

تأثير تحليل معايير الابلاغ المالي الدولية على قابلية الفهم للمحاسبين في الوحدات الاقتصادية العراقية

The impact of analyzing international financial reporting standards on the understandability of accountants in Iraqi economic units

أ. م. د. صفوان قصي عبد الحليم⁽²⁾

حسين حوشان جارالله⁽¹⁾

drsafwan@coadec.uobaghdad.edu.iq

hussein.hoshan@utq.edu.iq

جامعة بغداد- كلية الادارة والاقتصاد

المستخلص

إن قابلية الفهم للمحاسبين لها دور مهم في تحليل معايير الابلاغ المالي الدولي IFRS وتفسيرها وتطبيقها وقد يواجه المحاسبين والمدققين صعوبات في تبني المعايير المحاسبية الدولية بسبب عدم فهمهم لها وضعف ثقافتهم المهنية وهذا ما ينعكس سلباً على جودة المعلومات المحاسبية وتهدف هذه الدراسة إلى مناقشة وتحليل معايير الابلاغ المالي الدولية وبيان تأثير تحليل معايير الابلاغ المالي الدولية في قابلية الفهم للمحاسبين. ومن اهم الاستنتاجات التي توصل اليها الباحثان. ان تطوير المحاسبين وتدريبهم يعد من المزايا الاساسية للجودة إذ إن تطوير المحاسبين باتجاه فهم ما يروم الية المستخدم سيحسن من جودة المعلومات المحاسبية. أذ يعتمد تطبيق معايير الابلاغ المالي الدولية IFRS والحصول على معلومات مالية ذات جودة أعلى من يتولى عملية التنفيذ والتطبيق اي منتج المعلومة (المحاسب)، عندما يكون منتج المعلومة (المحاسب) قادر على تحليل وتفسير وفهم المعايير المحاسبية الدولية سيقدم معلومات محاسبية ذات جودة. ومن اهم التوصيات التي توصل اليها الباحث، ضرورة التنسيق حول ايجاد جهة مهنية محلية تمثل ديوان الرقابة المالية الاتحادي ومجلس المهنة للإجابة عن جميع الحالات التي تتطلب التفسير ومفاتيح IASB حول اي حالة يمكن ان تكون مثار للجدل. وضرورة اقامت ندوات وورش عمل للمحاسبين العاملين في القطاع المصرفي لتحسين مستوى الفهم لمعايير الابلاغ المالي.

Abstract

The understandability of accountants has an important role in analyzing, interpreting and applying international financial reporting standards (IFRS). Accountants and auditors may face difficulties in adopting international accounting standards due to their lack of

understanding of them and the weakness of their professional culture, and this is what negatively affects the quality of accounting information. This study aims to discuss and analyze reporting standards. International Financial Reporting and explaining the impact of analyzing international financial reporting standards on comprehensibility for accountants. One of the most important conclusions reached by the researchers is that developing and training accountants is one of the basic advantages of quality, as developing accountants towards understanding what the user aims to achieve will improve the quality of accounting information. The application of IFRS and obtaining higher quality financial information depends on the person who undertakes the implementation and application process, i.e. the information producer (accountant). When the information producer (accountant) is able to analyze, interpret and understand IFRS, he will provide quality accounting information. Among the most important recommendations reached by the researcher is the need to coordinate on creating a local professional body representing the Federal Financial Supervision Bureau and the Professional Council to answer all cases that require interpretation and to contact the IASB about any case that could be controversial. The need to hold seminars and workshops for accountants working in the banking sector to improve the level of understanding of financial reporting standards..

المقدمة

برز الاهتمام بمعايير الإبلاغ المالي الدولية بشكل واضح ومتسارع عبر السنوات القليلة الماضية ، حيث بدأت العديد من البلدان النامية في تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية؛ لأسباب أبرزها ازدياد المعاملات التجارية بين الوحدات الاقتصادية في مختلف بقاع العالم وازدياد الاستثمارات وجذب رؤوس الأموال ، وما صاحب ذلك من توسع لقاعدة مستخدمي المعلومات المحاسبية وتنوع جنسياتهم ، وبروز أهمية وجود قوائم مالية تحتوي على معلومات تكون مفهومة لجميع المستخدمين حول العالم ، وفي هذا العالم الجديد ، أصبحت المعرفة بالمبادئ الأساسية الخاصة بمعايير الإبلاغ المالي الدولية أمراً جوهرياً.

وفي ظل المستجدات التي طرأت على البيئة المحلية في الانتقال من المعايير والقواعد المحلية إلى معايير الإبلاغ المالي الدولية وبالتحديد القطاع المصرفي نتيجة تنفيذ التعليمات الإلزامية التي أصدرها البنك المركزي العراقي لسنة 2016 ، وكذلك التوجهات الأخيرة لمهنة المحاسبة في البيئة المحلية بشأن تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية بحلول عام 2021 ، يضع البيئة العراقية امام تحدي كبير والذي هو قابلية الفهم للمحاسبين للمعايير المحاسبية الدولية وبالأتي الحاجة إلى دليل توجيهي وتفسيري لتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية مما يعزز قابلية فهم المحاسبين عند تحليل وتفسير وتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية وهذا بدوره سوف يعزز من جودة المعلومة المحاسبية ، تم اختيار اربع معايير محاسبية دولية هما معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS9 (الادوات المالية) و معيار الإبلاغ المالي الدولي

IFR15 (الايراد من العقود مع الزبائن) ، ومعيار المحاسبة الدولي IAS2 (المخزون) ، ومعيار المحاسبة الدولي IAS16 (الممتلكات المصانع المعدات) . من أجل تحليل مستوى فهم المحاسبين لتلك المعايير .

المبحث الاول: المنهجية العلمية للبحث

أولاً :- مشكلة البحث Research problem : إذ تعد معايير الابلاغ المالي الدولية من اهم ادوات التطبيق التي تنظم عملية القياس والافصاح في البيئة الدولية وهذه المعايير قد تم الزام البيئة العراقية بتطبيقها كماهي اعتبارا من 2021 قد يواجه منظمي العمل المحاسبي في العراق صعوبات في تسهيل فهم تطبيق معايير الابلاغ المالية الدولية بسبب عدم تحديد قابلية الفهم على مستوى المحاسبين في المصارف العراقية الخاصة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية وتباين القدرات التفسيرية لهم بسبب غياب ادلة ارشادية توجه عمل المحاسبين في البيئة المحلية وتسهيل فهم تطبيقها ، ، يمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤلات الآتية :

- 1- هل يؤثر تحليل معايير الابلاغ المالي الدولية في قابلية الفهم للمحاسبين
- 2- هل ينعكس تأثير قابلية الفهم للمحاسبين على جودة المعلومات المحاسبية .

ثانياً:- أهمية البحث Research Importance : يكتسب البحث اهميته من دور واهمية تحليل المعايير من خلال استعمال توجهات الفكر المحاسبي المعاصر والادلة الارشادية والتفسيرية لمعايير الابلاغ المالي الدولية وتأثيرها في قابلية الفهم للمحاسبين وجودة المعلومات المحاسبية .، اذ ان تطبيقها يجعل العراق يواكب دول العالم المتطورة ويساعد على انفتاح الاقتصاد العراقي عل الاقتصاد العالمي ومن ثم جذب رؤوس الاموال والاستثمارات الاجنبية ،

ثالثاً:- هدف البحث Research Objectives : يسعى البحث إلى تحقيق الاهداف الآتية :

- 1- مناقشة وتحليل معايير الابلاغ المالي بأدوات التحليل الفكري والاجرائي.
- 2- مناقشة وتحليل قابلية الفهم للمحاسبين والصوبات التي تواجههم.
- 3- بيان تأثير تحليل معايير الابلاغ المالي الدولية وانعكاس ذلك على جودة المعلومات المحاسبية.

رابعاً :- فرضية البحث Research Hypothesis : هناك تأثير ذو دلالة احصائية لتحليل معايير الابلاغ المالي الدولية في قابلية الفهم للمحاسبين .

خامساً:- مجتمع وعينة البحث Research Community and sample : يشمل مجتمع البحث على مجموعة من المصارف العراقية الخاصة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية الملزمة بتطبيق معايير الابلاغ المالي الدولي نتيجة تنفيذ التعليمات الالزامية التي اصدرها البنك المركزي العراقي لسنة 2016 ، وعينت البحث (12) مصرف تمثل مجموعة من المصارف المدرجة ضمن قطاع المصارف والتي بلغ مجموعها (46) مصرف وتم استبعاد المصارف الاسلامية (18) مصرف وباقي المصارف بسبب عدم امكانية الحصول على معلومات.

خامساً: دراسات سابقة

- 1- دراسة (النوري ،2018) : وهي بحث بعنوان "تأثير تبني تطور المعايير الدولية للإبلاغ المالي في جودة المعلومات المحاسبية وانعكاسها على كفاءة قرارات الاستثمار في البيئة العراقية" وقد هدف البحث إلى تحليل العلاقة بين تبني

التطور في المعايير الدولية للإبلاغ المالي وجودة المعلومات المحاسبية الواردة في الكشوفات المالية للمصارف العراقية عينة البحث ، وتحليل العلاقة بين جودة المعلومات المحاسبية الواردة في الكشوفات المالية للمصارف العراقية عينة البحث وكفاءة قرارات الاستثمار ، وتسلط الضوء على آخر المستجدات في الأدبيات المحاسبية المتمثلة بالتطور في المعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS) . وقد توصل البحث إلى هناك تأثير معنوي إيجابي لتبني التطور في المعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS) في جودة المعلومات المحاسبية الواردة في الكشوفات المالية للمصارف العراقية عينة البحث ، وكانت أهم التوصيات ، ضرورة قيام مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق بالزام جميع الوحدات الاقتصادية بتطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS) ، وتفعيل عملية تطبيقها من خلال اعداد ادلة ارشادية للتطبيق ، ولا سيما بعد اثبات جودة المعلومات المحاسبية المعدة على اساسها ، وضرورة قيام الجهات المسؤولة بفتح الدورات التدريبية واقامة الندوات العلمية والورش الخاصة بتدريب المكاتب المحاسبية في البيئة العراقية على تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS) ، ولا سيما في المرحلة الانتقالية الحالية ، ومحاولة اشراك مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) كجهة راعية لهذه الورش لمتابعة آخر التطورات .

2- دراسة (Yasas et al، 2019): وهي بحث بعنوان "تأثير تبني المعايير الدولية للإبلاغ المالي على جودة المعلومات المحاسبية: دليل من سريلانكا"

The Impact of IFRS Adoption on Quality of Accounting Information: Evidence from Sri Lanka

هدفت هذه الدراسة هو فحص تأثير تبني المعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS) على جودة المعلومات المحاسبية من حيث ملاءمة قيمة شركات التصنيع المدرجة في بورصة كولومبو للأوراق المالية. في الوقت الحالي، تم تكليف الدول أو السماح لها بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في إعداد بياناتها المالية. هناك العديد من الدراسات المتاحة حول اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الدولية. ومع ذلك، لا يوجد دليل واضح على أن اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يعزز جودة المعلومات المحاسبية المتعلقة بالسياق السريلانكي. وظفت هذه الدراسة 29 شركة تصنيع مدرجة مع معلومات ما قبل اعتماد المعايير الدولية للإبلاغ المالي (2009-2011) وبعدها (2013-2015). وعند تحليل النتائج توصلت الدراسة إلى أن ملاءمة قيمة المعلومات المحاسبية لم تتحسن بشكل ملحوظ في فترة ما بعد اعتماد المعايير الدولية للإبلاغ المالي مقارنة بفترة ما قبل الاعتماد. كما اوصت الدراسة إلى تشجيع إجراء مزيد من الدراسات حول التحقيق في تأثير اعتماد المعايير الدولية للإبلاغ المالي على جودة المعلومات المحاسبية من خلال توسيع حجم العينة.

3- دراسة (Chand et al، 2010)

وهي بحث بعنوان "تفسير وتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية "الجديدة" و "المعقدة" في فيجي: الآثار المترتبة على تقارب معايير المحاسبة "

"Interpretation and application of "new" and "complex" international financial reporting standards in Fiji: Implications for convergence of accounting standards"

كان الهدف من هذه الدراسة هو اختبار ما إذا كان تفسير وتطبيق المعايير المحاسبية يختلفان كدالة لتعقيد المعيار المحاسبي وإلمام المحاسب المهني بالمعيار، وتوصلت الدراسة إلى أن تفسير وتطبيق المعايير المحاسبية يتأثران بتعقيد المعيار المحاسبي وإلمام المحاسب المهني بالمعيار. وأن الإلمام بالمعايير المحاسبية الجديدة والمعقدة لهما تأثير كبير على آراء المحاسبين المهنيين. بالإضافة إلى ذلك، تُظهر نتائج هذه الدراسة أيضًا وجود اختلافات كبيرة في الأحكام بين المحاسبين المحترفين لل (Big 4) وغير (Big 4) ، حتى داخل البلدان ، إذا كانت المعايير "جديدة" وتتطلب أحكامًا معقدة. علاوة على ذلك، وُجد أن الاختلاف في أحكام المحاسبين المحترفين في (Big 4) وغير (Big 4) يكون أكبر إذا كانت المعايير "جديدة" (غير مألوفة) عند مقارنتها بالمعايير "القديمة" (المألوفة) ، تحظى نتائج هذه الدراسة باهتمام أصحاب المصلحة في الوقت الذي يتم فيه اعتماد IFRSs بشكل متزايد في جميع أنحاء العالم .

المبحث الثاني: الإطار النظري للبحث

نظرة تحليلية لإصدارات مجلس المعايير المحاسبية الدولية من واقع الفكر والممارسة والقدرة على الفهم

أولاً:- مفهوم المعايير المحاسبية الدولية

تحتل المعايير المحاسبية باهتمام كبير في الفكر المحاسبي، بحيث تتضمن أفضل الممارسات العملية وأكثرها اتساقاً، كما تعد أساس إعداد وتحديد شكل القوائم المالية والمعلومات التي تحتويها المعدة أساساً لمساعدة مختلف الأطراف (الحكومة، المستثمرين، المساهمين، الموردين،... الخ) على اتخاذ مختلف القرارات (شواشي، 2015: 22) . وتمثل المعايير التعبير عن مجموعة من القواعد الوجوبية ومجموعة من البدائل الممكنة للتطبيق للمعالجة المحاسبية لموضوع معين، وتصدر حالياً عن منظمات مهنية وتحظى بقوة الإلزام في كثير من الدول (الناغي، 2017 : 301) . وكما تم تعريف المعايير المحاسبية على أنها " نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسات العملية في مجال المحاسبة والتدقيق "، وهي بهذا المعنى تمتلك صفة إرشادية عامة و تقدم الأسس المناسبة للإجراءات العملية (القاضي وحمدان ، 2000 ، 33) . ويشير Belkaoui إلى أن " المعايير المحاسبية تعد بمثابة قواعد عامة تشتق من الأهداف والمفاهيم النظرية للمحاسبة وتستخدم في تطوير الأساليب أو التقنيات المحاسبية " ، وهذا يعني أن المعايير المحاسبية تعد حلقة الوصل بين كل من الأهداف والمفاهيم من جهة وبين التطبيقات العملية من جهة أخرى (Belkaoui ، 2000 : 163) .

ثانياً:- مراحل إعداد المعايير المحاسبية على المستوى الدولي : ولكي تحقق معايير المحاسبة الغرض منها ، فإنه يجب أن يتم إعدادها في ضوء إطار فكري واضح و متكامل يربط بين الأهداف التي يراد تحقيقها والمفاهيم والمبادئ التي تعد على أساسها معايير المحاسبة بما يحقق هذه الأهداف ، ويعتبر الإطار الفكري بمثابة نظام متكامل من الأهداف والمفاهيم تمكن من تحقيق التنسيق بين المعايير ، لذلك هو يحدد طبيعة و وظيفة و حدود المحاسبة و التقارير المالية ، ولقد مرت المعايير المحاسبية الدولية في خمسة مراحل منذ تأسيسها إلى الآن من خلال الجدول الآتي :

الجدول (1) مراحل اعداد المعايير

المرحلة	التفاصيل
مرحلة التأسيس والتنسيق بين الممارسات	لقد امتدت هذه المرحلة من عام 1973 حتى عام 1989 وتم خلالها وضع معايير محاسبية أساسية ضرورية شملت المواضيع مثل المخزون، السياسات المحاسبية، الإفصاح المالي وغيرها. وقد انطوت المعايير في هذه المرحلة على بدائل عديدة للتطبيق، ولم يكن هناك لجنة لتفسيرها وذلك لأنها استقرائية وتبعاً لذلك لم تتوفر آلية لمراقبة الالتزام بها ، مما أدى إلى صعوبة المقارنات بين القوائم المالية وهذا ما يتناقض مع مبرر وجودها .
مرحلة التطوير	ستمرت هذه المرحلة من عام 1989 إلى عام 1995 حيث تم تنفيذ نشاطين هامين، الاول خلال فترة 1989 اعتمد IASC "إطار مفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية، والذي حدد أهداف القوائم المالية، الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، تعريف عناصر القوائم المالية، معايير الاعتراف بعناصر القوائم المالية. اما النشاط الثاني تم إنجاز مشروع التطوير والقبالية على المقارنة والذي تمثل في تعديل عشرة معايير محاسبية من أجل قبولها من الهيئة العالمية المشرفة على الأسواق المالية وقد أدى هذا التعديل إلى تقليل عدد بدائل التطبيق. وهنا يرى الباحث الانتقال من مرحلة الاستقراء إلى الاستنباط وانتاج معايير على وفق الاطار الفكري .
مرحلة المعايير الأساسية الشاملة	لقد انتهت هذه المرحلة في عام 1999، وفي هذه المرحلة تم الاتفاق مع الهيئة العالمية المشرفة على الأسواق المالية على عدد من المعايير الشاملة الواجب إصدارها بغية اعتمادها وقبولها لأغراض متطلبات الأسواق المالية على المستوى العالمي. ويندرج تحت هذه المعايير الأساسية الشاملة معايير حول الأدوات المالية، ضريبة الدخل، الاستثمارات العقارية، تدني قيمة الموجودات المحاسبية الزراعية وغيرها، وتم في هذه المرحلة تأسيس مجلس لتفسير المعايير الدولية.
مرحلة إعادة الهيكلة	وقد انتهت هذه المرحلة في عام 2001 وجرى فيها إعادة النظر في البنية التحتية للجنة المعايير المحاسبية الدولية من أجل تقويتها والنهوض بمستوى الإنجاز فيها، حيث أصبح التمثيل في المجالس واللجان يعتمد على الكفاءة والخبرة وليس على أساس التمثيل الجغرافي كما كان متبعاً سابقاً، وغدا الأعضاء في المجالس واللجان يعملون بتفرغ كامل وليس بعمل جزئي.

مرحلة معايير الإبلاغ المالي الدولية من عام 2002 لغاية 2024	بدأت هذه المرحلة في العام 2002، وفي هذه المرحلة تم تغيير تسمية "المعايير المحاسبية الدولية" إلى "معايير الإبلاغ المالي الدولية"، وان المعايير المحاسبية الدولية ستبقى سارية المفعول لحين تعديلها أو سحبها من الاستعمال وقد صدرت لحد الآن ثمانية عشر معيار من معايير الإبلاغ المالي الدولية.
---	---

المصدر: (المهداوي، 2007: 136) بتصرف

ثالثاً:- مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB

في ظل عولمة أسواق رأس المال العالمية، والتعقيد المتزايد لمعاملات الأعمال والضغط المتزايد من أجل مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية المتناغمة دولياً، وبعد حوالي 25 عاماً من البدء في تطوير المعايير، ظهرت الحاجة إلى تغيير هيكل اللجنة (أمال، 2019: 31). حاولت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC جاهدة لإصلاح وضع المعايير من خلال تشكيل فريق عمل استراتيجي في عام 1997 للنظر فيما إذا كانت هناك حاجة إلى تغييرات في هيكلها، حيث نشر فريق العمل ورقة لتشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية للمستقبل في نهاية عام 1998، وكانت المقترحات بحاجة إلى موافقة المجلس (بأغلبية ثلاث أرباع) ومن قبل الهيئات الأعضاء في لجنة معايير المحاسبة الدولية (أغلبية بسيطة) (Nobes & Parker، 2020، 107)

الجدول (2) الجدول الزمني لتاريخ مجلس المعايير المحاسبية الدولي

1966	مقترح لإنشاء فريق دراسة دولي يتألف من معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز.
1967	في شباط ، تم انشاء فريق دراسة دولي للمحاسبين
1973	في حزيران ، تم تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)
2000-1973	بين هذه السنوات ، أصدرت IASC سلسلة من المعايير المعروفة باسم معايير المحاسبة الدولية
1989	نشر اول اطار مفاهيمي (نظري) دولي
1993-1989	مراجعة المعايير لتحقيق قدر أكبر من قابلية المقارنة للقوائم المالية (تخفيض الخيارات)
1994	المنظمة الدولية للبورصات العالمية IOSCO ترفض معايير IAS على اساس اعتبارها تقييدية (ملزمة) للغاية.
1995	لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC تنشئ برنامج عمل مشترك مع IOSCO بهدف تطوير مجموعة شاملة من معايير المحاسبة الدولية
1997	إنشاء لجنة تفسير دائمة للنظر في القضايا المحاسبية المثيرة للجدل
2000	تم الاعتراف بمعايير المحاسبة الدولية في أسواق الأوراق المالية حول العالم

2001	لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC أصبحت مجلس معايير المحاسبة الدولي IASB ، تسمية المعايير المحاسبية الدولية المستقبلية بمسمى معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS
2002	اتفاق IASB و FASB على برنامج مشترك لتحسين معاييرهما وتقاربهما .
2005	اكتسب مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB شرعية ومكانة أكبر عندما قرر الاتحاد الأوروبي أن يطلب من جميع الشركات المدرجة إعداد حسابات موحدة على أساس معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) .
2006	تتبنى الصين معايير محاسبية تتفق إلى حد كبير مع معايير الإبلاغ المالي الدولية.
2007	تضع البرازيل وكندا وتشيلي وكوريا أجندة لتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية. أكثر من 100 دولة تتطلب أو تسمح بتطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي.
2009	G20 يدعم المسيرين عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية ويدعون إلى الإسراع في اعتماد معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS .
2011	كندا بدأت في تطبيق معايير الإبلاغ المالية الدولية.
2012	بدأت الأرجنتين ، المكسيك ، روسيا بتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية .
2013	إنشاء المنتدى الاستشاري لمعدي معايير المحاسبة .
2015	المفوضية الأوروبية تقوم بنشر تقييم إيجابي بعد 10 سنوات من استعمال معايير الإبلاغ المالي الدولية في أوروبا. تم نشر استنتاجات مماثلة من قبل كندا وكوريا وأستراليا.
2018	IFRS مفروضة أو مصرح بها في 144 من 166 دولة، ما يمثل نسبة 98.8% من الناتج المحلي الإجمالي العالمي .

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على (Larson,2004:89) (Cellucci) ،2010:16، (دواق ، 2020 : 63) .

رابعاً:- أهمية المعايير المحاسبية ولإبلاغ المالي الدولية والحاجة لتعزيز قابلية المحاسبين للفهم

وتتجلى أهمية المعايير المحاسبية من خلال (المشهداني ونجم،2009: 6) و(عبد القادر،2013: 93) (بتصرف):

- 1- تحديد وقياس الأحداث المالية للوحدة الاقتصادية، وهذا يتطلب استعمال ادوات رصد المعلومات وربط النظام المحاسبي المعتمد بالمفاهيم واجراءات القياس.
- 2- تحديد الأسلوب أو الطريقة المناسبة المسموح بها للقياس، حيث نلاحظ أن وجود عدة طرق للقياس تتناسب مع طبيعة الاحداث والبيئة الخاصة بالوحدة الاقتصادية سيعزز قابلية فهم المحاسب في تفسير اسباب تباين هذه الاساليب وبالاتي الفهم العميق لكل منها وشروط استعماله.
- 3- إيصال نتائج القياس إلى المستخدمين والمستفيدين من الكشوفات المالية، وهذا يتطلب من المحاسب أن يهتم بالإبلاغ عن المعلومات وفق نظام عرض يرتبط بالتفسير ويساعد على التنبؤ.

- 4- اعتمادا على الفقرات الثلاثة أعلاه فإن المعايير تسهم في تضيق الاختلافات في المعالجات المحاسبية المستخدمة.
- 5- التغلب على سوء استعمال الحكم الشخصي في القياس، وهنا لابد من فتح نافذة المناقشة مع المدققين خلال السنة بالإضافة إلى الجهات المهنية للتأكد من مصداقية الحكم الشخصي.
- 6- تؤمن للمحاسب القانوني القواعد والإرشادات التي يستند إليها في إنجاز عمله وتمكنه من بذل العناية المهنية والاستقلالية في إعداد تقرير التدقيق واختبار صحة وعدالة التقارير المالية للوحدة الاقتصادية، وهذا الارتباط بين الاجراءات المحاسبية والرقابية يتطلب توسيع الفهم للمحاسبين باتجاه الفهم لإجراءات التدقيق.
- 7- تؤمن المعايير المحاسبية إفصاحا مفيدا لكل من حملة الأسهم وأصحاب المصلحة الآخرين إذ إن هناك العديد من الجهات المستفيدة من المعلومات التي تفصح عنها التقارير المالية للوحدات الاقتصادية، وهذا يتطلب زيادة مجال الفهم للمحاسبين ليس فقط حول المعايير بل حول اهداف متخذي القرارات.
- 8- كذلك تؤمن المعايير المحاسبية نمطا من الاتساق والمقارنة وتوفر إطار عمل لإعداد التقارير المالية الشفافة للشركات المساهمة ولاسيما الشركات المدرجة في الأسواق المالية حيث تعد مثل هذه المعايير كما يشير البعض أساسية لتحقيق الكفاءة الاقتصادية والاستقرار المالي لتلك الأسواق. (من خلال التواجد للمعلومات في سوق رأس مال سيتم تعزيز الفهم للمحاسبين وتوسيعه)

ولتحقق المعايير الأهمية المرجوة منها يجب أن تتوفر فيها مجموعة من الخصائص كما موضحة في الجدول الآتي:

الجدول (3) تحليل خصائص المعايير المحاسبية الدولية في ضوء قابلية الفهم للمحاسبين

الخصائص	التفاصيل	قابلية الفهم
الاتساق المنطقي مع عناصر الإطار الفكري المحاسبي	فالمعايير يجب أن تكون متسقة منطقيا من الناحية الداخلية (أي عدم وجود تناقض أو تعارض بين معيار محاسبي وآخر) والخارجية مع عناصر البناء الفكري المحاسبي، من أهداف ومفاهيم وفروض ومبادئ محاسبية متعارف عليها دوليا، على اعتبار أن المعايير هي أدوات التطبيق العملي للمبادئ المحاسبية .	كلما زادت مبررات التماسك بين الاجراءات والاطار الفكري كلما تعززت قابلية الفهم
الملائمة	باعتبار أن المعايير تعد من أهم أدوات التطبيق العالمي، لذا يجب مراعاة كافة الظروف البيئية المحيطة عند إعدادها، بحيث تكون ملائمة لواقع التطبيق العملي، وهذا يتطلب المواءمة بين متطلبات الفكر المحاسبي ومتطلبات التطبيق. وعلى واضعي المعايير المحاسبية خاصة على المستوى العالمي ان يأخذوا أوسع مدى للملائمة بنظر الاعتبار لكي يلبوا رغبة جميع الاطراف المستفيدة المستخدمة للمعلومة او التي من المتوقع ان تستخدمها ،وان يتم مراجعة نوعية المعلومات وملائمتها باستمرار استجابة للظروف البيئية التي تتغير باستمرار.	التبرير للممارسات عمليا ، الملائمة بين المعايير والواقع العملي يعزز الفهم للمحاسبين وتزداد درجة الفهم مع توسيع حاجات المستخدمين وتلبيتها من خلال المحاسبين

فتح نافذة التطوير والتغيير يعزز قدرة المحاسب على الفهم وفقاً للمتغيرات البيئية .	بسبب عدم ثبات الظروف البيئية وتغيرها ومن وقت لآخر ومن مكان لآخر فالمعايير المحاسبية الدولية يجب أن تكون مرنة، بحيث تكون عملية إعدادها وتطويرها عملية مستمرة وقابلة للتجديد والإضافة ، وسيحاول IASB مراجعة تلك المعايير في المستقبل اعتماداً على مواضيع ستقر مستقبلاً لهذا الغرض ،كما ان الابلأغ المالي لا يعد ثابت وهو يتغير بمرور الوقت حيث ان معايير الابلأغ المالي سيتم صياغتها وفقاً لتلك التغيرات في البيئة الاقتصادية وتطبيقات الاعمال.	المرونة
العمومية تزيد من قدرة المعلومة على الفهم	يجب ان لا يتم التحيز تجاه بلوغ هدف محدد مقدم لمصلحة طرف معين ، ومن الضروري أن تكون المعايير IAS / IFRS تحمل صفة العمومية لتكون قابلية التطبيق لكل اقتصاديات العالم . فالمعايير يجب أن تكون خالية من التحيز وإلا لن تكون هناك قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها وسوف يفقد المستخدمون الثقة في تلك القوائم ، مما يؤدي إلى عدم استعمال المعلومات التي تتضمنها .	الحيادية
مشاركة الجهات المنفذة في صياغة المعايير وخاصة المجالس المحلية يعزز صياغة المعيار لكي يكون قابل للفهم محاسبياً ويرتبط بنشرات ارشادية توضح نواحي التطبيق	يجب أن تكون المعايير المحاسبية مفهومة من قبل المستخدمين، ويتم ذلك عن طريق أخذ رأي الجهات المستفيدة عند إعدادها، وأن يكون لها نشرات تفسيرية وادلة ارشادية توضح نواحي تطبيقها بشكل موضوعي.	الوضوح
كلما ارتفعت درجة التماسك مع الاعراف والقواعد السائدة كانت المعايير مفهومة أكثر .	يجب أن تكون المعايير المحاسبية الدولية نابعة من الواقع وتتلاءم مع الظروف البيئية التي يجب أن تطبق فيها، وكما تكون متلائمة مع الأعراف والقواعد المحاسبية السائدة .	الواقعية
تحديد علاقة المعلومة بنوع القرار يرتبط بالفهم الاوسع للمعالجات المطلوبة .	بحيث يتم صياغتها في ضوء أهداف المحاسبة المالية، والتي من أهمها توفير بيانات ومعلومات مفيدة لمتخذي القرارات	الانسجام مع أهداف المحاسبة المالية
تستند عملية الفهم إلى التبسيط والاهمية النسبية ولذلك تنتج المعايير وفقاً لذلك .	يجب أن تتصف بالاقتصادية بمعنى ألا يترتب على تطبيق المعيار المحاسبى تكاليف لا تتناسب مع العائد المتوقع .	الاقتصادية

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على (عبدالحليم، 2007: 182)، (دواق، 2020: 61)

خامساً: - قابلية الفهم كمدخل لتفسير الظواهر في إطار منتجي المعلومات ومستعملها

1- قابلية فهم المحاسبين لمعايير الإبلاغ المالي الدولية: ان الحاجة إلى معرفة المزيد حول كيفية إدراك أصحاب المصلحة لأي نظام إبلاغ مالي جديد، حدد (Fontes) العوامل التي تؤثر على تصورات الافراد (قابلية الفهم) عند تبني النموذج القائم على معايير الإبلاغ المالي الدولية كعملية معقدة ومتطورة وهي (العوامل الفردية ، العوامل الفنية ،العوامل الظرفية) (Fontes et al)،(2: 2016 . حيث سيتم مناقشة تلك العوامل بالتفصيل من أجل معرفة تأثيرها على قابلية الفهم.

أ- **العوامل الفردية :** ان العوامل الفردية تؤثر على نجاح التغيير ، تضم كل وحدة اقتصادية مجموعة متنوعة من الأفراد المختلفين، إذ ان الافراد الذين لديهم تصرفات وخصائص شخصية مختلفة لهم القدرة على التأثير في المواقف والسلوك (Schneider)،(1987:443).

ويرى Yang أن الشخصية هي الحركة داخل النظام العقلي والجسدي للإنسان التي تحدد قدرتها الفريدة على التكيف مع البيئة (Yang)،(2011:233 ، وأن العوامل البشرية تؤثر على نجاح التغيير فيمكن تفسير الطريقة التي يدرك فيها الافراد من خلال عدة خصائص هي (Rafferty et al)،(122: 2013 : العمر ، ومستوى التعليم والخبرة ، والالتزام بقيم المحاسبة التقليدية ، والاستعداد للتغيير . سيتم مناقشة هذه الخصائص بالتفصيل والتي يمكن ان تؤثر على قابلية الفهم.

- **العمر:** أن الافراد الأكبر سناً أكثر عرضه للتقاعد، يمكن أن يكون التقادم نتيجة لتدهور المهارات الحالية أو الفشل في اكتساب مهارات جديدة لمتطلبات العمل المتغيرة، وقد لا يكون لدى الافراد الأكبر سناً فرصة كافية لاكتساب مهارات جديدة ضرورية لتلبية متطلبات العمل المتغيرة (Gist et al)،(1988:257).

- **مستوى التعلم:** قد يواجه المحاسبين والمدققين صعوبات في تبني المعايير المحاسبية الدولية بسبب عدم فهمهم لها وضعف ثقافتهم المهنية . والمعايير والممارسات المحاسبية المتطورة ستكون عديمة الفائدة إذا أسيء فهمها وأسيء استعمالها (Choi&Meek)،(2008:38) .

- **الالتزام بقيم المحاسبة التقليدية:** غالباً ما تطبق البلدان انظمة محاسبية محلية، حيث يمتلك اغلب المحاسبين الروبا والمهارة في فهم الية تنفيذ مقومات ومتطلبات النظام المحاسبي الحالي، وان التحول إلى اي نظام إبلاغ مالي جديد (معايير الإبلاغ المالي الدولية) من المحتمل ان يكون مصدر قلق للمحاسبين نتيجة عدم الاتساق او انشغال المحاسب ذهنياً بموضوعين او فكرين يحتلان نفس الاهمية، الا انها متناقضان في طبيعتهما، وهذا ما يطلق عليه بالتنافر المعرفي. حيث عرف festinger رابعاً – **الاستعداد للتغيير:** التغيير هو عملية ادخال تحسين او تطوير على انظمة الوحدة الاقتصادية بحيث تكون مختلفة عن وضعها الحالي وتتمكن من تحقيق اهدافها بشكل أفضل، وكذلك يعتبر عملية تحويل سلوكيات الأفراد، وردود أفعالهم، وتفاعلاتهم للانتقال من الوضع الحالي للوحدة الاقتصادية إلى الوضع المنشود مستقبلاً (تعليق وزكي، 2015: 555). أن التغيير أمر محتوم، إذ لا يمكن لشئ أن يبقى على حاله من دون تغيير، إذ أن أية وحدة اقتصادية تفرض البيئة عليها التغيير سواء أكان أيديولوجياً أو اقتصادياً أم اجتماعياً، وللتغيير ثلاث ابعاد والتي تساهم في عملية التغيير وهي البعد النفسي، البعد العقلاني، والبعد السلوكي (عائشة والحاجرة، 2018: 135)، حيث حدد كل من (Armenakis & Harris)،(2002:170 و (Armenakis et al)،(2007:488) خمسة معتقدات أساسية لاستعداد الفرد للتغيير والموضحة أدناه في الجدول الآتي :

الجدول (4) المعتقدات الأساسية الخمسة لاستعداد الفرد للتغيير

المعتقدات الأساسية للاستعداد للتغيير	التفاصيل
التناقض	تكون مشاعر الفرد تجاه التغيير إما إيجابية (الاستعداد والدعم للتغيير) أو سلبية (المقاومة للتغيير) ، يعالج التناقض المشاعر المتعلقة بما إذا كان التغيير مطلوباً ويتم إثباته عادةً من خلال توضيح كيفية اختلاف الأداء الحالي للوحدة الاقتصادية عن بعض الحالات المرغوبة ، و من أجل تحفيز الأفراد على التغيير ، يجب أن يؤمنوا بأن هناك شيئاً ما خطأ وأن شيئاً ما يحتاج إلى التغيير .
الفعالية	تشير الفعالية إلى المشاعر المتعلقة بالثقة في قدرة الفرد على النجاح، سيكون لدى الأفراد دافع فقط لمحاولة التغيير إلى الحد الذي يتقن فيه بأنهم قادرين على النجاح، أن الأفراد عادة يتجنبون الأنشطة التي يعتقدون أنها تتجاوز قدراتهم على التكيف. في المقابل، يتولى الأفراد ويؤدون تلك التي يرون أنهم قادرين عليها. وبالتالي، يجب أن يعتقد الأفراد أنهم قادرين على تنفيذ السلوكيات الجديدة التي تتطلبها مبادرة التغيير. خلاف ذلك ، قد تكون نتيجة مبادرة التغيير أقل من المتوقع.
الملاءمة	تعد ملاءمة التغيير أمراً مهماً لأن الأفراد قد يشعرون بالحاجة إلى شكل من أشكال التغيير ولكن قد يختلفون مع التغيير المقترح ، وان مقاومتهم للتغيير من المحتمل أن تكون مفيدة لأنها تستند إلى خلاف حول ملاءمة تغيير معين. إذا لم تستطع رسالة التغيير إقناع الآخرين بمدى ملاءمة التغيير ، فيجب بذل جهد لإعادة النظر في مدى ملاءمة التغيير.
الدعم الرئيس	الدعم الرئيسي - اعتقاد الفرد بأن الوحدة الاقتصادية التي يعمل بها ستوفر دعماً ملموساً للتغيير في شكل موارد ومعلومات، يساهم هذا الاعتقاد في إحساس الفرد بالفعالية فيما يتعلق بقدرته على تنفيذ التغيير .
التكافؤ الشخصي	تقييم الفرد لمزايا أو تكاليف التغيير في وظيفته ودوره. إذا كان الفرد لا يعتقد أن التغيير له فوائد ، فمن غير المحتمل أن يكون لديه تقييم إيجابي شامل لاستعداده للتغيير، وبالتالي ، إذا تم تهديد المصلحة الذاتية للفرد ، من المحتمل أن تتم مقاومة التغيير المقترح .

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على

(Armenakis & Harris, 2002:170) و (Armenakis et al, 2007:488)

ويرى الباحث من خلال الجدول أعلاه ومن وجهة نظر محاسبية عند الاستعداد للتغيير في ما يخص اعتماد المعايير الدولية للإبلاغ المالي ومن خلال المعتقد الأول (التناقض) ، ان قابلية الفهم تزداد مع تقدم العمر لكن عند تبني نظام إبلاغ مالي جديد (معايير الإبلاغ المالي الدولية) يكونوا أقل قدرة على تقبل الأفكار الجديدة من الأفراد الأصغر سنناً ولابد من أحداث نظام ممازجة فكرية بين الأجيال لخلق جودة للفهم ، قد تكون مشاعر الفرد (المحاسب) تجاه التغيير ايجابية ، من خلال هدف مجلس معايير المحاسبة الدولي (IASB) هو ، لأجل الصالح العام تطوير مجموعة من معايير المحاسبة

العالمية ذات الجودة العالية والقابلة للفهم والتطبيق ، والتي تتطلب معلومات ذات جودة عالية وشفافة وقابلة للمقارنة في القوائم المالية والتقارير المالية الأخرى لمساعدة المشاركين في أسواق رأس المال العالمية في اتخاذ قرارات اقتصادية

2- العوامل الفنية

- **التعقيد:** إن هيكل المعايير وتعقيدها يؤثران ، إلى حد كبير ، وبطريقة عكسية ، على اعتمادها وتنفيذها (Wong) ، (2004:13) . أشارت (SEC) في البيان المفاهيمي الصادر في فبراير عام 2000 إلى أن المعايير المحاسبية يجب أن تكون عالية الجودة ومدعومة ببنية تحتية تضمن تفسير المعايير وتطبيقها بدقة ، اعتقدت (SEC) أن البنية التحتية لا تزال بحاجة إلى التنفيذ ، وشددت على أن جودة المعايير تختلف عن جودة التنفيذ وأن كلا العاملين ضروري للحصول على تقارير مالية عالية الجودة (Navarro et al) ، (2010:112) .
- **تكاليف التبني:** إن قرار تبني مجموعة معايير دولية جديدة ومتطورة لن يأتي بدون تكاليف أو تحديات ، لا سيما للاقتصادات النامية والأقل تقدماً ، تتعلق بعض هذه التكاليف والتحديات بتكييف البيئة المحلية مع المتطلبات اللازمة لتطبيق وممارسة معايير الإبلاغ المالي الدولية (Nobes & Parker) ، (2008:5) .

3- العوامل الظرفية : وتشمل الاتي:

- ملائمة البيئة الوطنية: قد تشكل الاختلافات في البيئات المحلية لمختلف البلدان التي تمثلها الأنظمة الاجتماعية والاقتصادية والسياسية عقبة أمام قبول واعتماد مجموعة عالمية من معايير الإبلاغ المالي (Nobes & Parker :5) (2008) . ويرى الباحث ضرورة تفعيل عمل المعايير الخاصة بالشركات الصغيرة والمتوسطة في الدول النامية لأنها أقل من حيث الشروط والتعقيد .

- 4- **تأثير الثقافة على قابلية الفهم للمحاسبين عند تفسير المعايير الدولية وتطبيقها :** تعد قابلية المقارنة للمعلومات المالية الهدف الرئيسي لكل من مفوضية الاتحاد الأوروبي ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IFRS Foundation) ، (2018:3) ومع ذلك ، فإن اعتماد معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) بطريقة مماثلة عبر البلدان لا يضمن الفهم والتطبيق المتسقين لهذه المعايير ويرجع ذلك إلى أن تفسير القواعد أو المبادئ الواردة في معايير الإبلاغ المالي الدولية قد يكون مختلفاً عبر البلدان ، وهذا بدوره يهدد إمكانية المقارنة (Gierusz et al) ، (2019: 25) . توفر معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) لمحترفي المحاسبة المرونة في تطبيق المعايير بسبب حرية التصرف الممنوحة لهم لتفسيرها (Florou et al) ، (2017:38) .

- **عوامل لاستعمال تعبيرات عدم التأكد في معايير الإبلاغ المالي الدولية: وتتضمن الاتي:**
 - وهناك عدة عوامل لاستعمال تعبيرات عدم التأكد في معايير الإبلاغ المالي الدولية وهي كالاتي (Zhang et al) ، (2019:8) :
 - يحتاج معدو المعلومات المحاسبية الذين يستخدمون المعايير المحاسبية إلى فهم معنى تعبيرات عدم التأكد ، بما في ذلك كيفية تفسيرها ، وإذا كانت لديهم القدرة على ذلك ، كيف يتم تفسيرها رقمياً . ومن جانب آخر قد يفسر كل قارئ تعبيرات عدم التأكد بشكل مختلف ، وهذا قد يدل على ان اللغة والخصائص الشخصية يمكن أن تؤثر بشكل كبير على كيفية تفسيرها .
 - قد يكون لاستعمال تعبيرات عدم التأكد في معايير المحاسبة اثار غير مقصودة للتلاعب بالمعلومات ، وذلك بسبب ان منظمي المعايير المحاسبية لم يصدروا مقاييس رقمية موحدة ، وهذا يسهل لمعدي المعلومات المحاسبية الاستفادة من الغموض في التعبيرات لإخفاء المخاطر ونتائج الأعمال السلبية .

- أن استعمال تعبيرات عدم التأكد في معايير المحاسبة من شأنه أن يخفض كفاءة الاتصال ، وبالأتي يقلل من جودة الحكم والقرار المحاسبي .
- وبما أن الغالبية من البلدان اعتمدت معايير الإبلاغ المالي الدولية و لديها ثقافات وطنية متنوعة ، فمن المحتمل ان لا يغير اعتماد تلك المعايير تلقائيًا طريقة تفكير الناس في الدولة ، ويمكن ان تحدث الاختلافات في الأحكام المحاسبية عبر البلدان لأن الأحكام "لا تصدر من قبل الإنسان الآلي" ولكن من قبل محترفي المحاسبة ، في هذا الصدد ، لا يمكن تجاهل أهمية تأثير الثقافة الوطنية على تلك الأحكام ، لا سيما في ضوء معايير الإبلاغ المالي الدولية ، التي تم تطويرها للاستعمال في جميع أنحاء العالم (Gupta et al، 2019: 608) .

سادساً:- تقييم جودة المعلومات المحاسبية على معايير الإبلاغ المالي الدولية

- 1- **جودة المعلومات المحاسبية :** في عالم الأعمال، توجد لغة أم مشتركة بين الوحدات الاقتصادية وبغض النظر عن أهداف الوحدات، فإن كل وحدة لديها صناع قرار، خارجيون وداخليون، يحتاجون إلى المعلومات لاتخاذ القرارات ، والنوع الرئيسي من المعلومات المطلوبة هو المعلومات المحاسبية، والتي يتم تقديمها عمومًا من خلال التقارير المالية، باختصار تؤدي المعلومات المحاسبية دورًا مهمًا في عملية صنع القرار في الوحدات الاقتصادية كما تعد المعلومات المحاسبية مهمة لقرارات الاستثمار في الأسهم وكذلك في قرارات التعاقد (Alashi & Dumlu، 2015: 152) .

يمكن تعريف جودة المعلومات المحاسبية بأنها توافر مجموعة من الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية لضمان صحتها وموثوقيتها وتوفرها في الوقت المطلوب، مما يجعل المعلومات المعروضة في القوائم المالية ذات نفع للمستخدمين، ويضمن الاعتماد عليها لاتخاذ القرارات المختلفة (القضاة وآخرون ، 2022 : 95) . وكذلك تم تعريف جودة المعلومات على أنها المعيار الذي يمكن على أساسه الحكم على مدى تحقيق المعلومات المحاسبية لأهدافها كما يمكن استعمالها كأساس للمفاضلة بين الأساليب المحاسبية لغرض القياس والإفصاح المحاسبي في التقارير المالية بما يتيح إختيار أكثر المعلومات الجيدة هي تلك الأكثر إفادة في ترشيد القرارات،

يمكن القول بأن لا يوجد تعريف محدد لجودة المعلومات، حيث يختلف مفهوم الجودة باختلاف وجهات نظر منتجي ومستخدمي المعلومات، ففي حين يركز منتج المعلومات (المحاسب) على الدقة بوصفها مقياس للجودة يركز مستخدمو المعلومات على المنفعة والفاعلية والتنبؤ كمقياس لهذه الجودة مع الأخذ بنظر الاعتبار تكلفة الجودة (الساعدي وزبار ، 2013 : 7). ونظرا لاختلاف الرؤية بين معدي هذه المعلومات (المحاسبين) ومستخدميها، الأمر الذي يتطلب إيجاد حلقة وصل تسمح للمستخدمين من إدراك مغزى تلك المعلومات ومستوى جودة المعلومات المحاسبية، والتي تتمثل في "القابلية للفهم". لذا يتطلب الأخذ بعين الاعتبار بعض المتطلبات السلوكية والتي تتعلق بكل من المستخدمين للمعلومات المحاسبية من جهة والقائمين بإعداد هذه المعلومات (المحاسبين) من جهة أخرى (منصر ، 2022 : 150) .

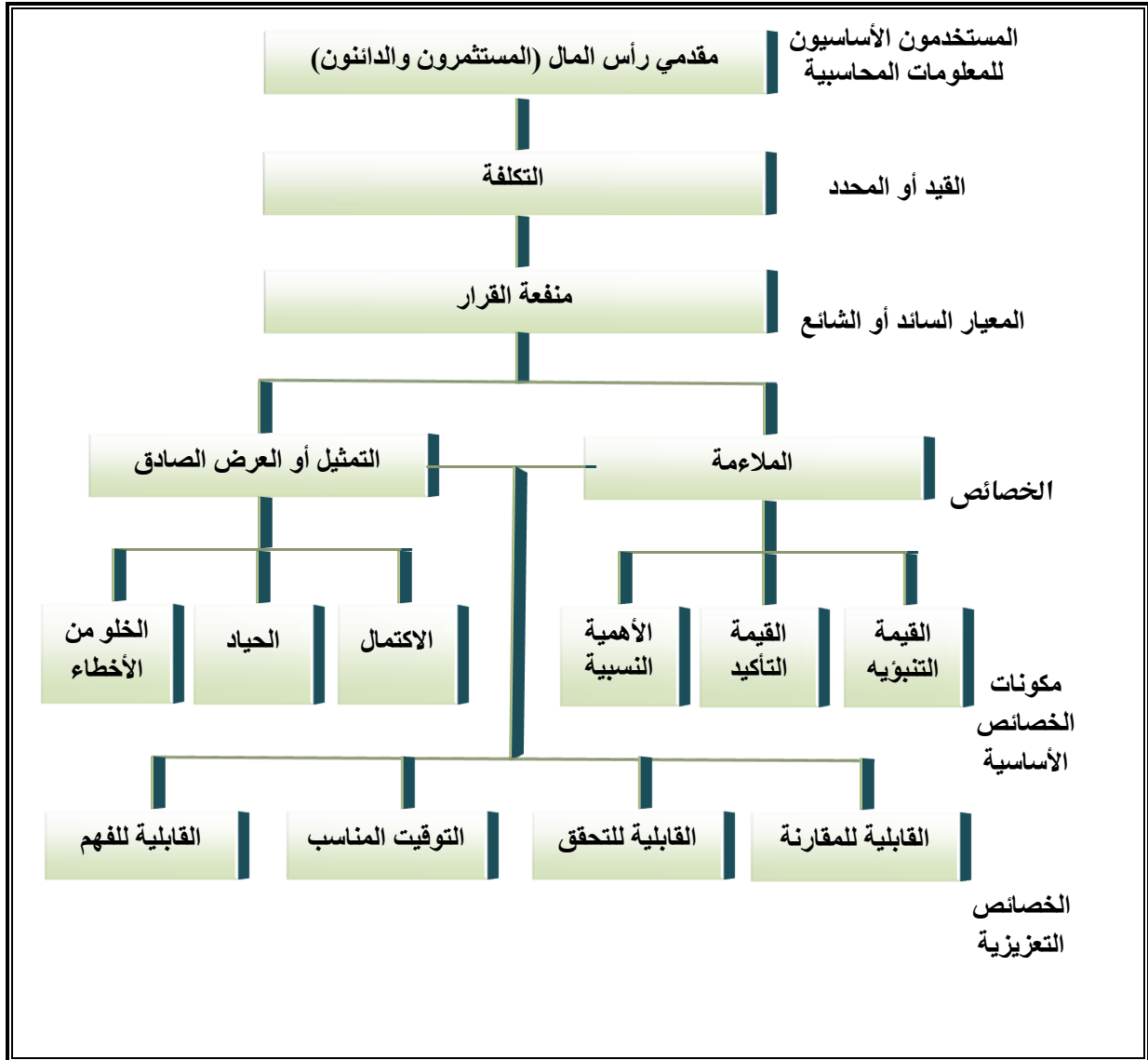
2- الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

تعد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بأنها أحد المكونات الأساسية للإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي في المستوى الثاني، وهي بمثابة جسر يربط بين أهداف التقارير المالية (المستوى الأول) من جهة ومفاهيم القياس والاعتراف (المستوى الثالث) من جهة أخرى، كما تعبر عن السمات التي يجب أن تتوفر في المعلومات المحاسبية والتي تجعل المعلومات المحاسبية ذات جودة ، وينظر إلى الخصائص النوعية كمعيار مهيم للحكم على البدائل

المحاسبية التي توفر المعلومات الأكثر إفادة لاتخاذ القرار، علاوة على ذلك تعتبر كمعايير التمييز أو مقارنة المعلومات الأكثر إفادة مع المعلومات الأقل إفادة الأغراض اتخاذ القرار (Kieso et al, 2020: 121-122).

. ويمكن التعبير عن هذه الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواردة بهذا الإطار وما يرتبط بها من قيود أو محددات بالشكل التوضيحي الآتي:

الشكل (1) تسلسل هرمي للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواردة بالإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية



Source: Kieso, Donald, Weygandt, Jerry, Warfield, Terry, "intermediate accounting", Fourth Edition, John Wiley & Sons, Inc. P123, (2020)

• الخصائص النوعية الأساسية

1- **الملائمة (Relevance)** : وتنصف المعلومات بخاصية الملاءمة عندما تساعد على إحداث تغيير في القرارات التي يتخذها المستخدمون، وتتحقق الملاءمة للمعلومات عندما يكون لها (قيمة تنبؤية) من خلال قدرتها على التنبؤ بالمستقبل،

ومن ثم القدرة على تقييم تأثير الأحداث الماضية والمستقبلية في التدفقات النقدية المستقبلية، وكذلك (قيمة تأكيدية) من خلال قدرة المعلومات على تقديم تغذية عكسية حول تأكيد أو تغيير التقييمات السابقة (محمد وآخرون ،2024: 137).

2- **التمثيل الصادق Faithful Representation**: ويعني أن تعبر المعلومات المحاسبية بصدق عن العمليات والأحداث المالية للوحدة الاقتصادية (احمد ، 2018: 94) أن التمثيل الصادق أهم صفة يجب توافرها في المعلومات المحاسبية حتى تكون ممثلة للواقع والعمليات معززة بوثائق وأحداث قد تمت فعلا بناء على تبادل حقيقي ومستندات تدل على حدوثها تؤكد دقة القيم التي ذكرت بها دون غلو أو تحريف أو تدخل للحكم الشخصي . إذ يرافق التمثيل الصادق مراحل الدورة المحاسبية كاملة، ولا يقتصر على الأرقام بل يشمل الإفصاح المحاسبي وأن يذكر فيه كافة المعلومات النوعية والكمية (الناجي وحسن ،2022: 18)

• الخصائص الثانوية للمعلومات المحاسبية

1- **قابلية المقارنة Comparability**: وتعني إمكانية إجراء المقارنة الزمنية والمكانية للقوائم المالية للوحدة الاقتصادية من فترة لأخرى (العجيل ، 2022: 1286).

2- **قابلية التحقق Verifiability**: فإن القابلية للتحقق تساعد في التأكد من أن المعلومات ذات تمثيل صادق للظواهر الاقتصادية التي تهدف إلى تمثيلها، وتعني أن المراقبين المختلفين المطلعين والمستقلين يمكن أن يتوصلوا إلى توافق في الآراء، وإن لم يكن بالضرورة اتفاق كامل (منصر ، 2022: 166).

3- **التوقيت المناسب Timeliness**: وتعني هذه الخاصية توفير المعلومات لمتخذي القرارات في الوقت المناسب وبالصورة التي تؤثر على قراراتهم (احمد ، 2018: 97).

4- **قابلية الفهم Understandability**: تكون المعلومات المحاسبية قابلة للفهم عندما يتمكن مستخدميها من الإلمام بمعناها وذلك من خلال تصنيف المعلومات وتمييزها وعرضها بشكل واضح ودقيق ولتحقيق هذا الغرض يجب أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة في مجال المحاسبة والأعمال والأنشطة الاقتصادية (محمد ، 2024: 394).

سابعاً : تحليل معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS9 الأدوات المالية في ضوء خصائص المعلومات المحاسبية ودوره في تعزيز قابلية الفهم للمحاسبين

1- خاصية الملائمة

الهدف من هذا المعيار هو وضع مبادئ الإبلاغ المالي عن الأصول المالية والالتزامات المالية الذي سيعرض معلومات ملائمة ومفيدة لمستخدمي القوائم المالية في تقييمهم المبالغ التدفقات النقدية المستقبلية للوحدة الاقتصادية، وتوقيتها وعدم تأكدها (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين ،2021: 389). تم إصدار IFRS9 بعنوان الأدوات المالية - الاعتراف والقياس كاستجابة للدروس المستفادة من الأزمة المالية العالمية حيث أوضحت مجموعة دول العشرين أن أحد أهم أسباب هذه الأزمة هو التأخر في الاعتراف بخسائر القروض حيث كان يتم الاعتراف بالخسائر حين التحقق منها وحدث خسائر ائتمانية فعلية ولكن بموجب المعيار الجديد يتم حساب مخصصات الخسائر بناء على التوقعات بحدوث تعثر أو عدم السداد لدى المقترض (عمر ،2020: 145). يعتبر نموذج الخسائر الائتمانية المتوقعة (ECL) الخاص بالمعيار الإبلاغ المالي IFRS9 نمودجا استشرافيا أكثر منه مرتبطا بالوقائع الحاضرة، حيث يتطلب من المصارف تحديث مبلغ الاعتراف بالخسائر في تاريخ كل تقرير ليس فقط عندما يكون دليل الخسارة واضحا، ولكن أيضا مع مراعاة جميع

المعلومات المتوفرة في الماضي والحاضر والمستقبل (PWC). (2017:27) يرى الباحث هذا سيعزز من خاصية الملائمة من خلال تداخل بين الدور التنبؤي والتأكيد عند استعمال نموذج الخسائر الائتمانية المتوقعة لان التقديرات تتوافر فيها خاصية الملاءمة .

2- خاصية التمثيل الصادق

يصنف معيار IFRS9 كافة الأصول المالية إلى فئتين (KMPG)، (2015:3):

- أ- أصول مالية بالقيمة العادلة، وتنقسم هذه الفئة إلى فئتين فرعيتين، أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، وأصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر.
 - ب- أصول مالية بالتكلفة المطفأة .
- من جانب آخر، يصنف المعيار الالتزامات المالية إلى فئتين بهدف تحديد الاعتراف وقياس الالتزامات في القوائم المالية إلى فئتين (حميدات، 2019: 502) :
- أ- التزامات مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة
 - ب- التزامات مالية مقاسة بالتكلفة المطفأة باستعمال طريقة الفائدة الفعالة .

يعتقد الباحث هذا سوف يعزز من خاصية التمثيل الصادق ، حيث تتحقق خاصية التمثيل الصادق من خلال تصوير الظاهرة الاقتصادية بشكل كامل وحيادي وخالي من الأخطاء .

3- قابلية المقارنة

إذ جاء المعيار المحاسبي الدولي رقم (9) ليقال من تعقيدات فئات التصنيف، ومتطلبات القياس، ويجعل نموذج التصنيف والقياس متوافقاً مع نموذج واحد للهبوط أو الانخفاض، وجاء ليحسن قابلية المقارنة (أبو يابس، 2022: 3448). يسمح هذا المعيار تصنيف الاستثمارات المالية في أدوات الملكية أي الاستثمارات في اسهم الشركات الأخرى والتي لا يتم الاحتفاظ بها للمتاجرة أي (الأسهم الاستراتيجية طويلة الأجل) ضمن فئة أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل آخر بحيث يتم تقيماً بالقيمة العادلة مع الاعتراف بفروقات التقييم ضمن حقوق الملكية وكجزء من الدخل الشامل الآخر في قائمة الدخل الشامل ، وعلية ، اذا اختارت الوحدة الاقتصادية هذه المعالجة لا تستطيع الرجوع عنها ، اي لا يسمح بإعادة تصنيف الاستثمارات في أدوات الملكية (الاسهم) من فئة أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر إلى فئة أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر (حميدات، 2019: 493) . يرى الباحث ، هذا سوف يعزز من قابلية المقارنة .

4- القابلية للتحقق

نص المعيار IFRS9 على أنه يجب على الوحدة الاقتصادية أن تثبت أصلاً أو التزاماً مالياً في قائمة مركزها المالي عندما تصبح الوحدة طرفاً في النصوص التعاقدية للأداة، على أن يتم إثبات عمليات الشراء والبيع باستعمال تاريخ التعامل أو تاريخ التسوية كأساس للاعتراف (Bakker et al)، (2017:622) . يعتقد الباحث هذا سوف يعزز من خاصية قابلية التحقق. ايضاً وفر المعيار شروط بشأن قياس الاصل المالي من أجل التوضيح عند اعداد القوائم المالية من خلال ثلاث نماذج اعمال وهي : (أ) نموذج القياس بالتكلفة المطفأة وهدفة الاحتفاظ بالأصول المالية وتحصيل التدفقات النقدية

التعاقدية المرتبطة بها ، (ب) نموذج القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وهدفة الاحتفاظ بالأصول المالية وتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية المرتبطة بها مع إمكانية بيعها في وقت لاحق ، (ج) نموذج القياس بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة وهدفة شراء الأصول المالية للاستفادة من التغيرات في القيمة ، بعبارة أخرى محفظة استثمارية للمتاجرة بها . يعتقد الباحث هذا سوف يعزز من خاصية القابلية للتحقق لأن التأكد من صحة المعلومات التي تمثل الأحداث الاقتصادية دون اخطاء جوهرية او تحيز هو جوهر القابلية للتحقق .

5- التوقيت المناسب

أن تطبيق نموذج خسائر الائتمان المتوقعة وفقا IFRS9 مقارنة بتطبيق نموذج خسائر الائتمان الفعلية وفقا IAS39 ، إذ أنه يعتمد على المعلومات الماضية والمستقبلية مما يؤدي إلى التنبؤ الدقيق بالمخاطر في الوقت المناسب (عمر ،2020:148).

6- القابلية للفهم

- من أهم الأسباب التي أدت إلى إعادة النظر في IAS39 واستبداله بمعيار IFRS9 ما يلي:(ابو دلو ،2021 : 20)
- أ- صعوبة فهم المتطلبات المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم 39 وكذلك تطبيقها وتفسيرها.
 - ب- الهدف الاستراتيجي الذي وضع في عام 2005 بين مجلس المعايير المحاسبية الدولية ومجلس معايير المحاسبة الدولية الأمريكية لتبسيط وتوحيد وتحسين التقارير المالية الخاصة بالأدوات المالية.
 - ج- تبعات الأزمة المالية في عام 2009 وقرارات مجموعة العشرين.

ثامناً : تحليل معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 الإيرادات من العقود مع الزبائن في ضوء خصائص المعلومات المحاسبية ودوره في تعزيز قابلية الفهم للمحاسبين

1- الملزمة :

يرى الباحث أن معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 قد ساعد على توفير العديد من الارشادات للتعامل مع القضايا التي من شأنها تعزيز خاصية الملزمة للمعلومات المحاسبية، على سبيل المثال يُطلب من الوحدات الاقتصادية تقدير المقابل المتغير مقدماً وإدراجه في سعر المعاملة يمكن القول إن هذا يتماشى مع الخاصية الأساسية للمعلومات المحاسبية الملزمة ، حيث أن تصوير الحجم الحقيقي للمبلغ الذي تستحقه الوحدة الاقتصادية له قيمة كبيرة لمستخدمي القوائم المالية إذ أن الإيرادات هي مدخل مهم في نماذج قراراتهم .في الحقيقة أن مبلغ المقابل قد يكون أعلى أو أقل من المبلغ المنصوص عليه صراحة في الترتيب التعاقدية، هذا قد يوفر معلومات ملائمة للمستخدمين عند إجراء تنبؤات حول مستويات الإيرادات المستقبلية .يؤكد معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 الحاجة إلى هذه المعلومات من خلال فرض ضرورة على الوحدات الاقتصادية أن تأخذ في نظر الاعتبار ممارساتها التجارية المعتادة أو السياسات المنشورة أو البيانات المحددة بالإضافة إلى الحقائق والظروف الأخرى عند تحديد ما إذا كان هناك عوض متغير يحتاج إلى تقدير (EY، 2020:149) وهذا يضمن أن جميع المعلومات ملائمة تؤخذ في نظر الاعتبار عند تحديد سعر المعاملة.

2- التمثيل الصادق

عند انعكاس متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 على خاصية التمثيل الصادق، يرى الباحث أن الفكرة الأساسية لدمج العقود هي التأكد من أن معاملة المعاملات المماثلة، لنفس الزبون أو (مع أطراف ذات علاقة بالزبون)

وبنفس الجوهر الاقتصادي، و يتم التعامل معها على انها التزام اداء واحد .سيؤدي ذلك إلى التمثيل الصادق، لأنه سيضمن مراعاة جوهر الترتيب (الجوهر الاقتصادي) بدلاً من مجرد الشروط والأحكام التعاقدية (الشكل القانوني) .يتطلب IFRS15 من الوحدات الاقتصادية قياس مدى التقدم في الوفاء الكامل بواجب الأداء ، الهدف من قياس مدى التقدم هو وصف أداء الوحدة الاقتصادية في نقل السيطرة على السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى الزبون (أي الوفاء بواجب أداء الوحدة الاقتصادية)(EY)،(2019:290) . عند استعمال طريقة المدخلات بناءً على التكاليف، يجب على الوحدات الاقتصادية استبعاد أي تكاليف لا تسهم في تقدم الوفاء بالتزام الأداء، مثل تكاليف المبالغ غير المتوقعة للمواد أو العمالة أو الموارد الأخرى المهدرة التي تم تكبدها للوفاء بالتزام الأداء (EY)، (2021:281) . يرى الباحث ان استبعاد أي تكاليف لا تساهم في تقدم الوفاء بالتزام الأداء سيعزز من خاصية التمثيل الصادق والخلو من الأخطاء؛ لان مبلغ الإيرادات المعترف به سيعكس فقط تلك الموارد التي تم انفاقها من أجل الوفاء بالتزام الأداء ونقل السيطرة على السلع والخدمات إلى الزبون وهذا سيساعد مستخدمي المعلومات المحاسبية على اتخاذ القرارات .

3- قابلية المقارنة

يتطلب معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 تحديد التزامات الاداء في العقد ، قد يكون للعديد من العقود أكثر من التزام أداء واحد ، لتحديد ما إذا كان يتعين على الوحدة الاقتصادية حساب التزامات الأداء المتعددة ، فيجب تحديد فيما إذا كان السلعة أو الخدمة متميزا في العقد فإذا كان التزام الأداء لا يعتمد بشكل كبير على الوعود الأخرى الواردة في العقد أو يرتبط بها ، فينبغي عندئذ حساب كل التزام أداء على حدة ، وعلى العكس إذا كانت كل من هذه الوعود مترابطة ومتشابكة يتم دمج هذه الوعود والإبلاغ عنها كالتزام أداء واحد ، يرى الباحث ان فصل أو دمج التزامات الاداء في العقد سيعزز قابلية المقارنة بين الوحدات الاقتصادية من خلال الارشادات التي يوفرها المعيار حول المحاسبة عن التزامات الاداء المنفصلة ، سيقيد المعيار السلطة التقديرية للمحاسبين وبالاتي زيادة قابلية المقارنة بين الوحدات الاقتصادية . يوفر معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 ارشادات محددة للمعالجة المحاسبية لتقدير المقابل المتغير والقيود المفروضة على التقدير ، اذا اوجب المعيار على الوحدات الاقتصادية أن تقدر مبلغ المقابل المتغير باستعمال أي من الطريقتين (طريقة القيمة المتوقعة ، أو طريقة المبلغ أكثر احتمالاً) وكذلك يجب على الوحدات الاقتصادية ان تطبق طريقة واحدة باتساق طوال مدة العقد ، رغم ان الاتساق مرتبط بالقابلية للمقارنة ، إلا انها مختلفان. الاتساق يشير إلى استعمال نفس الأساليب والسياسات المحاسبية دون تشوية المعلومات المحاسبية لنفس العناصر لضمان قابلية المقارنة من فترة إلى أخرى لنفس الوحدة الاقتصادية أو لنفس الفترة ولكن بالنسبة للوحدات الاقتصادية مختلفة من نفس القطاع. وتعد القابلية للمقارنة الهدف، أما الاتساق فهو يساعد على تحقيق ذلك الهدف، يرى الباحث أن تقدير المقابل باستعمال طريقة واحدة باتساق طول مدة العقد ، سيعزز قابلية المقارنة من فتره إلى أخرى لنفس الوحدة الاقتصادية أو لنفس الفترة من نفس القطاع.

4- قابلية التحقق

إن إصدار معيار IFRS 15 من الخطوات الهامة لمجلس معايير IASB في الآونة الأخيرة للتغلب على الانتقادات الموجهة لمعايير المحاسبة الدولية السابقة له، والتي من أهمها تعدد الإرشادات لإثبات الإيراد لكل حالة على حدة، وعدم وجود معالجة كافية تطبق على كافة قضايا الاعتراف بالإيراد، وكان نتاج ذلك توفير نموذج موحد يطبق على الوحدات الاقتصادية من خلال معيار IFRS 15، وبالتالي أصبح لدى المهتمين بمهنة المحاسبة والتي يتوافر لديهم المعرفة الكافية والخبرة العملية مسار محدد لتتبع اثبات المعالجة المحاسبية للإيراد في القوائم المالية خلال الفترات المالية للوحدة

الاقتصادية الواحدة أو بين عدة وحدات ، وهو ما ينعكس إيجابياً على تحسين إمكانية القابلية للتحقق بين ممارسات الاعتراف بالإيراد على مستوى الوحدات (أنور ، 2022: 426) .

5- التوقيت المناسب

أن أحد ضوابط تحديد العقد في معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 بقابلية التحصيل :يجب "أن يكون من المحتمل حصول الوحدة الاقتصادية على العوض الذي سيكون لها حق فية مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم نقلها إلى الزبون "الفقره (9-هـ) (EY)، (2019:55) ويتسق ذلك مع أحد معايير الاعتراف في المعايير السابقة ،اذ ينص معيار المحاسبة الدولي 18 الفقرات (14-د) و(20-ب) "من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة بالمعاملة إلى الوحدة الاقتصادية (Delotte)، (2014:52) ومع ذلك، فإن الاختلاف في تطبيق معيار قابلية التحصيل بموجب الممارسات السابقة كان في كثير من الأحيان على كامل السعر التعاقدية ، اما بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي 15 فإنه لا يمكن تطبيقه إلا على جزء من سعر العقد .وذلك لأن المقابل قد يكون متغيراً إذا كانت الجهة تتوي تقديم امتياز السعر للزبون. فإن السماح للوحدات الاقتصادية بتطبيق معيار التحصيل على أجزاء من سعر العقد يمكنها من حساب جزء المقابل الذي يكون مؤكداً إلى حد ما في وقت أقرب .وبالآتي، سيؤدي ذلك أيضاً إلى الاعتراف بالإيرادات في الوقت المناسب . فضلاً عن ذلك، قد يصبح توقيت الإيرادات المعترف بها أفضل في ظروف معينة بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي 15 بسبب تجزئة العقود إلى التزامات أداء متميزة .سيتم الاعتراف بالإيرادات عند استيفاء كل التزام أداء، وليس عند استيفاء العقد بأكمله (EY)، (2021:67).

6- قابلية الفهم

يشير مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB على ان متطلبات الإفصاح في المعايير السابقة غير كافية للمستخدمين لفهم الاعتراف بالإيرادات ومقارنة أداء الشركة (Coetsee et al)، (2022:6) . اما المعيار الجديد IFRS 15 قد ألزم الوحدات الاقتصادية بالمزيد من الإفصاحات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية على فهم طبيعة ومبلغ، وتوقيت، وظروف عدم التأكد المتعلقة بالإيرادات الناتجة من العقود مع الزبائن، والتدفقات النقدية الناشئة عن تلك العقود، كما يجب على الوحدة أن تفصح عن الإيرادات المعترف بها من عقودها خلال الفترة المالية بشكل منفصل عن مصادر إيراداتها الأخرى. يعتقد الباحث أن اهتمام معيار الإبلاغ المالي الدولي 15 بتوسيع متطلبات الإفصاح بشأن تفاصيل الإيرادات الناتجة عن العقود مع الزبائن خلال الفترة المالية من شأنها أن تعزز خاصية القابلية للفهم من جانب مستخدمي القوائم المالية لاتخاذ القرارات . ويفترض أن لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية مستوى معقول من المعرفة في مجال المحاسبة وفي أعمال الوحدة ونشاطاتها الاقتصادية.

تاسعاً : تحليل معيار المحاسبة الدولي IAS2 المخزون في ضوء خصائص المعلومات المحاسبية ودوره في تعزيز قابلية الفهم للمحاسبين

1- الملائمة

ان صافي القيمة القابلة للتحقق وفق متطلبات المعيار هو سعر البيع المقدر في سياق الاعمال العادية مطروحاً منه التكاليف المقدرة لأكمال المخزون والتكاليف المقدرة لإجراء عملية البيع ، أذ تستند تقديرات صافي القيمة القابلة للتحقق إلى أفضل الأدلة التي يمكن الاعتماد عليها المتاحة في وقت إجراء التقديرات (حميدات ، 2019: 616) . يعتقد الباحث هذا

سوف يعزز من خاصية ملائمة المعلومات لأن التقديرات تتوافر فيها هذه الخاصية لارتباطها بالمستقبل ومن ثم تتوافر فيها القيمة التنبؤية.

ايضاً يتطلب المعيار وفق الفقرة 33 اجراء تقييم جديد لصافي القيمة القابلة للتحقق في كل فترة لاحقة (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2021: 957). يعتقد الباحث هذا سوف يعزز من خاصية الملائمة من خلال التداخل بين الدور التنبؤي والتأكيدي، لان تتحقق الملائمة للمعلومات عندما يكون لها (قيمة تنبؤية) من خلال قدرتها على التنبؤ بالمستقبل، ومن ثم القدرة على تقييم تأثير الأحداث الماضية والمستقبلية في التدفقات النقدية المستقبلية ، وكذلك (قيمة تأكيدية) من خلال قدرة المعلومات على تقديم تغذية عكسية حول تأكيد أو تغيير التقييمات السابقة .

2- التمثيل الصادق

أن أحد اساليب قياس التكلفة وفق متطلبات المعيار الفقرة (22) طريقة التجزئة تستخدم غالباً لقياس مخزون يتألف من اعداد كبيرة من بنود تتغير بشكل سريع وذات هوامش ربح متشابهة (مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، 2016: 51). يعتقد الباحث هذا سوف يعزز من خاصية التمثيل الصادق وبالاتي تعزز شفافية وجودة المعلومات في القوائم المالية . يرى الباحث ايضاً أن طريقة التمييز المحدد ستعزز من خاصية التمثيل الصادق والتي تستخدم في الحالات التي يمكن فيها إجراء فصل مادي بين عمليات الشراء المختلفة في الوحدة الاقتصادية والتي يتم تطبيقها بنجاح في الحالات التي يتم فيها تداول عدد صغير نسبياً من البنود عالية التكلفة ويسهل التمييز بينهما.

3- القابلية للمقارنة

ان ثبات استعمال طرق تحديد تكلفة المخزون مثل طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً FIFO و المتوسط المرجح ، سيعزز من خاصية قابلية المقارنة . اما بشأن استعمال طريقة التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق ايهما اقل عند تقييم المخزون وإظهاره في قائمة المركز المالي من فترة مالية إلى أخرى. يعتقد الباحث، يمكن ان تتأثر خاصية القابلية للمقارنة من فترى لاخرى بسبب اختيار نموذج في فترة مالية واختيار نموذج آخر في مدة اخرى.

4- القابلية للتحقق

بما أن القابلية للتحقق تعني أن درجة الاتفاق والتطابق عالية في نتائج القياس بين المكلفين المختلفين بعملية القياس واستعمال نفس الوسائل وطرق القياس للأحداث الاقتصادية. يعتقد الباحث ان القياس الاولي للمخزون يشمل جميع تكاليف الشراء وتكاليف التحويل والتكاليف الأخرى التي يتم تكبدها لإيصال المخزون إلى حالته وموقعة (KMPG)، (2024:38) ، فضلاً ذلك استعمال طرق تحديد المخزون (الوارد أولاً يصرف أولاً و المتوسط المرجح) سوف يعزز من خاصية قابلية التحقق

5- قابلية الفهم

يوفر المعيار إرشادات واضحة بشأن قياس المخزون عند الاعتراف الأولي، حيث يجب قياس المخزون بتكلفة تشمل جميع التكاليف المرتبطة باقتناء المخزون وتحويله إلى حالته الحالية وموقعه، كذلك يوفر المعيار إرشادات مرنة لاختيار طرق تحديد المخزون، مثل طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً (FIFO) وطريقة المتوسط المرجح، يمكن استعمال أي من هاتين الطريقتين إذا كان المخزون له طبيعة واحدة ويستخدم لغرض واحد. ومع ذلك، لا يُسمح باستعمال طريقة الوارد آخرًا يصرف أولاً (LIFO) لأن هذه الطريقة لا تتماشى مع الانسياب الفعلي للمخزون ' يوفر المعيار إرشادات مفهومة حول الاعتراف بتكلفة المخزون كمصروف عندما يتم بيع المخزون أي الفترة التي يعترف فيها بالإيراد المتعلق به.

عاشراً : تحليل معيار المحاسبة الدولي IAS16 الممتلكات والمصانع والمعدات في ضوء خصائص المعلومات المحاسبية ودوره في تعزيز قابلية الفهم للمحاسبين

1- خاصية الملائمة

وفق متطلبات المعيار تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات بالقيمة العادلة ، ان الهدف من قياس القيمة العادلة هو تقدير السعر الذي يمكن أن تتم به معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة (KMPG)،(2024:29)، يرى الباحث ان التقديرات تتوافر فيها خاصية الملائمة لارتباطها بالمستقبل ومن ثم تتوفر فيها القيمة التنبؤية ، كما أن مقارنة التقديرات السابقة بالعمليات يضيفي القيمة التأكيدية على تلك التقديرات ، كذلك يتطلب ايضاً بشأن القياس اللاحق اتباع احدى النموذجين كسياسة للوحدة الاقتصادية اما نموذج التكلفة او إعادة التقييم ، يعتقد الباحث سيعزز من خاصية الملائمة لان الملائمة ترتبط بالحدثة والقدرة على المفاضلة بين البدائل عند اتخاذ القرارات المختلفة . أن الفقرة 34 من المعيار تتطلب من الوحدة الاقتصادية تحديد مدى تكرار عملية اعادة التقييم للأصول الثابتة وعادة ما تكون اعادة التقييم سنوية في حال تعرض الأصول لتغيرات مهمة وسريعة في قيمتها العادلة (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، 2021 : 1044) ، يعتقد الباحث هذا سوف يعزز من خاصية الملائمة لان تتحقق الملائمة عندما يكون لها قيمة تنبؤية . اما الفقرة 67 من المعيار تتطلب من الوحدة الغاء الاعتراف بالقيمة المسجلة (الدفترية) للأصل عندما لا تتوقع تحقق منافع مستقبلية من استعماله (مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، 2016 : 140)، يعتقد الباحث هذا سوف يعزز من خاصية ملائمة المعلومات من خلال قدرتها على التنبؤ في المستقبل

2- خاصية التمثيل الصادق

عندما يتم استبدال اجزاء رئيسية من الأصل مع نفس النوع والمقدرة على القيام بنفس المهام يتطلب المعيار وفق الفقرة 70 شطب قيمة الجزء المستبدل والاستهلاك المتراكم واطافة قيمة الجزء المستبدل على أنه تكلفة الموجود بشرط توفر القيمة الدفترية للأجزاء المستبدلة (IFRS Foundation)، (2020:17) يعتقد الباحث هذا سيعزز من خاصية التمثيل الصادق وبالاتي تحسين جودة المعلومات المحاسبية. من جانب اخر تنص الفقرة 58 من المعيار، تُعد الاراضي والمباني أصليين قابلين للانفصال وتتم المحاسبة عنهما بشكل منفصل حتى إذا تم اقتناؤهما معاً لأن الاراضي ليس لها عمر انتاجي محدد ولا يتم استهلاكها أما المباني فلها عمر إنتاجي محدود وتعد اصول قابلة للاستهلاك (مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، 2016 : 139)، يعتقد الباحث هذا سيعزز من خاصية التمثيل الصادق. فضلاً عن ذلك، يتطلب المعيار بشأن المحاسبة عن الاستهلاك من الوحدة، يجب أن تعكس طريقة الاستهلاك المستخدمة النمط الذي يتوقع أن تستهلك به الوحدة الاقتصادية المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل (AASB)، (2019:12) . يعتقد الباحث هذا سيعزز من خاصية التمثيل الصادق.

3- قابلية المقارنة

يتطلب المعيار، بشأن القياس اللاحق، يجب على الوحدة الاقتصادية اختيار إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم كسياسة محاسبية لها، ويجب عليها تطبيق تلك السياسة على كل فئة بأكملها من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات (ميرزا، 2011 : 116). يعتقد الباحث هذا سوف يعزز من خاصية القابلية للمقارنة عندما تختار الوحدة سياسة واحدة من مدة لأخرى. من جانب اخر عند اختيار طرق الاستهلاك (طريقة القسط الثابت، طريقة القسط المتناقص، طريقة وحدات

الانتاج) يتطلب المعيار الفقرة 62 ان تختار الوحدة الاقتصادية الطريقة التي تعكس إلى أبعد حد النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية الكامنة في الاصل، عند اختيار أحد الطرق على الوحدة ان تطبق بشكل ثابت من فترة إلى أخرى ما لم يوجد تغير في النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية ويجب الافصاح عنها (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2021: 1049). يعتقد الباحث هذا سيعزز من خاصية القابلية للمقارنة.

4- قابلية التحقق

بما أن القابلية للتحقق تساعد في التأكد من أن المعلومات ذات تمثيل صادق للظواهر الاقتصادية التي تهدف لتمثيلها، يتطلب المعيار بشأن القياس الأولي، يجب على الوحدة الاقتصادية قياس كل بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات على انها اصل اذا كان من الممكن قياس تكلفة البند بطريقة يمكن الاعتماد عليها (KMPG)، (2024:28). يعتقد الباحث أن التأكد من صحة المعلومات التي تمثل الاحداث الاقتصادية دون اخطاء جوهرية أو تحيز هو جوهر القابلية للتحقق.

5- التوقيت المناسب

وفق متطلبات المعيار يبدأ استهلاك الاصل عندما يكون متاحاً للاستعمال بالطريقة التي تتوافق والمنافع التي يتم الحصول عليها من الاصل . ويتم ايقاف احتساب الاستهلاك عند إلغاء الاعتراف بالأصل (بيعه أو التخلي عنه كخردة) أو تصنيفه على أنه محتفظ به للبيع أيها اسبق وفق متطلبات معيار الابلاغ المالي الدولي IFRS5 الاصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة (ميرزا، 2011: 117). يعتقد الباحث هذا سوف يعزز من خاصية التوقيت المناسب .

6- قابلية الفهم

يوفر المعيار إرشادات واضحة بشأن الاعتراف بكل بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات كأصل إذا كان من المتوقع أن تستفيد الوحدة الاقتصادية من المنافع الاقتصادية المستقبلية المتعلقة بالأصل، وإذا كان من الممكن قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق. أيضا يوفر إرشادات مفهومة بشأن القياس الأولي لكل بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات عند الاعتراف بها لأول مرة، حيث يتم تسجيلها بالتكلفة التي تشمل سعر الشراء وجميع التكاليف المباشرة اللازمة لجعل الأصل صالحاً للاستعمال. وكذلك يوفر المعيار إرشادات مرنة للقياس اللاحق، حيث يمكن للوحدة الاقتصادية اختيار إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم لقياس الأصول. عند اختيار نموذج التكلفة، يتم قياس الأصل بتكلفته ناقصاً أي استهلاك متراكم وأي انخفاض في القيمة. وعند اختيار نموذج إعادة التقييم، يتم قياس الأصل بالقيمة العادلة في تاريخ إعادة التقييم، ناقصاً أي استهلاك متراكم وأي انخفاض في القيمة. يعتقد الباحث ان الارشادات التي يوفرها المعيار ستعزز من قابلية لمنتج المعلومة ومستخدميها .

المبحث الثالث : الدراسة التطبيقية

اولاً:- الإحصاء الوصفي لأفراد العينة واختبارات ثبات وصدق الاستبانة

لغرض اختبار فرضيات البحث تم الاعتماد على استمارة استبيان وقد تكونت من محورين: - تضمن المحور الأول منها اثنان وعشرون سؤالاً مخصصة لقياس تحليل معايير الابلاغ المالي الدولية، والمحور الثاني تضمن خمسة عشر سؤالاً مخصصة لقياس جودة المعلومات المحاسبية.

وقد استعمل للتعبير عن جمل الأبعاد الخمسة مقياس ليكرث الخماسي والذي تتراوح القياسات فيه بين نقطة واحدة بمضمون لا اتفق بشدة وبين خمس نقاط بمضمون اتفق بشدة وكما مبين بالجدول الاتي: -

الجدول (5) درجات مقياس ليكرت الخماسي

الاستجابة	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1
الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي = (مجموع اقيام الاستجابات أعلاه) / عدد فئات المقياس الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي = $5 / (1+2+3+4+5) = 3$ درجة					

الجدول: من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج تحليل برنامج (SPSS)

إذ تم اختبار ثبات المقياس من خلال حساب معاملات كرونباخ الفا من خلال الاستعانة ببرنامج SPSS

الجدول (6) معاملات كرونباخ الفا Cronbach's Alpha لاختبار ثبات الاستبيان

رقم المحور	اسم المحور	معامل كرونباخ الفا
الاول	تحليل معايير الابلاغ المالي الدولية	93%
الثاني	قابلية الفهم للمحاسبين	94%

المصدر: الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج تحليل برنامج (SPSS)

ويبين الجدول أعلاه ارتفاع معاملات الثبات لجميع ابعاد الاستبانة وان معامل الثبات لجميع المحاور يزيد عن 70% وهي قيم مرتفعة من الناحية الإحصائية.

كما وقام الباحث بالتأكد من الثبات من خلال احتساب معاملات الثبات بطريقة التجزئة النصفية وكانت النتائج كالآتي:-

الجدول (7) معاملات التجزئة النصفية split-half reliability لاختبار ثبات الاستبيان

رقم المحور	اسم المحور	التجزئة النصفية باستعمال معامل or Guttman Spearman-Brown
الاول	تحليل معايير الابلاغ المالي الدولية	85%
الثاني	قابلية الفهم للمحاسبين	87.1%

المصدر: الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج تحليل برنامج (SPSS)

ويبين الجدول أعلاه ارتفاع معاملات الثبات لجميع ابعاد الاستبانة وان معامل الثبات لجميع المحاور يزيد عن 70% وهي تعد قيم مرتفعة من الناحية الإحصائية.

كما وتم قياس الاتساق الداخلي بين كل بعد من ابعاد الاستبيان والاسئلة المكونة له باستعمال معامل الارتباط بيرسون وكانت النتائج وفق برنامج spss كالآتي:

• الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول

الجدول (8) الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول- تحليل معايير الإبلاغ المالي الدولية

Correlations			
N	Sig. (2-tailed)	Pearson Correlation1	Item
162	0.000	.505**	x1
162	0.000	.491**	x2
162	0.000	.550**	x3
162	0.000	.693**	x4
162	0.000	.681**	x5
162	0.000	.642**	x6
162	0.000	.557**	x7
162	0.000	.571**	x8
162	0.000	.643**	x9
162	0.000	.633**	X10
162	0.000	.536**	X11
162	0.000	.635**	X12
162	0.000	.649**	X13
162	0.000	.635**	X14

¹ تتراوح قوة معامل الارتباط Pearson Correlation بين موجب واحد وسالب واحد، والاشارة الموجبة تشير الى العلاقة الطردية، في حين ان الإشارة السالبة تشير الى العلاقة العكسية، وكلما اقتربت قيمة معامل الارتباط الى الموجب واحد او السالب واحد كان الارتباط قويا، وكلما اقتربت قيمته الى الصفر كان الارتباط ضعيفا.

162	0.000	.619**	X15
162	0.000	.721**	X16
162	0.000	.706**	X17
162	0.000	.621**	X18
162	0.000	.642**	X19
162	0.000	.703**	X20
162	0.000	.643**	X21
162	0.000	.507**	X22
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).			
*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).			

المصدر: الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج تحليل برنامج (SPSS)

وبلاحظ من الجدول أعلاه ان جميع معاملات الارتباط بين المحور الأول ككل والاسئلة المتكون منها كانت قيم مرتفعة وذات دلالة من الناحية الاحصائية اذ ان جميع قيم (2-tailed) Sig. كانت أصغر من 0.05. وجميع تلك القيم كانت قيم موجبة مما يشير إلى وجود ارتباط طردي بين كل فقرة وبين المحور الذي تنتمي له وهذا ما يعكس الاتساق الداخلي العالي بين فقرات ذلك المحور، وان كل فقرة قد ساهمت في اغناء واشباع المتغير المراد قياسه.

• الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني : قابلية الفهم للمحاسبين

• الجدول (9) الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني- قابلية الفهم للمحاسبين

Correlations			
N	Sig. (2-tailed)	Pearson Correlation	Item
162	.000	.635**	x1
162	.000	.600**	x2
162	.000	.766**	x3
162	.000	.549**	x4

162	.000	.717**	x5
162	.000	.754**	x6
162	.000	.605**	x7
162	.000	.866**	x8
162	.000	.690**	x9
162	.000	.719**	X10
162	.000	.727**	X11
162	.000	.764**	X12
162	.000	.757**	X13
162	.000	.760**	X14
162	.000	.706**	X15
162	.000	.740**	X16
162	.000	.622**	X17
162	.000	.752**	X18
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).			
*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).			

- المصدر: الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج تحليل برنامج (SPSS)
- ويلاحظ من الجدول أعلاه ان جميع معاملات الارتباط بين المحور الثاني ككل والاسئلة المتكون منها كانت قيم مرتفعة وذات دلالة من الناحية الاحصائية اذ ان جميع قيم (2-tailed) Sig. كانت أصغر من 0.05. وجميع تلك القيم كانت قيم موجبة مما يشير إلى وجود ارتباط طردي بين كل فقرة وبين المحور الذي تنتمي له وهذا ما يعكس الاتساق الداخلي العالي بين فقرات ذلك المحور، وان كل فقرة قد ساهمت في اغناء واشباع المتغير المراد قياسه.

احدى عشر: الإحصاء الوصفي لإجابات افراد العينة

وبعد التأكد من صدق وثبات المقياس قام الباحث بتوزيعه على الافراد عينة الاستبيان وفيما يلي نتائج الإحصاء الوصفي لاستجابات (الإجابات التي تم الحصول عليها):-

المحور الأول- تحليل معايير الإبلاغ المالي الدولية

تبين إن الوسط الحسابي الموزون لهذا المحور هو 4.092 وهو أكبر من الوسط الافتراضي للمقياس البال 3 درجات، وبانحراف معياري منخفض جدا بلغ 0.425 في حين بلغت درجة معامل الاختلاف 0.1044، وهذا يدل على تقارب كبير حول فقرات هذا المحور من وجهة نظر الافراد عينة الاستبيان. الملحق رقم (1)

وعلى المستوى التفصيلي لهذا المحور يتضح ان جميع فقرات هذا المحور كانت اوساطها الحسابية المحسوبة اكبر من الوسط الافتراضي للمقياس، وكانت الفقرة المتمثلة بالسؤال الثاني والمتضمن (يوفر المعيار ارشادات مفهومة عند تصنيف الاصول المالية إلى ثلاث فئات، الاصول المالية بالكلفة المطفأة والاصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر، والاصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة .) قد حققت اقل معامل اختلاف في هذا المحور بلغ 0.130 مما يعكس درجة الاتفاق العالية في إجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 259،4 وبانحراف معياري 0.552 وهذا ما يدل على ان المعيار IFRS9 يوفر ارشادات مفهومة عند تصنيف الاصول المالية إلى ثلاث فئات، الاصول المالية بالكلفة المطفأة والاصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر، والاصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة من وجهة نظر الافراد عينة الاستبيان.

في حين ان الفقرة المتمثلة بالسؤال الخامس عشر المتضمنة (يوفر المعيار ارشادات مفهومة حول الاعتراف بتكلفة المخزون كمصروف عندما يتم بيع المخزون أي الفترة التي يعترف فيها بالإيراد المتعلق به.) قد حققت أعلى معامل اختلاف بلغ 0.199 في هذا المحور وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 3.907 وبانحراف معياري 0.779 وهذا ما يدل على انه بالرغم من الافراد عينة الاستبيان يرون ان معيار المحاسبة الدولي رقم 2 يوفر ارشادات مفهومة حول الاعتراف بتكلفة المخزون كمصروف عندما يتم بيع المخزون أي الفترة التي يعترف فيها بالإيراد المتعلق به. الا ان اجماعهم على هذه الفقرة كان اقل من باقي الفقرات في هذا المحور.

المحور الثاني: قابلية الفهم للمحاسبين

تبين إن الوسط الحسابي الموزون لهذا المحور هو 4.198 وهو أكبر من الوسط الافتراضي للمقياس البالغ 3 درجات، وبانحراف معياري منخفض بلغ 0.551 في حين بلغت درجة معامل الاختلاف 0.131، وهذا يدل على ان تقارب كبير في الآراء حول فقرات هذا المحور من وجهة نظر الافراد عينة الاستبيان الملحق رقم (2).

وعلى المستوى التفصيلي لهذا البعد يتضح ان جميع فقرات هذا المحور كانت اوساطها الحسابية المحسوبة اكبر من الوسط الافتراضي للمقياس، وكانت الفقرة المتمثلة بالسؤال الثاني والمتضمن (يشترط بمن يمارس العمل المحاسبي أن يمتلك مهارات الدخول للعمل المحاسبي.) قد حققت اقل معامل اختلاف في هذا المحور بلغ 0.148 مما يعكس درجة الاتفاق العالية في إجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 370،4 وبانحراف معياري 0.649 وهذا ما يدل على انه يشترط بمن يمارس العمل المحاسبي أن يمتلك مهارات الدخول للعمل المحاسبي ان وجهة نظر الافراد عينة الاستبيان.

في حين ان الفقرة المتمثلة بالسؤال العاشر المتضمنة (يمكن أن يساعد العمر في قابلية الفهم خاصة إذا وظفت المهارات في تلبية متطلبات العمل) قد حققت أعلى معامل اختلاف بلغ 0.221 في هذا المحور وكان الوسط الحسابي لها بمقدار

4.00 وبانحراف معياري 0.885 وهذا ما يدل على انه بالرغم من الافراد عينة الاستبيان يرون انه يمكن أن يساعد العمر في قابلية الفهم خاصة إذا وظفت المهارات في تلبية متطلبات العمل، الا ان اجماعهم على هذه الفقرة كان اقل من بقية الفقرات ضمن هذا المحور.

اثنا عشر: نتائج اختبار فرضيات البحث

الفرضية " هناك تأثير ذو دلالة احصائية لتحليل معايير الابلاغ المالي في قابلية الفهم للمحاسبين".

لاختبار هذه الفرضية صيغ نموذج الانحدار الخطي الاتي:-

$$AAA = B_0 + B_1 IFRSA + \varepsilon$$

حيث:-

IFRSA = المتغير المستقل (تحليل معايير الابلاغ المالي الدولية).

AAA = المتغير التابع (قابلية الفهم للمحاسبين).

ε = اخطاء التقدير او ما تسمى بالبواقي الإحصائية.

B_0 = ثابت معادلة الانحدار والتي تمثل قيمة المتغير التابع عندما تكون قيمة المتغير المستقل مساوية للصفر.

B_1 = ميل دالة الانحدار التي تقيس تأثير المتغير المستقل في المتغير التابع.

وباستعمال البرنامج الاحصائي SPSS كانت النتائج كالآتي: -

جدول (10) ملخص نموذج اختبار الفرضية الاولى

Model Summary ^b				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.663 ^a	.440	.437	.413
IFRSA،a. Predictors: (Constant)				
b. Dependent Variable: AAA				

المصدر: من اعداد الباحث

يبين جدول ملخص النموذج أعلاه model summary ان قيمة الارتباط (R) بين المتغيرات بلغت 0.663 وهي قيمة مرتفعة القوة، وان معامل التحديد R Square بلغ 0.440 والذي يمثل القوة التفسيرية للنموذج المستخدم . اي ان

المتغير المستقل (تحليل معايير الإبلاغ المالي الدولية) تفسر ما قيمته 44% من المتغير التابع (تحليل الفهم للمحاسبين)، وان الانحراف المعياري لخطأ التقدير Std. Error of the Estimate كان 413.0 وهو رقم منخفض جداً. وكلما انخفض هذا النوع من الأخطاء كلما كان ذلك أفضل من الناحية الإحصائية.

الجدول (11) تباين اختبار الفرضية

ANOVA ^a						
Model		Sum of Squares	df ²	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	21.396	1 ³	21.396	124.952	.000 ^b
	Residual	27.226	160 ⁴	.171		
	Total	48.622	161 ⁵			
a. Dependent Variable: AAA						
b. Predictors: (Constant), IFRSA						

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج spss

يبين الجدول أعلاه التباين أعلاه anova ان قيمة F المحسوبة بلغت 124>952 وهي اكبر من قيمتها الجدولية المحسوبة وفق درجات الحرية df (160،1) والبالغة 3.84 عند مستوى دلالة 5% وان مستوى معنوية الاختبار Sig بلغت 0.000 وهي اقل من قيمة الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والمحدد سلفاً بمقدار 0.05، وهذا ما يدل على ملائمة النموذج الإحصائي المستخدم لاختبار الفرضية.

الجدول (12) معاملات دالة الانحدار للفرضية الاولى

Coefficients ^a				
Model	Unstandardized Coefficients	Standardized Coefficients	T	Sig.

df 2 تعني درجات الحرية وهي مختصر degrees of freedom وتمثل عدد القيم القابلة للتغير في حساب خاصية إحصائية ما . يعتمد حساب الخصائص الإحصائية المختلفة على مجموعة من المعلومات أو البيانات. يسمى عدد المعلومات المستقلة عن بعضها والتي تدخل في حساب خاصية إحصائية معينة.

³ تشير الى درجة الحرية الأولى والتي تساوي عدد المتغيرات المستقلة في نموذج الانحدار المستخدم في قياس الفرضية.
⁴ تشير الى درجة الحرية الثانية وتساوي مجموع درجتي الحرية مطروحا منها درجة الحرية الأولى.
⁵ تشير الى مجموع درجتي الحرية الأولى والثانية وتساوي حجم العينة مطروح منها واحد.

		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.676	.317		2.135	.034
	IFRSA	.861	.077	.663	11.178	.000
a. Dependent Variable: AAA						

المصدر : اعداد الباحث

ويبين جدول معاملات دالة الانحدار **Coefficients** ان قيمة ثابت معادلة الانحدار B_0 بلغت 0.676، وان قيمة ميل معادلة الانحدار B_1 بلغت 0.861 والتي تبين تأثير المتغير المستقل في المتغير التابع (بواسطة المعامل B)، وتشير القيمة الموجبة للمعامل B_1 إلى ان هنالك تأثير طردي بين المتغيرين المستقل والتابع او بعبارة اخرى ان اي زيادة في المتغير المستقل (تحليل معايير الابلاغ المالي الدولية) بمقدار درجة واحدة يؤدي إلى الزيادة بمقدار 86.1% في المتغير التابع (قابلية الفهم للمحاسبين) مع ثبات كل المتغيرات المستقلة الأخرى، ويلاحظ من الجدول أعلاه أيضا ان مستوى معنوية إحصائية T للمتغير المستقل بلغت 0.00 وهي اقل بكثير من الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والمحدد سلفا بمقدار 0.05 وهذا يعني ان بيانات العينة قد وفرت دليلا مقنعا على قبول فرضية البحث لثبوت الاثر احصائيا وبالاتي ان هنالك تأثيرا ذا دلالة إحصائية طردية (إيجابية) لتحليل معايير الإبلاغ المالي الدولية في قابلية الفهم للمحاسبين.

المبحث الرابع : الاستنتاجات والتوصيات

أولاً : الاستنتاجات

- 1- إن المحاسبين المؤهلين تأهيلا عاليا والمستخدمين المدربين تدريباً جيداً سوف يتكيفون بشكل أفضل عند تبني المعايير المحاسبية الدولية IAS / IFRS
- 2- إن الاختلاف في تفسير معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS في بلدان مختلفة، هذا بالتأكيد يتعارض مع الهدف الرئيسي لمجلس معايير المحاسبة الدولي IASB المتمثل في التنسيق الدولي للممارسات المحاسبية، ومن المفترض أن تنير هذه النتائج انتباه واضعي المعايير المحاسبية لتقليل تكرار هذه التعبيرات الغامضة في الإصدارات الجديدة أو المراجعة المستقبلية لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS
- 3- يعتمد تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS والحصول على معلومات مالية ذات جودة أعلى من يتولى عملية التنفيذ والتطبيق أي منتج المعلومة (المحاسب)، عندما يكون منتج المعلومة (المحاسب) قادر على تحليل وتفسير وفهم المعايير المحاسبية الدولية سيقدم معلومات محاسبية ذات جودة.
- 4- بلغت النسبة المئوية للمحاسبين الذين لديهم قدرة على فهم المعايير المحاسبية الدولية 58% للمحاسبين وبنسبة 42% من المحاسبين يحتاجون إلى دورات تطويرية لغرض فهم الابعاد في المحور الرابع.

ثانياً: التوصيات

- 1- ضرورة قيام لجنة تفسيرات معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRIC) بدوراً هاماً من أجل تقديم تعليقات مفيدة حول القضايا المحاسبية التي قد تؤدي إلى تفسيرات غير مرضية أو متناقضة ، من أجل التقليل من الغموض وعدم الاتساق في تفسير معايير الإبلاغ المالي الدولية بما في ذلك الاستهلال المكثف لتعبيرات الاحتمالية ،
- 2- ضرورة أن يضع مجلس معايير المحاسبة الدولي (IASB)، بصفته الجهاز المركزي الذي يوجه عملية التقارب ، حدوداً معقولة عند استعمال تعبيرات عدم التأكد في المعايير الدولية المفترض استعمالها في سياقات ثقافية مختلفة.
- 3- ضرورة التنسيق حول إيجاد جهة مهنية محلية تمثل ديوان الرقابة المالية الاتحادي ومجلس المهنة للإجابة عن جميع الحالات التي تتطلب التفسير ومفاتيح IASB حول أي حالة يمكن أن تكون مثار للجدل .
- 4- ضرورة اقامت ندوات وورش عمل للمحاسبين العاملين في القطاع المصرفي لتحسين مستوى الفهم لمعايير الإبلاغ المالي .

المصادر

أولاً: المصادر العربية

- 1- أمال ، تخزيني (2019) الممارسة المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي SCF والمتغيرات المحاسبية الدولية IAS/IFRS ، اطروحة مقدمة إلى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير / جامعة باتنة للحصول على درجة " دكتوراه في علوم التسيير ، الجزائر .
- 2- أنور ، محمد حسين احمد ،(2022) دراسة تحليلية للأثار المتوقعة من تطبيق معيار الايراد من العقود مع العملاء IFRS15 على جودة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية وانعكاس ذلك على قرارات المستثمرين ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، العدد الثالث
- 3- حميدات ، جمعة فلاح (2019) خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين
- 4- تعلب ، صبرين صلاح و زكي، وسيمة عمر محمد. (2015) البنية العاملة والخصائص السيوكومترية لمقياس الاستعداد للتغير وعلاقته ببعض المتغيرات الديموجرافية لدى عينة من أعضاء هيئة التدريس والهيئة المعاونة بالجامعات المصرية،مجلة علمية محكمة للبحوث التربوية والنفسية والاجتماعية، المجلد 165 ، العدد 34.
- 5- القضاة ، ليث اكرم و الهروط ، يوسف علي و عبد السلام ، احمد عثمان (2022) أثر استعمال مؤشرات الجدارة الائتمانية وفق نموذج (PRISM) في قرارات منح الائتمان :الدور المعدل لجودة المعلومات المحاسبية ،المجلة الاردنية في إدارة الاعمال ، المجلد 18، العدد 1 .
- 6- شاوشي ، كهينة (2016) إطار مقترح لأثر تطبيق المعايير الدولية في الحد من ممارسات ادارة الأرباح ، اطروحة مقدمة إلى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير / جامعة باتنة للحصول على درجة " دكتوراه في علوم التسيير ، الجزائر .
- 7- عائشة ، قاسمي والحواجرة ، كامل محمد (2018) أثر الاستعداد للتغيير التنظيمي على خدمات المؤسسات العمومية ، مجلة دراسات - العدد الاقتصادي ، مجلد 9 ، عدد 1 .
- 8- عبد الحليم ، صفوان قصي (2007) الاطار المفاهيمي المحاسبي الدولي وانعكاساته على المعايير المحاسبية الدولية ، اطروحة دكتوراه ، جامعة بغداد.

- 9- عبد القادر ،محسن بابقي (2013) المحاسبة الدولية ، مطبوعات جامعة العلوم والتكنولوجيا ، صنعاء.
- 10-محمد ، كوثر محمد عبد الحافظ و عبد الموجود ، محمود ابراهيم محمد و هلالي ، اسامة احمد جمال (2024) سلاسل الكتل كمتغير معدل لتأثير التقديرات المحاسبية في جودة المعلومات المحاسبية ، مجلة البحوث المالية والتجارية ، المجلد 25 ، العدد 2 .
- 11-محمد، أسامة أحمد عطا (2020) التنافر المعرفي وعلاقته بانفعالات التعلم والتحصيل الأكاديمي لدى طلاب الجامعة بالبحر الأحمر. مجلة كلية التربية ، جامعة عين شمس ، العدد 44 ، الجزء 3 .
- 12-المشهداني ، بشرى نجم عبدالله ونجم ،أسماء سهيل (2009) المداخل المعتمدة في صياغة المعايير المحاسبية في العراق وأهمية تفعيلها. مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد 2 ، العدد 8 .
- 13- منصر ، عبد العالي (2022) مساهمة جودة المعلومات المحاسبية في تفعيل البعد الاستراتيجي للمحاسبة ، اطروحة دكتوراة مقدمة إلى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر – بسكرة .
- 14-المهداوي ، بتول محمد (2007) اثر التحول إلى اقتصاد السوق في المحاسبة ، اطروحة دكتوراه ، الجامعة المستنصرية
- 15-الناغي ، محمود السيد و حسن ، كمال عبد السلام علي (2022) أثر التكامل بين عناصر المدخل السلوكي والمراجعة الداخلية على مستوى جودة المعلومات المحاسبية ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد 46، العدد 2

Foreign References

- 1- Armenakis، A. A.، & Harris، S. G. (2002). Crafting a change message to create transformational readiness. Journal of organizational change management..
- 2- Chand، P.، Patel، C.، & Patel، A. (2010). Interpretation and application of “new” and “complex” international financial reporting standards in Fiji: Implications for convergence of accounting standards. Advances in Accounting، 26(2)، 280-289.
- 3- Alashi، M.، & Dumlu، T. (2015). Relevancy of accounting information under IFRS at Borsa Istanbul (BIST) for manufacturing firms. Journal of Economics Finance and Accounting، 2(2).
- 4- .
- 5- Choi، F. D.، & Meek، G. K. (2008). International accounting. 6th Pearson Education.
- 6- Coetsee، D.، Mohammadali-Haji، A.، & Van Wyk، M. (2022). Revenue recognition practices in South Africa: An analysis of the decision usefulness of IFRS 15 disclosures. South African Journal of Accounting Research، 36(1)، 22-44.
- 7- Deloitte(2014). IFRS 15 — Revenue from Contracts with Customers: Part 2B – Differences vs. IAS 18 — Revenue، Deloitte Touché Tohmatsu Limited.
- 8- EY، A. I. (2019). A closer look at IFRS 15، the revenue recognition standard IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. Updated September.

- 9- EY, A. I. (2021). A closer look at IFRS 15, the revenue recognition standard IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. Updated October.
- 10-Gierusz, J., Kolesnik, K., & Gembka, S. S. (2019). The interpretation of "in context" verbal probability expressions used in international financial reporting standards: Evidence from Poland. *European Financial and Accounting Journal*, 14(1), 25-46.
- 11-Gist, M., Rosen, B., & Schwoerer, C. (1988). The influence of training method and trainee age on the acquisition of computer skills. *Personnel Psychology*, 41(2), 255-265.
- 12-Gupta, G., Salter, S. B., & Lewis, P. A. (2019). Do accounting values influence accounting actions? Evidence from India and the US. *Journal of Theoretical Accounting Research*, 15(1).
- 13-IFRS, (2018) "Conceptual Framework for Financial Reporting". March.
- 14-IFRS Foundation (2020) International Accounting Standards Board and IFRS Interpretations Committee, United Kingdom, London
- 15-IFRS Foundation, constitution, effective from 1 December 2018, retrieved 30 March 2020, from <https://www.ifrs.org/-/media/feature/about-us/legal-and-governance/constitution-docs/ifrs-foundation-constitution-2018.pdf>.
- 16-Kieso, Donald, Weygandt, Jerry, Warfield, Terry, (2020) "intermediate accounting", IFRS edition, Fourth Edition, John Wiley & Sons, Inc.
- 17-KPMG. (2021). IFRS compared to U.S. GAAP. <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2021/12/ifrs-us-gaap-2021.pdf>.
- 18-Nobes, C., Parker, R. B., & Parker, R. H. (2008). Comparative international accounting. Pearson Education.
- 19-Schneider, B. (1987). The people make the place. *Personnel psychology*, 40(3), 437-453.
- 20-Wong, P. (2004). Challenges and Successes in Implementing International Standards: Achieving Convergence to IFRSs and ISAs: The Wong Report. International Federation of Accountants (IFAC).
- 21-Zhang, Y., De Zoysa, A., & Cortese, C. (2019). Uncertainty expressions in accounting: critical issues and recommendations. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 13(4), 4-22.
- 22-Zhang, Y., De Zoysa, A., & Cortese, C. (2020). The directionality of uncertainty expressions and the foreign language effect: Context and accounting judgement. *Meditari Accountancy Research*

الملحق رقم (1)

الجدول () استجابة افراد عينة الاستبيان لفقرات محور تحليل معايير الإبلاغ المالي الدولية

الفقرات	اتفق تماما		اتفق		محايد		لا اتفق		وسط حسابي	انحراف معياري ⁶	معامل اختلاف ⁷	ترتيب الأهمية ⁸
	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار				
x1	43%	69	52%	84	6%	9	0%	0	4.370	0.589	0.135	2
x2	31%	51	63%	102	6%	9	0%	0	4.259	0.552	0.130	1
x3	26%	42	59%	96	13%	21	2%	3	4.093	0.676	0.165	9
x4	31%	51	56%	90	11%	18	2%	3	4.167	0.689	0.165	11
x5	20%	33	59%	96	20%	33	0%	0	4.000	0.640	0.160	7
x6	28%	45	56%	90	15%	24	2%	3	4.093	0.703	0.172	12

⁶ يعتبر الانحراف المعياري (Standard deviation) القيمة الأكثر استخداما من بين مقاييس التشتت لقياس مدى التبعثر الإحصائي، أي أنه يدل على مدى امتداد مجالات القيم ضمن مجموعة البيانات الإحصائية، وكلما قلت قيمة الانحراف المعياري، قل تشتت البيانات عن الوسط الحسابي، ويعكس ذلك التقارب في وجهات نظر الافراد عينة الاستبيان.

⁷ هو نسبة الانحراف المعياري إلى المتوسط، كلما قل معامل الاختلاف، قل مستوى التشتت حول المتوسط، ويعكس ذلك مستوى تشتت الاجابات الفردية عن متوسط اجابات افراد العينة

⁸ تم الاعتماد على قيمة معامل الاختلاف في ترتيب الفقرات لأنها تعكس أهمية الفقرة، وكلما كان انخفاض معامل الاختلاف كان ذلك دالا على شدة تقارب اراء الافراد عينة الاستبيان.

5	0.146	0.613	4.185	0%	0	0%	0	11%	18	59%	96	30%	48	x7
6	0.148	0.612	4.130	0%	0	0%	0	13%	21	61%	99	26%	42	x8
19	0.187	0.773	4.130	2%	3	2%	3	7%	12	59%	96	30%	48	x9
8	0.160	0.659	4.111	0%	0	0%	0	17%	27	56%	90	28%	45	x10
4	0.141	0.574	4.074	0%	0	0%	0	13%	21	67%	108	20%	33	x11
3	0.137	0.585	4.259	0%	0	2%	3	2%	3	65%	105	31%	51	x12
14	0.174	0.696	4.000	0%	0	2%	3	19%	30	57%	93	22%	36	x13
18	0.187	0.758	4.056	0%	0	4%	6	15%	24	54%	87	28%	45	x14
22	0.199	0.779	3.907	0%	0	6%	9	19%	30	56%	90	20%	33	x15
21	0.193	0.782	4.056	0%	0	4%	6	17%	27	50%	81	30%	48	x16
13	0.174	0.714	4.111	0%	0	4%	6	9%	15	59%	96	28%	45	x17
17	0.185	0.747	4.037	0%	0	2%	3	20%	33	50%	81	28%	45	x18
20	0.191	0.760	3.981	0%	0	4%	6	19%	30	54%	87	24%	39	x19
10	0.165	0.668	4.037	0%	0	2%	3	15%	24	61%	99	22%	36	x20

15	0.179	0.721	4.037	0%	0	4%	6	13%	21	59%	96	24%	39	x21
16	0.183	0.718	3.926	0%	0	4%	6	19%	30	59%	96	19%	30	x22
1	0.104	0.425	4.092	الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف وترتيب الأهمية للمحور ككل										

المصدر: الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج تحليل برنامج (SPSS)

الملحق رقم (2) الجدول () استجابة افراد عينة الاستبيان لفقرات المحور الثاني- تحليل قابلية الفهم للمحاسبين

ترتيب الأهمية	معامل اختلاف	انحراف معيارى	وسط حسابى	لا اتفق تماما		لا اتفق		محايد		اتفق		اتفق تماما		الفقرات
				نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	
3	0.161	0.700	4.352	0%	0	2%	3	7%	12	44%	72	46%	75	X1
1	0.148	0.649	4.370	0%	0	0%	0	9%	15	44%	72	46%	75	X2
6	0.172	0.763	4.426	0%	0	4%	6	6%	9	35%	57	56%	90	X3
8	0.178	0.776	4.352	0%	0	4%	6	7%	12	39%	63	50%	81	X4

2	0.155	0.673	4.352	0%	0	0%	0	11%	18	43%	69	46%	75	X5
11	0.187	0.794	4.241	0%	0	4%	6	11%	18	43%	69	43%	69	X6
12	0.188	0.800	4.259	0%	0	4%	6	11%	18	41%	66	44%	72	X7
7	0.176	0.746	4.241	0%	0	4%	6	7%	12	50%	81	39%	63	X8
5	0.171	0.733	4.278	0%	0	2%	3	11%	18	44%	72	43%	69	X9
18	0.221	0.885	4.000	0%	0	7%	12	17%	27	44%	72	31%	51	X10
4	0.165	0.707	4.278	0%	0	4%	6	4%	6	54%	87	39%	63	X11
14	0.210	0.872	4.148	0%	0	7%	12	9%	15	44%	72	39%	63	X12
15	0.211	0.860	4.074	0%	0	6%	9	17%	27	43%	69	35%	57	X13
13	0.206	0.818	3.963	0%	0	6%	9	19%	30	50%	81	26%	42	X14
16	0.213	0.838	3.926	0%	0	6%	9	22%	36	46%	75	26%	42	X15
10	0.184	0.766	4.167	0%	0	4%	6	11%	18	50%	81	35%	57	X16
17	0.214	0.863	4.037	0%	0	6%	9	19%	30	43%	69	33%	54	X17
9	0.181	0.749	4.130	0%	0	4%	6	11%	18	54%	87	31%	51	X18

3	0.131	0.551	4.198	الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف وترتيب الأهمية للمحور ككل
---	-------	-------	-------	--