

**ملخص:**

يهدف البحث الى دراسة الاطار المفاهيمي المشترك للمحاسبة المالية والخصائص النوعية لجودة المعلومات الواردة به ، وتقييم ما صدر منه وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها أن الإطار المفاهيمي المشترك في حاجة الى إعادة صياغة بعض الفقرات الخاصة بأهداف التقارير المالية والخصائص النوعية لجودة المعلومات ، عدم تأييد إحلال خاصية الصدق في التعبير محل خاصية إمكانية الاعتماد .

**الكلمات المفتاحية :**

الاطار المفاهيمي المشترك ، الخصائص النوعية لجودة المعلومات

**Abstract:**

The objective of the study is to study the common conceptual framework of financial accounting and the qualitative characteristics of the quality of the information contained in it. The study has reached a number of results. The most important of these is that the common conceptual framework needs to rephrase certain paragraphs related to the objectives of the financial reports and the qualitative characteristics of the quality of the information contained therein. Do not support replacing the attribute of honesty in the expression with the possibility of reliability.

**keywords**

Common conceptual framework, qualitative characteristics of information quality

**دراسة تحليلية للإطار المفاهيمي****المشترك للمحاسبة المالية**

*Analytical study of the common  
conceptual framework of  
financial accounting*

**د / وليد سمير عبد العظيم**

**الجبلى**

**مدرس المحاسبة بمعهد العبور**

**العالي للإدارة والحاسبات ونظم**

**المعلومات**

**( مصر )**

إن تطوير الأطر الفكرية للمحاسبة يساهم في تطوير مهنة المحاسبة خاصة بعد الإنتقادات الموجهة من داخل وخارج المهنة عقب حالات إنحيار بعض الشركات العملاقة والبنوك ، وقد أصبح تطور الأطر الفكرية مطلباً ضرورياً من قبل المجتمع المالي ، كما أنه من غير المتوقع بقاء وثبات المفاهيم والمبادئ والأسس والقواعد المحاسبية في جميع الظروف والأوقات كما هو الحال في العلوم الطبيعية ، وذلك لأن المحاسبة تتعامل مع ظواهر اقتصادية واجتماعية هي نتاج السلوك الإنساني بخلاف الحال في العلوم الطبيعية التي تتعامل مع ظواهر طبيعية أكثر قابلية للتحديد والقياس والتنبؤ .

وقد اعترف **IASB** أن الإطار الفكري الحالي للمحاسبة المالية أصبح خارج إطار التاريخ **Out- of Date** بشكل متزايد، ورأى ضرورة صياغة خطط مستقبلية لتطويره ليتلاءم مع التغيرات في بيئة الأعمال، وكإستجابة للتطوير فقد صدر في سبتمبر 2010 مشروع الإطار المفاهيمي المشترك بين **IASB** و **FASB** بهدف تحقيق التقارب بالمسائل المفاهيمية أولاً قبل إدخال أي تعديلات على المعايير ، حيث إن الأطر الفردية أصبحت غامضة وبحاجة ماسة إلى التطوير .

### مشكلة الدراسة :

إن تطوير الأطر الفكرية للمحاسبة وإنتاج إطار فكري مشترك يعد هدفاً إستراتيجياً لواضعي المعايير على المستوى العالمي لعدة مبررات منها :

- الأطر الفكرية لم تحدث منذ فترة، وهناك العديد من المستجدات والمتغيرات في بيئة الممارسة خلال العقود الماضية تتطلب تطوير الأطر الفكرية ، فالإطار الفكري هو كائن حي يحتاج إلى التطوير من فترة لأخرى لاستيعاب متغيرات بيئة الممارسة.
  - بعض أجزاء الأطر الحالية تحتاج إلى التطوير، خاصة فيما يتعلق بالاعتراف والقياس كما أن بها بعض التغيرات، فعلى سبيل المثال لا يتضمن كلا الإطارين تعريف واضح لوحدة التقرير، ولا أساس واضح للقياس.
  - الإطار المشترك سيكون أساساً في تطوير معايير مستقبلية تعتمد على مدخل المبادئ متسقة داخلياً ومتوافقة دولياً، بما يوفر المعلومات التي يحتاجها متخذو القرارات لتوزيع مواردها الاقتصادية على مستوى العالم.
- ويعرف الإطار المفاهيمي بأنه عبارة <sup>(1)</sup> " عن نظام متماسك يشمل على مجموعة مترابطة من المفاهيم الخاصة بأهداف وأساسيات العلم " ، أي أن الإطار المفاهيمي يعتبر ضرورياً لتحقيق ما يلي :
- يعتبر أساس منطقي للتوصل إلي مجموعة متسقة من الفروض والمبادئ والمعايير المحاسبية .
  - يعتبر أساس منطقي للنهوض بالتطبيق العملي من خلال تقييم المبادئ والمعايير المعمول بها حالياً واستبعاد أي ممارسات غير منطقية كما يساهم في تضيق شقة الخلاف في الممارسات العملية.
  - المواجهة المنطقية والسريعة لعدة قضايا فكرية أو تطبيقية تستجد في المستقبل .

وعلى ما سبق يمكن صياغة مشكلة الدراسة في السؤال التالي هل يحتاج الاطار المفاهيمي المشترك الى صياغة بعض الفقرات الخاصة بأهداف التقارير المالية وخصائص جودة المعلومات الواردة به ؟

### - حدود الدراسة :

لن تتناول الدراسة كل ما صدر عن الإطار المفاهيمي المشترك وستقتصر الدراسة على مسودة 2010 وخصوصا الفقرات الخاصة بأهداف التقارير المالية و خصائص جودة المعلومات به ، إلا بالقدر الذي يخدم أهداف الدراسة .

نوع أهمية الدراسة من الناحية العلمية من خلال حداثة موضوع الإطار المفاهيمي المشترك ، حيث يعتبر من الموضوعات التي تأتي على قائمة أولويات البحث العلمي على المستوى الدولي والمحلي ، وخاصة بعد تزايد حالات الفشل و الإفلاس للعديد من منشآت الأعمال الكبرى ، وبالتالي هناك حاجة الى تعزيز المساحة المعرفية لموضوع الاطار المفاهيمي المشترك باعتباره واحد من مجالات التطوير في علم

المحاسبة خاصة في الوقت الحاضر ، قلة عدد البحوث والدراسات المتخصصة أو ندرتها - في حدود علم الباحث - التي تناولت دراسة موضوع الدراسة ، حيث لم تلق اهتماما ، كافيا ، في الكتابات المحاسبية خاصة في البيئة المصرية .  
فرض الدراسة :

يحتاج الإطار المفاهيمي المشترك إلى إعادة صياغة بعض الفقرات الخاصة بأهداف التقارير المالية وخصائص جودة المعلومات الواردة به .  
منهج الدراسة :

ولتحقيق هدف الدراسة فقد اعتمد الباحث على المنهج المعاصر القائم على المزج بين المنهجين الاستقرائي والاستنباطي من خلال المنهج الاستقرائي : حيث يستخدم الباحث هذا المنهج في ملاحظة الظاهرة موضوع الدراسة والمتمثلة في دراسة الإطار المفاهيمي المشترك من حيث أهدافه/ مكوناته/ مقوماته الأساسية وتقييم ما صدر منه ،

المنهج الاستنباطي : وذلك لبناء الإطار النظري للدراسة من خلال الاطلاع على الكتب والدوريات العربية و الأجنبية والرسائل العلمية والمراجع ذات الاهتمام بموضوع الدراسة وذلك بهدف الحد من التعقيد والقصور الذي تتسم به التقارير المالية بوضعها الحالي .  
خطة الدراسة :

المبحث الأول : التقييم العام للإطار المفاهيمي المشترك .

المبحث الثاني : تقييم الخصائص النوعية للمعلومات والقيود عليها .

نتائج الدراسة التحليلية .

المبحث الأول : التقييم العام للإطار المفاهيمي المشترك .

قبل عرض تقييم الإطار الفكري المشترك يؤكد الباحث على أن التقييم الذي سيتم إجراؤه هدفه النهائي تحقيق ثلاثة مقومات أساسية وهي المقومات التي يرى الباحث أنها تكفل إلى حد كبير تطوير الأطر الفكرية وما يليها من عملية إعداد المعايير والتقارير المالية، وهذه المقومات هي :

المقوم الأول : تحقيق توصيات لجنة Jenkins<sup>(2)</sup> في دراستها الرائدة حول الحاجات الفعلية لمستخدمي التقارير المالية التي رأت تحقيقها من خلال التوصيات التالية :

- التوصية (1) : ويجب على واضعي المعايير تطوير نموذج شامل للتقارير المالية موضحاً به ما يحتاجه المستخدمون من معلومات وليس المعلومات المالية فقط وأكدت اللجنة أن النموذج الشامل يجب أن يتسم بما يلي :

1- مرونة التقارير مع اختلاف احتياجات المستخدمين.

2- التواصل بفعالية مع المستخدمين وعدم الاقتصار على التقرير الورقي وإتاحة أدوات تحليلية بالتقارير ورسوم بيانية.

3- تحسين مصداقية البيانات بالتقرير عن الفرص والمخاطر

التوصية (2) : تحسين فهم المنافع والتكاليف المرتبطة بعملية التطوير وأن كان الأمر من الصعوبة بمكان إلا أن ذلك لا ينفى إجراء الدراسات والأبحاث اللازمة.

- التوصية (3) : تحسين الإفصاح عن الفرص والمخاطر والأنشطة خارج الميزانية.

- التوصية (4) : قياس الأصول والالتزامات بالقيمة العادلة.

- التوصية (5) : تحسين الإفصاح عن المخاطر حيث إن الإفصاحات الحالية غير كافية.

- التوصية (6) : زيادة جودة التقارير المالية المرحلية.

- **التوصية (7)** : تقليل الإفصاحات غير الضرورية والتركيز على الإفصاح عن المحركات الأكثر تعبيراً عن قدرة المنشأة على تحقيق عوائد وبخاصة المحركات غير المعترف بها بالتقارير المالية.

ولكي يمكن وضع التوصيات السابقة موضع التنفيذ قررت اللجنة اقتراح ما يلي :

- 1- ضرورة تركيز واضعي الأطر والمعايير على الحاجات الفعلية للمستخدمين وليس الحاجات الخيالية الموجودة بالكتب.
- 2- تحسين الإفصاح الحالي ووجود إطار يحكمه ويوجهه لتجنب إفصاحات غير متماثلة.
- 3- إجراء تجارب عن الإفصاح المقترح ومقارنته بالإفصاح الحالي.

- **المقوم الثاني : مقومات النموذج المحاسبي الجيد التي حددها David Solomons<sup>(3)</sup> :**

- 1- يجب أن تكون الميزانية الحقيقية وعادلة في التعبير عن الوحدة المحاسبية.
- 2- الأصول والخصوم تقوم بالقيمة للمنشأة المستمرة.
- 3- صافي الربح أو الخسارة هو التغير في القيمة الحقيقية في رأس المال الحقيقي.
- 4- المقاييس المحاسبية يجب أن تتسم بالثبات والقابلية للمقارنة من عام لآخر.
- 5- كل المعلومات في التقارير المالية يجب أن تكون قابلة للإثبات.

- **المقوم الثالث : المقترحات التي عرضتها ICAEW حول نماذج التقارير المالية الجيدة :**

والتي أكدت بها أن نموذج المحاسبة المالية الجيد يجب أن يجيب عن التساؤلات التالية بالإيجاب :

- هل يتم توفير احتياجات حملة الأسهم من المعلومات المالية وغير المالية وعدم التركيز على المالي منها فقط ؟ ، وهل يتم توفير قدر كاف وملائم من الإفصاح يلبي احتياجات صناعة القرار؟
- هل يتم توفير معلومات عن مؤشرات الأداء الرئيسية وعدم التركيز على الربح كمؤشر وحيد للأداء؟ ، و هل يتم تطوير الأطر المفاهيمية لتتلاءم مع التغيرات في بيئة الأعمال؟
- هل يتم مراعاة أهم محركات القيمة في بيئة الأعمال الحديثة وهي الأصول غير الملموسة وهي ليست شئ جديد ويمكن بسهولة التعامل معها؟
- هل هناك قدر عال من شفافية التقرير المالي وألا تتواجد أية حدود لهذه الشفافية باعتبار أن هذا هو الصناعة الأكيدة لتمثيل الواقع الفعلي للأعمال بالتقارير المالية؟

**2/3/2 : التقييم العام للإطار المشترك :**

**أولاً : إستراتيجية البناء :** يوجد أربعة مداخل أساسية لبناء الأطر الفكرية<sup>(4)</sup>:

أ- **المدخل الاستقرائي :** يعني هذا المدخل بالحاسبة على ما هي عليه **What accounting is**

يتم الاستدلال المنطقي وفقاً للاستقراء بناء على ملاحظة حالة أو حالات خاصة، ثم اشتقاق نتيجة أو مقدمة عامة يمكن تعميمها على المجتمع محل الدراسة، أي يتم الانتقال من الجزئيات إلى العموميات .

ويعتقد الباحث أن صياغة المعايير في ضوء هذا المدخل كان السبب الرئيسي للعديد من أوجه القصور بالأطر الفكرية والمعايير المحاسبية ، حيث يتم البناء في ضوء السائد من الممارسات بغض النظر عن الاتفاق مع المبادئ المحاسبية.

ب- **المدخل الاستنباطي :** يعني هذا المدخل بالحاسبة كما يجب أن تكون عليه **What Accounting Should be** . عكس المدخل الاستقرائي حيث يبدأ الباحث بمقدمة عامة وعن طريق الاستدلال المنطقي يقوم بإثبات أن هذه المقدمة العامة تنطبق على حالة أو

حالات خاصة، أي الانتقال من العموميات إلى الجزئيات، أي نبدأ بالفروض وباستخدام التبرير المنطقي يتم استنباط النتائج ، وفي المحاسبة يتم تطبيق هذا المدخل كما يلي: -

- تحديد أهداف التقارير المالية مع تحديد المفاهيم والمصطلحات والفروض المحاسبية الأساسية.

- تحديد القيود الخاصة بقياس واستخدام المعلومات المحاسبية.

- تحديد الإطار الذي يتم فيه عرض المعلومات مثلاً القيد المزدوج.

ج- المدخل العلمي Scientific Approach : المدخل العلمي هو مدخل للعلوم الطبيعية والتطبيقية التي تعتمد على الاستدلال المنطقي المعتمد على الاستدلال الاستنباطي والاستقرائي والذي حاول المحاسبون الاعتماد عليه على اعتبار أن المحاسبة فن وعلم اجتماعي، والمدخل العلمي يرى أن المداخل متداخلة مع بعضها البعض فمن الصعوبة بمكان وجود مدخل استنباطي كامل أو استقرائي كامل لنظرية المحاسبة، وعليه فإن هذا المدخل يجمع بين المدخلين ،

### المزايا والعيوب :

- المدخل العلمي يصل إلى استنتاجات بدون اختبار وعليه تكون استنتاجاته مبدئية مؤقتة وغير قاطعة مما يعني إنها قابلة للتغيير .

- كون الاستنتاجات غير نهائية وقابلة للتغيير بدعم تطوير المحاسبة عن طريق الأبحاث فهو يعترف بالحاجة إلى تطوير المحاسبة تمثيلاً مع التغيرات البيئية التي تعمل بها المحاسبة.

د- مدخل السلطة Authoritarian Approach : جاء هذا المدخل مكملاً للمدخل العلمي نتيجة عجزه على حل مشكلة تقييم الأصول وقد ظهر هذا المدخل في أمريكا عن طريق FASB، ودولياً عن طريق IASB بدراسة المبادئ الموجودة من خلال التطبيق ووضع ما يجب أن يستجد من مبادئ لتطوير المحاسبة، وعليه فإن هذا المدخل قائم على مفهوم السلطة المخولة لجهات مسئولة عن المحاسبة تفرض المعايير التي يجب إتباعها من قبل المحاسبين ، التطبيق : اعتمد على كلا من المدخل الاستنباطي والمدخل الاستقرائي :

• مبادئ مأخوذة من المدخل الاستقرائي : من التطبيق تم التوصل إلى التكلفة التاريخية (أخذت من التطبيق/ مدخل عملي) وأبقى المدخل السلطوي عليها .

• ومبادئ مأخوذة من المدخل الاستنباطي : بهدف عكس الواقعة الاقتصادية في المعايير المحاسبة باستخدام القيمة العادلة.

وبالنظر في أسلوب بناء الإطار المشترك يظهر :

(1) تم الاعتماد على مدخل السلطة بالإصدار عن طريق منظمين مهنيين هما FASB و IASB.

(2) الاعتماد على المدخل الاستقرائي : ويتضح ذلك من خلال :

- الفقرة OB2 : أن هدف التقارير المالية ذات الغرض العام هو تقديم معلومات مالية مفيدة .....

- الفقرة OB3 : (... توقعات المستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين للعوائد تعتمد على تقييمهم لقيم وتوقيت واحتمالات التدفقات النقدية الداخلة للوحدة).

- الفقرة OB13 : (... إن المعلومات عن طبيعة وحجم الموارد والالتزامات المالية على الوحدة يمكن أن تساعد مستخدميها لتحديد قوة أو ضعف الوحدة .....

- الفقرة OB4 : (لتقييم احتمالات التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة للوحدة، فإن المستثمرين والمقرضين الحاليين والمرتبين والدائنين الآخرين يحتاجون إلى معلومات عن موارد الوحدة والتزاماتها وكيفية قيام الإدارة ومجلس الإدارة بأداء مسؤولياته .....

وبالنظر الدقيق للقرارات السابق الإشارة إليها نجد أنها هي الأهداف الواردة في الإطار المشترك والتي يجب على التقارير المالية تحقيقها هي نفسها الأهداف الموجودة بالإطارين الدولي والأمريكي وهذا ما أكد عليه (5) IASB، حيث أكد على أن الهدف سيظل كما هو إعداد قوائم مالية ذات غرض عام وسيتم النظر في إعداد قوائم لخدمة فئات محددة ، ويلاحظ الباحث أن المعلومات الواردة في الإطار المشترك لا تركز إلا على المعلومات المالية فقط وإشارة سريعة للمعلومات غير المالية دون أى إشارة لباقي المعلومات التي يحتاجها مستخدمو القوائم المالية وهي بيانات التشغيل ومقاييس الأداء ، وتحليل الإدارة للبيانات المالية ، و معلومات عن الإدارة وحملة الأسهم ، أي أن البناء ما زال مستمراً على المدخل الاستقرائي وليس المدخل الاستنباطي القائم على تحديد الاحتياجات الفعلية للمستخدمين والعمل على توفيرها من خلال صياغة إطار فكري يتضمن تحديد دقيق لأهداف التقارير المالية لتلبي الاحتياجات الفعلية للمستخدمين.

التقييم : يؤيد الباحث عند بناء الأطر والمعايير المحاسبية الاعتماد على مدخل السلطة ولكن في ضوء الاعتماد على المدخل الاستنباطي بتحديد الحاجات الفعلية للمستخدمين وبناء الأطر والمعايير في ضوءها.

ثانياً : الأولوية لمن عند إعداد التقارير المالية :

- جاء في الإطار المعدل في فقرة OB2 أن التقارير المالية التي يتناولها الإطار هي "تقارير مالية ذات غرض عام" ويلاحظ الباحث أن هذه الجزئية هي تطور ملحوظ عن الإطار الفكري الدولي (يناير 2016) الذي يتحدث عن "قوائم مالية ذات غرض عام" ولكن الإطار المعدل جاء بألفاظ الإطار الأمريكي الأكثر شمولاً والتي تتحدث عن التقارير بكافة مستوياتها.
- ثم حددت الفقرة OB2 أن التقارير المالية ذات الغرض العام هدفها هو (إمداد المستثمرين والمقرضين الحاليين والمرتبين والدائنين بالمعلومات المالية المفيدة في صنع قراراتهم...).

ويعتقد الباحث بقصور هذا النص وبضرورة أن يتم النص على أن الهدف من التقارير المالية ذات الغرض العام هم حملة الأسهم لأن ذلك سيرتبط بتحقيق المقومات الثلاثة التي يهدف الباحث لتحقيقها بالتقارير المالية ويؤيد وجهة نظر الباحث ما جاء في قائمة الردود على هذه الفقرة تحديداً (6)، حيث أكدت معظم الردود على ضرورة تحديد مستخدم رئيسي ورأي معظمهم أن يكون المستخدم الرئيسي هم حملة الأسهم ، وأكدت الدراسة عن أن المحييين ركز معظمهم على أولية حملة الأسهم لعدة أسباب منها :

1- أنهم أكثر عرض للمخاطر من غيرها من المستخدمين.

2- الدائنين تجميعهم التعاقدات.

3- التركيز على حملة الأسهم يتفق مع واقع عمل مراجع الحسابات.

4- التركيز على حملة الأسهم سيرشد قرار المستثمر المرتقب.

وتؤيد دراسة (7) CIFIR (اللجنة الاستشارية لإدخال التحسينات على التقارير المالية) وجهة نظر الباحث، حيث أرجعت الدراسة جانب كبير من التعقيد الحالي بالتقارير المالية إلى سيادة وجهة نظر الدائنين عند إعدادها الأمر الذي ترتب عليه أن خدمة حملة الأسهم في مرحلة لاحقة ، ودلت الدراسة على سيادة وجهة نظر الدائنين بما يلي :

- عدم رسملة تكاليف البحوث مع وضع شروط تعجيزيه لرسملة تكاليف التطوير.

- عدم الاعتراف بأكثر المحركات تحقيقاً للعوائد في بيئة الأعمال وهي رأس المال الفكري.

يؤكد الباحث على ضرورة أن تكون الأولوية لحملة الأسهم عند صياغة الأطر الفكرية والمعايير المحاسبية نظراً لما له من آثار إيجابية على جودة الإطار والمعايير والتقارير وليس أدل على ذلك من أنه لو تم التركيز على حملة الأسهم ستكون أهداف التقارير المالية هي توفير المعلومات المالية للحملة التي يعيب معظمها حالياً عن التقارير المالية لسيادة وجهة نظر الدائنين، لأن توفير ذلك سيكفل لحد كبير التغلب على معظم أوجه القصور سواء بالإطار أو المعايير أو التقارير المالية.

## تقييم أهداف التقارير المالية الواردة بالإطار :

بداية يؤكد الباحث على أن المقومات الأساسية للتطوير إضافة لحاجات المستخدمين الأساسية والتي حددتها لجنة Jenkins يتضمن المكونات الأساسية لحاجات المستخدمين في ظل التأكيد على ضرورة أولوية حملة الأسهم باعتبارهم المستخدم الرئيسي للتقارير المالية وفي ضوء ذلك يجب أن يتم صياغة أهداف التقارير المالية.

أكد (8) Todd Johnson أن الأهداف أهم مكونات للإطار الفكري ويجب صياغتها للتدفق من العام إلى الخاص وقد اتفقت صياغة الهدف العام بالإطار المعدل في الفقرة OB2 مع هذا التوجه (المستوى العام)، ثم في الفقرات OB3، OB4، OB13، OB20 تناول المعلومات التي يجب توفيرها (المستوى الخاص) وجاءت متضمنة ما يلي :

- توفير معلومات عن التدفقات النقدية (الحالية/ والمستقبلية الداخلة للوحدة).
- توفير معلومات عن الموارد والقيود عليها، و توفير معلومات عن التغير في الموارد.
- توفير معلومات عن قدرة الإدارة على القيام بمهامها وتحمل مسؤولياتها أمام من لهم الحق في التصويت أو التأثير على تصرفات الإدارة.

وهنا يؤكد الباحث أن الفقرة OB4 في الإطار المعدل يمكن الاعتماد عليها في تقييم قدرة الإدارة على القيام بمهامها حيث نصت الفقرة على ".... وكيفية قيام الإدارة ومجلس الإدارة بأداء مسؤولياتهم في إدارة موارد الوحدة بكفاءة وفعالية، والأمثلة على المسؤوليات تتضمن حفظ موارد الوحدة من التأثيرات الاقتصادية غير المواتية مثل السعر - التغيرات التكنولوجية - الوفاء بالشروط التعاقدية ... المعلومات عن أداء الإدارة لمسئولياتها أيضاً مفيدة لقرارات المستثمرين والمقرضين الحاليين والدائنين الآخرين الذين لهم حق التصويت أو التأثير على تصرفات الإدارة"، وفي ضوء هذا المفهوم فيرى الباحث أن مسؤولية الإدارة حدث فيها توسع بحيث أصبحت تضمن :

- إدارة المخاطر : على الإدارة التقرير عن أنواع المخاطر التي قد تتعرض لها الوحدة وإستراتيجيات مواجهتها من خلال إدارة المخاطر.
- الخطط المستقبلية : مسؤولية الإدارة عن وضع خطط مستقبلية، لأن الأداء الإداري للوحدة يؤثر على أسعار الأسهم وأسعار الأسهم تعكس الأداء المتوقع، فهي تعكس نظرة مستقبلية.

### ❖ التقييم في ضوء ردود المستخدمين :

أكدت ردود المستخدمين على مشروع الإطار المعدل على ما يلي (9):

- انتقاد الصياغة الواسعة للأهداف دون تحديد دقيق لأهداف تلي الحاجات الفعلية للمستخدمين إلى حد أن 16% من المجيبين فقط هم من أيدوا الصياغة الحالية للأهداف.
- انتقاد عدم النص بالهدف العام على توفير معلومات مالية فقط خاصة بالنسبة لمحركات القيمة غير المعترف بها بالميزانية نظراً لما يتيح ذلك من تماثل بين منظور الإدارة والمستخدمين وبالتالي جودة قرارات المستخدمين.

### ❖ التقييم في ضوء دراسة Jenkins :

وبالنظر الدقيق للأهداف وبيان قدرتها على توفير المعلومات التي يحتاجها المستخدمون وخصوصاً حملة الأسهم نجد أنه قد تم:

- النص على توفير معلومات مالية فقط .
- النص على توفير معلومات عن المخاطر أو الفرص المتاحة (ضمنياً).
- عدم النص على توفير معلومات عن مؤشرات الأداء الرئيسية والتركيز على الأداء والربح كمقياس أساسي له.
- معلومات عن الإدارة وحملة الأسهم يلاحظ أنه تم النص على ضرورة توفير معلومات عن التفسيرات الإدارية للبيانات دون وجود هيكل محدد يحكم صياغة هذه التفسيرات أو كيفية توفيرها للمستخدمين.

❖ التقييم في ضوء دراسة ICAEW :

- يلاحظ الباحث أن مقومات نموذج التقرير المالي الجيد التي حددته هذه الدراسة لم تحققها الأهداف الواردة في الإطار المعدل حيث :
- لم توفر حاجات حملة الأسهم من المعلومات غير المالية.
  - إهمال توفير معلومات عن محركات القيمة الرئيسية بالاقتصاد الجديد.
  - ما سبق لا يكفل توافر القدر المرتفع الذي يتطلبه نموذج التقرير المالي الجيد من الشفافية.

تقييم الباحث للأهداف الواردة بالإطار المعدل :

يعتقد الباحث استمرار القصور الحالي في الأهداف الموجودة بالأطر الفكرية الحالية نظراً لما يلي :

- 1- عدم النص على ضرورة توفير حاجات المستخدمين الأساسية من المعلومات والمنصوص عليها بدراسة لجنة Jenkins وهي الدراسة التي وضعت مرشد لأي منظمة مهنية لكيفية الحصر الدقيق لهذه الحاجات وهي كما يلي :
- دراسة وتحليل الوثائق المعدة بواسطة المستخدمين.
  - تحليل نماذج الأعمال المنتشرة.
  - المقابلات مع المستخدمين ، مع إجراء حوارات مع المنظمات المهنية.
  - تقرير المستثمرين لحاجاتهم والتي يفصحوا عنها كتابة أو شفاهة.
- 2- الصياغة الحالية للأهداف لم تغلب على مشكلة عدم تماثل المعلومات الخسائية :

تظهر أهمية تحقيق التماثل بالمعلومات بين كلا من الإدارة وحملة الأسهم فيما أكدته ردود المحبين على مشروع الإطار المشترك<sup>(10)</sup> على أن مشكلة عدم تماثل المعلومات المتاحة للإدارة عن المعلومات التي يتم التقرير عنها بالتقارير المالية مسبب أساسي للجوء للمحللين الماليين وارتفاع تكلفة اتخاذ القرارات وأنه يجب مراعاة أنه في ضوء أن الهدف الأساسي للإدارة يجب أن يكون ضمان تحقيق أعلى قيمة لحملة الأسهم، فإن ذلك الأمر لن يتحقق فعلاً إلا بتحسين التقارير المالية عن طريق توضيح مدخلات نموذج القرارات الذي تعتمد عليه الإدارة عند اتخاذ قراراتها.

ويؤكد الباحث على ضرورة النص على أنه في حالة اختلاف نموذج القرار الذي تعتمد عليه الإدارة عن النموذج المتاح بالتقارير المالية يجب أن يتم توفير معلومات إضافية في شكل تقارير تدعيميه لضمان تماثل نماذج اتخاذ القرار بين الإدارة وحملة الأسهم وخاصة بعد أن نصت الفقرة OB9 من الإطار المعدل على أن الإدارة هي معد التقارير المالية وليست مستخدم لها.

ويقترح الباحث الإرشادات التالية لبيان كيفية تحقيق التماثل في المعلومات بين الحملة والإدارة وتتضمن<sup>(11)</sup>:

- توفير المعلومات الأكثر أهمية للمستخدمين غير المدرجة بالقوائم المالية.
- توفير معلومات عن المحركات الأكثر تأثيراً على القيمة التي تحققها الشركة.
- توفير معلومات عن العوامل المادية المؤثرة على القرارات الإدارية.
- توفير معلومات عن مقاييس الأداء الرئيسية لكل محرك من محركات القيمة.
- صياغة كل ما سبق بلغة سهلة وواضحة.

وبناء على ما سبق يؤكد الباحث على ضرورة النص على أن "الإدارة ليست معد للمعلومات فقط بل معد عليه التزام أصيل بتوضيح الرؤية الإدارية للمعلومات وتفسير الإدارة لها وكذلك توفير معلومات عن مدخلات نموذج القرارات الخاص بها".



### 3- استمرار تجاهل توفير المعلومات المؤدية إلى زيادة فهم واقع الأعمال من خلال التقارير المالية :

أ- تم النص في الفقرة OB14 من الإطار المعدل أن (... بناء التقارير يتم في ضوء التقديرات اعتماداً على معايير مبنية في ضوء مفاهيم تمثل المثل الأعلى...) ، وهذا بالطبع لا يوجد لدى الباحث اعتراض عليه، ولكن تم النص على أن (... تحقيق رؤية مثالية للإفصاح ليس من المحتمل أن يتحقق على المدى القصير...) وهنا يعترض الباحث وي طرح سؤالين على معدي الإطار هما :

- ما هي تلك الرؤية المثالية ، وحدود هذه المثالية؟

- هل إشباع حاجات حملة الأسهم أصبح رؤية مثالية؟

4- بالنسبة لعدم تضمن الأهداف بيانات غير مالية كما طالبت معظم الردود والتوصيات وكذلك الدراسات السابق الإشارة إليها إلا أن الـ FASB و IASB قد ردا على ذلك بأن التقارير المالية الواردة بالأهداف تتضمن بيانات مالية فقط بسبب استخدام البرامج الحديثة ولغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL)، إلا أنهم قد أشاروا إلى أن في الوقت الراهن التقارير المالية ذات الغرض العام لا تزال الوسيلة الأكثر كفاءة وفاعلية لتلبية احتياجات المستخدمين المختلفة وفقاً لقيود التكلفة وكذلك خاصية الأهمية النسبية.

المبحث الثاني : تقييم الخصائص النوعية للمعلومات والقيود عليها.

#### الخصائص الأساسية Fundamental Qualitative Characteristics

جاءت في الفقرات 4:QC :QC16 من الفصل الثالث وتم تحديدها بثلاثة خصائص هما :

أ-الملاءمة Relevance : تعني "بأن يكون للمعلومات قيمة تأكيدية وقدرة تنبؤية"، ويشير الباحث الى أن مفهوم الملاءمة اختلف في الإطار المعدل عنه في مسودة 2008.

مسودة 2008 : أكدت الفقرة QC3 أن "المعلومات تكون ملاءمة عندما يكون من المحتمل إحداث فرق في قرارات المستخدمين ويتحقق ذلك من خلال أن تكون لهذه المعلومات قيمة تنبؤية وتغذية عكسية.

الإطار المعدل 2010 : أكدت الفقرة (6 QC) (أن المعلومات تكون ملاءمة عندما تحدث فعلاً فرق في القرارات التي اتخذت من قبل المستخدمين).

وعليه فإن تعريف الملائمة وفقاً للإطار المعدل جاء معبراً عن ردود المحييين حيث تم تغييره عبارة May possible making إلى Actually making Difference بناءً على رغبتهم.

ب-الأهمية النسبية : لقد أدرجت ضمن القيود في نسخة 2008، وفي ظل الإطار المعدل لسنة 2010 فقد اعتبرت خاصية أساسية وهو ما يعترض عليه الباحث حيث أن الأهمية النسبية كانت أحد مكونات الملائمة بالإطار الدولي (المصري)، وكانت في الإطار الأمريكي ومسودة المشرع 2008 ضمن القيود على الخصائص إلا أن المجلسين قد وضعوها شكلاً ضمن الخصائص الأساسية ومضموناً ضمن صفات الملاءمة وهذا واضحاً حيث أنها وضعت في الشكل بنفس طريقة الملاءمة والتعبير الصادق أما عند ذكر الخصائص الأساسية في باقي البيان نجد أنه ينص على الملاءمة والتمثل الصادق (الفقرة 5 QC).

ويرى الباحث أن تظل الأهمية النسبية كقيد كما هو موجود بنسخة 2008 نظراً ل :

1- أن وجودها ضمن خاصية الملاءمة كان يحد كثيراً من إمكانية توفير معلومات تعمل على تلبية حاجات حملة الأسهم.

2- إن ردود المستخدمين على مشروع الإطار ويؤيده الباحث يؤكد على أن تحديد الأهمية النسبية يجب أن يخضع لرؤية حملة الأسهم فطالما أن المعلومة ضمن احتياجاتهم الأساسية فيجب أن تتم تليبيتها ولا يتم التضحية بها.

3- يأتي ذلك تأكيداً لمضمون خاصية التعبير الصادق حيث لا يمكن الوصول إليها طالما أن معلومات هامة من وجهة نظر حملة الأسهم لا يتم التقرير عنها.

### ج-الصدق في التعبير (التعبير الصادق) Faithful Representation

قرر المجلسان إحلال مصطلح الصدق في التعبير ومحل إمكانية الاعتماد وذلك من خلال الفقرات (QC12 – QC16) وذكر المجلسان عدة مبررات للإحلال من أهمها ما يلي :

- 1- عدم وجود وصف دقيق لما يعنيه مصطلح إمكانية الاعتماد.
- 2- عدم اتفاق الاستجابات الراضية للإحلال على تعريف محدد لإمكانية الاعتماد.
- 3- أن مصطلح الصدق في التعبير أكثر وضوحاً، كما يتضمن الخصائص الأساسية التي تتضمنها الأطر السابقة كوجوه إمكانية الاعتماد.

ويرى الباحث أن المبررات أو أسس التوصل لقرار الإحلال غير موضوعية وغير كافية لإحلال مفهوم استقر عليه الفكر المحاسبي لعقود عديدة، وله مضمون يتبادر إلى الذهن عند كل المحاسبين لترسخه في الفكر المحاسبي، وأن هذه المبررات مردود عليها من وجهة نظر الباحث بما يلي :

- 1- إذا كان مفهوم إمكانية الاعتماد مفهوماً غامضاً ومثيراً للجدل، فهل مفهوم الصدق في التعبير أكثر وضوحاً وأقل جدلاً في عالم محاسبي ملئ بالمتغيرات، معظم حقائقه تبني على تقديرات؟ وهل الصدق مفهوم مطلق؟
- 2- إن مفهوم إمكانية الاعتماد هو مفهوم أكثر اتساعاً من مفهوم الصدق في التعبير، ويتضح ذلك من خلال تعريفات إمكانية الاعتماد الواردة في الأطر السابقة، وذلك على النحو التالي :

يوضح جدول 1 أوجه الاختلاف بين مكونات إمكانية الاعتماد والصدق في التعبير تبعاً للإطار الفكري الدولي والأمريكي والإطار المعدل

وجه المقارنة	دولي (12)	أمريكي (13)	الإطار المعدل
الخاصية النوعية	إمكانية الاعتماد	إمكانية الاعتماد	الصدق في التعبير
مكوناتها	- خالية من الأخطاء الجوهرية. - الحياد. - الصدق في التعبير : • الجوهر يفوق الشكل. • الاكتمال.	- الصدق في التعبير. - القابلية للإثبات. - الحياد.	- الاكتمال. - الحياد. - خالية من الأخطاء الجوهرية.

في ضوء ما سبق يرى الباحث أن مفهوم الصدق في التعبير أقل شمولاً، ومن ثم فإن الإحلال تبعاً للمبررات التي ذكرت في أسس الاستنتاج غير موضوعي ، ولم يتبع فيه النهج العلمي، ومن ثم فإن الباحث لا يتفق مع ما جاء في الإطار المعدل.

- 3- يتضح من خلال عرض مكونات خاصية الصدق في التعبير عدم تضمين الجوهر يفوق الشكل ضمن مكوناتها، ويرى الباحث أن وجود خاصية الجوهر يفوق الشكل كأحد مكونات الصدق في التعبير سيضيف بعداً جديداً للصدق في التعبير، كما يمثل استجابة لمتغيرات بيئة الممارسة وانحياز العديد من المنشآت؛ نتيجة للتقارير المالية المخادعة التي استغلت شكل العمليات القانونية دون جوهرها لإظهار الوضع المالي للمنشآت في صورة أفضل - وهو ما عرف بالحاسبة الاحتمالية Creative Accounting - كما يرى الباحث أنه تبعاً للسمات الواجب توافرها في المعايير التي تبني تحت مدخل المبادئ، ونظراً لأن الإطار الفكري قد تم تطويره للإعلان عن أهم المبادئ التي تبني في ضوءها المعايير، فإن خاصية "الجوهر يفوق الشكل" كان يجب أن يكون أحد أهم هذه المبادئ، وأن يتم النص عليه صراحة.

ويتفق الباحث في ذلك مع العديد من التعليقات والاستجابات التي وردت للمجلسين والتي ترفض الإحلال حيث كانت أهم مبررات ما يلي (14):

- 1- الصدق في التعبير لا يشمل كل العناصر الأساسية لإمكانية الاعتماد، لأنها فكرة أكثر اتساعاً من الصدق في التعبير، كما أنها تشتمل على درجة مؤكدة من عدم التأكد متضمنة في الظاهرة الاقتصادية، وبخاصة فيما يتعلق بالقياس.
- 2- عدم تضمين الجوهر يفوق الشكل ضمن مكونات الصدق في التعبير، حيث توصل المجلسان من خلال أسس الاستنتاج في الفقرة BC3.26 إلى أن الصدق في التعبير يعني أن معلومات التقرير المالي تمثل جوهر الظاهرة الاقتصادية بدلاً من شكلها القانوني فقط، وتبعاً لذلك فإن الإطار الحالي لم يحدد أن "الجوهر يفوق الشكل" أحد مكونات الصدق في التعبير، لأن ذلك من وجهة نظر المجلسين تكرر ليس له معنى.

أما فيما يتعلق بالتحفظ أو الحيطة والحذر فقد تم تناوله من خلال أسس الاستنتاج في الإطار المعدل من خلال الفقرات (BC3.27, BC3.28)، فقد نصت الفقرة الأولى على: "الفصل الثالث لم يتضمن التحفظ أو الحيطة والحذر كأحد وجوه الصدق في التعبير لأنه يتعارض مع أو لا يتسق مع الحياد".

وهنا يرى الباحث أنه على الرغم من<sup>(15)</sup>:

- استقرار مفهوم الحيطة والحذر في الفكر المحاسبي لعقود طويلة.
- اشتغال الأطر الحالية عليه كمفهوم لإدارة حالة عدم التأكد.
- دور الحيطة والحذر في تحجيم السلوك الانتهازي للإدارة.
- دور الحيطة والحذر في تخفيض احتمالات التقاضي، والضرائب.
- دور الحيطة والحذر في تخفيض حدة التعارض بين حملة الأسهم والسندات.
- دور الحيطة والحذر في تخفيض تكاليف المديونية.

فإن الباحث يتفق مع ما جاء في الإطار المعدل من عدم تضمين الحيطة والحذر كأحد السمات المرغوبة في معلومات التقرير المالي، وذلك لعدة مبررات من أهمها<sup>(16)</sup>:

- أن الحيطة والحذر في أفضل أحوالها هي وسيلة فقيرة للتعامل مع ظروف عدم التأكد، وفي أسوأ حالاتها فإنها تؤدي إلى تدمير جودة التقارير المالية.
  - الحيطة والحذر تؤدي إلى تقارير مالية مشوهة بتقدير قيمة أدنى للأصول أو قيمة أعلى للالتزامات
  - الحيطة والحذر تؤدي إلى استمرار الفرق بين القيمة الدفترية، والقيمة السوقية للأسهم.
- في ضوء ما سبق يتفق الباحث مع ما جاء في الإطار المعدل من التخلي عن الحيطة والحذر، لأنها تؤدي إلى تدمير جودة التقرير المالي، وليس لأنها تتناقض مع الحياد أو أنها لا تتسق معه.

#### الخصائص التعزيزية Enhancing Qualitative Characteristics

##### القابلية للمقارنة : (تتضمن الاتساق) Comparability :

- تناول الإطار المعدل هذه الخاصية من خلال الفقرات QC20 إلى QC25 والتي سبق وأن تحدث عنها الباحث في المبحث السابق وعلق عليها أيضاً ولكن ما يود أن يضيفه الباحث على ما سبق ما يلي :
- أنه في ضوء بناء المعايير على أساس قواعد نمطية يسهل الخروج عنها في التقارير المالية فإن هذه الخاصية ما هي إلا خاصية وهمية حيث يختلف التقرير المالي للعملية الواحدة من شركة إلى أخرى طالما أن هناك قواعد نمطية أو استثناءات أو بدائل للمعايير.
  - ويبدو للباحث أن خاصية القابلية للمقارنة تعتبر أمنية يصعب تحقيقها في ظل المحاسبة عن عمليات متشابهة بطرق مختلفة وفي ظل تعدد طرق القياس المحاسبي .

## القابلية للإثبات (للتحقق) Verifiability :

تم النص على تعريف القابلية للإثبات في الإطار في الفقرات (QC26 - QC28) على النحو التالي :

"القابلية للإثبات هي نوعية من المعلومات التي تساعد مستخدميها في التأكد من أن المعلومات تمثل بصدق الظاهرة التي تصورها، وهي تعني أن المعارف المختلفة وأن المراقبين المستقلين يمكن أن يصلوا إلى إجماع عام، وإن لم يكن بالضرورة اتفاقاً كاملاً أن الوصف العام يعبر بصدق.....".

و خلال مسودة 2008 تم اعتبار القابلية للإثبات ضمن الخصائص النوعية المعززة، وتم تبرير ذلك من خلال أسس الاستنتاج في الفقرة BC2.28 حيث أشار المجلسان إلى أنه : "بعض الاستجابات (خطابات التعليق) أشارت إلى أن تضمين هذه الخاصية كأحد مكونات الصدق في التقارير المالية غير قابلة للإثبات، ولهذا تم استنتاج أن القابلية للإثبات لا يمكن أن تكون أحد مكونات الصدق في التعبير" ، ومع ذلك فإن المجلسين اتفقا على أن المعلومات القابلة للإثبات أكثر فائدة لاتخاذ القرارات من المعلومات التي لا يمكن إثباتها بصورة مستقلة، ولهذا توصل المجلسان إلى أن القابلية للإثبات هي خاصية من الخصائص النوعية المعززة.

**ويرى الباحث** أن القابلية للإثبات كان يجب أن تظل ضمن مكونات الصدق في التعبير، ويتفق في ذلك مع العديد من خطابات التعليق، وذلك للمبررات التالية<sup>(17)</sup>:

- 1- إن مفهوم القابلية للإثبات هو مفهوم أكثر اتساعاً من مجرد وجود دليل إثبات (الإثبات المباشر)، وإنما هو مفهوم يعني إمكانية الاعتماد على افتراضات (حكم مهني - تقديرات) تم بناؤها على أسس علمية تؤدي إلى نتائج يمكن الاعتماد عليها.
- 2- إن بقاء القابلية للإثبات ضمن مكونات الصدق في التعبير هام لاختبار الحياد والخلو من الأخطاء الجوهرية، اللذين هما ضمن مكونات الصدق في التعبير حتى يمكن لمستخدمي التقارير المالية الوثوق فيها وهو ما فقد في الآونة الأخيرة.
- 3- إن النص في الفقرة الأخيرة على أن القابلية للإثبات لا يجب أن تكون ضمن مكونات الصدق في التعبير، وأنه يجب أن تكون ضمن الخصائص النوعية المعززة تحمل إشارة هامة وهي أن الخصائص النوعية المعززة هي خصائص أقل دقة أو أقل أهمية، والحقيقة أن الخصائص النوعية كلها تشترك لإنتاج معلومات مالية أكثر جودة، وهو ما نحتاج إليه في بيئة تعاني من انهيار المصدقية والثقة.

**القابلية للفهم Understand Ability :** تناول الإطار المعدل هذه الخاصية من خلال الفقرتين QC30 و QC32 والتي سبق وأن

تحدث عنهما الباحث في المبحث السابق وعلق عليهما أيضاً ولكن يود الباحث أن يؤكد على :

- أن يتم التركيز على أن القابلية للفهم يجب أن تكون في ضوء فهم حملة الأسهم، وليس كما ورد في الفقرة QC32 أنه يمكن حتى مع القابلية للفهم (قدر معقول من المعرفة بالأنشطة التجارية والاقتصادية) وجود تعقيد بالتقارير يبرر اللجوء إلى مستشار (طلب المساعدة من مستشار لفهم معلومات عن الظواهر الاقتصادية المعقدة).
- جاءت هذه الخاصية لضمان العمل على الحد من التعقيد بالتقارير المالية، و لكي تأتي هذه التقارير واضحة قدر الإمكان ومفهومة للمستخدمين ومصاغة بلغة سهلة، إلا أن ردود المستخدمين جاءت مؤكدة على أهمية القابلية للفهم كوسيلة لتحقيق أثر زيادة التعقيد بالتقارير المالية.

**التزامن (التوقيت المناسب) Time Lines :** تناول الإطار المعدل هذه الخاصية من خلال الفقرة QC29 والتي نصت على أن

"التزامن هو جعل المعلومات متاحة لصانعي القرارات قبل أن تفقد قدرتها في التأثير على القرارات".

ويرى للباحث أن هذا المضمون يجعلها أقرب لتكون قيد على الجودة وليس خاصية، فقد تتوافر المعلومات في الوقت المناسب ولكنها غير معبرة تعبير صادق عن جوهر العمل الحقيقي، ولذا يرى الباحث بضرورة أن يكون التزامن قيد على الخصائص وليس خاصية، بمعنى أن توافر الملائمة والتعبير الصادق كلاهما يرتبط بالوقت المناسب .

القيود على معلومات التقرير المالي :

- التكلفة The cost Constraint on Useful Financial Reporting :

جاءت كقيد على جودة المعلومات بالإطار المعدل في الفقرات (QC39-QC235) دون كلمة العائد حيث نصت على "إنه يجب النظر فيما إذا كان يمكن خفض درجة أحد الخصائص لخفض التكلفة ولكن في ضوء ما يتلقاه معد المعايير من معلومات من المستخدمين والأكاديميين عن طبيعة وكمية الفوائد والتكاليف المتوقعة من هذا المعيار ...".

ويعتقد الباحث على ضرورة استمرار وجود التكلفة/ العائد كقيد وخاصة أن كلمة العائد كانت موجودة في نسخة 2006، ولكن في ضوء التأكيد على ضرورة النظر في تطبيق هذا القيد بعد التأكد من استيفاء الحاجات الأساسية لحملة الأسهم من المعلومات بمعنى أن يكون قيد مؤجل حتى يتم توفير الحاجات الأساسية، فما فائدة التقارير إذا كان هذا القيد لا يسمح إلا بتوفير قدر محدود من المعلومات لا تفني إلا بقدر ضئيل من حاجات المستخدمين من المعلومات.

وما يعترض عليه الباحث هو أن الإطار المعدل لم يدرج ضمن القيود على جودة المعلومات قيد الصورة الحقيقية والعدالة True and Fiar View ، حيث جاءت الفقرات BC1.38 : BC2.41 من أسس الإستنتاج أن الصورة الحقيقية والعدالة ليس خاصية أو قيد وأن التطبيق السليم للخصائص السابقة سيؤدي إليها، وهذا ما يختلف معه الباحث حيث أكدت ردود المبيين على المشروع أن الصورة الحقيقية والعدالة كقيد يمثل مكون رئيسي يكفل بشكل كبير الوصول إلى التعبير الصادق.

وقد أكد على ذلك Cairns<sup>(18)</sup> عندما أكد على أن التأكيد على الصورة الحقيقية والعدالة كقيد حاكم لكافة الخصائص سيحد كثيراً من القصور الحالي بالتقارير المالية حيث سيكفل ذلك اتجاه معدي المعايير إلى إعداد معايير تتوافر بها الخصائص النوعية للمعلومات ليس شكلاً فقط ولكن في ضوء ضمانة أساسية وهي توفير معلومات تساعد على ظهور العالم الحقيقي بالتقارير المالية وذلك بما يحد كثيراً من غموض التقارير المالية.

كما أكدت دراسة Oriat Ammat & Others<sup>(19)</sup> على الآثار الإيجابية لمفهوم الصورة الحقيقية والعدالة على التقارير المالية وذلك لعدة أسباب منها :

- التقارير المالية يجب أن تتسم بالنظرة الحقيقية والعدالة.
- إذا لم يكن تطبيق المعايير كافياً لإظهار الرؤية الحقيقية والعدالة فيجب إعطاء معلومات إضافية لتعكس الرؤية الحقيقية والعدالة.

نتائج الدراسة التحليلية

- توصل الباحث من خلال الدراسة التحليلية الى مجموعة من النتائج أهمها :

1) أن الإطار المفاهيمي المشترك في حاجة الى إعادة صياغة بعض الفقرات الخاصة بأهداف التقارير المالية والخصائص النوعية لجودة المعلومات الواردة به .

( وهو ما يثبت صحة فرض الدراسة )

وينتق من هذه النتيجة الرئيسية مجموعة من النتائج الفرعية أهمها :

- ما يخص أهداف التقارير المالية الواردة بالإطار المفاهيمي :

أ- صياغة الأهداف في ضوء الحاجات الفعلية للمستخدمين من المعلومات التي حددتها دراسة لجنة Jenkins .

ب- تبني مفهوم أولوية حملة الأسهم مع التأكيد على أن ذلك سيزيد من جودة المعلومات المقدمة للفئات الأخرى من المستخدمين .

ج- النص بالإطار المفاهيمي المشترك صراحةً على ضرورة إعداد تقارير تدعيميه **Support Report** تشمل معلومات مالية وغير مالية ومعلومات تفسيرية وتحليلات إدارية ومعلومات عن المخاطر ومعلومات تساعد على تقرير قيمة المنشأة.

- ما يخص الخصائص النوعية لجودة للمعلومات :

أ- الخصائص الأساسية :

● اعتبار الأهمية النسبية للمعلومات كقيود (فلتر للمعلومات الملائمة) في ضوء حاجات حملة الأسهم الفعلية وليست أحد وجوه خاصة الملائمة .

● عدم تأييد إحلال خاصية الصدق في التعبير محل خاصية إمكانية الاعتماد .

ب- الخصائص التعزيزية :

● القابلية للمقارنة : خاصية هامة ولكن مع التأكيد على إتاحة قدر من الأحكام المهنية في ضوء ضوابط محددة خاصة مع الاتجاه الحديث لبناء المعايير على أساس المبادئ.

● القابلية للإثبات : أن هذه الخاصية كان يجب أن تظل ضمن مكونات الصدق في التعبير .

● القابلية للفهم : يجب أن يكون المقصود بها فهم حملة الأسهم ويجب حذف عبارة (الفقرة QC32) مستشاري المعلومات حيث لا يجب أن يكونوا المعنيين بالقابلية للفهم.

ج- القيود على المعلومات :

- الأهمية النسبية : على أن تتحدد في ضوء حاجات حملة الأسهم من المعلومات وليس رؤى المعدين ، وأن تكون فلتر للمعلومات الملائمة .

- التكلفة : قيد مؤجل بعد توفير حاجات حملة الأسهم الأساسية من المعلومات لضمان قيام التقارير المالية بوظيفتها الأساسية في توفير المعلومات في ظل استخدام لغة XBRL.

- تأييد استمرار الصورة الحقيقية والعادلة كقيود باعتباره ضمان أساسية لحملة الأسهم تحمل لهم رسالة بأنه قد تم توفير ما يحتاجونه من معلومات تعكس واقع الأعمال الفعلي للتقارير المالية.

- (<sup>1</sup>) Harry I. Woik & James L. Dodd , Accounting Theory , 8 Edition , SAGE Publications ,Inc, 2013 ,pp 36-37 .
- (<sup>2</sup>)Mark Billings , Transparency and Financial Reporting in Mid-20th Century British Banking , Accounting Forum , Vol 33, No 1, March 2009, pp 38–53 .( Available at; www.sciencedirect.com)
- (<sup>3</sup>)Samuel Ramon Mohammed , Factors Affecting the Choice of Prevailing Income Measuring Concepts among Manufacturing Companies in Nigeria , December 29, 2012,p6 .(available at: <http://ssrn.com/abstract=2194754>)
- (4) للمزيد :
- Brian Alexander Rutherford , Classical accounting theory as the pursuit of “explanation by embodiment” , Journal of Applied Accounting Research , Vol. 17 , No 2 ,2016 ,pp 118-120 .
  - Coetsee D ,The Role of Accounting Theory in The Development of Accounting Principles , Meditari Accountancy Research, 2010, vol. 18, issue 1, 2010,pp 1-16 .
- د/ سليمة طبايبي ، النظرية المحاسبية ، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية ( رماح ) ،الأردن ، الطبعة الأولى ، 2016 ، ص 61 - 62 .
- د/ حسين القاضي ، د/ مأمون حمدان ، نظرية المحاسبة ، منشورات جامعة دمشق ، 2013 ، ص 92-95 .
- (<sup>5</sup>) International Accounting Standards Board, IASB, Conceptual Framework phase A: Objective of financial Reporting and Qualitative characteristics comment letter summary (Agenda paper 3A), London, Up Dated on June 3, 2014, PP.1-2.
- (<sup>6</sup>) Ibid, PP.9-10.
- (<sup>7</sup>) SES, Speech by SEC Chairman : Chairman Christopher Cox, Address to the Security Traders 12<sup>th</sup> Annual Washington Conference, Sep 7. 2008., PP.16-19.
- (<sup>8</sup>)FASB ,International Accounting Standards Board ,IASB , Joint Meeting –IASB&FASB, Credit Crisis ,20-21, Oct,2008, P.1.
- (<sup>9</sup>) IASB , , "Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics - Comment Letters Summary", 20 Feb. 2009., PP.3-6.
- (<sup>10</sup>) IASB, Conceptual Framework phase A: Objective of financial Reporting and Qualitative characteristics comment letter summary (Agenda paper 3A), London, Up Dated on June 3, 2014., P.11.
- (11) د / أحمد رجب عبد الملك ، دور الإفصاح عن تقرير تعليقات الإدارة في تخفيض عدم تماثل المعلومات في البورصة المصرية : دراسة نظرية و ميدانية ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة - جامعة سوهاج ، العدد الأول ، المجلد 28 ، يونيو 2014 ، ص 16 ، 25،26
- (<sup>12</sup>) المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، الفقرة 31، ص46.
- (<sup>13</sup>) Financial Accounting Standard Board, FASB, Statement of Financial Accounting Concepts No. 2, op cit , P.1022.
- (<sup>14</sup>) راجع :
- Maef Woods , A content analysis of the comment letters to the FASB and IASB: Accounting for contingencies , Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting , Vol29 ,2013 ,pp144-145.
  - National Accounting Standard Board of Russia (NASB), Comment Letter, "Re: Discussion Paper: Preliminary Views on An Improved Conceptual Framework for Financial Reporting", Up Date Oct. 24, 2014, pp. 1-2.
- (15) راجع :
- Jonathan Glover, Accounting Conservatism and Incentives: Intertemporal Considerations , Tepper School of Business, Carnegie Mellon University, February 2015 ,pp 1-59.
  - Judson Caskey , Corporate governance, accounting conservatism, and manipulation , UCLA Anderson School of Management, August 2015,pp1-22.
- (<sup>16</sup>) Beaver, W. & Ryan, S., "Biases and Legs in Book Value and Their Effects on the Ability of The Book To Market Ratio to Predict Book Return on Equity", Journal of Accounting Research, Vol. 38, No. 1, 2010, PP.127-148.
- (<sup>17</sup>) Deloitte, "Comment on The Exposure Draft of An Improved Conceptual Framework, 29 Sep 2011, PP.4-5.
- (<sup>18</sup>) David Cairns, The Conceptual Frame Work – The International Experience, Secretary – General, International Accounting Standards Committee, Working Paper, 22 June 2011., PP. 8-10.
- (<sup>19</sup>)Abang Salihin , Analysis of the True and Fair View Concept: An Islamic Perspective , International, Journal of Managerial and Financial Accounting, Vol. 7, No. 1, 2015 ,pp1-24.