

إطار مفاهيمي مشترك للمحاسبة الدولية ونظرية المحاسبة المالية لبناء المعايير

المحاسبية لتحسين جودة التقارير المالية

A common conceptual framework for international accounting and financial accounting theory for the construction of accounting standards to improve the quality of financial reports

د. عبد الرحمن محمد سليمان رشوان - الكلية الجامعية للعلوم والتكنولوجيا - غزة

فلسطين - abdrashwan@yahoo.com

ملخص:

هدف البحث بشكل رئيس إلى التأسيس العلمي من خلال التعرف على الإطار المفاهيمي المشترك بين المحاسبية الدولية ونظرية المحاسبة المالية لبناء المعايير الدولية لتحسين جودة التقارير المالية، وللإجابة على التساؤلات البحثية، أعتمد الباحث على المنهج الاستقرائي في تبيان واستقراء الأدب المحاسبي المتعلق بمشكلة البحث، كما أثبتت نتائج وتوصيات البحث أن بناء معايير المحاسبة المالية المحلية والدولية على أساس القواعد المحاسبية يؤدي ذلك إلى الوصول إلى تقارير مالية غير معبرة عن الوضع والواقع المالي للمنشآت.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الدولية، المعايير المحاسبية، جودة التقارير المالية، نظرية المحاسبية المالية.

Abstract:

The research aims mainly to scientific rooting through identifying common conceptual framework of international accounting and the theory of financial accounting for the construction of international standards to improve the quality of financial reporting, and to answer research questions, rely researcher on the inductive approach to identify and extrapolate literature accounting on the Problem of research, Results and recommendations of the research also proved that the construction of the domestic and international financial accounting standards on the basis of accounting rules that lead to access to non-reflective of the financial situation and the fact installations financial reports.

Keywords: international accounting, accounting standards, the quality of financial reporting, financial accounting theory.

مقدمة: بدء الاهتمام المتزايد على كل المستويات بضرورة توافق المعايير المحاسبية على المستوى المحلي والدولي إلا أن النتائج المرجوة لم تتحقق بعد ويرجع ذلك إلى اختلاف الدول في فهم وتفسير الخصائص النوعية للمعايير المحاسبية الدولية، مما أدى إلى وجود مجموعة من

البدائل المحاسبية المحلية والإقليمية للاستجابة للظروف البيئية المحاسبية المختلفة لكل دولة على حدي .

ولأهمية معايير المحاسبة الدولية جعلت المنظمات المهنية في كثير من الدول تهتم بوضع معايير تتناسب مع البيئة المحاسبية والثقافية والاجتماعية والاقتصادية والسياسية لها، ولعل من أهم هذه المنظمات في هذا المجال هي مجال معايير المحاسبة الدولية و مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، ولذلك زاد الاهتمام من قبل هذه المنظمات بوضع قواعد محاسبية، حيث لم يكن هناك قواعد مشتركة علمية بجرى تطبيقها من قبل ممارسي مهنة المحاسبة، وكانت كل منظمة وهيئة في كل من الدول تضع قواعد المحاسبة الخاصة بها والتي تراها أنها تتلاءم مع مفاهيمها المحاسبية والإطار المفاهيمي لها على نحو جيد ومنظم، ومن شأن ذلك لا بد من وجود إطار مفاهيمي مشترك للمحاسبة المالية والمحاسبة الدولية يمكنه من إدراك العلاقات الكائنة بين التطبيقات المختلفة وتشخيص المشكلات القائمة في مجال إعداد التقارير المالية التي قد تعد وفق المعايير المحاسبية الدولية، وتوفير أساس لإبداء الرأي في المعالجات المقترحة . ومن الملاحظ في تطور علم المحاسبة نرى بوضوح أن كل التطورات التي أدخلت عليها كانت من أجل الوفاء باحتياجات المتعاملين في الاسواق المالية وأكبر هذه الاسواق يوجد بالدول المتقدمة والتي أعدت المعايير الدولية لتناسبها. ويتم اصدار معايير المحاسبة لتناسب احتياجات المستخدمين في ضوء نظرية المحاسبة، وكذلك الاطار المفاهيمي الذي يمثل الدستور الذي تشتق منه كل المعايير.

مشكلة البحث:

لقد أثبتت العديد من الدراسات والبحوث العلمية التي أجريت أن هناك تفاوت كبير في معدل قبول كل دولة للمعايير المحاسبية الدولية، على الرغم أنه يوجد أسباب عديدة وموضوعية تحفز وتؤيد الاهتمام المتزايد بالدعوة إلى توافق واتساق المعايير المحاسبية على المستوى المحلي والإقليمي والدولي مع الإطار المفاهيمي المحاسبي. ويعتبر الإطار المفاهيمي المشترك للمحاسبة الدولية ونظرية المحاسبة المالية الدستور الذي يستند إلى مجموعة مترابطة ومتداخلة من الأهداف والمفاهيم التي يعتمد عليها لصياغة وبناء المعايير المحاسبية بهدف تحسين التقارير المالية، وتوفير مجموعة من الأدوات التي يستند إليها للتعامل مع العديد من القضايا المحاسبية، كما أنه يعمل على الحد من الاجتهاد الشخصي عند الاختيار بين البدائل المحاسبية، ولكن يظل عدة تساؤلات، يجب الإجابة عليها من الناحية العلمية معتمداً على الجهود السابقة التي كتبت في هذا الموضوع وتقديم أهم التوجيهات في ذلك. وبناءً على ما تقدم يمكن صياغة تساؤلات المشكلة في التساؤلات التالية:-

1. هل يؤدي الإطار المفاهيمي المشترك للمحاسبة الدولية ونظرية المحاسبة المالية إلى تحسين جودة التقارير المالية؟

2. هل يوجد قصور في الإطار المفاهيمي الحالي للمحاسبة الدولية الذي يُتبع في بناء المعايير المحاسبية مما يؤدي إلى انخفاض مستوى التقارير المالية؟

3. هل تُبنى معايير المحاسبة الدولية على أساس المبادئ أم على أساس القواعد؟

أهداف البحث: يهدف هذا البحث إلى النقاط التالية :-

1- التعرف على الإطار المفاهيمي المشترك بين المحاسبية الدولية ونظرية المحاسبة المالية لبناء المعايير الدولية.

2- تعريف الإطار النظري للمحاسبة المالية (المناهج المستخدمة ، المبادئ، الفروض).

3- تسليط الضوء على الإطار المفاهيمي المحاسبي لبناء معايير المحاسبة الدولية في ضوء نظرية المحاسبة المالية لتحسين جودة التقارير المالية.

4- إلقاء الضوء على أثر تبني المعايير الدولية القائمة على أساس المبادئ مقابل المعايير القائمة على أساس القواعد.

أهمية البحث: معرفة الإطار المفاهيمي المشترك بين المحاسبية الدولية ونظرية المحاسبة المالية لبناء المعايير الدولية لتحسين جودة التقارير المالية، حيث وجد تبني وتطبيق المعايير الدولية اهتماماً كبيراً من قبل الأكاديميين والباحثين المهتمين على حد سواء، في ظل التطورات العلمية والاقتصادية والبيئية لدول العالم.

منهج البحث: استخدم الباحث المنهج الاستقرائي، ويعتمد هذا المنهج على محاولة الربط بطريقة منطقية بين نظرية المحاسبة المالية والمحاسبة الدولية من أجل بناء المعايير المحاسبية بهدف تحسين جودة التقارير المالية من خلال الاطلاع على بعض الكتابات والدراسات السابقة التي تناولت أدبيات الموضوع.

الدراسات السابقة:

1- دراسة **Kim, S. (2007)**: هدفت إلى التعريف على أثار جودة التقارير المالية التي أعدت طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية، وأن تطبيق معايير المحاسبة الدولية يترتب عليه مرونة أقل في تطبيق السياسات المحاسبية، وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات التي تطبق معايير المحاسبة الدولية اختياريًا حصلت جودة عالية للتقارير المالية.

2- دراسة **Bromwich, M., et al (2008)**: هدفت إلى معرفة الإطار المفاهيمي المشترك بين مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية، ووضع

مبادئ مستندة إلى معايير مشتركة لتحسين الأطر المفاهيمية لكل منهما، كما توصلت هذه الدراسة إلى أن الإطار المفاهيمي يساعد مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية على تحديد الممارسات والمفاهيم المحاسبية.

3- دراسة (Swanson, F. (2009): هدفت الدراسة إلى التعرف على الإطار المفاهيمي الذي تم اعتماده عام 2009 من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً (GAAP) لتوطيد وسهولة استخدام المعايير المطبقة على الممارسات المحاسبية كما كشفت نتائج الدراسة إلى أن الإطار المفاهيمي أدى إلى تحسين أداء نظم تكنولوجيا المعلومات المحاسبية، وخفض التكاليف للتقارير المالية، وتحسين التعليم المستمر للمهنيين الممارسين لمهنة المحاسبة.

4- دراسة (Asuquo, A. (2013): هدفت إلى التعرف على تحليل معايير المحاسبة المالية وأثرها على إعداد التقارير والممارسات وممارسات منشآت الأعمال الحديثة في نيجيريا، كما بينت نتائج الدراسة أن هناك تكاليف عالية مرتبطة بتطبيق معايير المحاسبة المالية في إعداد التقارير والممارسات المالية.

5- دراسة (Palea, V. (2013): هدفت الدراسة إلى التعرف على الآثار المترتبة على اعتماد معايير IFRS في أوروبا على جودة التقارير المالية، وفوائد تبنيها من وجهة نظر المستثمرين في سوق الأوراق المالية، كما توصلت نتائج الدراسة إلى أن اعتماد معايير المحاسبة الدولية IFRS يحسن من جودة التقارير المالية، وزيادة فائدتها للمستثمرين في بورصة الأوراق المالية.

6- دراسة (Unegbu, A. (2014): هدفت الدراسة إلى التعرف على التنوع في استخدام وتوسيع الأطر المحاسبية التي تتبع نظرية المحاسبة وتحديد الدخل وإعداد التقارير المالية وفق المعايير الدولية، كما توصلت إلى ضرورة إعداد التقارير المالية وفق المعايير الدولية والتي تتلائم مع مبادئ وأطر نظرية المحاسبة.

7- دراسة (David, S. B., et al (2015): هدفت الدراسة إلى التعرف على وضع الإطار المفاهيمي من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية كأساس لتطوير المعايير المحاسبية من شأنه أن يحدد الغرض الأساسي من التقارير المالية، ووضع تغيرات تلائم البيئة الاجتماعية والاقتصادية للدول التي تلتزم بالمعايير الدولية، كما كشفت نتائج الدراسة إلى أن الإطار المفاهيمي قدم مبادئ لتطوير معايير المحاسبة الدولية والتقارير المالية، وثبت مبدأ المحاسبة على القيمة العادلة للأصول والخصوم في قائمة المركز المالي.

المطلب الأول: المقومات النظرية للإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية:

أولاً: مفهوم الإطار المفاهيمي للمحاسبة الدولية لبناء معايير المحاسبة الدولية: يمثل الإطار المفاهيمي للمحاسبة الدولية الأساس لإعداد المعايير المحاسبية لاشتماله على المفاهيم والمبادئ الأساسية التي تمثل الجذور الرئيسية لبناء معايير المحاسبة الدولية، ويمكن تعريف الإطار المفاهيمي للمحاسبة الدولية كما يلي:-

عرف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الإطار المفاهيمي للمحاسبة الدولية بأنه: "دستور نظام مترابط بين الأهداف المتبادلة والأسس التي يمكن أن تؤدي إلى معايير متماسكة والتي تفوضها الطبيعة الوظيفية وحدود البيانات المالية" (www.Fasb.org). كما يُعرف الإطار المفاهيمي النظري في المحاسبة الدولية بأنه: "مجموعة منظمة من الأهداف والمبادئ الأساسية المتسقة فيما بينها، والتي بفضلها يمكن إصدار معايير منسقة وتحديد طبيعة ووظائف وحدود المحاسبة المالية والقوائم المالية" (زعبيط، و مزياني، 2007).

إن تحول الاهتمام من حل المشاكل التطبيقية للمحاسبة إلى البحث عن مقوماتها النظرية يجسد جدية الحاجة لتطوير إطار عام، يوفر مرجعية نظرية لتقييم سلامة الممارسات وتفسيرها والتنبيه بها، لذلك بذل الكتاب والأفراد والهيئات الرسمية جهوداً هامة في سبيل تحديد أهداف ومبادئ ومعايير المحاسبة، وقد برزت العديد من المحاولات خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية حيث تولت العديد من الهيئات مهمة تحديد إطار نظري للمحاسبة، ولعل أكثر هذه الهيئات سلطة وأهمية مجلس معايير المحاسبة المالية الذي كلف بمهمة إصدار معايير للمحاسبة، استناداً إلى إطار نظري ثابت بدلاً من المبادئ. وتؤدي معايير المحاسبة دوراً بالغ الأهمية في توفير الإرشاد والتوجيه في قياس العمليات والأحداث وعرضها، لذلك سارعت معظم دول العالم إلى تنظيم المحاسبة من خلال إصدار معاييرها، غير أن إصدار المعايير ليست عملية إجرائية بحثية وإنما تتوقف على عدة عوامل ذات أبعاد نظرية وتطبيقية تختلف من دولة لأخرى، فالمعايير القائمة تختلف بالضرورة كلما اختلفت تلك العوامل، وعموماً تتحدد المعايير في دولة ما على أساس المدخل المتبع في إصدارها، وقد برزت آثار اختلاف المعايير المحاسبية بين الدول بشكل واضح خاصة على إثر التحولات الجوهرية التي شهدتها الاقتصاد العالمي في الآونة الأخيرة، وما ترتب عنها من تعاظم في دور المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية على المستوى الدولي، ذلك ما فرض على المحاسبة ضرورة الاستجابة لهذه المتطلبات الجديدة من أجل الخروج من معالجة المشاكل المحاسبية على المستوى المحلي إلى معالجتها على نطاق دولي، وهو ما

أدى إلى ظهور المحاسبة الدولية، والتي تتجسد في تحقيق قدر من التوافق في الممارسات المحاسبية بين مختلف الدول، من خلال وضع مجموعة من المبادئ والمعايير المحاسبية حيث تصلح للتطبيق في جميع دول العالم (سعاد، 2010، ص8).

وأظهرت نتائج دراسة (Bhattacharje, S. and Islam, M. Z., 2009) أن المقومات النظرية تساهم في ترشيد التطبيق المهني للمحاسبة عن طريق إرساء المبادئ العلمية المتعلقة بتحديد أسس قياس وعرض العمليات المالية، والخطوة التالية لترجمة هذه المبادئ إلى تطبيق عملي إنما يتم عن طريق إصدار المعايير المحاسبية، التي تمثل نماذج لمستويات تنفيذ العمل المحاسبي، فالمعايير المحاسبية تمثل تنظيم خاص محدد لكل بند من بنود القوائم المالية، أو لفرع معين من العمليات المالية. وتنص نظرية المحاسبة على أن الغرض من التقارير المالية المعدة على أساس المعايير لدولية هو أساسا للحد من التباين في المعلومات بين مديري الشركات والأطراف المتعاقدة مع شركتهم ، وإعداد التقارير المالية وفقا للمعايير يقلل من عدم تباين المعلومات من خلال الكشف عن المعلومات ذات الصلة وفي الوقت المناسب . ويرى الباحث أن المعايير المحاسبية أداة للاسترشاد العام، وهي الإطار التطبيقي لتنظيم الممارسة العملية، ولذلك لا بد من الربط بين الإطار المفاهيمي والإطار التطبيقي للمعايير لإرساء قواعد التطبيق العملي عن طريق إصدار المعايير وإلزام المؤسسات بتطبيقها من خلال إعداد وعرض القوائم والتقارير المالية وفقا للمعايير .

ثانياً: خصائص الإطار المفاهيمي النظري لمعايير المحاسبة الدولية: لا بد أن تتحقق عدة خصائص في الإطار المفاهيمي النظري للمعايير الدولية وهي كما يلي:

1- يجب عند إعداد المعايير المحاسبية مراعاة الظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والقانونية والبيئية المحيطة بالمجتمع.

2- يجب أن تكون المعايير المحاسبية واقعية فلا يجب أن تنصف بالثبات، بل لا بد وأن تتغير وفقا للظروف البيئية المتغيرة من وقت لآخر فالمعايير المحاسبية عملية مستمرة.

3- أن تمثل المعايير المحاسبية أفضل الممارسات المحاسبية المتاحة عند وجود خلافات متعددة بالنسبة للمعالجة المحاسبية للموضوع الواحد، بحيث لا تقدم المعايير المحاسبية معالجة محاسبية واحدة بل تقدم عدة معالجات للموضوع المحاسبي الواحد، ويعالج هذا الموقف عن طريق الإفصاح المحاسبي عن المعالجة المحاسبية التي تم تطبيقها.

4- يجب أن لا تؤثر ضغوط جهة معينة على إعداد المعايير المحاسبية.

- 5- يجب أن تكون عملية إعداد المعايير المحاسبية علمية واقعية وملائمة للبيئة المحلية وأن تكون الاجتهادات والآراء الشخصية في أقل حدود ممكنة.
- 6- يجب أن تتصف المعايير المحاسبية بالحياد والموضوعية، ويقصد بذلك عدم توقع تحديد نتائج معينة مقدماً بقدر الإمكان عند إعداد المعايير المحاسبية.
- 7- يجب أن تتصف المعايير المحاسبية بالتححرر من الانحياز نحو طائفة معينة بمعنى أن تحقق المعايير المحاسبية مفهوم العدالة عند القوائم المالية المقدمة للأطراف الخارجية.
- 8- يجب أن تتصف المعايير المحاسبية بتنمية الأهداف الوطنية العامة دون أن تتأثر بتغيير الحكومات،
- 9- أن تتصف المعايير المحاسبية بالاقتصادية ، ألا يترتب على تطبيق المعيار المحاسبي وفقاً لأهميتها النسبية فلا تصدر المعايير المحاسبية إلا للعناصر والبنود والعمليات المؤثرة في إعداد وعرض القوائم المالية (أبو طالب، 2006، ص ص 71- 72. بتصرف).
- ومن خلال ما تقدم يرى الباحث أن هناك عوامل بيئية يجب أخذها في الاعتبار، وتأثير تلك العوامل في قبول تبني المعايير المحاسبية، فلا بد من الربط بين المعرفة المحاسبية وعلاقتها بالبيئة المحلية لكل دولة من خلال الإطار النظري للمعرفة المحاسبية، وان فكرة إصدار المعايير المحاسبية موحدة تقوم على افتراض مسبق محتواه وجود اتفاق عام على القيم والمعتقدات الاجتماعية والاقتصادية التي تتبناها الدول.
- ثالثاً: الغرض من الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية:** أكد مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) على ضرورة تحديد غرض واضح من الإطار المفاهيمي عند صياغة المعايير وذلك كضمان أساسية لفهم مكوناته:
1. مساعدة لجنة وضع المعايير في تطوير معايير محاسبية مستقبلية.
 2. مساعدة وضع المعايير في تحقيق التوافق بين الأنظمة والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية من خلال وضع أساس لتقليل عدد طرق المعالجة البديلة المسموح بها في معايير المحاسبة الدولية.
 3. مساعدة معدي القوائم المالية في تطبيق المعايير المحاسبة الدولية والتعامل في موضوعات ستكون موضوعاً لإصدار معيار محاسبي.
 4. مساعدة مستخدمي القوائم المالية على تفسير المعلومات التي تحتويها القوائم المالية المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية وهي بالطبع نفس مكونات الغرض من الإطار الفكري

الدولي، ولكن مع إضافة هدفين خارجين بمجلس معايير المحاسبة الدولية وهما (لجنة معايير المحاسبة الدولية ، 1989 ، ص 3):

أ- مساعدة مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية في تحقيق التوافق والتناسق دولياً فيما يتعلق بالتشريعات والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض البيانات المالية عن طريق توفير الأساس اللازم لتخفيض عدد بدائل المعالجات المحاسبية المسموح بها في ظل المعايير الدولية.

ب- توفير معلومات للمهتمين بأعمال لجنة معايير المحاسبة الدولية عن منهجية اللجنة في إعداد المعايير المحاسبية الدولية .

رابعاً: أهمية الإطار المفاهيمي النظري لمعايير المحاسبة الدولية: أكدت مؤسسة معايير المحاسبة الدولية في التقارير التي تصدر عنها أن وجود إطار مفاهيمي نظري ذو أهمية نسبية كبيرة بالنسبة للجهة المصدرة للمعايير ولمستخدمي المعايير كما يلي:

1. بالنسبة للجهة المصدرة للمعايير المحاسبية : أ- يمثل الإطار المفاهيمي النظري مرجعية في إصدار معايير محاسبية لتكون منسقة وقابلة للتعديل عند الضرورة مما يسهل حل المشاكل المحاسبية المطروحة ،وقد وجهت عدة انتقادات للجهة المصدرة للمعايير بخصوص افتقارها لإطار فلسفي متكامل لحل المشاكل المحاسبية المطروحة.

ب- يمكن للهيئة المصدرة للمعايير المحاسبية من الربط بين الجانب النظري و الجانب التطبيقي.
ج- إن وجود إطار مفاهيمي نظري يجعل الهيئة المصدرة للمعايير المحاسبية أكثر شرعية في إلزام الأطراف المعنية بالمعايير المحاسبية بتطبيقها مما يحفظ لمهنة المحاسبة مكانتها.

2. بالنسبة لمستخدمي المعايير المحاسبية : إن وجود مرجعية مفاهيمية نظرية يسهل على مستخدمي المعايير فهم محتواها وأساليب تطبيقها، فإعداد الميزانية وجدول حسابات النتائج يتم في ظل التقيد بالقوانين والإجراءات الضريبية بهدف تحديد النتيجة الخاضعة للضريبة في الوقت الذي يهتم فيه المستثمرون والمقرضون بالقيم الحقيقية لبنود القوائم المالية (www.Fasb.org)، كما حددت أهداف الإطار المفاهيمي للمحاسبة الدولية بما يلي:-

1. إرشاد لوصفي المعايير المحاسبية.
2. توفير إطار كل المشكلات المحاسبية التي لا تعالجها القوانين والمعايير .
3. زيادة فهم المستخدمين وزيادة ثقتهم في التقارير المالية المعدة وفقاً للمعايير الدولية. وكشفت دراسة (Andre and et al, 2013) أن إلزام عدد كبير من الشركات الأوروبية منذ عام 2005 إلى الان بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أدى إلى تغيير نمط الإطار المفاهيمي المعتمد على المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، وكذلك تغيير

شكل الشركات والأنظمة المحلية مما اثر بشكل كبير على الاقتصاد الوطني بالتحسن، وزيادة الجودة في القوائم والتقارير المالية للشركات التي التزمت بتطبيق المعايير.

ومن خلال عرض الإطار المفاهيمي النظري للمعايير الدولية يستنتج الباحث أن الإطار الفكري للمحاسبة هو الدستور الذي يستند إلى مجموعة مترابطة ومتداخلة من الأهداف والمفاهيم التي يعتمد عليها لوضع وبناء المعايير المحاسبية والاستقرار في تطبيقها ، وتوفير مجموعة من الأدوات التي يستند إليها للتعامل مع العديد من القضايا المحاسبية ، كما أنه يعمل على الحد من الاجتهاد الشخصي عند الاختيار بين البدائل المحاسبية.

خامساً- التطور التاريخي لمعايير المحاسبة الدولية (IFRS - IAS): توصلت دراسة (مخلوف، 2009) إلى إن محاولات وضع معايير على المستوى الدولي قد بدأت مع بدايات القرن الحالي حيث عقد المؤتمر المحاسبي الأول عام 1904 في سانت لويس في الولايات المتحدة برعاية اتحاد المحاسبين القانونيين، وكان محور المؤتمر يدور حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول، أما المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث فقد عقد في نيويورك حيث قدمت فيه ثلاث أبحاث رئيسية هي: الاستهلاك المستمر، الاستهلاك وإعادة التقييم، السنة التجارية أو الطبيعية. وتوالى انعقاد هذه المؤتمرات كل خمس سنوات مرة. وقد أسفرت هذه المؤتمرات التي كانت نتيجة للضغوط المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية من مساهمين ومستثمرين ودائنين ونقابات واتحادات تجارية ومنظمات دولية وأجهزه حكومية عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير. وقد اشارت دراسة (Kim and Shi,2007) بان المعايير المحاسبة الدولية مرت بعدة مراحل لتطورها من أهم هذه المراحل ما يلي:

1- مرحلة التأسيس والتكوين: من عام 1973 حتى عام 1989 وتم خلالها وضع معايير محاسبية أساسية ضرورية شملت مواضيع مثل البضاعة والسياسات المحاسبية والإفصاح المالي وغيرها، وفي هذه المرحلة انطوت المعايير على بدائل عديدة للتطبيق، ولم يكن هنالك لجنة لتفسيرها، وتبعاً لذلك لم تتوفر آلية لمراقبة الالتزام بها.

2- مرحلة التطوير والقابلية للمقارنة: من عام 1989 حتى عام 1995 وفيها تم إنجاز مشروع التطوير والقابلية للمقارنة والذي تمثل في تعديل عشرة معايير محاسبية من أجل قبولها من الهيئة العالمية المشرفة على الأسواق المالية، وقد أدى هذا التعديل إلى تقليل البدائل في التطبيق.

3- مرحلة المعايير الأساسية الشاملة: قد انتهت هذه المرحلة في العام 1999، وفي هذه المرحلة تم الاتفاق مع الهيئة العالمية المشرفة على الأسواق المالية على عدد من المعايير الشاملة الواجب إصدارها بغية اعتمادها وقبولها لأغراض متطلبات الأسواق المالية على المستوى العالمي ويندرج تحت هذه المعايير الأساسية الشاملة معايير حول الأدوات المالية، ضريبة الدخل، الاستثمارات العقارية، تدني قيمة الموجودات المحاسبية الزراعية وغيرها. وتم في هذه المرحلة تأسيس مجلس لتفسير المعايير الدولية.

4- مرحلة إعادة الهيكلة: قد انتهت هذه المرحلة في عام 2001 وجرى فيها إعادة النظر في البنية التحتية للجنة معايير المحاسبة الدولية من أجل تقويتها والنهوض بمستوى الإنجاز فيها، وأصبح التمثيل في المجالس واللجان يعتمد على الكفاءة والخبرة وليس على أساس التمثيل الجغرافي كما كان متبعاً سابقاً، كما أصبح الأعضاء في المجالس واللجان يعملون بتفرغ كامل وليس بعمل جزئي، وشملت عملية إعادة الهيكلة خلال هذه المرحلة: إعادة هيكلة البنية التحتية بما فيه مجلس الإدارة ومجلس الأمناء، تشكيل مجلس استشاري للمعايير، تسجيل اللجنة كمؤسسة غير هادفة للربح في أميركا، وتسجيل مجلس المعايير في لندن و وضع دستور جديد. وتميزت هذه المرحلة بموافقة الهيئة العالمية المشرفة على الأسواق المالية في العام 2000 على قبول البيانات المالية المعدة وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية، وذلك ضمن شروط تتعلق بإظهارها كمعلومات إضافية. وفي هذه المرحلة تم تغيير اسم لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية.

5- مرحلة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS): بدأت في العام 2002، وفي هذه المرحلة تم تغيير تسمية معايير المحاسبة الدولية إلى "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"، ولكن المعايير المحاسبية الدولية ستبقى سارية المفعول لحين تعديلها أو سحبها من الاستعمال، أما المعايير المحاسبية التي سيصدرها المجلس الجديد فسوف تصدر تحت أسم "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" (www.aliahmedali.com).

سادساً: الأسباب التي أدت إلى بناء معايير المحاسبة الدولية: بدء الاهتمام بالمحاسبة الدولية ووضع معايير تحكم عملها في العقود الثلاثة الأخيرة لعدة أسباب منها (الخالدي، 2005):

1. الحاجة إلى المعايير لتكون أساساً يتم الاسترشاد بها في العمليات التجارية .
2. تضاعف وتنوع الشركات الدولية .
3. ظهور المنظمات المحاسبية الدولية في عملية إشراكها في المحاسبة الدولية .
4. العملات الأجنبية وسعر تبادلها بين دول العالم .

5. تضاعف الاستثمارات بين مختلف الدول .

6. ظهور مفهوم التضخم الذي أصبح من العوامل المهمة في احتسابها .

ولهذه الأسباب وغيرها بدأ الاهتمام بالمحاسبة الدولية حيث عرفت بأنها تهتم بدراسة الفرضيات والقواعد المحاسبية المطابقة في الدول المختلفة والتحري عن أسباب اختلافها .

سابعاً: الإطار المفاهيمي للتقارير المالية: يمكن تعريف الإطار المفاهيمي للتقارير المالية بأنه: "مجموعة من الأهداف والمفاهيم الأساسية المترابطة والتي تتناول تحديد الأهداف وغايات التقارير المالية، والعوامل والمفاهيم الأساسية التي تساعد في تحقيق الأهداف، وهذه المفاهيم تقدم التوجيه الأساسي في كيفية مواجهة القضايا المحاسبية وتحديد كيفية الاعتراف والقياس" (Colasse, 2004). ويشكل الإطار المفاهيمي للتقارير المالية الإطار النظري الذي يتم بموجبه الاسترشاد في عملية تحديد الأحداث والعمليات التي يتوجب المحاسبة عنها وتسجيلها، وكيفية قياس تلك الأحداث وطريقة توصيل المعلومات الخاصة بذلك إلى مستخدمي التقارير المالية، وقد قام مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية في 1989 بوضع ونشر إطار مفاهيمي بعنوان "إطار إعداد وعرض القوائم والتقارير المالية" الذي اعتمد من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في 2001 (أبو نصار، 2008، ص 2).

وفي عام 2010 تم المصادقة على الإطار المفاهيمي تم المنقح بعنوان "الإطار المفاهيمي للتقارير المالية"ن تعديلات فيما يخص أهداف التقارير المالية ذات الغرض العام والخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة، وهذا في إطار المشروع المشترك بين (FASB) و (IASB) الرامي إلى تطوير إطار مفاهيمي مشترك بالاستناد إلى أطرها القائمة، والذي سيستخدم كأساس لإصدار وتطوير معاييرهما، على أن يتم المصادقة على تعديلات أخرى وهذا على مراحل، حيث تتضمن كل مرحلة تعديلات على جانب معين (تومي، 2013، ص 29).

أ- أهداف الإطار المفاهيمي للتقارير المالية: يهدف الإطار المفاهيمي للتقارير

المالية إلى الاهداف التالية:

1- يعتبر الإطار بمثابة دليل يسترشد بها المجلس في عملية إصدار معايير جديدة وإجراء تعديلات على المعايير القائمة، وكذلك في عملية معالجة المسائل المحاسبية التي لم تتناولها معايير المحاسبة وتفسيراتها بصفة مباشرة.

2- في حالة غياب معيار أو تفسير ينطبق على معاملة معينة، فإنه ينبغي على الإدارة استخدام حكمها الشخصي في وضع وتطبيق سياسة محاسبية بما ينسجم مع التعريفات، معايير الاعتراف،

ومفاهيم القياس للأصول والالتزامات والدخل والمصروفات الواردة في إطار معايير المحاسبة الدولية ، و الذي من شأنه أن يؤدي إلى إنتاج معلومة مفيدة لمتخذي القرارات.

3- المساعدة على تفسير المعلومات الواردة في القوائم المالية ومعرفة الخلفية التي أعدت على أساسها (تومي، 2013، ص 30).

ب- متطلبات الإطار المفاهيمي للتقارير المالية: يجب أن يتضمن الإطار المفاهيمي للتقارير المالية المتطلبات التالية:

- 1- تحديد هدف التقارير المالية ذات الغرض العام والذي يتمثل في توفير المعلومات المالية حول الكيان الذي يقدم التقرير بحيث تكون مفيدة للمستثمرين الحاليين والمحتملين، المقرضين والدائنين الآخرين لاتخاذ قرارات بشأن تقديم الموارد للكيان المالية.
- 2- تحديد الخصائص النوعية التي تجعل المعلومات في التقارير المالية مفيدة لمستخدميها.
- 3- تعريف العناصر الأساسية للقوائم المالية ومعايير الاعتراف وقياسها، وتمثل العناصر المرتبطة مباشرة بالمركز المالي في الأصول، الالتزامات، وحقوق الملكية أما العناصر المرتبطة مباشرة بالأداء تتضمن الدخل والمصروفات.
- 4- تحديد مفهوم رأس المال والحفاظ عليه (www.Iasplus.com).

المطلب الثاني: المناهج المستخدمة في تحديد الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة المالية لبناء معايير المحاسبة الدولية: يشتمل الإطار الفكري لأي علم على العناصر التالية: (الأهداف - المفاهيم - الفروض - المبادئ) ويتكون الإطار المفاهيمي من كل من الأهداف والمفاهيم، أما البناء الرسمي لنظرية المحاسبة المالية فيتكون من الفروض والمبادئ.

أولاً: مفهوم الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة: يمكن تعريف الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة هو عبارة عن: "نظام متماسك يشتمل على مجموعة مترابطة من المفاهيم الخاصة بأهداف وأساسيات العلم". وفيما يتعلق بالعناصر الأساسية للإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة هي كما يلي:

- المفاهيم الخاصة بأهداف التقارير المالية.
- المفاهيم الخاصة بطبيعة الوحدة المحاسبية.
- المفاهيم الخاصة بجودة المعلومات المحاسبية.
- المفاهيم الخاصة بالقوائم المالية الأساسية.
- المفاهيم الخاصة بعناصر القوائم المالية.

ثانياً: مفهوم نظرية المحاسبة: عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية (A.A.A) النظرية المحاسبية بأنها: "مجموعة متناسقة ومترابطة من المفاهيم والقواعد والأحكام العملية

والمنطقية التي تسهل عمل المحاسب، وتوضح له الأمور وترشده في تعريف وقياس وإيصال المعلومات الاقتصادية والبيانات المالية لذوي العلاقة" (لطي، 2005، ص 26). كما عرفت النظرية المحاسبية بأنها: "مجموعة من الفروض والمبادئ والمفاهيم المتناسقة التي تكون إطار متناسق ومتكامل يرشدنا في التطبيق العملي، ومن خلال توفير إطار مرجعي يمكن في ضوءه تقييم الممارسات المحاسبية، إضافة إلى تقديم الإرشاد في تطوير ممارسات و إجراءات جديدة في مجال المحاسبة" (سعاد، 2010، ص 17).

ثالثاً: مناهج نظرية المحاسبة التي يعتمد عليها لبناء معايير المحاسبة الدولية: هناك عدة مناهج لنظرية المحاسبة والتي تستخدم في بناء معايير المحاسبة الدولية وهي كما يلي:

1- المنهج المعياري (القياسي أو الاستنباطي أو الاستدلالي): يعتبر المنهج الأساسي في بناء المعايير. وبالنسبة للولايات المتحدة بصفة خاصة فقد استخدمت هذا المنهج في بناء الإطار الفكري للمحاسبة لها في نهاية السبعينات وأيضاً في محاولات التنظير التي سبقته، إلا أن الولايات المتحدة حالياً بصدد إعادة النظر في هذا الإطار بعد الاتجاه الواضح حالياً لعولمة المعايير الدولية للمحاسبة. وعلي الرغم مما أظهره المنهج المعياري من نجاح نسبي تمثل من ناحية في سيطرته علي محاولات التنظير المحاسبي لفترة طويلة، ومن ناحية أخرى في بناء بعض معايير المحاسبة - إلا أن هذا المنهج يمكن أن يؤخذ عليه عدة مأخذ أهمها بنائه لمعايير المحاسبة من منطلق أهداف شمولية لقطاعات المستخدمين، ومن نموذج مغلق (ما يجب أن يكون) يفقد للملاحظة (لطي، 2008). حيث يقوم المنهج الاستنباطي بالمهام الآتية:-

أ - تحديد أهداف التقارير المالية.

ب - تحديد قواعد الاستنتاج التي سوف تستخدم.

ج - تحديد الموضوعات المراد دراستها.

د - تطبيق قواعد الاستنتاج للوصول إلي المعايير التي تتسق مع الأهداف.

2- المنهج الايجابي (الاستقرائي): يعتمد بصورة أساسية على الاستقراء و بصورة ثانوية على الاستنباط، و ينطلق من الواقع و بذلك يتصف بدرجة عالية من الموضوعية و الحياد، و تركز البحوث الإيجابية على أساليب المعالجة العملية ثم استخلاص أوجه الشبه في تلك المعالجات المتعددة لظاهرة أو مشكلة محاسبية معينة، و بتجميع عدد كاف من الاستقراءات يمكن التوصل إلى مجموعة من التعميمات المترابطة، والتي تصلح أساساً لتفسير الممارسات الجارية وأساساً لتكوين نظرية محاسبية (حنان، 2003، ص ص 101- 102).

وفيما يتعلق باستخدام النظرية الايجابية مع المعايير المحاسبية فقد تركزت البحوث في هذا الشأن علي تقييم البواعث الاقتصادية لتبني طرق محاسبية معينة صدر بالفعل بشأنها معايير محاسبية في الولايات المتحدة، وتم تقييم تلك البواعث - بدراسات اختبارية وتجريبية - قبل سريان هذه المعايير، ويمكن القول أن معظم الدراسات الايجابية التي تمت في هذا المجال حني الآن قد افترضت انعدام أثر العوامل غير الاقتصادية، وأهمها أثر الاعتبارات البيئية للممارسات المحاسبية وذلك سواء في دراسة بواعث تبني السياسات المحاسبية أو بناء معايير المزاوالت، خصوصاً في الدول التي ما زالت مهنة المحاسبة فيها في دور التطوير والتكوين، حيث ينتظر أن يلعب العرف المحاسبي دوراً مؤثراً (القاضي، 2000).

حيث يقوم المنهج الاستقرائي على الآتي :-

- تحديد الموضوعات التي يلزم إعداد المعايير بشأنها.
- استقراء الممارسات التي تستخدم في التطبيق العملي.
- دراسة وتقييم هذه الممارسات لتحديد أفضلها.

رابعاً: المفاهيم والقواعد والمبادئ والمعايير المستخدمة في النظرية المحاسبية المالية والتي يعتمد عليها في بناء معايير المحاسبة الدولية: كما يمكن التحدث عن المفاهيم والقواعد والمبادئ والمعايير التي تستخدم في النظرية المحاسبية المالية والتي يمكن يعتمد عليها في بناء معايير المحاسبة الدولية وهي كما يلي:

1. المفاهيم المحاسبية: هي مجموعة من أدوات التطبيق التي تستخدمها المنشأة في إنتاج وتوصيل المعلومات المالية، وأدوات التطبيق العملي هي القواعد والأسس والطرق والإجراءات التي يستعين بها المحاسب لتطبيق المبادئ المحاسبية وبيان كيفية معالجة البنود والعمليات والأحداث. كما تمثل الأساس الأول في تحديد إطار النظرية المحاسبية من فروض ومبادئ وسياسات فضلاً عن الجزئيات التي يحتويها كل منهم ، التي يسهم في تحديدها عدد من الهيئات العملية من مفاهيم يتم تقويمها علمياً واعتمادها في تحديد إطار النظرية المحاسبية.

وتتركز أهمية تحديد مفاهيم المحاسبة المالية في تكملة الإطار الفكري اللازم لوضع معايير ملائمة ومتسقة مع بعضها البعض يجب أن تركز على مجموعة متكاملة من المفاهيم تعرف المصطلحات المحاسبية الرئيسية وفقاً لتصور ذهني ملائم للمحاسبة المالية، وبدون هذه المفاهيم تكون هناك خطورة في إصدار معايير متناقضة، ومن أجل أن تكون معايير المحاسبة المالية ملائمة يجب أن تحدد أهداف واضحة للقوائم المالية التي تعتبر المنتج النهائي للمحاسبة المالية (يحيى، و أيوب، 2001).

وهناك بعض الضوابط لتحديد السياسة المحاسبية وهي:-

أ. توافر خاصية الثبات بين الفترات المختلفة تحقيقاً لفائدة المعلومات المحاسبية، والاعتماد عليها في عقد المقارنات الزمنية، وازدياد القدرة على التنبؤ.

ب. الإفصاح عن أي تغير يحدث في هذه السياسة وأثره على القوائم المالية للمنشأة.

2. الفروض المحاسبية: هي مقدمات علمية تتميز بالعمومية، تتمثل في ملاحظات عامة لمجموعة ظروف في عالم الواقع، يتم تبسيطها بغية تسهيل مهمة توضيح الارتباط المنطقي بين عناصر النظرية، فالباحث ينطلق من افتراضات عادة ما يتم قبولها على أساس اتفاق مع أهداف القوائم والتقارير المالية، تشكل أساساً للاستدلالات اللاحقة (مصطفى، 2005، ص 69). وتمثل الفروض المحاسبية البناء الرسمي لنظرية المحاسبة ومع هذا فليس هناك اتفاقاً تام بين المحاسبين على نوعية وعدد الفروض، بل إنها تتوقف على التفكير المنطقي لكل باحث على حدة، وطريقة تحليله وعرضه لنظرية المحاسبة، وتستخدم الفروض المحاسبية لتكون نقطة بداية للوصول إلى المبادئ المحاسبية التي تتكون منها النظرية. ويتم تحديد الفروض المحاسبية بكل من الوحدة الاقتصادية، والاستمرارية، والأدلة الموضوعية، على اعتبار أنها تمثل قضايا مسلم بها من المحاسبين، إذ أن أي عمل يقوم به المحاسب من قياس وإفصاح إنما يتم في إطار هذه الفروض الثلاثة، وكما يأتي:

أ. **فرض الوحدة الاقتصادية:** يفرض على المحاسب تحديد الوحدة التي يحاسب عنها من الناحيتين القانونية والشكلية، وأي عمل يقوم به يأخذ في نظر الاعتبار ذلك التحديد.

ب. **فرض الاستمرارية:** يجري إعداد القوائم والتقارير المالية عادة بافتراض أن المنشأة مستمرة وستبقى عاملة في المستقبل المنظور وعليه يفترض أنه ليس لدى المنشأة النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص حجم عملياتها بشكل هام ولكن إن وجدت مثل هذه النية أو الحاجة فإن القوائم والتقارير المالية يجب أن تعد على أساس مختلف، وفي مثل هذه الحالة يجب أن يفصح عن الأساس المستخدم.

ج. **فرض الأدلة الموضوعية:** يفرض على المحاسب أن يقوم بعمله في ظل توفر الأدلة الموضوعية الكافية من قرارات تعليمات ومستندات وضوابط أخرى بحيث تدعم صحة ودقة ما قام به بعيداً عن التقدير الشخصي من قبله .

3. **المبادئ المحاسبية:** عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المبدأ على أنه: "قانون عام أو قاعدة عامة تستخدم كمرشد للعمل، وهو أساس للسلوك و التطبيق العملي"(الناغي، 2002، ص 211).

وتشتق المبادئ المحاسبية من الفروض المحاسبية فهي تمثل أحد عناصر الإطار الفكري للمحاسبة التي تمدنا بضوابط عمومية تستخدم كأساس لتحديد كيفية إخضاع العديد من بنود القوائم المالية لإجراءات القياس والإفصاح، كما أنها تحتوي بحد ذاتها على العديد من الطرائق المستخدمة في القياس والتقييم والتعبير عن نتائج الأنشطة الاقتصادية، وقد حددت المبادئ المحاسبية بكل من القياس المحاسبي، والفترة المحاسبية، والإفصاح المحاسبي، على اعتبار أنها جميعاً تمثل حقائق مسلماً بها قد تم استقائها من الفروض المحاسبية السابقة بهدف استخدامها بوصفها أساساً سليماً بالعمل المحاسبي وكما يأتي:

أ. **مبدأ القياس المحاسبي:** هو حقيقة مسلم بها في العمل المحاسبي في سبيل قياس نتائج أعمال الوحدة الاقتصادية، ويتضمن القياس النقدي والقياس الكمي والقياس الوصفي، استناداً إلى التعريف الحديث للمحاسبة باعتبارها نظاماً للمعلومات يهدف إلى توفير المعلومات التاريخية والحالية والمستقبلية، المالية وغير المالية لجميع الجهات التي يهملها أمر المشروع.

ب- **مبدأ الفترة المحاسبية:** يتطلب من المحاسب أن يقسم حياة الوحدة الاقتصادية المستمرة في مزاولة نشاطاتها على فترات زمنية دورية سواء كانت سنوية أو أقل ما يمكن معه توفير البيانات والمعلومات اللازمة للمستفيدين منها دون الانتظار حتى نهاية حياة تلك الوحدة.

ج. **مبدأ الإفصاح المحاسبي:** يقوم هذا المبدأ على وجوب أن تظهر القوائم والتقارير المالية المعلومات الضرورية التي قد تؤثر في موقف متخذ القرار تجاه قرار معين يتعلق بالمؤسسة، بحيث لا تكون هذه المعلومات مضللة، ويجب أن تُظهر المؤسسة في صورة تتطابق مع أوضاعها الحقيقية، في ظل الظروف المحيطة والمتغيرات التي تؤثر فيها وتتأثر بها، واعتماد هذا المبدأ يمكن أن يسهم بفاعلية في إثراء قيمة المعلومات المحاسبية التي تظهرها القوائم المالية (بن بلغيث، 2004، ص 42).

4. **التطبيق العملي للمعايير المحاسبية:** وتعتبر الخطوة المنطقية التي تلي التوصل إلى المبادئ كما تستمد المعايير قوتها منها، و يتم في هذا المستوى تحديد إجراءات التطبيق العملي و سبل إعداد المخرجات في صورة قوائم وتقارير مالية. ولا يتم تصميمها لتقييد التطبيق بحدود صارمة بل بالعكس يتم استخدامها كإرشاد لأغراض القياس والعرض العادل والإفصاح الكافي، ومنه تعبر المعايير المحاسبية عن موقف مهني رسمي يتعلق بكيفية تطبيق مبدأ محاسبي معين لذلك فهي نتاج دراسة متأنية لأفضل الممارسات المتاحة (لطي، 2005، ص 319). ويمثل تطبيق المعايير وإعداد القوائم والتقارير المالية الجانب التطبيقي من النظرية المحاسبية، حيث أن ما أنتجت النظرية في الخطوات السابقة يتم

تطبيقه في الواقع العملي من أجل اختبار مدى صلاحية النظرية، ومن أجل الربط بين الجانب المفاهيمي والجانب الإجرائي تظهر ضرورة التدفق العكسي للمعلومات، ويتيح هذا التدفق العكسي للمعلومات بين عناصر نظرية المحاسبة إمكانية تراكم الخبرات التطبيقية وتطوير حقول المعرفة (حنان، 2003، ص121).

5. التقارير المالية: إن جميع عناصر هيكل النظرية تصمم لتكون متناسقة مع أهداف التقارير المالية و التي تعتبر نقطة البداية لبناء أي إطار نظري، فمن خلال تحديد هذه الأهداف يتحدد مستخدمي المعلومات المحاسبية على ضوء علاقتهم بالوحدة الاقتصادية، وهذا بدوره سيساعد على معرفة نوعية القرارات التي يتخذونها ومن ثمة معرفة نوعية المعلومات التي تفي باحتياجاتهم (سعاد، 2010، ص19).

المتطلب الثالث: الدراسات التي تؤكد على بناء معايير المحاسبة الدولية وفقاً لأسس وقواعد نظرية المحاسبة المالية المتعارف عليها:

أولاً: الدراسات المتعلقة ببناء معايير المحاسبة الدولية وفق لأسس وقواعد نظرية المحاسبة المالية لتحسين جودة التقارير المالية، ومن هذه الدراسات:-

1. دراسة اللجنة الاستشارية التابعة لهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC) لإدخال تحسينات على أعداد التقارير المالية: وأكدت هذه اللجنة على وجود اختلاف كبير بين المعلومات المقدمة في التقارير المالية المعدة وفقاً للقوائم المالية وبين الحاجات الفعلية من المعلومات لمستخدمي هذه التقارير، وأن المعايير الحالية تبدو في ضوء تمثيل ناقص لمستخدمي هذه التقارير ولا تخرج هذه المعايير عن كونها عملية توازن بين حاجات أطراف محددة نادراً ما يكون من بينهما المستخدمين، وأن معظم الأسباب ترجع إلى قصور بمكونات الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية المكون لنظرية المحاسبة. كما يتضح من أسباب تعقيد التقارير المالية كما أكد (Sir David Tweedie) رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في مقابلة مع مجلة (journal of Accountancy) على وجود قدر عالي من التعقيد يجب أن يزال بإعداد التقارير المالية المعدة على أساس المعايير المحاسبية المبنية على القواعد وليس على المبادئ المحاسبية، ومثال على ذلك، أنه يمكن أن تعد تقارير مالية لشركة طيران ولا يظهر ضمن أصولها طائره، وذلك أن تلك الشركة مستأجرة لطائراتها وقت المحاسبة وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي الخاص بالتأجير ولم تطبق شروط الرحلة

الموجودة بالمعيار وفقاً لاشتراطات التعاقدات يتم التعامل معها بمختصي المرونة لتعكس التقارير ما هو قانوني (نمطي) وليس ما هو واقعي (الأرضي، 2008).

2. دراسة معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز (ICAEW): والتي كانت بعنوان (Information For Better Market)، وأكدت على أن نظام التقارير المالية بوضعها الحالي قد فشلت في بيئة منشآت الأعمال والتي لم يستطيع نظام التقارير المالية الحالي التعامل معها، وأكد ذلك (Fletcheu=Randy) نائب رئيس المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) على قصور نموذج المحاسبة المالية ووضعه الحالي، حيث أكد على ضرورة تحسين جودة التقارير المالية بهدف زيادة كفاءة سوق المال، وأن ذلك لن يحدث إلا لو اعترفنا أن المعايير الحالية معقدة لخروجها عن المبادئ المحاسبية وبناءها في ضوء قواعد نمطية تراعى ما هو قانوني فقط، وتخرج عن المبادئ التي تم الاتفاق مهنيًا على قبولها كأساس لإعداد التقارير المالية، وأكد على أن معدي التقارير المالية والمراجعين يدركون تماماً أن ما يعدونه أو يراجعونه يخرج تماماً عن المبادئ المحاسبية. وأن الاستمرار في المعايير المحاسبية على أساس هذه القواعد لن يصل الجهات المعنية بالمعايير إلى الشفافية وتلبية حاجات المستخدمين، وإنما سيصل بهم إلى مزيد من التعقيد وعدم وضوح متطلبات الإفصاح (الأرضي، 2008).

3. دراسة (Nash): والتي حملت عنوان (Accounting For The Future) والتي نشرها مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)، والتباين في هذه الدراسة أنها تظهر بوجود فشل عام في الهدف والرؤية في المحاسبة ونتج هذا عن فشل عام في المحاسبة التقليدية، وكذلك فشل في صميم المهنة، وأكد على تحطيم النموذج المحاسبي الحالي واعتباره نموذج غير ملائم للتعامل مع الاقتصاد الجديد للدول، كما توصل إلى ضرورة تحسين جودة التقارير المالية من خلال تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية كمدخل لتحسين المعايير الحالية وبناء معايير جديدة أكثر جودة يعتمد عليها لتلبية الحاجات الفعلية لحملة الأسهم، وهذا أقل ما يفعل لهم في أسواق المال وهو المحرك الرئيسي للاقتصاد لخلق فرص عمل وتلبية حاجات مستخدمي المعلومات والانتهاى من المعايير الضيقة (الأرضي، 2008).

4. مؤتمر نظمه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA): أكد الرئيس السابق لمجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) الأستاذ (Robert H. Herz) على أن القصور الحالي في التقارير المالية أرتبط ظهوره والتركيز عليه بعد الانهيارات المالية الأخيرة عامي 2001، 2002 وأن النظام المحاسبي الحالي نظام أنه جيد وهذا غير صحيح، وإن نظام التقارير

المالية يجب أن يعكس واقع الأعمال الفعلي لمنشآت الأعمال وإلا ينظر إليه كفرصة لرسم صورة غير صحيحة على مركز المالي الحقيقي للمنشأة.

5. **دراسة (Tour):** أكدت أن التعقيدات في التقارير المالية ترجع إلى الممارسات المحاسبية في بيئة الأعمال، وإن قيمة رأس المال البشري والملكية الفكرية وبراءة الاختراع لا تقل بأي قيمة بل تزيد عن قيمة رأس المال المادي، وكانت الاستجابة المحاسبية لهذه التغييرات ضئيلة (الأرضي، 2008). ويؤكد أن الاستجابة للمحاسبية السليمة تتحقق من خلال بناء نظام تقارير مالية شفاف يكشف مزيد من التفاصيل دون تعقيد بما يساعد على ترشيد قرارات المستخدمين في ضوء التخلي عن البيانات عديمة الجدوى وتبسيط غير مفهوم منها، ولا يتأتى ذلك إلا لو تم تعديل أساس بناء التقارير المالية التي يتم من خلال بناء المعايير المحاسبية في ضوء إطار مفاهيمي سليم في ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبلاً عاماً.

ثانياً: الدراسات المتعلقة بالإطار المفاهيمي المشترك لكلا من مجلس المعايير المحاسبية المالية (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB):-

1. **دراسة (koroeker):** أكدت الدراسة على أنه عقب الانهيارات المالية الأخيرة التي حدثت عام 2001 وإصدارت لجنة الحسابات العامة في الأوراق المالية الأمريكية (SEC) قانون ساربنيز أوكسلي وتم اتخاذ إجراءات لا هواده فيها ضد أي عمليات تحليل، ولكن مداخل التحليل ما زالت موجودة بالمعايير، كما أن الاقتصاد قد تطور كثيراً ولكن الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية والذي تبنى في ضوءه المعايير تم بنائه في ظل بيئة اقتصادية ومالية مغايرة تماماً للساند الآن به كثير من التضارب، ويتحدث عن حاجات للمستخدمين وبغض النظر عن حاجاتهم الفعلية (الأرضي، 2008).
2. **دراسة (Norma):** أكدت الدراسة على أن المعايير المحاسبية المعدة في ضوء الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية، غالباً ما نخرج عنه، وأن المتعارف عليه أنه عند اختلاف الإطار مع مكونات المعايير فالأولوية يجب أن تكون للبناء وهو الإطار المفاهيمي.
3. **دراسة (cyntnia):** أكدت الدراسة على ضرورة تطوير الإطار المفاهيمي المكون لنظرية المحاسبة بما يتناسب مع متطلبات العصر، على أن يسبق ذلك أي رغبة في تعديل المعايير المحاسبية لتأتي المعايير متنسقة وقائمة على إطار قوي وواضح.
4. اعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية كواضع المعايير المحاسبية الدولية في عام 2003 أن الإطار المفاهيمي الحالي أصبح إطار تاريخي بشكل متزايد، ولا بد من ضرورة صياغة خطط مستقبلية بتطويره ليتلاءم مع المتغيرات في بيئة منشآت الأعمال (Bence, N., 2007). وبناء

عليه يرى الباحث ضرورة تطوير نظرية المحاسبة المالية التي تحتوي على المبادئ المحاسبية التي يجب أن تتبع في بناء معايير المحاسبة الدولية والمحلية على أساسها بدلاً من القواعد المحاسبية. وقد تم الاتفاق بين مجلس معايير المحاسبة المالية و مجلس معايير المحاسبة الدولية في مشروع الإطار المفاهيمي المشترك التي في 2008/5/29 كما يلي :-

- الهدف المشترك هو تحسين وزيادة وتطوير جودة معايير المحاسبة، وأن تبنى المعايير في ضوء مبادئ محاسبية منسقة ممثلة في الإطار المفاهيمي المشترك.
- سيتم البناء في ضوء الإطار المفاهيمي المشترك بين المعايير الأمريكية المعتمد على المحاسبة المالية والمعايير الدولية المعتمد على المحاسبة الدولية.
- التوافق المحاسبي صعب لو اختلفت الأطر الفكرية المفاهيمية.
- لا بد من إعادة النظر بكل المفاهيم المكونة للأطر المفاهيمية، وصولاً إلى انعكاس التغيرات في الأسواق والممارسات بالتقارير المالية.
- الحجية المرتقمة للإطار تتطلب إعادة النظر في العديد من المعايير في ضوء الصياغة النهائية للإطار المفاهيمي المشترك.

النتائج: توصل هذا الباحث إلى النتائج التالية:-

1. أن معايير المحاسبة الدولية والمحلية تم بنائها على أساس القواعد المحاسبية بدلاً من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
2. عند بناء معايير المحاسبة المالية المحلية والدولية على أساس القواعد المحاسبية يؤدي ذلك إلى الوصول إلى تقارير مالية غير معبرة عن الوضع والواقع المالي للمنشآت الأعمال.
3. أن الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة المالية يوجد به قصور كبيرة يؤثر بشكل مباشر على التقارير المالية المعدة وفقاً للسياسات والممارسات المحاسبية مما يجعلها مضللة لمستخدمي المعلومات والتقارير المالية.
4. يعتمد بناء معايير المحاسبة على الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة المالية كدستور لها بالرغم من وجود قصور به.
5. أن المعايير المحلية في كثير من الدول هي ترجمة حرفية عن معايير المحاسبة الدولية مع بعض التعديلات الطفيفة، بالرغم أن البيئة المحاسبية للمعايير الدولية تختلف كثيراً عن البيئة المحاسبية المحلية لهذه الدول.
6. وجود تعقيدات في معايير المحاسبة الدولية السبب الذي أدى إلى قيام كثير من الدول بإصدار وتبني معايير تلائم البيئة المحلية لكل دولة من هذه الدول.

7. اعتراف مجلس معايير المحاسبة الدولية كواضع للمعايير المحاسبة الدولية أن الإطار المفاهيمي الحالي أصبح إطار تاريخي لا يصلح للمرحلة الحالية ولا بد من صياغة خطط مستقبلية لتطويره ليتلاءم مع المتغيرات في بيئة الأعمال.

التوصيات: بناء على النتائج السابقة يوصي الباحث بالآتي:

1. ضرورة بناء معايير المحاسبة الدولية والمحلية على أساس المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بدلاً من القواعد المحاسبية لأنها تعالج الأمور المحاسبية بشكل متكامل دون نقص أو خلل.
2. يجب تطوير الإطار المفاهيمي المحاسبي الذي يعتمد عليه في بناء معايير المحاسبة الدولية والمحلية ليتناسب مع متطلبات مستخدمي التقارير المالية، وكذلك يتناسب مع التقدم العلمي الحاصل في مجال المحاسبة.
3. أن الاستمرار في إعداد وبناء المعايير المحاسبية على أساس القواعد المحاسبية لن يصل إلى الشفافية وتلبية حاجات المستخدمين، لأن المعايير الحالية معقدة لخروجها عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
4. يوجد تناقض وتعارض كاملاً بين البيئة المحاسبية المحلية والبيئة المحاسبية الدولية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في البيئة المحلية كوجود ثقافات وسياسات واجتماعيات واقتصاديات مختلفة تماماً عن الدول الأوروبية.
5. يجب بناء المعايير المحاسبية المحلية على أساس إطار مفاهيمي محاسبي قوي وواضح مستقل عن معايير المحاسبة الدولية بما يتناسب مع البيئة المحلية لكل دولة.
6. يجب النظر جدياً في تعديل وتطوير نظرية المحاسبة المالية لتتلاءم مع البيئة المحلية لكل دولة على حدة، ومن ثم وضع معايير محاسبية موحدة لجميع الدول ، ويمكن تطبيقها بسهولة دون عوائق.
7. يجب تغيير الواقع النظري لنظرية المحاسبية المالية بواقع عملي، لأنه لا توجد نظرية محاسبية مالية إذا لم يكن لها تطبيق عملي أو إمكانية للتطبيق العملي.
8. يجب تطوير نظرية المحاسبة المالية عن طريق الأبحاث العلمية تمشياً مع المتغيرات البيئية التي تعمل بها نظرية المحاسبة المالية.
9. يجب على من يقوم بوضع وبناء المعايير المحاسبية بتطوير نموذج شامل للتقارير المالية موضعاً ما يحتاجه المستخدمون من معلومات مالية وإدارية واقتصادية وغيرها.
10. يجب إعداد تقارير مالية تظهر جميع المعلومات الرئيسية التي تهتم الجهات الخارجية المستفيدة، والتي تساعد على اتخاذ قراراتهم الاستثمارية بصورة رشيدة.

قائمة المراجع:

- 1- أبو طالب، يحيى محمد. 2006. معايير التقارير المالية الدولية ونظرية المحاسبة وفقاً لأحداث التعديلات التي تمت على معايير المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، شركة ناس للطباعة- القاهرة.

- 2- أبو نصار، محمد، حميدات، جمعة. 2008. معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع- عمان.
- 3- الأرضي، محمد وداد. 2008. تقييم وتطوير الإطار الفكري المشترك للمحاسبة المالية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، كلية التجارة ، جامعة بني سويف ، العدد 3 ، ص.ص 68-75.
- 4- بن بلغيث، مدني. 2004. أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، بالتطبيق على حالة الجزائر، رسالة الدكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية - جامعة الجزائر .
- 5- بن تومي، بدر. 2013. أثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IFRS/ IAS) على العرض والإفصاح في القوائم المالية للمصارف الإسلامية- دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - جامعة فرحات عباس- سطيف.
- 6- توفيق، محمد شريف. 2008. استكمال بناء المعايير الوطنية والعربية للمحاسبة في ضوء المعايير الإسلامية: دراسة مقارنة لدول السعودية ومصر وماليزيا ومجلس التعاون لدول الخليج العربية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، ص ص 1-35.
- 7- حنان، رضوان حلوة. 2002. النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر - عمان.
- 8- الخالدي، ناهض. 2005. متطلبات المحاسبة الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية، مجلة المحاسب الفلسطيني، نقابة المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، العدد 15، ص 384.
- 9- زعبيط، نور الدين، مزياني، نور الدين. 2007. دور تطبيق معايير المحاسبة الدولية في التنبؤ بخطر الإفلاس الشركة الوطنية للبتروكيماويات نموذجاً، بحث مقدم الى الملتقى الوطني الأول بعنوان: مستجدات الألفية الثالثة. المنعقد بتاريخ 21-22، المؤسسة الجزائرية على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، الذي نظمه قسم العلوم التجارية بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عنابة، ص 11.
- 10- سعاد، بورويصة. 2010. أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية قسنطينة، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية - جامعة قسنطينة.
- 11- القاضي، حسين. 2000. منهج المحاسبة، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، العدد 2، ص 16.
- 12- لطفي، أمين السيد. 2005. نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، الطبعة الأولى، الدار الجامعية - الإسكندرية.
- 13- مجلس معايير المحاسبة الدولية. 1989. الإطار الفكري لإعداد وعرض البيانات المالية.
- 14- مخلوف، احمد. 2009. دور معايير الإبلاغ المالي في توحيد النظام المحاسبي العالمي وإيجاد لغة مشتركة، بحث مقدم إلى الملتقى الدولي: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية - المنعقد في 13 - 15 أكتوبر، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة البلديّة، ص 4.
- 15- مصطفى، عقاري. 2005. مساهمة عملية لتحسين المخطط الوطني للمحاسبة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية - جامعة فرحات عباس- سطيف.

16- الناغي، محمد السيد.2002. نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية للطباعة- الإسكندرية.

17- يحيى، زياد هاشم، أيوب، لقمان محمد.2001. نحو توحيد للمصطلحات المستخدمة في تحديد إطار النظرية المحاسبية، جامعة الموصل، ص ص 3- 70.

- المراجع باللغة الأجنبية:

- 1- Andre, P., Andrei F. and Luc P.2013. Impact of Mandatory IFRS Adoption on Conditional Conservatism in Europe, ESSEC Business School, p p 2-10.
- 2- Asuquo, A.2013. Analysis of Financial Accounting Standards and Their Effects on Financial Reporting and Practices of Modern Business Organizations in Nigeria, European Journal of Business and Management, Vol.5, No.4, p p 60- 98
- 3- Bence, D. and Nadine, F.2007. the international Accounting standards Boards search for general purpose accounting model, working paper, Bristol Business school, university of the west of England, U.K, P 13.
- 4- Bhattacharje, S. and Islam, M. Z.2009. Problems of Adoption and Application of International Financial Reporting Standards (IFRS) in Bangladesh, International Journal of Business and Management, Vol.4, No.12, p 165.
- 5- Bromwich, M., Macve, R. and Shyam S.2008. The Conceptual Framework: Revisiting the Basics A comment on Hicks and the concept of 'income' in the conceptual framework, Financial Accounting and Reporting Special Interest Group Symposium on The Future of Financial Reporting, he British Accounting Association, p p 1-21.
- 6- Colasse, B.2004. Harmonisation Comptable Internationale, Encyclopedie de Comptabilite, Controle de gestion, et Audit, Economica, Gerer et Comprendre, p 34.
- 7- David, S. B., Carolyn J. C. and Tony Z.2015. The Purpose of Financial Reporting: The Case for Coherence in the Conceptual Framework and Standards, A Journal of Accounting Finance and Business Studies, Vol. 51, No. 1, p 116-141.
- 8- Kim, J. and Shi, H.2007. International Financial Reporting Standards, Institutional Infrastructures and Costs of Equity Capital around the World, Research Seminars at The Hong Kong Polytechnic University, p p 5-6.
- 9- Palea, V.2013. IAS/IFRS and financial reporting quality: Lessons from the European experience, China Journal of Accounting Research, Vol.6, No.4, p p 247-263
- 10- Swanson, Z. and Freeze, R.2009. Generally Accepted Accounting Principles- An Ontological Perspective, Social Science Electronic Publishing, p p 2- 24.
- 11- Unegbu, A.2014.Theories of Accounting: Evolution & Developments, IncomeDetermination and Diversities in Use, Research Journal of Finance and Accounting, Vol.5, No.19, p p 1- 16.

شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت):

- 1- Christian L. and Christian L.2016. Economic consequences of disclosure and financial reporting regulation, retrieved on 2- 5-2016 from: www.iasplus.com
- 2- FASB.2008. Statement of Concepts, Statement of Financial Accounting Concepts Qualitative Characteristics of Accounting No.2, retrieved on 4-2-2016 from: www.aliahmedali.com.