”, 2018.