

المحاضرة 2: الفروض والمبادئ المحاسبية:

مقدمة:

تتطرق هذه المحاضرة إلى ركيزتين أساسيتين في المحاسبة المالية و المتمثلتين في الفروض والمبادئ المحاسبية، حيث تعتبر الفروض كشرط مسبق قبل أي عمل محاسبي. أما المبادئ المحاسبية هي الأدوات التي تؤطر العمليات المحاسبية وتجعل منها مصدر موثوق للمعلومات. وعليه، يجب على الطالب التركيز و استيعاب هذين العنصرين اللذان يسمحان في المحصلة بالتحكم الجيد في عملية التسجيل المحاسبي.

الفروض المحاسبية:

تعرف الفروض على أنها مسلمات يجب قبولها في الإطار الفكري المحاسبي و لا يمكن التأكد من صحتها باعتبارها تشكل أساسا للإطار الفكري الذي يسمح باستنباط المبادئ و القواعد المحاسبية المعتمدة و المقبولة من المهنة و أهل الاختصاص. وعليه، تمثل الفروض الأساس التي تبنى عليها المبادئ المحاسبية و تتسم الفروض المحاسبية بالخواص التالية:¹

- أن تقبل عموما على أنها صحيحة و ملائمة لتكون بداية مفيدة للمشاركة في تطوير المعرفة المحاسبية؛
 - أن تكون الفروض المعتمدة مستقلة عن بعضها البعض، إذ لا يجوز أن يستخدم فرض في تبرير فرض آخر؛
 - أن تكون قليلة العدد عموما، ليسهل كشف أي تناقض قائم فيما بينها.
- وبناء على ما سبق، يمكن حصر هذه الفروض كما يلي:²

1- فرض الاستقلالية أو الوحدة الاقتصادية: ويقصد به أن للمؤسسة شخصية معنوية مستقلة عن شخصية مالكيها، كما أن لها ذمة مالية مستقلة عن ذمة مالكيها، و عليه كل عملية تتم بين المؤسسة ومالكيها تعامل و كأنها تمت مع الغير كما أن كل مؤسسة مالكة لموج وداتها و مسئولة عن التزاماتها تجاه الآخرين. وتنص المادة 09 من المرسوم التنفيذي 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11-07 على "أنه يجب أن يعتبر الكيان كما لو كان وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها، ويجب ألا تأخذ القوائم المالية للكيان في الحسبان إلا معاملات الكيان دون معاملات مالكيه. حيث تقوم المحاسبة المالية على مبدأ الفصل بين أصول الكيان وخصومه وأعبائه و منتوجاته وأصول وخصوم وأعباء و منتوجات الشركاء في رؤوس أمواله الخاصة أو مساهميه."

¹ رضوان حلوة حنان، أسامة الحارس، ميسون قولي، فواز الدين أبو جاموس، أسس المحاسبة المالية "قياس بنود قائمة المركز المالي"، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص. 34.

² - بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، دار هومة، الجزائر، 2010، ص ص. 28-29.

2- فرض الدورية: أي انه بالإمكان تقسيم عمر المؤسسة إلى فترات عادة سنوية أو نصف سنوية ليتم التقرير عن نشاطها، كما أن إعداد التقارير المالية بصورة دورية يجعلها قابلة للمقارنة والتنبؤ.

3- فرض الاستمرارية: يعني أن المؤسسة مستمرة في نشاطها و أعمالها لمدة غير محددة، وبشكل مستقل عن حياة مالكيها.

4- فرض وحدة القياس النقدي : أي انه يتم الاعتراف و تسجيل العمليات فقط التي يمكن التعبير عنها بوحدة النقد، و بذلك فإن هناك شرطين أساسيين لقياس أنشطة المؤسسة و التقرير عنها:³

-أنها تحد من نطاق القياس المحاسبي، فتستبعد الأنشطة التي لا يمكن التعبير عنها بوحدة النقد الوطني.
- أنها تفترض ثبات واستقرار وحدة القياس النقدي، و بذلك تتجاهل اثر تغيرات القوة الشرائية، أي اثر ارتفاع و انخفاض الأسعار.

و يمثل فرض وحدة القياس النقدي أساسا جوهريا لاشتقاق مبدأ التكلفة التاريخية، الذي يعد أهم المبادئ المحاسبية المقبولة عموما في الحياة العملية لدى المحاسبين و المدققين.

المبادئ المحاسبية:

هي قواعد عرفية تطورت مع الزمن، مثل المحاسبة مما أدى إلى رفض بعضها وظهور أخرى جديدة، وهي تقترح في الأصل من طرف المختصين (خبراء وهيئات) ويتفق عليها مستعملي القوائم المالية وممثلي مختلف الأنشطة الاقتصادية، وتتصف هذه المبادئ بالقوة القانونية، حيث أن البيانات المحاسبية المقدمة من طرف المؤسسة لن تحض بالقبول إلا إذا ثبت تطبيق هذه المبادئ عليها وتمثل هذه الأخيرة في:

1. مبدأ القيد المزدوج:

هو مصطلح محاسبي، حيث يعتبر النظام الأساسي والمعياري المستعمل من طرف المؤسسات لتسجيل حركاتهم المالية، و ينص مبدأ القيد المزدوج في المادة 16 من المرسوم التنفيذي 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07 - 11 أن الكتابات المحاسبية تحرر وفقا لمبدأ القيد المزدوج (دفتر اليومية)، و يجب أن يحتوي كل تسجيل محاسبي على الأقل حسابين اثنين، أحدهما مدين والآخر دائن، في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات، و يجب أن يكون المبلغ المدين مساوي للمبلغ الدائن.⁴

2. مبدأ التكلفة التاريخية:

نصت المادة 16 من نفس المرسوم على تقيد الأصول و الخصوم والنواتج والأعباء، وتعرض في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية (قيمتها عند تاريخ الشراء) ، على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في

³ رضوان حلوة، أسامة الحارس، فواز الدين أبو جاموس، أسس المحاسبة المالية، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص 56-57

⁴ المرسوم التنفيذي 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المادة، 16 الجريدة

الحسبان آثار تغيرات الأسعار أو تطور القدرة الشرائية، غير أن الأصول والخصوم الخصوصية مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية تقيم بقيمتها الحقيقية.⁵

3. مبدأ الحيطة و الحذر:

ورد في المادة 14 من المرسوم التنفيذي 08 - 156 حيث يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة والحذر الذي يؤدي إلى تقدير معقول لوقائع في ظروف الشك، قصد تفادي تحول شكوك موجودة إلى المستقبل من شأنه أن تثقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجه، فينبغي أن لا يبالغ في تقدير قيمة الأصول و النواتج كما يجب أن لا يقلل من قيمة الخصوم و الأعباء، و يجب أن لا يؤدي تطبيق هذا المبدأ إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.⁶

4. مبدأ مقابلة الإيرادات بالأعباء:

ويعني هذا المبدأ أن كل المصاريف التي تتعلق أو ترتبط بإيراد معين تتم مقابلتها و استقطاعها من هذا الإيراد للمدة التي تحقق فيها لتحديد صافي الدخل و أن المصاريف هي التي تتحملها الشركة بغرض تحقيق الإيراد.⁷ و تنقسم مصارف الدورة -عموما- التي يجب مقابلتها بإيرادات الدورة نفسها في ثلاث فئات وهي:⁸
- مصاريف ترتبط مباشرة بالإيراد، مثل تكلفة البضاعة؛
- مصاريف ترتبط بعلاقة غير مباشرة بالإيراد، ولكنها ضرورية لاستكمال تحقيقه مثل مصاريف الأجور؛
- مصاريف لا علاقة لها بالإيراد، إذ لا يترتب على حدوثها أي إيراد، فتعتبر قيمتها بالكامل خسارة أو عبء يجب إقفاله بحساب النتائج، أو يؤدي إلى تخفيض الأموال الخاصة.

5. مبدأ استقلالية الدورات:

تعتبر النتيجة المستخرجة عن السنة المالية الحالية فقط، وهي مستقلة كليا عن السنوات المالية الأخرى.⁹ وفي السياق نفسه،

6. مبدأ الإفصاح التام:

يتطلب هذا المبدأ من المحاسب أن يقوم بالإفصاح عن كل الأحداث المالية الخاصة بالمؤسسة خلال الفترة المالية بحيث لا يخفي أية معلومات مالية يمكن أن تضلل مستخدمي القوائم المالية، و من القضايا التي تستدعي الإفصاح الكامل ما يسمى بسياسة الحيطة و الحذر أو التحفظ و التي تتمثل في وجوب اخذ الخسائر المتوقعة

⁵ القانون رقم 11-07 ، مرجع سابق، المادة 16.

⁶ المرسوم التنفيذي 08-156، مرجع سابق، المادة 14

⁷ طلال محمد الحجاوي و آخرون، أساسيات المعرفة المحاسبية ، الطبعة العربية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 59

⁸ حنيفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS ، الجزء الأول، الجزائر، ص 34

⁹ Nacer MERZOUK, Azam BECHKIR, Le Champion de la Comptabilité selon le nouveau (SCF) « Cours et exercices corrigés», Copyright Pages, Bleues Internationales, Algérie, 2012, P 15.

في الحساب قبل وقوعها و تجاهل الأرباح المتوقعة إلى حين تحقيقها الفعلي، وكذا تقييم مخزون البضائع في نهاية الفترة المحاسبية بسعر التكلفة أو السوق أيهما اقل، وكذلك تكوين المخصصات المختلفة¹⁰.

7. مبدأ قابلية الفهم:

نوعية معلومة ما عند ما يكون من السهل فهمها من طرف أي مستعمل له معرفة معقولة بالأعمال و بالنشاطات الاقتصادية و بالمحاسبة وله الإرادة على دراسة المعلومة بكيفية جادة بما فيه الكفاية¹¹.

8. الأهمية النسبية:

تكون المعلومة ذات دلالة معتبرة إذا كان من الممكن أن يسبب عدم بيانها أثرا ما على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستعملون استنادا إلى الكشوف المالية¹².

9. سهولة الفهم: نوعية معلومة ما عندما يكون من السهل فهمها من طرف أي مستعمل له معرفة معقولة بالأعمال و بالنشاطات الاقتصادية و بالمحاسبة وله الإرادة على دراسة المعلومة بكيفية جادة بما فيه الكفاية¹³.

10. مبدأ عدم المقاصة: جاء في المادة 15 من القانون 07-11 أنه لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول و عنصر من الخصوم، و لا بين عنصر من الأعباء و عنصر من النواتج، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول و الخصوم و الأعباء و النواتج بالتتابع أو على أساس صاف¹⁴.

11. أسبقية المادة على الشكل : تقيد العمليات في المحاسبة و تعرض ضمن كشوف مالية طبقا دخل المعاملات والأحداث الأخرى في دفاتر المحاسبة و تعرض في الكشوف المالية طبقا لمادتها و واقعها الاقتصادي وليس فقط على أساس شكلها القانوني¹⁵.

12. الحياد: يجب أن تكون المعلومة المحاسبية حيادية، و يجب ألا تكون موضوع انحياز أو تفضي إلى بيانات مغرضة و نتائج معدة سلفا¹⁶.

¹⁰ حسام الدين مصطفى الخداهش، وليد زكريا صيام، عبد الناصر إبراهيم نور، أصول المحاسبة المالية، ج 1 ط 2، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 1988، ص 29

¹¹ القانون رقم 07 11 - المؤرخ في 25/11/2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 74، المادة 4، ص 03.
¹² قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 هـ الموافق 26 يوليو سنة 2008 يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها وكذا مآونة الحسابات وقواعد سيرها
¹³

¹⁴ المرسوم التنفيذي 156-08 المؤرخ في 26 مايو، 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة 14، الجريدة الرسمية، العدد 74

¹⁵ المرجع نفسه

¹⁶ المرجع نفسه

13. مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية : مبدأ الحفاظ على الميزانية الافتتاحية يعني أن الميزانية الافتتاحية

للسنة المالية يجب أن تتوافق مع إغلاق الميزانية الختامية للسنة السابقة، وينبغي بعد ذلك تحميل التغيرات في السياسات المحاسبية والأخطاء الممكنة على الميزانية الافتتاحية

14. مبدأ ديمومة المناهج أو ثبات الطرق المحاسبية : يسمى أيضا مبدأ الاتساق، ويعني أن الوحدة المحاسبية

عليها استخدام الطرق المحاسبية نفسها لقياس وتقديم المعلومات، وعدم تغير الطرق من فترة لأخرى يسمح لمستخدمي المعلومات المحاسبية بالمقارنة الزمنية و تفسير كل أسباب التغيرات في المركز المالي والنتائج، وعندما تستحدث الطرق فإنها توفر معلومات ذات صفات نوعية أحسن بالمقارنة بالطرق الجارية، لكن وجب الإفصاح عن هذه التغيرات في الملحق وتوضيح أثارها على المعلومات المحاسبية.¹⁷

15- مبدأ محاسبة التعهد : تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام عند

حدوث هذه المعاملات أو الأحداث وتعرض في الكشوف المالية للسنوات المالية التي ترتبط بها.¹⁸

الخصائص النوعية للقوائم المالية:

الخصائص النوعية هي صفات تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية المفيدة لمستخدمي هذه القوائم، وهناك أربع خصائص أساسية للقوائم المالية تتمثل في:

القابلية للفهم: إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات الواردة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل مستخدمي القوائم المالية ، لهذا الغرض فإن من المفترض أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة في الأعمال و النشاطات الاقتصادية والمحاسبية وإن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية، وعلى كل حال، فإنه يجب استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية إن كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين.¹⁹

الملائمة: يقصد بها وجود ارتباط منطقي بين المعلومات و بين القرار موضوع الدراسة ، فالمعلومات الملائمة هي

تلك المعلومات القادرة على إحداث تغيير في اتجاه القرار، وبالتطبيق على التقارير المالية يكون ذلك عن طريق مساعدة مستخدمي هذه التقارير على تكوين توقعات عن النتائج التي سوف تترتب عن الأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية، أما إذا كان لدى مستخدمي التقارير المالية توقعات قائمة بالفعل وقت حصولهم على المعلومات، فإن ملائمة هذه المعلومات في هذه الحالة تتحدد بمدى قدرتها على تعزيز التوقعات الحالية أو إحداث تغيير في هذه التوقعات، فإذا ما عززت المعلومات المحاسبية التوقعات الحالية، فإن ذلك معناه زيادة

¹⁷ حنيفة بن ربيعة، مرجع سابق، ص32

¹⁸ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 الموافق ل 28مايو 2008، السرة الخامسة و الأربعون، ص11

¹⁹ يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى ، مؤسسة الورق

للنشر و التوزيع ، الأردن، 2002، ص77.

احتمال أن تكون النتائج المتوقعة كما سبق التنبؤ بها، أما إذا أحدثت المعلومات المحاسبية تغييرا في هذه التوقعات، فإن ذلك معناه أنها غيرت التوزيع الاحتمالي للأحداث و في كلتا الحالتين.