

دار المنظومة

DAR ALMANDUMAH

الرواد في قواعد المعلومات العربية

العنوان:	إطار مقترح لتحسين جودة التقارير المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية IFRS-AIS فى ضوء خصائص المعلومات المحاسبية : دراسة تحليلية
المصدر:	الفكر المحاسبي
الناشر:	جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة
المؤلف الرئيسي:	سرور، عاصم محمد أحمد
المجلد/العدد:	مج19، ع2
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2015
الشهر:	يوليو
الصفحات:	275 - 222
رقم MD:	969846
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
اللغة:	Arabic
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	المعايير الدولية، المعايير المحاسبية، التقارير المالية، المحاسبة الدولية، المعلومات المحاسبية
رابط:	http://search.mandumah.com/Record/969846

© 2018 دار المنظومة. جميع الحقوق محفوظة.

هذه المادة متاحة بناء على الإتفاق الموقع مع أصحاب حقوق النشر، علماً أن جميع حقوق النشر محفوظة. يمكنك تحميل أو طباعة هذه المادة للاستخدام الشخصي فقط، ويمنع النسخ أو التحويل أو النشر عبر أي وسيلة (مثل مواقع الانترنت أو البريد الإلكتروني) دون تصريح خطي من أصحاب حقوق النشر أو دار المنظومة.

إطار مقترح لتحسين جودة التقارير المالية المعدة طبقاً
لمعايير المحاسبة الدولية (AIS-IFRS)
فى ضوء خصائص المعلومات المحاسبية
دراسة تحليلية

الدكتور

عاصم محمد أحمد سرور

مدرس المحاسبة والمراجعة بالجامعة العمالية

إطار مقترح لتحسين جودة التقارير المالية المعدة طبقا لمعايير
المحاسبة الدولية (IAS-IFRS) في ضوء خصائص المعلومات
المحاسبية - دراسة تحليلية

د/ عاصم محمد أحمد سرور*

المقدمة ومشكلة البحث:

هناك إجماع بين الباحثين في مجال المحاسبة الدولية على أن تطور الأنظمة والممارسات المحاسبية يرتبط بالتغيرات والتطورات في العوامل البيئية (الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والقانونية) بالإضافة إلى القيم المجتمعية (sawani A,2009; Elbnnan M.A.,2010; Zeghal and Mhedhbi, 2006).

ومن ثم يمكن القول بأنها عوامل حاكمة في اختيار وتحديد الاستراتيجية أو الأساس الملائم لأعداد معايير المحاسبة الدولية وإرشاداتها، والتي يتم الالتزام بها عند الاعتراف والقياس والمراجعة للأحداث والمعاملات الاقتصادية، ومن ثم كيفية الإفصاح والعرض للبنود المالية في القوائم والتقارير المالية.

ويرى (شحاتة، ٢٠١٢) أنه يتم التمييز بين نظامين محاسبين دوليين هما، نظام المحاسبة الأنجلو/ أمريكية ونظام المحاسبة الألمانية/ الفرنسية، حيث تتسم المحاسبة الأنجلو/ أمريكية بالمهنية المرتفعة والمرونة الكبيرة والتحفظ الأقل لممارسات القياس والشفافية لممارسات الإفصاح، وفي المقابل تتسم المحاسبة الألمانية/ الفرنسية بانخفاض المهنية والسيطرة القانونية (انخفاض المرونة) والتحفظ الكبير في ممارسات القياس والسرية في الإفصاح (تقييد الإفصاح). كما تؤكد بعض الدراسات ومنها:

(Dahawy K. et al., 2002; Morais A.I. and Curto J.D., 2008)

على أن أحد أهم السمات العامة لمعايير المحاسبة الدولية هي هيمنة المدخل الأنجلو/أمريكي في وضع المعايير، وأنها معدة وفقا لبيئة الأعمال في الدول الغربية المتقدمة خاصة الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة، ولذا

فإن العوامل البيئية والقيم المجتمعية بتلك الدول وخاصة الاقتصادية، أثرت بشكل جوهري على عملية صياغة وإعداد معايير المحاسبة الدولية.

ومنذ إنشاء الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC) عام ١٩٧٣م، والتي اتبقت منه لجنة إعداد معايير المحاسبة الدولية (IASB) حيث أصدرت ٤١ معياراً دولياً حتى عام ٢٠٠١م، ثم أعيد في نفس العام هيكلتها تحت مسمى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) تعاونه لجنة إعداد التفسيرات والارشادات للمعايير الصادرة (IFRIC) بالإضافة للعديد من الهيئات والمنديات الاستشارية.

وقد بدأ (IASB) في إجراء تغييرات جوهريّة على معايير المحاسبة الدولية شملت محورين بالتوازي هما:

الأول: إعادة تقييم معايير المحاسبة الدولية (IAS) والصادرة عن (IASB)، وذلك بهدف تعديلها أو تبسيطها بإلغاء أو إضافة بعض الفقرات أو إعادة صياغة المعيار بالكامل تحت مسمى "معايير التقرير المالي الدولي IFRS"، وذلك كنتيجة للتغذية العكسية لمشكلات التطبيق أو المتغيرات الاقتصادية، أو إصدار معايير دولية جديدة (IFRS) تتناول مجالات اقتصادية لم تتناولها المعايير الدولية من قبل، وقد قام (IASB) بإصدار ١٥ معياراً للتقرير المالي الدولي حتى مارس ٢٠١٥م، وأكثر من ٢١ تفسيراً لها من خلال (IFRIC).

الثاني: إيجاد توافق بين معايير المحاسبة الدولية والمعايير الوطنية شملت معظم الاقتصاديات العالمية سواء (متقدمة ونامية وناشئة)، حيث وقع (IASB) مذكرة تفاهم عام ٢٠٠٢م مع مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB)، بهدف التنسيق بينهما في عملية إصدار المعايير الدولية، وكذلك مذكرة تفاهم مع الاتحاد الأوروبي (EU) لتبني معايير المحاسبة الدولية حيث وافق (EU) على اعتماد معايير المحاسبة الدولية في إعداد التقارير المالية بدءاً من عام ٢٠٠٥م، نتج عنها انتقال نحو ٧٠٠٠ شركة في ٢٥ دولة أوروبية دفعة واحدة إلى الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية في إعداد التقارير المالية، كما وافقت اليابان عام ٢٠٠٤م والصين عام ٢٠٠٦م على توفيق معاييرها الوطنية مع معايير المحاسبة الدولية، وتبنت العديد من الدول ذات الاقتصاد النامية

والناشئة **Development and emerging economics** مثل تركيا والمكسيك وجنوب أفريقيا ومصر والأردن والامارات العربية المتحدة وغيرها من الدول، تطبيق معايير المحاسبة الدولية سواء من خلال ترجمتها واعتمادها مع بعض الاستثناءات المحدودة بما يتفق مع الظروف البيئية الخاصة بها، أو التوافق معها بلغة وطنية مفهومة، أو طلب فترة انتقالية تمهيدا لتبنيها مثل السعودية بحلول عام ٢٠١٧م، ويمكن القول بأن هناك أكثر من ١٢٠ دولة في العالم منذ عام ٢٠٠١م تلتزم أو تسمح باعتماد معايير المحاسبة الدولية للشركات والمؤسسات الوطنية لديها (www.IASB.com)، ورغم أن معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS) تعتمد في إعدادها على مدخل المبادئ (المفاهيم) **Principles-based approach**، بهدف إنتاج تقارير مالية ذات جودة عالية، إلا أن نتائج العديد من الدراسات أكدت على عدم تحقق ذلك بصورة فعالة في ضوء خصائص المعلومات المحاسبية، حيث تؤكد نتائج تلك الدراسات ومنها:

(Doupnik and Richter 2003,2004; Doupnik and Riccio, 2006; شحاتة ٢٠١٢م، عبد الوهاب ٢٠١٣م، الدوغجي ٢٠١١م، عبد 2011 goglia، الناصر ٢٠٠٧م، سرور ٢٠١٣م).

على أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية لم يؤدي إلى إنتاج تقارير مالية ذات جودة عالية تتوافر فيها خصائص المعلومات المحاسبية، وهو ما دفع الباحث إلى دراسة وتحديد مصادر وأسباب القصور في خصائص المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية ومن ثم جودتها، كنقطة انطلاق نحو صياغة إطار مقترح يمكن لألياته معالجة أسباب هذا القصور، وهو ما يمثل مشكلة هذا البحث.

ثانياً: أهمية البحث:

تأتي أهمية هذا البحث من الآتي:

١- إن دراسة وتحديد مصادر وأسباب القصور في إعداد وصياغة معايير المحاسبة الدولية وضعف فعاليتها تطبيقها بهدف معالجتها من خلال آليات محددة، سوف يؤدي إلى تحسين مستوى خصائص المعلومات المحاسبية

الواردة بالتقارير والقوائم المالية، مما ينعكس على تحسين جودتها باعتبارها مخرجات النظام المحاسبي.

٢- أن تحسين مستوى جودة التقارير والقوائم المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبية الدولية والتي تتبناها معظم دول العالم، سوف يؤدي إلى زيادة كفاءة وفعالية الأسواق المالية العالمية نتيجة لوجود لغة محاسبية واحدة مفهومة دولياً، بما يحقق سهولة انتقال رؤوس الأموال بين الدول المختلفة، ومن ثم تحسين المستويات الاقتصادية خاصة في الدول النامية والناشئة.

٣- أن آليات الإطار المقترح لمعالجة أسباب القصور في إعداد معايير الحاسبة الدولية وضعف فعالية تطبيقها، سوف يؤدي إلى زيادة فعالية دور المنظمات المهنية للمحاسبة والمراجعة في البلدان المختلفة، وتحسين جودة التعليم المحاسبي وممارسات وأخلاقيات المهنة، وتحسين مستوى القيمة المضافة لمهنة المراجعة في أداء دورها في الإلزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، الأمر الذي ينعكس على تحسين مستوى مهنة المحاسبة والمراجعة وزيادة ثقة المجتمع في أداء دورها الجوهري في الاقتصاديات المختلفة.

ثالثاً: أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى ما يلي:

١- تقييم جودة التقارير المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS)

في ضوء خصائص المعلومات المحاسبية وهي القابلية للفهم والملائمة والموثوقية والقابلية للمقارنة، بناءً على نتائج العديد من الدراسات السابقة التي تناولت أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على جودة التقارير والقوائم المالية.

٢- دراسة وتحديد مصادر وأسباب القصور في جودة التقارير المالية المعدة

طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية، سواء كانت أسباب عامة أو أسباب ترجع للقصور في صياغة وإعداد معايير المحاسبة الدولية أو القصور في ممارسات تطبيقها.

٣- صياغة إطار مقترح يمكن من خلال آلياته معالجة أسباب القصور في إعداد معايير المحاسبة الدولية وممارسات تطبيقها، ومن ثم تحسين جودة التقارير المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS) في ضوء خصائص المعلومات المحاسبية.

رابعاً: فروض البحث:

تتمثل فروض هذا البحث والتي سيتم اختبارها في الآتي:

- ١- أن هناك قصور في جودة التقارير المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS) في ضوء خصائص المعلومات المحاسبية.
- ٢- يرجع القصور في جودة التقارير المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية لأسباب ترتبط بإعداد المعايير من ناحية والضعف في ممارسات تطبيقها من ناحية أخرى.
- ٣- يمكن صياغة إطار مقترح تحقق آلياته تحسين جودة التقارير المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية في ضوء خصائص المعلومات المحاسبية.

خامساً: منهج الدراسة والبحث:

اعتمد الباحث في دراسته لهذا البحث على منهجين أساسيين هما:

١- المنهج الاستقرائي:

وذلك من خلال الاطلاع على الدراسات التي تناولت الأسس التي يرتكز عليها في إعداد معايير المحاسبة الدولية وخصائصها، وكذلك أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على جودة التقارير المالية في ضوء خصائص المعلومات المحاسبية بهدف تقييم مدى توافر تلك الخصائص في التقارير المالية ومن ثم مدى جودتها.

٢- المنهج الاستنباطي:

حيث قام الباحث بتحديد واستنباط مصادر وأسباب القصور في إعداد وصياغة معايير المحاسبة الدولية، من خلال دراسة بعض معايير المحاسبة الدولية وما أشارت إليه بعض الدراسات السابقة، وكذلك تحديد أهم أسباب الضعف في ممارسات التطبيق لمعايير المحاسبة الدولية، ثم صياغة إطار مقترح يمكن لآلياته معالجة أسباب هذا القصور في إعداد المعايير الدولية وممارسات

تطبيقها، بهدف تحسين جودة التقارير المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية في ضوء خصائص المعلومات المحاسبية.

ببإداسا: خطة الدراسة والبحث:

في ضوء مشكلة البحث وأهميته وتحقيقا لأهدافه واختبار فروضه سوف يتم تقسيم هذا البحث إلى المباحث الثلاثة الآتية:
المبحث الأول:

تقييم جودة التقارير المالية المعدة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS) في ضوء خصائص المعلومات المحاسبية.
المبحث الثاني:

مصادر وأسباب القصور في جودة التقارير المالية المعدة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية.
المبحث الثالث:

أليات الإطار المقترح لتحسين جودة التقارير المالية المعدة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS) في ضوء خصائص المعلومات المحاسبية.
- النتائج والتوصيات.
- مراجع البحث.

المبحث الأول

تقييم جودة التقارير المالية المعدة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS) في ضوء خصائص المعلومات المحاسبية

مقدمة:

يتناول هذا المبحث المداخل التي تحكم عملية إعداد المعايير المحاسبية وخصائص كل منها، ثم أسباب التوجه نحو مدخل المبادئ وأخيرا تقييم جودة التقارير المالية المعدة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية في ضوء خصائص المعلومات المحاسبية الأساسية وهي الملائمة والموثوقية والقابلية للفهم والقابلية للمقارنة وذلك كما يلي:

أولا: المداخل التي تحكم عملية إعداد المعايير المحاسبية وخصائص كل منها: يستند الفكر المحاسبي على مدخلين يحكمان عملية صياغة وإعداد المعايير المحاسبية بشكل عام وهما:

- مدخل المبادئ (المفاهيم) **Principles (concepts) based approach**

- مدخل القواعد **Rules based approach**

ويرى (Barth et al., 2011) أن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) يستخدم مدخل المبادئ في إعداد المعايير، بينما يستخدم مجلس معايير المحاسبة المالية الامريكي (FASB) مدخل القواعد في إعداد المعايير، وأن التمييز بين المدخلين ليس تمييزا مطلقا وإنما هو تمييز نسبي، حيث أن كلا من المدخلين يتضمن استخدام فكر المدخلين المبادئ والقواعد، وهو أيضا ما يراه (عبد الوهاب، ٢٠١٤م) في نتائج دراسته بأن تصنيف المعايير المحاسبية إلى معايير قائمة على المبادئ وأخرى قائمة على القواعد هو تصنيف نسبي وليس مطلق، حيث أن كلاهما يحتوي على نفس الخصائص ولكن بدرجات متفاوتة.

ويشير (Folsom D., et al., 2010. P.2) إلى أن الدراسات الاحاديمة

السابقة والمنظمين للمهنة مثل (SEC) وواضعي المعايير مثل (FASB) يحددون أربعة خصائص للمعايير على أساس القواعد هي:

- قواعد محددة وواضحة.

- حجم كبير من إرشادات التطبيق.

- استثناءات خاصة في نطاق التطبيق وغيرها.

- مستوى مرتفع من التفصيل.

وأن المعايير التي تتضمن نسبة أقل من تلك الخصائص تصنف على أنها معايير معدة على أساس المبادئ أو المفاهيم، بينما المعايير التي تتضمن نسبة أعلى من تلك الخصائص تصنف على أنها معايير معدة أكثر على أساس القواعد. ويوضح الجدول الآتي المقارنة بين المعايير المعدة على أساس القواعد والمعايير المعدة على أساس المبادئ طبقاً لخصائص معينة.

جدول (١) المقارنة بين خصائص معايير مدخلي القواعد/ المبادئ*

الخاصية	معايير مدخل القواعد	معايير مدخل المبادئ
الحكم المهني	يقل فيها ممارسة الحكم المهني سواء من المعدين والمراجعين لأنها تقوم على قواعد وإرشادات تفصيلية محددة بشكل كبير.	يزيد فيها ممارسة الحكم المهني بشكل جوهري سواء من المعدين والمراجعين لأنها تعتمد على مفاهيم عامة مرشدة للتطبيق.
الالتزام بالتطبيق	يزيد الالتزام بتطبيقها وذلك للمستوى المرتفع من التفصيل من خلال قواعد وإرشادات محددة.	تعتمد على فهم وصدق معدي التقارير المالية ومراجعيها، ومن ثم صعوبة تحقق الالتزام بالمضمون الحقيقي للمعايير.
القابلية للمقارنة والاتساق	تتميز بارتفاع مستوى القابلية للمقارنة والاتساق لقواعدها المحددة بشكل واضح.	توجد صعوبة في تحقيق المقارنة والاتساق بين نتائج تطبيقها بسبب الاختلاف في التفسير والفهم لمضمون المعايير.
حجم المعيار	كبير بسبب المستوى العالي من التفصيل مما يؤدي لصعوبة التجميع والربط والفهم لمعدي التقارير، ومن ثم هيكله المعاملات	قليل بسبب البساطة وقلة التعقيد لاعتماده على مبادئ ومفاهيم عامة تطبق في معالجة العديد من العمليات المالية المتماثلة في

معايير مدخل المبادئ	معايير مدخل القواعد	الخاصية
ظروف متشابهة ومن ثم انخفاض تكلفة المراجعة.	للتحليل على مضمون المعيار وبالتالي ارتفاع تكلفة المراجعة.	
تعكس الجوهر الاقتصادي بشكل كبير، مما ينتج عنه تقارير مالية ملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية.	لا تعكس الجوهر الاقتصادي بشكل كبير، مما ينتج عنه تقارير مالية غير ملائمة لاتخاذ القرارات الاستثمارية.	التعبير عن الجوهر الاقتصادي للمعاملات
تحتوي على قدر بسيط من الاستثناءات خاصة في مجال تطبيق المعيار.	تحتوي على قدر كبير من الاستثناءات سواء في نطاق المعيار أو إجراءات التطبيق.	الاستثناءات
قليل.	كبير.	حجم الارشادات والشروط

ثانياً: أسباب التوجه نحو مدخل المبادئ في إعداد معايير المحاسبة الدولية: يمكن القول بأن الأسباب التي دفعت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومن بعدها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASC) إلى الاعتماد على مدخل المبادئ في إعداد معايير المحاسبة الدولية (IAS - IFRS)، هو تحسين مستوى الفهم والتطبيق للمعايير الدولية في معظم دول العالم وذلك من خلال مبادئ ومفاهيم عامة مرنة يمكنها التوافق مع المعايير الوطنية، بالإضافة إلى تحسين جودة التقارير المالية بالاعتماد على الجوهر الاقتصادي للمعاملات على حساب الشكل القانوني، وهو ما يساعد على عولمة التجارة وسهولة انتقال رؤوس الأموال بين الدول، وإيجاد لغة محاسبية واحدة ومن ثم تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة.

حيث تؤكد دراسة (Jamal et al., 2009) على أن تطبيق المعايير القائمة على أساس المبادئ ينتج عنه تحسين جودة التقارير المالية، كما أنه يقلل

من فرصة إدارة الأرباح بشرط أن يكون هناك اتجاه مماثل من قبل المراجعين في تبني وتطبيق المراجعة أيضا على أساس المبادئ.

وتشير دراسة (Regero,1998) إلى أن المعايير التي تتصف بخصائص ذات جودة عالية هي معايير معدة على أساس المفاهيم، حيث تكون أسهل في التطبيق والشرح من المعايير المعدة على أساس قائمة أفعل ولا تفعل (أساس القواعد)، ورغم أنه لا يوجد معيار يستطيع التنبؤ بكافة الأحداث المستقبلية والتعامل مع جميع الاستفسارات، إلا أن المعايير على أساس المفاهيم يمكنها التعامل مع الواقع العملي بصورة سهلة ويسيرة، بينما تشير دراسة (Nelson, 2003) إلى أن الاعتماد على معايير القواعد يؤدي إلى زيادة درجة الدقة حيث يمكن لوضعي المعايير تحديد المتطلبات للوصول إلى ذلك، بما يخدم أهداف المعدين والمستفيدين من القوائم والتقارير المالية، إلا أنه في المقابل تؤدي المعايير على أساس القواعد إلى زيادة درجة التعقيد في المعايير وإيجاد الحافز نحو هيكلة الأحداث الاقتصادية، وقد أكدت نتائج دراسة (Cormona & Trombetta, 2008) إلى أن سبب القبول الواسع لاستخدام معايير المحاسبة الدولية (IAS - IFRS) يرجع إلى دورها في دعم مهنة المحاسبة والتوافق بين البلدان، وأن الذي ساعد على ذلك هو اعتماد معايير المحاسبة الدولية على مدخل المبادئ في إعدادها، الأمر الذي يزيد من فرصة تطبيقها في العديد من الدول رغم اختلاف الثقافات والظروف الاقتصادية، بالإضافة إلى أن المعايير القائمة على أساس المبادئ تمكن المحاسبين من الاعتماد على كل من الخبرات والخلفيات التعليمية وبرامج التدريب المختلفة، وتطبيق ذلك في العديد من المنظمات وشركات المحاسبة، كما أن إعداد المعايير الدولية على أساس المبادئ يعتبر خطوة هامة جدا في عملية التوافق المحاسبي عبر الدول المختلفة.

كما أكدت دراسة (Guerrara & Norman, 2002) على أن الاعتماد في إعداد المعايير المحاسبية على مدخل المبادئ يعتبر أفضل من مدخل القواعد، نحو تحقيق أهداف لجنة معايير المحاسبة المالية التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية فيما يتعلق بالقياسي والتسجيل المحاسبي للأسباب الآتية:

- أ- أن مدخل المبادئ في إعداد المعايير والذي يتطلب تحسين الفهم العام لكل من طبيعة وأهداف المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية، يؤدي إلى أن يلم مستخدمي المعلومات المحاسبية بتلك المفاهيم حتى يتمكنوا من استخدام المعلومات الواردة في التقارير المالية بالشكل الملائم في عملية اتخاذ القرارات.
- ب- أن تحقيق الهدف المشار إليه سابقا بالاعتماد على مدخل المبادئ سيؤدي إلى اتفاق وتقارب أكثر في عملية وضع المعايير المحاسبية بين كلا من مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومن ثم تحقيق توافق دولي في المعايير المحاسبية. وقد جاءت نتائج دراسة مؤسسة (MAZARS, 2003) المختصة بمجال المحاسبة والتدقيق في أوروبا نقلا عن دراسة (حواس، ٢٠٠٤، ص ٨٩) لتؤكد على أن المزايا التي دفعت العديد من الدول الأوروبية نحو تبني معايير المحاسبة الدولية القائمة على مدخل المبادئ هي:
 - ١- أنها فرصة لتطوير التنظيم الداخلي لأي مؤسسة من خلال إعادة النظر في الإجراءات الداخلية الخاصة بالعمل المحاسبي والضريبي والهيكل التنظيمي للمؤسسة.
 - ٢- تطوير نظام المعلومات المحاسبية من خلال التحسين المستمر للمعلومات نتيجة تطبيق معايير المحاسبة الدولية.
 - ٣- إعادة الثقة بالنسبة للمستثمرين وهو ما يسمح بتدفق الاستثمارات الأجنبية المباشرة.
 - ٤- تحقيق الشفافية والفعالية في حسابات أي مؤسسة وهو ما يحقق الدقة المالية ومن ثم اتخاذ القرارات الاستراتيجية الملائمة.
 - ٥- إمكانية المقارنة بين القوائم المالية خاصة بالنسبة للمؤسسات المدرجة في البورصة.
 - ٦- تحسين تنافسية ونمو المؤسسات.
 - ٧- تشجيع ظهور وتطوير الأسواق المالية وخفض تكاليف الحصول على رؤوس الأموال.

٨- الابتعاد عن تقييم الأصول بالتكلفة التاريخية والاقتراب نحو القيم الاقتصادية الحالية.

ويرى الباحث أن هناك مجموعتين من الأسباب تمثلان الدافع نحو إعداد معايير المحاسبة الدولية طبقاً لمدخل المبادئ وهما:

١- أسباب ترجع إلى عولمة المحاسبة لمقابلة عولمة الاقتصاد:

حيث أدت ثورة تكنولوجيا المعلومات في العقود الثلاثة الأخيرة من القرن الماضي، والتوجه نحو التعاون الاقتصادي بين الدول وظهور التكتلات الاقتصادية إلى ما يسمى بعولمة الاقتصاد والذي تمثل في تحرير التجارة العالمية والاستثمار الدولي المباشر، وتطور الأسواق المالية العالمية والاتجاه نحو الخصخصة في كثير من البلدان، وتعاضد دور الشركات متعددة الجنسيات في كافة أنحاء المعمورة وانتهاءً بإنشاء منظمة التجارة العالمية (W.T.O) عام ١٩٩٥م والتي وصل أعضاؤها إلى ١٦٠ دولة حتى الآن، حيث أدى كل ذلك إلى قيام المنظمات المهنية الدولية ممثلة في (IASB) ثم (IASB) بمواجهة تلك التطورات من خلال تطوير الفكر المحاسبي ممثلاً في صياغة ووضع معايير محاسبة دولية تمكن من تحقيق أهداف عولمة الاقتصاد، وإيجاد لغة محاسبية مشتركة ومفهومة يسهل معها توحيد الفكر المحاسبي في القياس للأحداث والمعاملات الاقتصادية وكذلك الإفصاح من خلال نماذج وتقارير مالية موحدة، وبالطبع فقد اعتمدت تلك المنظمات المهنية الدولية على مدخل المبادئ في إعداد المعايير الدولية، لما تتميز به المبادئ والمفاهيم العامة في قدرتها على قياس الأحداث الاقتصادية المتعددة والمتماثلة وتطوراتها بالاعتماد على الجوهر الاقتصادي، والإفصاح عنها في تقارير مالية موحدة تتوافر فيها خصائص المعلومات المحاسبية، ومن ثم أنتاج تقارير مالية ذات جودة عالية تساعد مستخدميها في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية والاستثمارية بصورة ملائمة.

٢- أسباب ترجع إلى تحقيق التوافق مع معايير المحاسبة الوطنية في الدول المختلفة:

حيث أشارت العديد من الدراسات ومنها:

(Sawani A., 2009; Elbannan M. A., 2010; Zeghal & Mhedhibe, 2006; 1991، شحاتة)

إلى أن تطور الأنظمة والممارسات المحاسبية يرتبط بالعوامل البيئية والتي تشمل الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والثقافية والقانونية والقيم المجتمعية، ولا شك أنه يوجد اختلاف واسع بين تلك العوامل المؤثرة على صياغة المعايير الوطنية في الدول المختلفة، حيث فرضت أليات عولمة الاقتصاد السابق الإشارة إليها الحاجة إلى قيام المنظمات المهنية الدولية بإعداد معايير محاسبة دولية تحقق التوافق بين الدول، وتتغلب قدر الإمكان على مشكلة اختلاف تلك العوامل بينها، ولذا فإن وضع معايير محاسبية دولية تعتمد على مدخل المبادئ كان هو الأنسب لما يتميز به من خصائص تعتمد على مفاهيم ومبادئ عامة مشتركة مع قلة الاستثناءات والتعبير عن الجوهر الاقتصادي للمعاملات بما يمكن من تحقيق التوافق بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة الوطنية في الدول المختلفة، على عكس الاعتماد على مدخل القواعد الذي يتميز بصياغات محددة وكثيرة يصعب احتواء تباينها الكبير بين الدول في معايير دولية موحدة.

٣- تقييم جودة التقارير المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية في ضوء خصائص المعلومات المحاسبية:

اعتمدت معايير المحاسبة الدولية (IAS - IFRS) والتي تم وضعها طبقاً لمدخل المبادئ، على عدة استراتيجيات تمثلت في قياس المعاملات بناءً على الجوهر الاقتصادي أكثر من الشكل القانوني، ومن ثم التوجه في القياس نحو القيمة العادلة مع الأخذ في الحسبان العوامل المحيطة والمؤثرة في التقييم، والاختيار بين بدائل القياس، وزيادة المرونة في الإفصاح والتوسع فيه، وقد انعكس ذلك على جودة المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية في ضوء خصائص المعلومات المحاسبية وهي الملائمة والموثوقية والقابلية للفهم والقابلية للمقارنة.

وبناءً على ذلك سوف يتم تقييم جودة التقارير المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية في ضوء خصائص المعلومات المحاسبية من خلال النقطتين الآتيتين:

أ- استعراض نتائج بعض الدراسات السابقة التي تناولت أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على جودة التقارير المالية:

حيث انتهت دراسة (Kohlbeck & Terry, 2005) إلى نتائج أهمها أن هناك علاقة إيجابية بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية القائمة على أساس المفاهيم وزيادة القدرة التفسيرية والتنبؤية للأرباح خاصة عند تطبيق معيار مزايا العاملين، وكذلك زيادة نفعية المعلومات المحاسبية الناتجة عن تطبيق هذا المدخل لكلا من المحللين الماليين والمستثمرين، حيث يساعد هذا المدخل على تقليل التلاعبات التي كانت ترتبط بتطبيق القواعد المحاسبية، كما تشير نتائج دراسة (Lantto, 2006) إلى أن المعلومات المحاسبية المبينة على أساس تطبيق معايير الإبلاغ المالي تكون ملائمة لاتخاذ قرارات توزيع الموارد الاقتصادية، كما أنها ذات موثوقية واعتمادية عالية.

وانتهت دراسة (Hope et al., 2006) لنتائج أهمها أن هناك علاقة إيجابية بين دخول أسواق رأس المال وتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية، وأن تلك المعايير تحسن من سياسات الإفصاح والنظم المحاسبية وتحسين نوعية الإبلاغ المالي، ولكن ليس بالضرورة أن تقود المعايير ذات الجودة العالية إلى إبلاغ مالي ذي جودة عالية، وتشير نتائج الدراسة الميدانية التي أجراها (Ahmed et al., 2010) على عينة مكونة من ١٦٠٠ شركة من ٢٠ دولة تبنت تطبيق معايير التقرير المالي الدولية عام ٢٠٠٥م بالمقارنة مع عينة من الشركات في ١٥ دولة لم تتبنى المعايير الدولية، إلى وجود دليل على حدوث زيادة جوهرية في عملية إدارة الأرباح بالنسبة للشركات التي تبنت المعايير الدولية بالمقارنة مع الشركات التي لم تتبنى المعايير الدولية.

وقد توصلت دراسة (صالح، ٢٠٠٩) إلى نتائج أهمها أن معايير الإبلاغ المالي الدولية والمرتبطة بالقيمة العادلة ذات أهمية متميزة عن معايير المحاسبة التقليدية، وذلك من وجهة نظر المديرين الماليين والمراجعين الداخليين والخارجيين، وأن تطبيق معايير التقارير المالية الموجهة نحو القيمة العادلة أثرت بشكل إيجابي في الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وهي الملائمة والموثوقية والقابلية للفهم والقابلية للمقارنة، وقد أكدت نتائج دراسة (فراج،

٢٠١٢) على أن المعايير الدولية والأمريكية والمصرية المرتبطة بالقيمة العادلة تعد أكثر نفعاً وفائدة في تأثيرها على المعلومات المالية التي يحتاجها مستخدمي التقارير المالية مقارنة بالاعتماد على أساس التكلفة التاريخية، وأن تطبيق محاسبة القيمة العادلة يؤثر في ارتفاع جودة المعلومات المحاسبية، كما أكدت نتائج دراسة (المليجي، كريمة، ٢٠١٢) على أن محاسبة القيمة العادلة توفر قياساً أكثر واقعية وملائمة لكلا من الأرباح والتدفقات النقدية المستقبلية، وتخلق نوعاً من الشفافية والثقة لدى مستخدمي القوائم المالية الأمر الذي ينعكس إيجاباً على أسعار الأسهم، وقد جاء في نتائج دراسة (عبد الفتاح ٢٠٠٢) أن القيم العادلة لبنود الأصول طويلة الأجل عند تطبيق معايير محاسبة القيمة العادلة، يمكن أن تكون قابلة للتحقق إذا استخدم في تقديرها أساليب وطرق موضوعية وبالتالي يمكن أن تتصف بالاعتمادية والموثوقية، كما أن القيم العادلة تزيد قياساً وإفصاحاً من جودة المعلومات المحاسبية وذلك لتوافر الخصائص النوعية لجودة تلك المعلومات مقارنة بتلك المبنية على التكلفة التاريخية.

كما أشارت نتائج دراسة (السعيد، العيسى، ٢٠٠٩) على أن تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية يؤثر بشكل إيجابي على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية للشركات الاستثمارية المدرجة بسوق عمان المالي خاصة تجاه الموثوقية، كما أكدت نتائج دراسة (Shan Kuts, 2010) على أن محاسبة القيمة العادلة أكثر ملائمة من محاسبة التكلفة التاريخية، لأن القيمة العادلة تعطي معلومات محدثة أولاً بأول لتعكس القيمة السوقية ومن ثم زيادة الشفافية، ولكن في المقابل قد يؤدي تطبيق محاسبة القيمة العادلة إلى إعطاء الفرصة للإدارة للتلاعب حيث أن القيمة السوقية قد لا تعكس القيمة العادلة بافتراض عدم كفاءة السوق.

وتشير دراسة (حواس، ٢٠٠٤، ص ٩٠) إلى أن معايير المحاسبة الدولية تحوي الكثير من الثغرات ونواحي القصور التي تجعلها عاجزة في أحيان كثيرة عن معالجة نقاط جوهرية وهامة في الدول الملتزمة بتطبيقها، وأن أهم نواحي القصور الذي تعاني منها هذه المعايير هي كثرة الخيارات أو البدائل التي تسمح باتباعها سواء في القياس أو الإفصاح، مما يوفر فرصاً واسعة للاختلاف

في تطبيقها من قبل المحاسبين وينشأ عن ذلك آثاراً سلبية تحد من قابلية البيانات المالية للمقارنة.

كما أكدت نتائج دراسة (Shortridge & Myring, 2004) على أن خاصية القابلية للمقارنة والاتساق تعتبر من أهم خصائص المعلومات المحاسبية المعدة طبقاً للمعايير القائمة على مدخل القواعد، بعكس الحال بالنسبة للمعايير القائمة على مدخل المبادئ، وذلك بسبب عدم وجود توجيهات دقيقة وملزمة مما يترتب عليه خلق عدم الاتساق في تطبيق معايير المبادئ بين الشركات وبالتالي تخفيض القابلية للمقارنة، وقد أكد على ذلك دراسة (Gerry et al. 2008) حيث أشارت نتائجها على أن تطبيق الشركات الاسترالية لمعايير التقرير المالي الدولية قد أنتجت قوائم مالية غير قابلة للمقارنة بسبب اختلاف إرشادات التفسيرات المقدمة بواسطة مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى.

كما جاءت نتائج دراسة (Schipper, 2005) لتشير على أن تفسيرات المعايير المحاسبية الدولية حتى من جهة الهيئات المهنية يترتب عليها عدم اتساق بسبب اختلاف اللغة والثقافة والنفوذ السياسي والمصلحة الوطنية.

ب- تقييم درجة توافر خصائص المعلومات المحاسبية في التقارير المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية بناءً على نتائج الدراسات السابقة:

بعد عرض وتحليل نتائج الدراسات السابقة التي تناولت أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية ومن ثم جودتها، فإنه يمكن تقييم جودة التقارير المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية في ضوء خصائص المعلومات المحاسبية من خلال الجدول الآتي:

جدول (٢) تقييم جودة التقارير المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية في ضوء خصائص المعلومات المحاسبية*

أسباب درجة توافر الخاصية في التقارير المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية	درجة توافر الخاصية في التقارير المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية
<p>١- استخدام محاسبة القيمة العادلة في القياس والافصاح عن المعاملات والتي تأخذ أثر المتغيرات السوقية في الحساب، تؤدي إلى إنتاج معلومات تتصف بالموضوعية والقدرة التنبؤية المستقبلية للأرباح ومن ثم المساعدة على ترشيد القرارات الاستثمارية.</p> <p>٢- يؤدي الاعتماد على الجوهر الاقتصادي للمعاملات أكثر من الناحية القانونية عند القياس والافصاح، إلى تقييم أداء الإدارة وتقدير الظروف المستقبلية بشكل كفاء وفعال.</p>	متوافرة بدرجة عالية	الملائمة
<p>١- يتطلب تحققها وجود سوق كفاء وفي حالة عدم توافر السوق الكفاء، فإن الطرق الرياضية والحكمية لتحديد القيمة العادلة للمعاملات تؤثر سلباً على موضوعية قيم البنود المختلفة في التقارير المالية.</p> <p>٢- تفتقد محاسبة القيمة العادلة إلى توافر أدلة إثبات خارجية تحقق الثقة في قيم البنود المختلفة في التقارير المالية، ومن ثم تعتمد على مهنية المراجع الخارجي في جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة.</p> <p>٣- تعتمد على دور المراجع الخارجي في منع</p>	متوافرة بشروط	الموثوقية

أسباب درجة توافر الخاصية في التقارير المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية	درجة توافر الخاصية في التقارير المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية
<p>ممارسات إدارة الربحية في ظل محاسبة القيمة العادلة.</p> <p>٤- القياس والتبويب لبعض البنود يعتمد على إرادة ورغبة الإدارة.</p>		
<p>١- التعقيدات في صياغة بعض المعايير وعدم الاتساق بينها وغموض المصطلحات وعدم كفاية الإرشادات والتفسيرات خاصة في معايير القيمة العادلة.</p> <p>٢- الزيادة في متطلبات الإفصاح خارج التقارير المالية يؤدي إلى تشتيت ذهن المستخدم لها.</p>	متوافرة لحد مقبول	القابلية للفهم
<p>١- تعدد طرق القياس والإفصاح في كثير من المعايير يؤدي إلى التباين في قيم البنود المختلفة بسبب التباين في الاختيار بين طرق القياس.</p> <p>٢- عدم كفاية الإرشادات والقواعد وندرة الأمثلة الإيضاحية تكيفية التطبيق، يؤدي إلى اختلاف التفسيرات عند التطبيق بين معدي ومراجعي التقارير المالية بسبب اختلاف الخبرات وجودة الحكم المهني ودور كلاً منهما.</p>	متوافرة بدرجة محدودة	القابلية للمقارنة والاتساق

ويتضح مما سبق:

أن هناك قصور في جودة التقارير المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS) في ضوء خصائص المعلومات المحاسبية وهو ما يؤكد على إيجابية الفرض الأول لهذا البحث.

المبحث الثاني

مصادر وأسباب القصور في جودة التقارير المالية المعدة

طبقا لمعايير المحاسبة الدولية

مقدمة:

يتناول هذا المبحث تحديد وتحليل مصادر وأسباب القصور في جودة التقارير المالية المعدة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية، كنتيجة للقصور في الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تمثل محتوى تلك التقارير، حيث تجدر الإشارة، مبدئيا إلى وجود معوقات ومشكلات عامة تواجه تطبيق معايير المحاسبة الدولية، ترجع إلى اختلاف الظروف البيئية والقيم المجتمعية بين الدول المختلفة، ونظرا لأنها سمات خاصة بكل دولة فسوف يتم التعرض لها بإيجاز، بينما توجد مصادر وأسباب أخرى ذات تأثير مباشر في حدوث القصور في خصائص المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية المعدة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية ومن ثم جودتها، يمكن تحديدها في مصدرين هما القصور في إعداد وصياغة معايير المحاسبة الدولية، والقصور في ممارسات تطبيقها، وهو ما سوف يتم تناوله بصورة أكثر تفصيلا كما يلي:

أولا: المعوقات والمشكلات العامة التي تواجه تطبيق معايير المحاسبة الدولية:

رغم توجه غالبية دول العالم سواء المتقدمة والنامية اقتصاديا نحو تبني معايير المحاسبة الدولية، إلا أن عملية تطبيقها يواجه العديد من المعوقات والمشكلات خاصة في الدول النامية والناشئة اقتصاديا، وذلك لاختلاف الظروف البيئية والتي تشمل العوامل السياسية والاقتصادية والثقافية والقيم المجتمعية، بالإضافة إلى ضعف البنية التحتية لمهنة المحاسبة والمراجعة ومن ثم ضعف قدرتها على التكيف والتوافق مع معايير عالية الجودة، تم إعدادها طبقا لمقومات اقتصاديات دول متقدمة ذات أسواق نشطة ورائجة، مما يجعل عملية قبولها ليس بالأمر اليسير، كما أن بعض تلك المشكلات يرجع إلى تعارض بعض المعايير مع التشريعات الضريبية والقانونية في بعض الدول، بالإضافة إلى اختلاف اللغة

وعدم الألفة بسبب التعقيدات وقلة القواعد في كيفية تطبيقها، وهو ما يؤثر سلبياً على فعالية تطبيق تلك المعايير.

حيث يرى (فردريك تشوى وأخرون، ٢٠٠٥، ص ٣٥١) أنه إذا كان توفير التناسق في معايير المحاسبة أمراً مرغوباً فيه على مستوى الدول؛ إلا أن تحقيق هذا الهدف ليس أمراً سهلاً فهناك عقبات تعترض تحقيقه يتوجب مراعاتها من قبل الجهات الساعية لتوفير مثل هذا التناسق، حيث تؤثر النواحي الثقافية والحضارية بين الأمم والتي تشمل اللغة والدين والتشريعات والقوانين.... الخ، وترتيب أولوياتها السياسية والاقتصادية والاجتماعية على قبول المعايير المحاسبية الدولية مقارنة بالمعايير الوطنية، وقد توصلت المجموعة الدولية للدراسات المحاسبية (AISC) المكونة من ممثلين عن المجامع المهنية في كل من الولايات المتحدة وبريطانيا وكندا في دراسة ميدانية لها أجرتها عام ١٩٧٥، على أن الاختلاف في اللغة بين شعوب العالم يشكل أهم عقبة في طريق التناسق بين معايير المحاسبة على المستوى الدولي، وذلك لأن اللغة في الدول الأقل تقدماً تعجز في كثير من الأحيان عن توفير المصطلحات والمرادفات التي تكفي لاستيعاب جميع التطورات التكنولوجية الحديثة والتي غالباً ما تكون من صنع الدول المتقدمة، وربما كان هذا من أهم الأسباب التي دفعت الجمعيات المهنية في الولايات المتحدة وبريطانيا وكندا إلى الاتفاق فيما بينها على استخدام مرادفات موحدة للمصطلحات المحاسبية الرئيسية، كما دعا ذلك إلى قيام اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة (IASB)، إلى الحرص على أن تحدد بدقة في مقدمة كل معيار يصدر عنها المفاهيم المحاسبية الأساسية التي يبني عليها المعيار، وذلك للحد بقدر الإمكان من اختلاف تفسير هذه المفاهيم بين الدول الأعضاء، ويشير (حواس، ٢٠٠٤، ص ٧٩) في دراسته إلى وجود العديد من المعوقات التي تقف في سبيل تبني معايير المحاسبة الدولية يمكن تلخيصها فيما يلي:

- ١- عوامل سياسية واقتصادية تتعلق بكل دولة على حدة.
- ٢- صعوبة استبدال المعايير الوطنية بمعايير محاسبية أخرى.
- ٣- التضارب بين المعايير الدولية والتشريعات والقوانين الوطنية السائدة.
- ٤- صعوبة تطبيق المعايير على المؤسسات الصغيرة.

٥- صعوبة التنسيق بين الاختلافات الموجودة في المعايير المحاسبية في مختلف دول العالم.

٦- اختلاف اللغة والثقافة والتقاليد ومستوى التعليم ودرجة التنمية الاقتصادية والاجتماعية ونظام الضرائب وغيرها.

٧- أن تبني معايير محاسبية دولية إضافة إلى المعايير المحاسبية الوطنية يخلق عبئا متزايداً بخصوص تطبيق المعايير.

٨- الحاجة لوجود جمعيات أو هيئات مهنية قوية للإلزام بتطبيق هذه المعايير مع وجود الدعم الحكومي لها.

ثانياً: القصور في إعداد معايير المحاسبة الدولية وممارسات تطبيقها وأسباب ذلك:

بالإضافة إلى المعوقات والمشكلات العامة التي تواجه عملية تطبيق معايير المحاسبة الدولية، فإن الباحث يرى أن هناك مصدرين ينبثق من كلا منهما أسباب تؤدي إلى القصور في الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية، ومن ثم القصور في جودة تلك التقارير وهما:

أ- القصور في إعداد معايير المحاسبة الدولية وأسباب ذلك:

يرجع القصور في إعداد وصياغة معايير المحاسبة الدولية إلى الأسباب الآتية:

١- عدم الوضوح في صياغة بعض فقرات العديد من المعايير:

حيث تم استخدام مصطلحات لا تتفق مع هدف ومضمون بعض المعايير، أو المفاهيم المحاسبية المتعارف عليها، أو توجد عبارات غامضة غير واضحة، وقد يرجع ذلك بصورة أساسية إلى اختلاف اللغة وعدم فعالية الترجمة، خاصة عندما يحدث التوافق مع المعايير الدولية من قبل دول ذات اقتصاديات نامية أو ناشئة أو أقل تقدم اقتصادي من الدول المتقدمة صاحبة الدور الجوهري في صياغة تلك المعايير، الأمر الذي ينعكس سلباً على خاصية القابلية للفهم ومن ثم التطبيق الخاطئ لبعض المعايير، وحدثت إقصور في جودة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية.

فعلى سبيل المثال في المعيار المحاسبي IAS 18 "الإيراد"، فقد جاء في الفقرة (٥) الأشكال المختلفة لإيرادات المنشأة من استخدام الغير لموجوداتها ما يلي:

- الفوائد وهي عبارة عن (أعباء) مقابل استخدام نقدية أو نقدية معادلة أو مبالغ مستحقة للمنشأة.

- إيرادات حقوق الامتياز وهي عبارة عن (أعباء) مقابل استخدام بعض الموجودات طويلة الأجل، مثل إيرادات الاختراع والعلامات التجارية وحقوق الطبع وبرامج الحاسب.

وبالطبع كان يمكن استبدال مصطلح (الأعباء)، بمصطلح (العوائد) بما يتسق مع مفهوم الإيراد من وجهة نظر المنشأة، وليس من وجهة نظر الطرف الأخر، وكمثال أيضاً على العبارات الغامضة غير الواضحة (حول ما إذا كانت)، (وإذا لم يوجد سبب للاعتقاد).

٢- عدم الاتساق (التناقض) بين بعض المعايير:

حيث يتم القياس لمعاملة في معيار ما بصورة تختلف لنفس المعاملة في معيار آخر، فعلى سبيل المثال جاءت الفقرة (٣٥) في المعيار الدولي IAS1 "عرض البيانات المالية"، "يتم عرض الموجودات مخصوماً منها مخصصات التقويم مثل مخصصات التقادم للمخزون ومخصصات الديون المشكوك فيها لحسابات الذمم المدينة، وهو ما يتعارض مع شروط تكوين المخصص الواردة بالمعيار الدولي IAS 37 "المخصصات والمطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة"، وكذلك في حالة استخدام القيمة العادلة كقياس لاحق، أوجبت بعض المعايير استخدام صافي القيمة العادلة وبعض المعايير إجمالي القيمة العادلة بدون خصم تكلفة البيع المقدرة.

وأيضاً جاء في الفقرة (٣٤) من المعيار الدولي IAS 18 "الإيراد" أن مقدار المبالغ غير القابلة للتحويل أو التي لا يتوقع تحصيلها بأي حال، تعتبر مصروفاً ولا تعالج باعتبارها تعديلاً لمقدار الإيراد الأصلي، وهو ما يتعارض مع

طبيعية ومفهوم المصروف حيث كان يمكن اعتبار تلك المبالغ خسارة تحمل على دخل الفترة التي حدثت فيها.

٣- الافتقار إلى أمثلة توضيحية للتطبيق في ملاحق المعايير خاصة التي تتناول معاملات اقتصادية غير معروفة أو معقدة.

حيث لا توجد أمثلة توضيحية لكيفية تطبيق المعايير بحيث تساعد على وحدة المفهوم والتطبيق إلا ما ندر، خاصة في المعايير التي تتناول موضوعات اقتصادية حديثة وغير متداولة في الدول التي لا توجد بها أسواق مالية نشطة وذات كفاءة، ومن تلك المعاملات أنشطة التحوط والاندماج بين الشركات، والقوائم المالية الموحدة والسيطرة المباشرة وغير المباشرة، وإعادة الهيكلة وإدارة المخاطر وانعكاس ذلك على القياس والإفصاح.

٤- تعدد بدائل القياس والإفصاح في بعض المعايير:

حيث تتضمن العديد من المعايير نوعين من المعالجات للبند موضوع المعيار عند الاعتراف والقياس، تمثل أحدهما معالجة قياسية (المعالجة المفضلة) والأخرى المعالجة البديلة (معالجة مسموح بها)، ومن تلك المعايير IAS 2 "المخزون"، IAS 16 "المتكاثرات والتجهيزات والمعدات"، IAS 21 "أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"، IAS 40 "المعالجة المحاسبية للعقارات الاستثمارية"، IAS 20 "المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية"، IFRS 9 "الأدوات المالية" الاعتراف والقياس، ولا شك أن التباين في الاختيار بين بدائل القياس عند ممارسات تطبيق المعايير الدولية، سوف يخلق تباين في قيم بنود الإيرادات والمصروفات بقائمة الدخل، والموجودات والمطلوبات في قائمة المركز المالي، الأمر الذي يصعب معه توافر خاصية القابلية للمقارنة للتقارير المالية بين المنشآت المتماثلة عن نفس الفترة، ومن ثم صعوبة التقييم المقارن للأداء التشغيلي والمالي للمنشأة مع المنشآت المنافسة في ذات الصناعة على المستوى المحلي أو الدولي.

٥- عدم كفاية إرشادات القياس والإفصاح في معايير القيمة العادلة:

اعتمدت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) ثم مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في إصدارهما لمعايير المحاسبة الدولية (IAS-IARS)، على الاهتمام بالجوهر الاقتصادي على حساب الشكل القانوني عند القياس والإفصاح للمعاملات والموجودات والالتزامات المختلفة، ومن ثم التوجه نحو استخدام منهج القيمة العادلة كبديل لمنهج التكلفة التاريخية في القياس والإفصاح للبنود المالية في التقارير والقوائم المالية، حيث تم إصدار معايير تسمح أو تلزم باستخدام القيمة العادلة في القياس والإفصاح للبنود المالية، يمكن تسميتها بمعايير القيمة العادلة مثل IAS 29 "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع"، IAS 16 "الممتلكات والمنشآت والمعدات"، IAS 32 "الأدوات المالية العرض والإفصاح"، IAS 39 "الأدوات المالية الاعتراف والقياس"، IAS 40 "الاستثمارات العقارية"، IAS 41 "الزراعة"، IFRS 7 "الأدوات المالية الإفصاح"، IFRS 9 "الأدوات المالية" وهما إعادة إصدار للمعيارين IAS 39, IAS 32, IFRS 5 "الأصول غير المتداولة المحفوظ بها لأغراض البيع والعمليات المتوقفة"، ورغم إصدار معيار التقرير المالي الدولي IFRS 13 "قياسات القيمة العادلة" في مايو ٢٠١١، كمعيار مرشد وشامل لكيفية تطبيق القيمة العادلة في أي معيار آخر يسمح باستخدام القيمة العادلة عند القياس والإفصاح، إلا أن إرشادات التقييم للوصول إلى القياس والإفصاح غير كافية خاصة في المستويين الثاني والثالث للقياس لافتقار أدلة الأثبات التي تحقق خاصية الموثوقية في قيم البنود المختلفة، بل وتعطي الفرصة للإدارة لاستخدام أساليب إدارة الربحية، حيث يرى (سرور، ٢٠١٣، ص ٤٣) أن هناك بعض القيود والصعوبات التي ستواجهها المنشآت في الواقع العملي عند تطبيق إرشادات المعيار IFRS 13 في القياس بالقيمة العادلة وهي:

أ- إن عدم توافر السوق الرئيسية أو الأكثر فائدة لبعض الأصول المالية وغير المالية، سوف ينقل عملية القياس من المستوى الأول والثاني إلى المستوى الثالث، والذي يسمح فيه المعيار باستخدام وسائل ومعلومات افتراضية تتسم بالصعوبة والتعقيدات وتفتح باب التقدير الشخصي، مما يستبعد معه الوصول إلى قيمة عادلة ملائمة أو موضوعية.

ب- تؤدي عملية التقدير لقياس القيمة العادلة في المستوى الثالث، إلى التخوف من استخدام الإدارة لأسلوب إدارة الربحية بما يحقق مصالحها في تحسين سعر السهم للمنشأة في سوق الأوراق المالية على غير الحقيقة.

ج- في ظل التقدير والاجتهاد في تحديد القيمة العادلة، يصعب وضع أسس عامة ومحددة للوصول إلى نفس القيم في نفس الظروف في المنشآت المماثلة، مما يفقد القيمة العادلة موضوعيتها ومن ثم تصبح عملية المقارنة لتلك المعلومات محاطة بالشك.

كما يرى (عبد الناصر، ٢٠٠٧، ص ٢٠٣-٢٠٥) أن هناك صعوبات لتطبيق محاسبة القيمة العادلة يجب حلها وهي:

* صعوبة قياس القيمة العادلة لكثير من الأصول غير المالية والاستثمارات العقارية، بسبب عدم توافر السوق النشط من ناحية، وتعدد بعض المعالجات المحاسبية الخاصة وصعوبة فهمها وتطبيقها من ناحية أخرى.

* تحيز القياس المحاسبي للقيمة العادلة بسبب الاعتماد المتزايد على التقديرات الذاتية لإدارة الشركات من ناحية، وعدم توافر أدلة إثبات موضوعية تؤكد صحة هذه التقديرات من ناحية أخرى.

* سوء استخدام فروق إعادة التقدير من جانب إدارة الشركات لتحقيق مصالح ذاتية والتأثير على أسعار الأسهم في سوق الأوراق المالية.

* سوء استخدام القواعد التي تحكم عملية إعادة تصنيف الاستثمارات المالية أو العقارية من جانب إدارة الشركات بهدف التلاعب في الأرباح.

* الحاجة لبذل جهود غير عادية وتحمل تكاليف إضافية للتوصل إلى مقاييس حقيقية للقيمة العادلة للبند محل التقييم، خاصة عند الاستعانة بمستشارين أو خبراء تقييم خارجيين مما قد يؤدي لزيادة التكلفة عن المنفعة.

ب- القصور في ممارسات تطبيق معايير المحاسبة الدولية وأسباب ذلك:

بالإضافة إلى أسباب القصور في إعداد وصياغة معايير المحاسبة الدولية السابق ذكرها، فإن القصور في ممارسات تطبيق معايير المحاسبة الدولية يزيد

من التأثير السلبي على مدى توافر خصائص المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية ومن ثم جودتها، ويرجع القصور في ممارسات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للأسباب الآتية:

١- ضعف الإلزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية:

حيث يؤدي ضعف الإلزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية من الجهات المنوط بها ذلك، سواء كانت المنظمات المهنية في بعض الدول أو الجهات الحكومية في دول أخرى، إلى زيادة توجه المحاسبين والمراجعين نحو تطبيق المعايير الوطنية المألوفة بالنسبة لهم، والابتعاد قدر الإمكان عن تطبيق المعايير الدولية التي تحتاج إلى جهد وخبرات مهنية ومستوى تعليمي جيد يساعدهم في تطبيقها بفعالية، حيث يرى (Barth et al., 2011) أن المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية تعكس تفاعل عناصر نظام التقرير المالي والتي تشمل معايير المحاسبة وتفسيراتها، والإلزام بتطبيق المعايير، والمراجعة ونظام التقاضي، كما تؤكد نتائج دراسة (Barth et. Al., 2008) على أنه إذا كانت معايير المحاسبة الدولية مرتفعة الجودة، فإن تأثير المقوبات الأخرى لنظام التقرير المالي غير المعايير المحاسبية ذاتها، يمكن أن تلغي أي تحسن في جودة المحاسبة كان يمكن أن تنتج عند تبني معايير المحاسبة الدولية.

وقد أكدت نتائج دراسة (Zhou et al, 2009) والتي تم تطبيقها على عينة مكونة من ٩١٣ شركة مسجلة في أسواق المال الصينية عن الفترة من ١٩٩٤-٢٠٠٠، على أن تبني معايير المحاسبة الدولية أدى إلى تحسن محدود في جودة المعلومات المحاسبية، وأن تلك المحدودية ترجع إلى أن المعايير تتيح للإدارة اختيارات دون أن يتزامن معها أليات ألتزام محكمة، كما أنه بسبب ضعف النظام القانوني والافتقار للبنية التحتية المحاسبية والبنية التحتية لسوق رأس المال في الدول النامية، فإنه من المحتمل أن تواجه تلك الدول مشكلات كبيرة لمراقبة القرارات المحاسبية للإدارة.

٢- ضعف دور المنظمات المهنية في تحسين ممارسات التطبيق للمعايير الدولية:

تؤثر المنظمات المهنية من حيث حجمها وعمرها التاريخي ونشاطها المهني في تحسين وفعالية ممارسات التطبيق لمعايير المحاسبة الدولية، حيث

يزيد هذا الدور لتلك المنظمات في الاقتصاديات الرأسمالية المتقدمة، بينما يكون محدوداً في الاقتصاديات النامية والناشئة أو الاشتراكية، ويرجع ضعف ومحدودية دور المنظمات المهنية في تحسين ممارسات التطبيق لمعايير معايير المحاسبة الدولية إلى ضعف دورها في تحسين عملية الفهم والتوافق بين المعايير الوطنية والدولية، ومحدودية نشاطها في عقد البرامج التدريبية المستمرة لممارسي المهنة من المحاسبين والمراجعين بهدف تحسين مستوى أدائهم المهني، وكذلك ضعف مستوى الرقابة والجودة على الأداء من خلال معايير مهنية محددة، مما يؤدي إلى القصور في خصائص المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية.

وفي دراسة (wei F., 2007) في الصين والتي تناولت تحديد التحديات التي تواجه تطبيق معايير المحاسبة الصينية الجديدة المتوافقة مع معايير المحاسبة الدولية، من خلال دراسة حالة على ثلاثة شركات صينية مسجلة في أسواق المال الصينية، جاءت نتائج الدراسة لتؤكد على أن المعايير الجديدة غير مألوفة لدى معظم المحاسبين، وأن أحد أهم المشكلات التي يواجهونها تتمثل في صعوبة القدرة على فهم وتفسير المعايير بالرغم من تدريبهم عليها بواسطة وزارة المالية، حيث أن المحاسبين في تطبيقهم للمعايير الجديدة ما زالوا مرتبطين بالممارسات السابقة وفق المعايير الصينية القديمة، ولذا فإن تطبيق معايير محاسبية مرتفعة الجودة يتطلب توافر محاسبين ممارسين ذوي مستوى مهني وتعليمي مرتفع، حيث تواجه الصين مشكلة الإفتقار إلى ذلك، وهو ما يمكن أن يؤثر فيه التعليم الجامعي المتخصص والمنظمات المهنية بشكل جوهري وفعال.

كما أن ضعف دور المنظمات المهنية في تحسين الفهم للإرشادات والتفسيرات والتطبيقات المتعلقة بمعايير المحاسبة الدولية، سوف يؤثر سلبياً على الاحكام المهنية للمراجعين الخارجيين وانخفاض توافقها في الحالات المماثلة خاصة مع تعقيدات بعض معايير المحاسبة الدولية وعدم الألفة معها.

حيث في دراسة (chand et al., 2010) والتي تناولت تأثير معايير المحاسبة الجديدة المعقدة على أحكام المحاسبين المهنيين، وهل هناك اختلاف بين أحكام المحاسبين المهنيين بالنسبة لتفسير وتطبيق معايير التقرير المالي

الدولية في دولة فيجي، وذلك من خلال دراسة تجريبية على عينة من ٦٠ محاسب مهني في مكاتب المحاسبة الأربعة الكبار Big 4، ٧٥ محاسب مهني في مكاتب المحاسبة من غير الأربعة الكبار Non Big 4، فقد توصلت الدراسة لنتائج أهمها أن تفسير وتطبيق معايير المحاسبة تتأثر بكل من التعقيد في المعايير Complexity in standards والالفة مع المعايير Familiarity with standards، وأن التفاعل بينهما يؤثر تأثيرها جوهريا على أحكام المحاسبين المهنيين، كما تبين وجود اختلافات جوهرية في الاحكام المهنية بين مكاتب المحاسبة الأربعة الكبيرة وبين مكاتب المحاسبة الأربعة غير الكبيرة، عندما يكون المعيار جديدا ويتطلب أحكام مهنية معقدة، كما أن الاختلافات تكون موجودة داخل الدولة الواحدة حيث تكون أكبر بالنسبة للمعايير الجديدة (غير المألوفة) بالمقارنة بالمعايير القديمة (المألوفة)، ومن ثم فإن الاختلافات بين أحكام المحاسبين المهنيين تؤدي بالضرورة إلى اختلاف القرارات التي يتخذونها عند تطبيق معايير التقارير المالية الدولية.

٣- انخفاض مستوى التعليم المحاسبي وقصور التطوير المستمر له:

يعتبر التعليم المحاسبي في الجامعات والمعاهد الركيزة الأساسية في إعداد كوادر محاسبية، يمكن من خلال التدريب العملي الذي تقوم به المنظمات والجهات المهنية، تأهيلها مهنيًا بحيث تكون قادرة على تحسين مستوى المهنة ودورها في الاقتصاد القومي، من خلال أليات منها التطبيق الفعال والكفاء لمعايير المحاسبة الدولية والعكس صحيح، وفي دراسة (sterling R., 2001) والتي قام من خلالها بعمل مسح وتحليل للمتغيرات في التعليم المحاسبي في الخمسة والعشرين سنة الأخيرة قبل إجراء تلك الدراسة وذلك في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث تم اعتماد تسعة مواد تدرس في أقسام المحاسبة مقابل اثنتي عشر سمة تتعلق بمهنة المحاسبة، فقد أكدت نتائج الدراسة على وجوب أحداث التغييرات والتطوير لمناهج التعليم المحاسبي، وضرورة الاهتمام بالنواحي السلوكية والاخلاقية ضمن محتويات تلك المناهج.

ويرى البعض (Nassar et al., 2013) أن الأسلوب التقليدي المتبع

حاليا في التعليم المحاسبي، لا يؤهل الطالب الجامعي بالقدر المطلوب لممارسة

مهنة المحاسبة باقتدار، كما أن هذا الأسلوب لا يأخذ في اعتباره مفهوم شاع حديثاً في الأوساط التعليمية وهو مفهوم المهارات القابلة للنقل **Transferable skills**، بمعنى أن المهارات التي يتم تطويرها خلال المراحل التعليمية المختلفة يمكن أن تفيد مكتسبها عند انتقاله لمرحلة التوظيف، وعليه فإن جودة التعليم المحاسبي تلعب الدور الهام في تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق.

وفي دراسة (مصلي، ٢٠١٠) والتي استهدفت تحليل واقع التعليم المحاسبي في ليبيا، فقد توصلت لنتائج أهمها :

* وجود قصور بالمنظومة التعليمية الجامعية واعتمادها على التلقين أكثر من الإبداع، مع قصور في الاهتمام باعداد الطلاب إعداداً جيداً فيما يتعلق باستخدام الحاسوب بكفاءة في التعليم المحاسبي.

* لا تتوافر الوسائل التعليمية الحديثة التي تواكب التطورات المعاصرة، وليس هناك برامج تركز على تكنولوجيا المعلومات ووسائل الاتصال في العملية التعليمية.

* وجود قصور في برامج تحديث المناهج المحاسبية، وهناك تكرار لبعض المواضيع والمفردات في مواد محاسبية مختلفة وهذه المناهج لا تتناسب مع الوعاء الزمني المحدد لها.

* مناهج المحاسبة الحالية يغلب عليها الطابع النظري وهي غير كافية لتزويد الطلاب بمتطلبات سوق العمل من حيث المهارات والخبرات اللازمة، وعدم وجود برنامج علمي مدروس للتدريب العملي للطلاب.

* قلة الكتب والدوريات والمراجع العلمية الموجودة بالمكتبات وعدم كفايتها للطلاب، كما أن بعضها لا يتلائم مع أهداف التعليم المحاسبي بالشكل المطلوب، وعدم الاستفادة من المراجع الإنجليزية نظراً لضعف مستوى اللغة الإنجليزية لدى الطلاب.

كما خلصت دراسة (Zraa et al, 2011) إلى أهمية تطوير طرق التدريس التقليدية واستخدام طرق حديثة في التدريس مثل التعليم الإلكتروني.

٤- القصور في مستوى الأداء المهني والالتزام بسلوكيات واخلاقيات المهنة للمراجعين الخارجيين:

يمثل المراجع الخارجي الضامن الاخير للتأكد من التزام الإدارة بالتطبيق الفعال لمعايير المحاسبة الدولية عند إعدادها للتقارير المالية، ومن ثم تقييم جودة تلك التقارير في ضوء خصائص المعلومات المحاسبية، ولذا فإن القصور في مستوى الأداء المهني للمراجع الخارجي والذي قد يرجع إلى عدم تطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها عند أداء المهنة بكفاءة، أو عدم الالتزام بسلوكيات وأخلاقيات المهنة أو كليهما يؤدي إلى القصور في التحقق من فعالية التطبيق لمعايير المحاسبة الدولية في الواقع العملي، ولاشك أن ضعف دور كلا من المنظمات المهنية والتعليم المحاسبي في تطبيق معايير الجودة على الأداء المهني للمراجعين الخارجيين، وتخريج الكوادر التي تكون قادرة على تحقيق متطلبات سوق العمل، يساهم في انخفاض مستوى الأداء المهني للمراجع الخارجي والتزامه بسلوكيات وأخلاقيات المهنة، وبالتالي القصور في ممارسات تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

ويرى (Schreoder et al., 2011) أن الدور الرقابي والتشريعي على تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بواسطة منظمات مهنية، يعزز بشكل أو بآخر من ثقة المحاسبة بنفسه ويعزز شعوره بأن هناك جهة تحميه من تفول الإدارات، وقد نشطت المنظمات المهنية المحاسبية لوضع مواثيق أخلاقية لأعضاء المهنة وعملت على تدعيم الالتزام بها، مثل (AICPA) بالولايات المتحدة الأمريكية، (ICAEW) بإنجلترا، (CICA) بكندا وغيرها من المنظمات المهنية، ولا شك أن فشل شركة آرثر أندرسون للمراجعة الخارجية في أن تدلي برأي صادق وعادل في التقارير المالية، كان بسبب ضعف التزامها بالمعايير الأخلاقية، وكذلك المهنية ممثلة في استخدامها لمعايير محاسبية قديمة لم توفر الشفافية والملاحمة في القياس والإفصاح، وأيضاً عدم الالتزام بالاستقلالية المهنية من خلال القيام بأعمال استشارية كبيرة، عند مراجعة شركة أنرون للطاقة، الأمر الذي أدى إلى انهيار كلا من المراجع الخارجي وخروجه من سوق المهنة وأيضاً شركة أنرون للطاقة في عام ٢٠٠٠، وصدر قانون Sarbanes Oxley عام ٢٠٠٢.

ويتضح مما سبق:

أن القصور في جودة التقارير المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية يرجع لأسباب ترتبط بإعداد المعايير من ناحية والضعف في ممارسات تطبيقها من ناحية أخرى، وهو ما يؤكد على إيجابية الفرض الثاني لهذا البحث.

المبحث الثالث

آليات الإطار المقترح لتحسين جودة التقارير المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS) في ضوء خصائص المعلومات المحاسبية

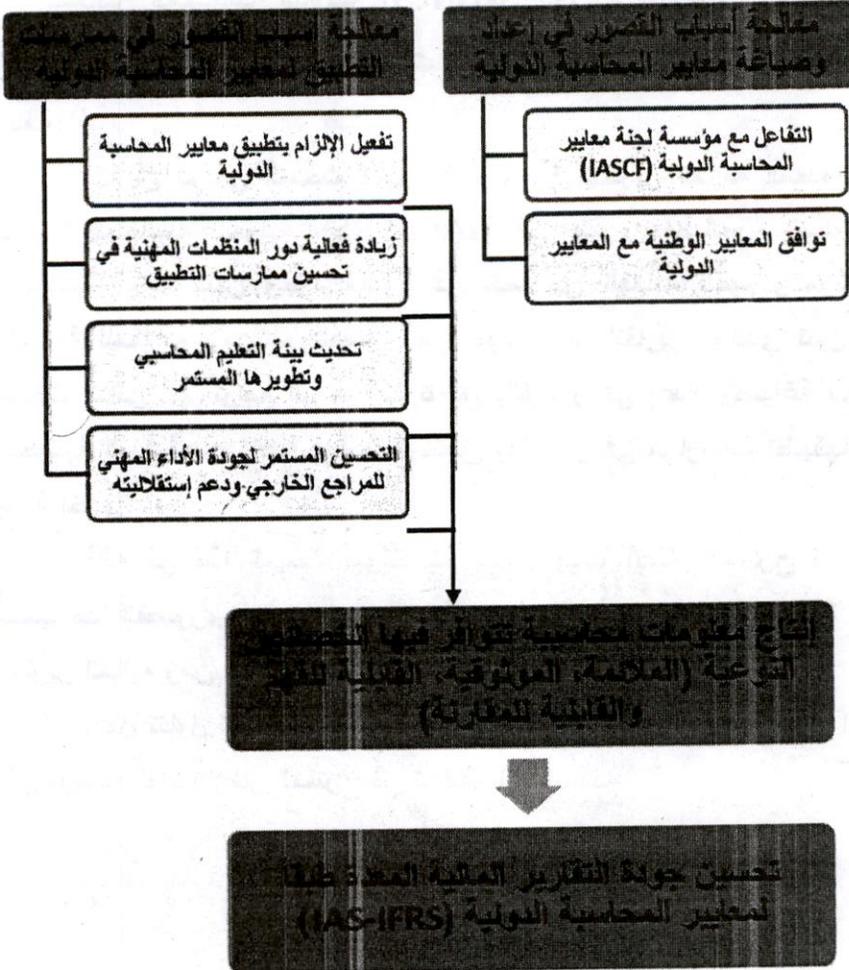
مقدمة:

بعد أن تم في المبحث الأول تقييم جودة التقارير المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS) في ضوء خصائص المعلومات المحاسبية، حيث تبين وجود قصور في خصائص القابلية للفهم والموثوقية والقابلية للمقارنة ومن ثم القصور في جودة تلك التقارير، والذي تبين في المبحث الثاني أنها ترجع إلى أسباب تتعلق بالقصور في إعداد وصياغة معايير المحاسبة الدولية من ناحية، وأسباب تتعلق بالقصور في ممارسات تطبيقها من ناحية أخرى.

فإنه في هذا المبحث سوف يتم تناول آليات الإطار المقترح لمعالجة أسباب هذا القصور، بهدف تحسين خصائص المعلومات المحاسبية الواردة بتلك التقارير المالية ومن ثم تحسين جودتها.

وقبل تناول تلك الآليات بشيء من التفصيل، يعرض الباحث الشكل الآتي الذي يوضح آليات الإطار المقترح في تحقيقه للهدف منه.

شكل (١) آليات الإطار المقترح لتحسين جودة التقارير المالية المعدة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية في ضوء خصائص المعلومات المحاسبية



وسوف يتم تناول أليات الإطار المقترح كما يلي:

أولاً: معالجة أسباب القصور في إعداد وصياغة معايير المحاسبة الدولية:
تتمثل أليات الإطار المقترح لمعالجة أسباب القصور في إعداد وصياغة
معايير المحاسبة الدولية في أليتين هما:

١- التفاعل مع مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASCF):

يتحقق التفاعل مع مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASCF)،
من خلال قيام المنظمات المهنية أو الجهات الحكومية المسئولة عن إعداد
وإصدار المعايير الوطنية المتوافقة مع معايير المحاسبة الدولية في الدول
المختلفة بالمشاركة الفعالة مع لجان (IASCF)، وذلك بتقديم المقترحات وطرح
المشكلات أثناء إعداد وصياغة مشاريع المعايير الدولية قبل إصدارها في شكلها
النهائي، أو بعد ذلك بهدف إجراء أي تعديلات تعكسها ممارسات التطبيق، ومن ثم
المشاركة في عملية إعادة الإصدار لأي من المعايير في تاريخ لاحق، ولا شك أن
المشاركة الفعالة سوف تساهم في تحقيق ما يلي :

* تحسين عملية صياغة وإعداد المعايير الدولية من خلال الاتفاق على توحيد
المفاهيم والمصطلحات وتحقيق الاتساق فيما بين المعايير.

* صياغة تفسيرات واضحة ومفهومة وإرشادات تطبيق كافية خاصة فيما يتعلق
بمعايير القيمة العادلة.

* الاستفادة من مدخل القواعد في المعايير التي تسمح بالاختيار بين بدائل
القياس والإفصاح، بما يقنن عملية التطبيق ويحسن القابلية للفهم والمقارنة.
وتتيح مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASCF) للهيئات
والمنظمات المهنية المسئولة عن صياغة وإعداد المعايير الوطنية التفاعل
والتواصل معها من خلال عضوية مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، أو
لجنة تفسيرات المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية (IFRIC)، أو الهيئات
الاستشارية الرسمية والتي يصل عددها إلى سبعة هيئات تمثل قنوات هامة
لمجلس معايير المحاسبة الدولية بهدف الحصول على معلومات عن عمله، وكذلك
استشارة الهيئات والمنظمات المهنية ذات الخلفيات المتنوعة والمناطق الجغرافية
المتباينة في الدول المختلفة بطريقة شفافة، والاجتماعات مع تلك الهيئات تعقد

على المأ وتسل وتكون المواد المتعلقة بها متوافرة على شبكة الانترنت،
وتتمثل تلك الهيئات ودورها فيما يلي:

أ- المنتدى الاستشاري حول معايير المحاسبة الدولية:

وهو مجموعة استشارية تابعة لمجلس معايير المحاسبة الدولية، مؤلفة
من واضعي معايير المحاسبة الوطنية وهيئات إقليمية تهتم بإعداد التقارير
المالية، والهدف منها توفير النصائح الفنية والمعلومات المرتدة لمجلس معايير
المحاسبة الدولية.

ب- المجلس الاستشاري للمعايير الدولية لأعداد التقارير المالية:

وهو مؤلف من ممثلين عن المعدين والمحلولون الماليون وأكاديميون
ومدقي محاسبة وقانونيون وهيئات محاسبية محترفة ومستثمرين، ودوره
المشاركة في عملية إعداد المعايير الدولية.

ج- الهيئة الاستشارية لأسواق رأس المال:

وهي هيئة خارجية استشارية لمجلس معايير المحاسبة الدولية مؤلفة
من مستثمرين ومستخدمين آخرين للبيانات المالية.

د- مجموعة الأنظمة الاقتصادية الناشئة:

وهي مجموعة تشمل في عضويتها البلدان الأعضاء في الأنظمة
الاقتصادية الناشئة ضمن مجموعة العشرين وماليزيا، وتهدف إلى تحسين
مشاركة الأنظمة الاقتصادية الناشئة في وضع المعايير الدولية لإعداد التقارير
المالية.

هـ- منتدى المعدين العالميين:

وهي مجموعة استشارية خارجية لمجلس معايير المحاسبة الدولية
مؤلفة من مؤسسات تعد البيانات المالية بما يتوافق والمعايير الدولية.

و- مجموعة التنفيذ الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم:

وهي تدعم الاعتماد العالمي للمعايير الدولية لأعداد التقارير المالية في
الكيانات الصغيرة والمتوسطة الحجم وتراقب تنفيذها.

ز- المجموعات الاستشارية:

حيث يؤسس مجلس معايير المحاسبة الدولية غالبا مجموعات استشارية لأهم مشاريعه، وتهدف إلى الحصول على مزيد من التجربة العملية والخبرات.

٢- توافق المعايير الوطنية مع المعايير الدولية:

يؤدي التوافق بين معايير المحاسبة الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية، إلى تقليل التباين والاختلافات بينهما والذي يرجع إلى اعتبارات اقتصادية أو تشريعية تخص بعض الدول عند تبنيها لمعايير المحاسبة الدولية، وبما يحقق التوحد في الإطار الفكري والمضمون وممارسات التطبيق.

ويرى الباحث أن التوافق يعنى تبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية كإطار فكري ومضمون بلغة وطنية مفهومة، تضمن معالجة سلبيات عملية الترجمة الحرفية للمعايير الدولية، ومن ثم تحقيق مضمونها وأهدافها مما ينعكس إيجابيا على ممارسات تطبيقها، وتحسين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تمثل محتوى التقارير المالية وبالتالي جودتها.

ويرى (لطفى، ٢٠٠٥، ص ٣٦٤) أن التوافق المحاسبي هو عملية تقليل الفروق في تطبيقات التقارير المالية فيما بين الدول مما يؤدي إلى زيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية، حيث تتضمن عملية التوافق تطوير مجموعة من المعايير المحاسبية الواجب تطبيقها في مختلف دول العالم وذلك لزيادة عالمية الأسواق المالية.

ومن ثم فإن عملية التوافق والمعايرة والتوحيد تأخذ أربعة مراحل هي:



بينما يرى (تشوى وآخرون، ٢٠٠٥، ص ٣٤٩) أن التوافق هو عملية زيادة الانسجام والتوافق في الممارسات المحاسبية، حيث تقلل المعايير المتناسقة من الاختلافات المنطقية وتؤدي إلى تحسين التوافق في المعلومات المالية بين الدول.

ويشير (لطفى، ٢٠٠٥، ص ٣٧٣) إلى أن التوافق المحاسبي الدولي يحقق المزايا الآتية:

أ- تحسين عملية اتخاذ القرارات من المستثمرين الراغبين في العمل خارج حدود بلادهم، عن طريق زيادة المعلومات المقارنة لنتائج عمليات الشركات في الدول المختلفة، وزيادة الاطلاع على عمليات الشركات متعددة الجنسيات.

ب- إمكانية المقارنة بين المعلومات المالية والذي من شأنه القضاء على سوء الفهم السائد حول إمكانية الاعتماد على القوائم المالية الاجنبية، مما يمكن معه إزالة واحد من أهم المعوقات لانتشار الاستثمار الدولي، وتعتبر هذه الميزة من أكبر مزايا التوافق.

ج- توفير الوقت والمال الذي ينفق لتوحيد المعلومات المالية المتغيرة عندما يتطلب الأمر أكثر من مجموعة من التقارير.

د- إزالة صعوبة الترجمة وفهم المعلومات المحاسبية المعدة بنظم محاسبية مختلفة، مما يسهل على مستخدمي المعلومات المالية الترجمة الصحيحة لها، وبالتالي اتخاذ قرارات أفضل بناءً على هذه المعلومات.

هـ- يسهل على الشركات عملية الحصول على التمويل اللازم في حالة عدم كفاية الموارد المحلية، وذلك باعطاء الشركة فرصة الحصول على الأموال من خارج حدود الدولة سواء في صورة رأس مال أو قروض.

و- يساهم في رفع مستوى مهنة المحاسبة في دول العالم حيث أن الدول التي توجد بها أنظمة محاسبية ضعيفة وبدائية، سوف تحفز اتخاذ الإجراءات اللازمة لتبني وتشغيل الأنظمة المحاسبية الدولية، مما قد يسهم في رفع مستوى نظم المحاسبة بها.

وقد تأخذ عملية التوافق بين المعايير الوطنية والدولية أسلوبين:

الأول: يعتمد على الاتفاقات الدولية أو السياسية ويسمح بتطبيق معايير المحاسبة الدولية على شكل واسع نتيجة استخدام قوة القانون.

الثاني: يعتمد على الاتفاق الاختياري والذي يتم من خلال تشجيع الهيئات الدولية بقبول وتبني المعايير الدولية، كالاتحاد الاوروبي والأمم المتحدة ومنظمة التجارة العالمية ومنظمة التعاون الاقتصادي.

ويستنتج مما سبق أن أليات الإطار المقترح لمعالجة أسباب القصور في إعداد وصياغة معايير المحاسبة الدولية، من خلال التفاعل مع مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASCF) وتوافق المعايير الوطنية مع المعايير الدولية، سوف يؤدي إلى تحسين خصائص المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية ومن ثم جودتها.

ثانياً: معالجة أسباب القصور في ممارسات التطبيق لمعايير المحاسبة الدولية:

تجدر الإشارة إلى أن أليات الإطار المقترح لمعالجة أسباب القصور في إعداد وصياغة معايير المحاسبة الدولية، ترتبط وتتكامل مع أليات معالجة أسباب القصور في ممارسات التطبيق لمعايير المحاسبة الدولية، بهدف تحسين جودة التقارير المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية في ضوء خصائص المعلومات المحاسبية.

وتتمثل أليات الإطار المقترح لمعالجة أسباب القصور في ممارسات

التطبيق لمعايير المحاسبة الدولية في الآتي:

١- تفعيل الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية:

تشير نتائج بعض الدراسات على أن ضعف الالتزام القانوني بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، يؤدي إلى ضعف الالتزام بالتطبيق الكامل لمتطلبات المعايير الدولية، حيث أكدت نتائج دراسة (Barth et al. 2008) على أن الالتزام غير المحكم يمكن أن يؤدي إلى التزام محدود بالمعايير ومن ثم يحد من فاعليتها.

ويرى (Samaha & Stapleton, 2008) أن انخفاض الالتزام

بالمعايير الدولية في الشركات المصرية يرجع إلى عدة عوامل منها ضعف الالتزام القانوني.

ويرى الباحث أن ضعف الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية يدفع إلى

الممارسات الانتقائية للمعايير الوطنية المتوافقة مع المعايير الدولية، ومن ثم تجنب تطبيق المعايير الدولية التي تحتاج إلى حكم مهني عالي الجودة، والذي يتطلب تفسيرات متعددة أحياناً أو إجراءات معقدة أحياناً أخرى خاصة من جانب معدى القوائم المالية، ومن ثم التوجه نحو الممارسات المألوفة والأكثر بساطة

عند التطبيق، والتي قد لا تحقق أهداف القياس والإفصاح عن القيمة الاقتصادية الحقيقية للمعاملات ومن ثم قيمة المنشأة، ولذا فإن الالتزام القانوني بتطبيق المعايير الدولية ومتطلباتها يؤدي إلى:

- أ- تحسين مستوى القياس والإفصاح في التقارير المالية ومن ثم جودتها.
- ب- تحسين وتطوير الأنظمة المحاسبية خاصة في الدول النامية والناشئة ومن ثم تحسين مستوى المهنة ككل.

٢- زيادة فعالية دور المنظمات المهنية في تحسين ممارسات التطبيق لمعايير المحاسبة الدولية:

تؤدي المنظمات المهنية دورا هاما في تحسين ممارسات التطبيق لمعايير المحاسبة الدولية عند الالتزام بتطبيقها في دول العالم المختلفة، حيث تشارك العديد من المنظمات المهنية الدولية في تطوير مهنة المحاسبة عالميا، من خلال المشاركة في صياغة مشاريع المعايير الدولية وإصدار المعايير الوطنية المتوافقة معها، وتحسين مستوى الفهم والايضاح لتفسيرات وإرشادات التطبيق للمعايير الدولية، ومن تلك المنظمات الجمعية الامريكية للمحاسبة (AAA)، والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، ومعهد المحاسبين القانونيين (CICA) بإنتجترا وويلز (ICAEW) والمعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA) وغيرها.

ومن ثم يمكن القول أن زيادة فعالية دور المنظمات المهنية في تحسين ممارسات التطبيق للمعايير الدولية خاصة في الدول النامية والناشئة اقتصاديا يتم من خلال الآليات الآتية:

أ- إصدار المعايير الوطنية المتوافقة مع المعايير الدولية بلغة واضحة ومفهومة، وتحسين مستوى الفهم والإيضاح للإرشادات والتفسيرات المتعلقة بتطبيق المعايير الدولية والصادرة من (IASB-IFRIC)، مع أمثلة إيضاحية تتناول ممارسات التطبيق.

ب- عقد البرامج التدريبية التي تتناول كيفية تطبيق معايير المحاسبة الدولية، والزام ممارسي المهنة بحضورها كشرط للترخيص لهم بمزاولة المهنة وذلك بهدف تحسين جودة الإداء المهني لهم، مع عقد برامج للتعليم المهني المستمر ووجوب الالتزام بحضورها كشرط أيضا لاستمرارية الترخيص بمزاولة المهنة في ضوء قواعد وإجراءات وشروط محددة.

ج- إجراء البحوث وعقد الندوات لممارسي المهنة والأكاديميون والمهنيين وذلك لتناول مشكلات تطبيق المعايير الدولية، بهدف الوصول إلى حلول عملية موحدة ومتفق عليها.

د- وضع شروط ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة وتعديلها بما يتناسب مع تطورات المهنة عالمياً.

هـ- الرقابة على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة، بهدف التأكد من الالتزام بالإطار العام لمتطلبات تطبيق المعايير الدولية وسلوكيات وأخلاق المهنة.

و- الرقابة النوعية على مكاتب المراجعة بهدف تحقيق درجة معقولة من التأكد، بالالتزام تلك المكاتب بالمعايير المهنية والانظمة ذات العلاقة التي تحكم تقديم خدمات مهنية ذات جودة للمعملاء.

٣- تحديث بيئة التعليم المحاسبي وتطويرها المستمر:

يمثل التعليم المحاسبي الجيد الأساس في استمرارية وجودة مهنة المحاسبة والمراجعة، من خلال خريجين مؤهلين علمياً يتم تطوير أدائهم بالتدريب والخبرة العملية، كما أن التطوير المستمر للتعليم المحاسبي كمتغير تابع للتطورات الاقتصادية، ومتزامن مع التطورات في المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة، يؤثر إيجابياً في استمرار جودة الأداء المهني للمحاسبين والمراجعين، الأمر الذي ينعكس على جودة إعداد التقارير المالية ومن ثم تحسين مستوى المهنة وزيادة ثقة المجتمع فيها.

وفي دراسة (Nassar et al. 2013) والتي أكدت على أن الجامعة هيئة أكاديمية متخصصة لها القدرة على وضع البرامج والتدريب وتخرج الطالب المؤهل الذي تتوافر فيه المهارات اللازمة التي يحتاجها سوق العمل، ولذا فإن من عوامل ضعف مهنة المحاسبة في عالمنا التمسك بالطرق التقليدية في البرامج التدريسية بالجامعات، ومن ثم فإن هناك علاقة إيجابية بين مهارات تبادل المعلومات وإيصالها والنجاح في العمل المحاسبي، وهو أمر ينقص التعليم المحاسبي وسيظل لأمد غير قصير إذا لم يتم تداركه، كما أن المحاسب الذي يقوم بالأعمال المحاسبية المحدودة من تسجيل وترحيل وترصيد وإعداد التقارير، لم يعد قادراً على تطوير نفسه مهنياً حيث سيكون في حلقة يدور فيها ولا يخرج منها، وأن الحل للتطوير المهني هو تعزيز روح التغيير والبحث عن الخروج من تلك الدائرة إلى رحاب واسعة.

وفي دراسة (Pries & Baker,2010) والتي استهدفت أهمية تدريس معايير المحاسبة الدولية مثل GAAP, IFRS في منهجي مبادئ المحاسبة والمحاسبة المتوسطة، فقد جاء من ضمن نتائجها أن إدراج وتدريس معايير المحاسبة الدولية في المناهج الدراسية، من شأنه أن يساهم في زيادة الثقافة بضرورة الالتزام بتلك المعايير.

كما أكدت نتائج دراسة (قطناني وعويس، ٢٠٠٩) على أهمية الاتجاه نحو جودة التعليم العالي المحاسبي من خلال تقويم أداء الجامعات، ووضع نظم للاعتماد لتحقيق الجودة والفاعلية في النظام الجامعي، واتباع منهج إدارة الجودة الشاملة لتحسين مستوى الخريجين وإعداد القوى البشرية مع الاهتمام بالبعد الاخلاقي في التعليم المحاسبي.

وقد قدم مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي (IAESB)، وهو مجلس منبثق من الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في عام ٢٠٠٣ ستة معايير لتطوير وتحسين التعليم المحاسبي وهي :

- 1- (IES1) entry requirements to a program of professional accounting education. (متطلبات الدخول في برنامج التعليم المهني للمحاسبة)
- 2- (IES2) content of professional accounting education programs. (محتوى برامج التعليم المهني للمحاسبة)
- 3- (IES3) professional skills. (المهارات المهنية)
- 4- (IES4) ethics, professional values and attitude. (الأخلاق والسلوك والقيم المهنية)
- 5- (IES5) practical experience requirements. (متطلبات الخبرة العملية)
- 6- (IES6) capabilities and assessment to professional competence. (تقويم الكفاءة والقدرات المهنية)

ويرى الباحث أن التطوير المستمر في التعليم المحاسبي يجب أن يشمل الأبعاد الآتية:

- أ- تطوير وتحديث محتويات ومناهج علوم المحاسبة في الجامعات والمعاهد كل فترة، بما يتناسب مع التطورات في المهنة ومعايير المحاسبة والمراجعة الدولية والاهتمام بتدريس قواعد وسلوك واخلاقيات المهنة.
- ب- تحديث أساليب وطرق التدريس في التعليم المحاسبي بهدف تحسين وسائل الإيضاح والتواصل مع الطالب الجامعي.
- ج- تحديث وتطوير أساليب التقييم لمستوى الطالب والتي يجب أن تركز على قياس القدرات الذهنية واستقلالية التفكير العلمي، وكيفية التعامل مع الأحداث الاقتصادية من خلال التمارين التطبيقية.
- د- الاستفادة من معايير التعليم المحاسبي الدولي الصادرة عن (IAESB) في تطوير النقاط السابقة.

٤- التحسين المستمر لجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي ودعم استقلاليته: تؤدي مهنة المراجعة الخارجية دوراً هاماً وجوهرياً في التأكد من التزام الإدارة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية عند إعدادها للتقارير المالية الختامية، نظراً لاستقلالية المراجع الخارجي في أداء عملية المراجعة. ولكي يتحقق هذا الدور فلا بد من تفعيل دور المنظمات المهنية في التحسين المستمر للأداء المهني للمراجع الخارجي ودعم استقلاليته من خلال ما يلي:

- أ- عقد البرامج التدريبية لممارسي المهنة بهدف تدريبهم على فهم التفسيرات والارشادات المرتبطة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية.
- ب- الرقابة على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة الخارجية بهدف التأكد من التزامها، بالإطار العام لمبادئ المهنة وأخلاقياتها والالتزام بمعايير المحاسبة الدولية عند المراجعة.

ج- الرقابة النوعية على مكاتب المراجعة الخارجية بهدف التأكد من التزامها بالمعايير المهنية، والأنظمة ذات العلاقة مثل الاستقلالية والفعالية في تنظيم العمل خلال ممارسة المهنة.

وقد أكدت دراسة (Christopher et al. 2011) على أهمية الدور

التكاملي الجديد للجان المراجعة مع المراجع الخارجي في تحقيق ما يلي:

* التأكد من الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية والمهنية والقوانين المرتبطة بصناعة المنشأة.

* تقييم التقديرات وأرصدة المستحقات والتعرف على مدى التحفظ أو التفاؤل في إعداد تلك التقديرات ودرجة الإقتناع بها.

* تقييم أثر أي معاملات معقدة أو صفقات استثنائية أو غير معتادة على إعداد القوائم المالية للمنشأة، مثل تكاليف إعادة الهيكلة، والإفصاح عن المشتقات المالية، وذلك في ضوء المعايير المحاسبية المطبقة.

* تطوير الآليات التي يستخدمها المراجعون في تقدير المخاطر لعملية المراجعة، وانعكاس ذلك على تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.

ويرى الباحث أن للمراجع الخارجي دورا جوهريا في تحسين جودة التقارير المالية المعدة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية، من خلال التأكد من تطبيق المعايير الدولية ومنع أساليب إدارة الربحية من قبل إدارة المنشأة، وجمع أدلة الأثبات الكافية والملائمة خاصة للمعاملات التي تطبق عليها معايير القيمة العادلة، ومن ثم تعزيز خاصيتي الثقة والملائمة في المعلومات الواردة بالتقارير المالية، بالإضافة إلى التأكد من التزام الإدارة بنماذج العرض والإفصاح بما يعزز أيضا من خاصيتي القابلية للفهم والقابلية للمقارنة.

ويتضح مما سبق:

أن أليات الإطار المقترح لمعالجة أسباب القصور في إعداد وصياغة معايير المحاسبة الدولية، ومعالجة أسباب القصور في ممارسات التطبيق لتلك المعايير، تؤدي إلى تحسين جودة التقارير المالية المعدة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية في ضوء خصائص المعلومات المحاسبية، وهو ما يؤكد على إيجابية الفرض الثالث لهذا البحث.

نتائج وتوصيات البحث:

أولاً: نتائج البحث:

يمكن استخلاص نتائج البحث فيما يلي:

- ١- أن هناك قصور في جودة التقارير المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية (IAS - IFRS)، وأن هذا القصور في الجودة يرتبط بخصائص المعلومات المحاسبية الواردة بتلك التقارير وهي الموثوقية والقابلية للفهم والقابلية للمقارنة، بينما توافرت الجودة العالية في خاصية الملائمة.
- ٢- أن هناك مصدرين للقصور في جودة التقارير المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية، حيث يرجع المصدر الأول إلى القصور في إعداد وصياغة معايير المحاسبة الدولية لأسباب تمثلت في، عدم الوضوح في صياغة بعض فقرات العديد من المعايير، وعدم الاتساق بين بعض المعايير، وتعدد بدائل القياس والإفصاح في بعضها، والافتقار إلى أمثلة توضيحية للتطبيق، وعدم كفاية إرشادات القياس والإفصاح في معايير القيمة العادلة، ويرجع المصدر الثاني إلى القصور في ممارسات تطبيق معايير المحاسبة الدولية لأسباب تمثلت في، ضعف الالتزام بتطبيق المعايير الدولية، وضعف دور المنظمات المهنية في تحسين عملية تطبيق المعايير الدولية، وانخفاض مستوى التعليم المحاسبي وقصور التطوير المستمر له، والقصور في مستوى الأداء المهني والالتزام بسلوكيات وأخلاقيات المهنة للمراجعين الخارجيين.
- ٣- تم صياغة إطار مقترح بهدف تحسين جودة التقارير المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية في ضوء خصائص المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال معالجة أوجه القصور في إعداد وصياغة المعايير الدولية باليات تمثلت في، التفاعل مع مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASCF)، والتوافق بين المعايير الوطنية والمعايير الدولية، وكذلك معالجة أوجه القصور في ممارسات تطبيق المعايير الدولية من خلال آليات تمثلت في، الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، وزيادة فعالية دور المنظمات المهنية في تحسين ممارسات التطبيق للمعايير الدولية، وتحديث بيئة التعليم

المحاسبي وتطويرها المستمر، والتحسين المستمر لجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي ودعم استقلاليته في التأكد من فعالية التطبيق لمعايير المحاسبة الدولية.

ثانياً: توصيات البحث:

في ضوء نتائج البحث فإن الباحث يوصي بما يلي:

- ١- الاستفادة من أليات الإطار المقترح لمعالجة أوجه القصور في إعداد وصياغة معايير المحاسبة الدولية ومعالجة أوجه القصور في ممارسات تطبيقها، بهدف تحسين جودة التقارير المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية خاصة في الدول ذات الاقتصاديات النامية والناشئة.
- ٢- إجراء المزيد من الدراسات الميدانية لتقييم مدى فعالية الإطار المقترح في تحسين جودة التقارير المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية.
- ٣- إجراء بعض الدراسات المقارنة بهدف تقييم جودة التقارير المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية بين الدول المتقدمة والدول ذات الاقتصاديات النامية والناشئة وأسباب التباين إن وجدت.

مراجع البحث :

أولاً: المراجع العربية:

- ١- د/أحمد بسيوني شحاتة (١٤٣٣هـ/٢٠١٢م)، "مدخل مقترح لتكييف معايير التقرير المالي الدولية وفقاً لمقومات بيئة التقرير المالي في الدول العربية"، المؤتمر السعودي للمحاسبة والمراجعة، قسم المحاسبة، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، الرياض.
- ٢- د/أحمد بسيوني شحاتة (١٩٩١)، "تحو إطار عام للعلاقات التأثيرية للمتغيرات البيئية وأبعاد القيم المجتمعية على الأنظمة والممارسات المحاسبية"، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، الملحق الثاني.
- ٣- د/أمين السيد أحمد لطفي (٢٠٠٥)، نظرية المحاسبة منظور - التوافق الدولي، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
- ٤- د/خالد قطناتي، د/خالد عويس (٢٠٠٩)، "مدى ملائمة مناهج التعليم المحاسبي في الجامعات العمانية لمتطلبات سوق العمل في ظل تداعيات الأزمة المالية"، مجلة البحث العلمي، كلية الزهراء للبنات، مسقط، سلطنة عمان.
- ٥- د/رضا إبراهيم صالح (٢٠٠٩)، "أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية"، مجلة البحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد ٤٦، العدد الثاني.
- ٦- صلاح حواس (٢٠٠٨)، "التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر.
- ٧- د/عاصم محمد أحمد سرور (٢٠١٣)، "دراسة تحليلية للمعيار IFRS13 قياسات القيمة العادلة ومقترحات التطوير"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني.

٨- د/عبد الحكيم محمد مصلي (٢٠١٠)، "مدى مواكبة التعليم العالي في ليبيا للتطورات العلمية المعاصرة وتلبية احتياجات سوق العمل"، ورقة عمل مقدمة للمؤتمر العربي حول التعليم العالي وسوق العمل، جامعة مصراته، ليبيا.

٩- د/عبد الناصر محمد سيد درويش (٢٠٠٧)، "تقييم اتجاهات التطور في تطبيق معايير محاسبية القيمة العادلة في إعداد البيانات المالية وانعكاساتها على الوظيفة المحاسبية - دراسة ميدانية على شركات التأمين الأردنية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الثاني.

١٠- د/على حسين الدوغجي، د/أسامة عبد المنعم سيد على (٢٠١١)، "دور قانون سارينز - أوكسلي في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي"، مجلة الإدارة والاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العدد السادس والثمانون.

١١- فردريك تشوي وأخرون (٢٠٠٥)، "المحاسبية الدولية"، ترجمة د/محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية.

١٢- د/محمد عبد الفتاح (٢٠٠٢)، "الإفصاح عن القيم العادلة لنبود الأصول طويلة الأجل وتأثيره على جودة المعلومات المحاسبية وموقف المراجع - دراسة ميدانية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني.

١٣- د/منال حامد فراج (٢٠١٢م)، "دراسة تحليلية لقياس القيمة العادلة في ظل المعايير المحاسبية - دراسة ميدانية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، المجلد السادس والثلاثون، العدد الأول.

١٤- د/معتز أمين السعيد، أ.محمد سليم العيسى (٢٠٠٩)، "انعكاسات تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية على جودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية للشركات الاستثمارية المدرجة في سوق عمان المالي"، المؤتمر الثاني لكلية الأعمال بالجامعة الأردنية بعنوان "القضايا الملحة للاقتصاديات الناشئة في بيئة الأعمال الحديثة".

١٥- د/هشام حسن المليجي، د/دينا عبد العليم كريمة (٢٠١٢)، "قياس الدقة التنبؤية للقيمة العادلة في البنوك التجارية - دراسة تطبيقية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني.

١٦- د/وائل محمد عبد الوهاب (١٤٣٥هـ/٢٠١٤م)، "العوامل الحاكمة لتحقيق فاعلية المعايير المحاسبية القائمة على القواعد مقابل المبادئ لتحسين جودة المعلومات المحاسبية - دراسة تطبيقية"، المؤتمر الأول لكليات إدارة الأعمال بجامعة دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية.

ثانياً: المراجع الأجنبية :

- 1- Ahmed S.A., M. mell & D. wong (2010), "Does mandatory adoption of IFRs improves accounting quality? Preliminary evidence", working paper, [Http://ssrn.com/abstract](http://ssrn.com/abstract).
- 2- Barth M.E., W.R. landsman, M. long & c. william (2011), "Are IFRS based and us goap-based accounting amounts comparable?", working paper, Graduate school business standford uni, [Http://ssrn.com/abstract](http://ssrn.com/abstract).
- 3- Barth M.E., W.R. landsman & M.H. Long (2008), "International accounting standards and accounting quality", Journal of accounting research, vol. 46, pp. 467 - 498.
- 4- Bernard raffournier (2000), "International accounting" accounting encyclopedia management control and audit, economic, Paris.
- 5- Callao S., J.I. Jarne & J.A. lainez (2007), "adoption of IFRS in Spain : effect on the comparability and relevance of financial reporting", Journal of international accounting, auditing and taxation, 16 (2), PP - 148 - 178.
- 6- Capkum V., D.W. Collins & T. Jeamjean (2012), "Does adaption of IAS/IFRS : Deter earnings management?", working paper, [Http://ssrn.com/abstract](http://ssrn.com/abstract).
- 7- Chand P., C. Patel & A. Patel (2010), "Interpretation and application of new and complex international financial reporting standards in Fiji: implications for

- convergence of accounting standards", advances in accounting incorporating advances in international accounting, Vol. 26, PP. 280 – 289.
- 8- Chen S., Z. Sun & Y. Wang (2002), "Evidence from china on whether harmonized accounting standards harmonize accounting practices", accounting Horizons, Vol. 16, No.3, Sep., PP. 183 – 197.
 - 9- Christopher, Timothy & George T. (2011), "Principles-based versus rules – based accounting standard: the influence of standard precision and audit committee strength on financial reporting decisions", the accounting review, Vol. 86, No.3.
 - 10- Dahawy K., B. D. Merino & T.L. Conver (2002), "The conflict between IAS disclosure requirements and the secretive culture in Egypt", advances in international accounting, Vol. 15, PP. 203 – 228.
 - 11- Elbannan M.A., (2010), "earnings quality and firm market valuation following the implementation of accounting standards in an emerging country: the Egyptian experience", working paper, department of accounting, Cairo uni.
 - 12- Folsom D., P. Hribar, R. Mergenthaler & K. Peterson (2010), "Principles – based standards and the informativeness of earning", work paper, By accounting symposium, [Http://ssrn.com/abstract](http://ssrn.com/abstract).
 - 13- Gerry G., Emerson C. & John S. (2008), "Corporate disclosure quality: lessons from Australian companies on the impact of adopting IFRS", Australian accounting review, Vol. 18, No. 3. PP. 257 – 273.
 - 14- Kohlbeck & Terry worfield (2005), "The effects of principles – based accounting standards on accounting quality", [Http://ssrn.com/abstract](http://ssrn.com/abstract).
 - 15- Kristian H., Justin J. & Tomy K. (2006), "empirical evidence on jurisdictions that adopt IFRS", Journal of international accounting research, Vol. 5, No.2, PP. 1 – 20.
 - 16- Lantto M. (2006), "Does IFRS improve the usefulness of accounting information in a cod – low country?", Oulu uni., Finland.

- 17- Morais A. I. & J. D. Curto (2008), "Accounting quality and the adoption of IASB standards – Portuguese evidence", *Revista a contabilidate and finance*, usp 48, PP. 103 – 111.
- 18- Nassar M., Alkhadash H., Mah, D. O. (2013), "Accounting education and accountancy profession in Jordan: the current status and the process of improvement", *research Journal of finance and accounting*, Vol. 4, No.11, PP. 107 – 119.
- 19- Pries F. & Baker R. (2010), "A proposal for teaching introductory and intermediate accounting in an invironment of financial reporting standards and Generally accepted accounting principles for private enterprises", *the lancet neurology*, Vol. 9, No.1, PP. 15 – 27.
- 20- Samaha K. & P. Stapleton (2008), "Compliance with international accounting standards in a national context: Some empirical evidence from the Cairo and Alexandria stock exchanges", *Afro-Asian finance and accounting*, Vol.1, PP. 40 – 66.
- 21- Sawani A., (2009), "The changing accounting environment: international accounting standard and us implementation", *Journal of finance and accountancy*, Aug. PP. 1 – 9.
- 22- Schipper K. (2005), "The introduction of international accounting standard in Europe: implication for international convergence", *European accounting review*, Vol.14, No.1, PP. 101 – 126.
- 23- Shortridge R. & Myring (2004), "Defining principles – based accounting standards", *CPA Journal*, Vol.74, No.8.
- 24- Shamkuts. V. (2010), "Fair value accounting", university of Iceland, faculty of business administration, master thesis.
- 25- Schroeder R., Clark M., & cathey J. (2011), "Financial accounting: theory and analysis", 10th Ed., wiley, Danvers.

- 26- Wei F. (2007); "How is IFRS/IAS implemented in china, a master thesis, master of science in Business, bado graduate school of Business.
- 27- Zeyhal D. & K. Mhedhbi (2006), "Analysis of the factors affecting the adoption of international accounting standards by developing countries", the international Journal of accounting, Vo.41, PP.373-386.
- 28- Zhou H., Y. Xiong & G. Ganguli (2009), "Does the adoption of international financial reporting standards restrain earnings management? Evidence from an emerging market", academy of accounting and financial studies Journal, Vol.13, special issue, PP.43 - 56.
- 29- Zraa W., Kavanagh M. & Hartle T. (2010), "Teaching accounting in a new millennium", working paper, Cambridge Business and economics conference, Cambridge uk uni.
- 30- <http://www.IFAC.com>.