

انعكاسات الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في بيئة الممارسة المحاسبية – دراسة نظرية انتقادية

نوزاد خضر سعيد^{1*} و نارين ابراهيم مصطفى السليفاني²

¹ قسم العلوم الادارية، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة زاخو، زاخو، إقليم كردستان، العراق. (Nawzad.saeed@uoz.edu.krd)

² قسم المحاسبة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة دهوك، إقليم كردستان، العراق. (Nareen.misto@uod.ac)

تاريخ الاستلام: 2024/01 تاريخ القبول: 2024/04 تاريخ النشر: 2024/08 <https://doi.org/10.26436/hjuoz.2024.12.3.1394>

المخلص:

يستهدف البحث الحالي إلى دراسة التغيرات الرئيسية في الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية لعام (2018) ومردودها الإيجابي والسلبي على بيئة الممارسة المحاسبية، وذلك في إطار فلسفي يشمل استعراض وتحليل الدراسات السابقة ذات الصلة بهذه العلاقة، إذ أستخدمت البحث المنهج الوصفي الانتقادي من خلال الإطلاع على المراجع والأبحاث والدراسات التي تخص البحث، وتحليل ما تحتويه من وجهات النظر المختلفة بخصوص التغييرات الجوهرية في الإطار المفاهيمي الجديد. وخلص الباحثان من تحليل تلك الدراسات، بأن الإطار المفاهيمي الجديد وما تتضمنه من تحديثات ساهمت بشكل جوهري في توجيه الممارسات المحاسبية بشكل الصحيح واختيار معالجات محاسبية موحدة في البيئات المختلفة، فضلاً عن إيجاد بدائل قياس ملائمة مع التغيرات والتقلبات التي تواجه تطبيقات الأعمال، الأمر الذي ترتب عليه تحسين وتعزيز محتوى جودة التقارير المالية. كما توصل الباحثان من خلال تحليل تلك الدراسات بأن الإطار المفاهيمي الجديد لم تغطي للكثير من المجالات الجديدة في بيئة الممارسة المحاسبية، فضلاً عن عدم وضوح الإرشادات في بعض المجالات الموجودة به خاصة تلك المجالات التي تتعلق بمبادئ القياس والعرض الاعتراف والسياسات المحاسبية. وذلك يمثل تحدياً لإصدار معايير تتصف بالكفاءة والفاعلية. في حين يوصي الباحثان ضرورة تقييم التغييرات المقترحة في الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي من قبل الجهات المهنية ومعدي التقارير المالية ليواكب مع التغييرات التي تحدث في بيئة الممارسة المحاسبية.

الكلمات المفتاحية: الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي، مجلس معايير المحاسبة الدولية، بيئة الممارسة المحاسبية.

1. المقدمة

تسجيلها والمحاسبة عنها، لذا فبعد ظهور الازمات المالية العالمية ، وانهيار العديد من المنظمات الاعمال الكبيرة ، أدت الى الحاجة الضرورية الى المعايير محاسبية منبثقة من إطار مفاهيمي يتألم مع حجم هذه الازمات اذ من خلاله يرتقي بالممارسات المحاسبية بهدف الوصول الى معلومات مفيدة مبنية على اسس والخصائص تكون ذات جودة عالية، مما أدى الى الحاجة الى توافق الدولي من اجل الوصول الى إطار مفاهيمي مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB و مجلس معايير المحاسبة المالية الامريكية FASB (شرويدر واخرون، 2016) ، كما يعد الإطار المفاهيمي الركيزة الأساسية أو البناء النظري لإعداد وتطوير وتعديل معايير الإبلاغ المالي الدولية، فضلاً عن ذلك يتم استخدامها من قبل الجهات الاخرى من معدي القوائم المالية لفهم وتطبيق هذه المعايير والتركيز على المعالجات والتطبيقات المحاسبية المقبولة، مما يساعد على مواجهة مشاكل ومعالجة أي قضايا التي تواجه مهنة المحاسبة في المستقبل (عارف، 2022). وفي نفس السياق يعد الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية الأساس لكل من المنفعة والكلفة التي تبين اختلافات في القيمة الاقتصادية في تشغيل اقتصاد السوق من خلال زيادة مستوى جودة المعلومة

أدت التطورات المتسارعة في بيئة الاعمال المنظمات الى زيادة الحاجة للمعلومات المالية المفيدة لمتخذي القرارات الاقتصادية، وذلك نتيجة تعدد الجهات المستفيدة من المعلومات المحاسبية، لذا ونتيجة تنامي الفكر المحاسبي في البيئة الواحدة ظهرت للوجود العديد من المعالجات المحاسبية للمفردة الواحدة والتي تستند كل واحدة منها على أساس منطقي لاستخدامها وبنفس الوقت تعطي كل واحدة منها نتائج قد تكون مختلفة عن الأخرى مما جعل من ذلك مشكلة لا بد من السعي لإيجاد الحلول المناسبة لها، لذا فمن ضروري وجود اطار مفاهيمي متكامل يحدد الطرق والأساليب التي يجب اتباعها لقياس الأحداث والعمليات التي تؤثر في القوائم المالية، إذ إن وجود الإطار المفاهيمي يقلل الاختلافات في الممارسات المحاسبية، والوصول إلى معالجات يستطيع جميع المستفيدين أو المستخدمين اعتمادها ومن ثم الحصول على شكل كبير من الاتساق والاتفاق في مجمل التطبيقات المحاسبية للبيئة الواحدة (عيسى وموسى، 2018). إذ يعتبر الإطار المفاهيمي لاعداد وعرض القوائم المالية الإطار النظري الذي يتم بموجبه الاسترشاد في عملية تحديد العمليات والاحداث التي يتوجب

* الباحث المسؤل

الجهات والباحثين والممارسين، اذ ان نقطة الارتكاز لهذه الانتقادات هي في تطور بيئة الاعمال وظهور مستجدات في بيئة الممارسة المحاسبية والفكر المحاسبي مما جعل هذا الإطار غير كافي وغير ملائم، هذا والى جانب عدم تغطية للكثير من المجالات الجديدة في بيئة الاعمال، فضلاً عن عدم وجود إرشادات في بعض المجالات الموجودة به، وعدم حداثة بعض جوانبه، بما في ذلك العوامل التي ينبغي مراعاتها عند اختيار أسس القياس (Kvatashidze, 2019). هذا ما أكدته دراسة (AKGÜN, 2020) إذ أشار بان الاستخدامات المحتملة للإطار المفاهيمي غير مفيدة عند تطوير إطار مفاهيمي منقح، وبدلاً من ذلك، تقترح أن يكون التعديلات على الإطار المفاهيمي تحدد المفاهيم التي سيستخدمها بشكل متسق عند تطوير ومراجعة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بغرض توفير مفاهيم مستهدفة بشكل أفضل للإطار المفاهيمي المنقح. لذا من الضروري تقييم التغييرات المقترحة في الإطار الجديد ومتضمناتها على الممارسة المحاسبية في المستقبل، ومدى استعاب الاطراف المستفيدة والممارسين لقبول هذه التغييرات (Iatridis & Joseph, 2005). وبناءً عليه يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال التساؤل الرئيس: **ما هو أثر التغييرات الرئيسية للإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي في بيئة الممارسة المحاسبية؟**

2.2 هدف البحث:

يستهدف البحث الحالي إلى بيان أثر التغييرات في الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية على الممارسات المحاسبية من خلال إجراء دراسة نظرية انتقادية من واقع الدراسات السابقة.

2.3 أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث في اعطاء نظرة عامة حول أهمية الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي، فضلاً عن تسليط الضوء على أهم التغييرات المقترحة في الإطار المفاهيمي الجديد والتأثير المحتمل لتلك التغييرات على بيئة الممارسة المحاسبية.

2.3 منهج البحث:

يعتمد البحث الحالي على المنهج الوصفي الانتقادي القائم على دراسة وتحليل الدراسات السابقة السابقة ذات الصلة بالموضوع بهدف تحليل وتفسير اتجاهات الفكر المحاسبي فيما يتعلق بالتغييرات المقترحة في الإطار المفاهيمي الجديد وانعكاساته في بيئة الممارسة المحاسبية، من خلال مسح شامل للدراسات السابقة ذات الصلة وبأسلوب انتقادي، وفي نفس الوقت قام الباحثان باستخدام المنطق الاستنباطي في الوصول إلى النتائج.

2.4 حدود البحث:

يركز حدود البحث الحالي على دراسة الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي المعدل وذلك من خلال تحليل واقع الدراسات السابقة ذات الصلة، وبذلك يخرج عن نطاق البحث انعكاسات التغييرات الاساسية للإطار المفاهيمي الجديد في بيئة الممارسة المحاسبية في ظل القياس المحاسبي ومعايير الاعتراف والغاء الاعتراف وعرض المعلومات المحاسبية، هذا وإلى جانب وضع وتطبيق السياسات المحاسبية.

المحاسبية، والذي بدوره تساهم في ترشيد القرارات الاقتصادية التي يتخذها المنظمات الاعمال (Barker & Penman, 2020). وبرغم من التعديلات التي أجريت على الإطار المفاهيمي الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IAS) ومجلس معايير المالية (FASB) لسنة 2010 مقارنة مع الإطار المفاهيمي لسنة 1989 من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)، من الوهلة الأولى يمكن الملاحظة أن تعديلات التي طرأت على الإطار المفاهيمي كانت معظمها شكلية ولا تمس بجوهر الإطار المفاهيمي (حبيبة واسمهان، 2020). ولذلك قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتعديل الإطار المفاهيمي بهدف تحسين إعداد التقارير المالية، من خلال توفير مجموعة كاملة من المفاهيم الأكثر وضوحاً وتحديثاً التي تعتبر النقطة المحورية للإطار المفاهيمي والميزة النسبية للمحاسبة وتغطية المجالات غير المغطاة بتفاصيل كافية (Shkulipa, 2021). لذا فان أهم الدوافع التي أدت الى التفكير في تعديل الاخيرة هي ظهور الازمات المالية، ومشروع التقارب بين مجلس معايير المحاسبة المالية و مجلس معايير محاسبية الدولية، وكذلك تكديس المعلومات و تراكمها بشكل مفرط، واخيراً الغاء الاعتراف الاطار 1989 ببعض الموجودات غير ملموس مما ادت الى ظهور فجوة بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية للموجود(مهاوش و مشجل، 2017).

وفي ضوء ذلك فإن الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي يمثل عنصراً هاماً في الفكر المحاسبي ومكوناً مهماً في بناء وتطوير المعايير المحاسبية، وبالتالي فإن أي تغييرات جوهرية في الإطار المفاهيمي للتقارير المالية سوف تؤثر على الممارسة المحاسبية في المستقبل (AL Anssari, 2023). وذلك لأن الممارسات المحاسبية تستند منطقياً على المعايير المحاسبية فإن أساسا التطبيق العملي يستند إلى مبادئ المحاسبية والمعايير الدولية، وهي تتكيف مع متطلبات التطور الاقتصادي وتتوافق مع المعايير الدولية لحل المشاكل المحاسبية المعاصرة فهي تتجدد بتجدد المعايير والمبادئ، وإن الإطار المفاهيمي المعدل انعكس على تجدد الممارسات المحاسبية من خلال الحدثة في تطبيقات الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبية (Machinistova, 2020). اذ ان الاطار يحدد مجموعة شاملة من المفاهيم وعملية وضع المعايير و الادلة الارشادية الخاصة باعداد و تطوير سياسات والممارسات المحاسبية في البيئة العالمية (ابو نصار وحميدات، 2020). تم هيكلية البحث على النحو التالي: يقدم القسم 2 منهجية البحث. ويتناول القسم 3. عرض وتحليل للدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث الحالي. في حين يتناول القسم 4، تأثير متضمنات الإطار المفاهيمي المعدل على الممارسة المحاسبية. بينما تناول القسم 5، التعليق على الدراسات السابقة في ضوء تحليل النظري وفلسفي للبحث. وفي القسم 6، يتم تخليص النتائج المستخلصة من واقع الدراسات السابقة بخصوص العلاقة بين متغيرات البحث، فضلاً عن مناقشة النتائج الرئيسية.

2. منهجية البحث

2.1 مشكلة البحث:

يعد الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية موضوع لجدل كبير من قبل الجهات المنظمة للمهنة، فقد تعرض هذا الإطار لكثير من النقد من قبل هذه

3. مراجعة لبعض الدراسات السابقة

الاعتراف وعدم الاعتراف، و وضع طرق متعددة للقياس المحاسبي، وطرق عرض القوائم المالية، وإلى جانب تطبيق السياسات المحاسبية، الأمر الذي ترتب عليه تحسين وتعزيز جودة القوائم المالية من خلال توفير مجموعة كاملة من المفاهيم الأكثر وضوحاً وتحديثاً وتغطية المجالات غير المغطاة بتفاصيل كافية، ومن ثم تكيف الإطار المفاهيمي الجديد مع التغييرات الديناميكية في بيئة الممارسة المحاسبية. هذا ما أكدته دراسة (موسى وعيسى، 2018) بأن الإطار المفاهيمي المعدل ساهمت في توجيه الممارسات المحاسبية بشكل الصحيح واختيار معالجات محاسبية موحدة في البيئات المختلفة، فضلاً عن إيجاد بدائل قياس ملائمة مع التغييرات والتقلبات التي تواجه تطبيقات الاعمال، إذ أن مبدأ التكلفة التاريخية لا تتماشى مع ظاهرة التقلبات الاقتصادية التي اثبت إقتصاد المجتمعات، لذا لا تصلح لأن تكون أساساً مناسباً للقياس المحاسبي لأنها لم تعد قادرة على إعطاء المعلومات الملائمة لإتخاذ القرارات، التي تطلبها الاطراف المستفيدة لها. وفي نفس السياق أشارت نتائج دراسة (خليفة، 2018) بأن الإطار المفاهيمي الجديد يتميز بقدرته على تعزيز التكيف مع التغييرات البيئية، مما يكون له متضمنات على الممارسة المحاسبية والفكر المحاسبي، إذ يساهم في تحسين جودة التقارير المالية من خلال توفير مجموعة كاملة من بدائل القياس المحاسبي وكيفية اعداد القوائم المالية وتحديد معايير الاعتراف. اما (ابو نصار وحميدات، 2020: 2) فيروا إن الاطار المفاهيمي الجديد يساعد مستخدم المعلومات المحاسبية على تفسير المعلومات الواردة في القوائم المالية و معرفة الخلفية التي اعدت على اساسها، لذا فان الاطار يحدد مجموعة شاملة من المفاهيم و عملية وضع المعايير و الادلة الارشادية الخاصة باعداد و تطوير سياسات المحاسبية. كما توصلت دراسة (Kvatashidze, 2019) بان في ظل التعديلات الجديدة للإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية انخفضت درجة تعقيدات عملية إعداد التقارير المالية من خلال تبني فلسفة قائمة على المبادئ بدلاً من القواعد، مما أدى إلى تبسيط القواعد المعقدة ووضع المبادئ الإرشادية لتوجيه الممارسة العملية، بالرغم من ان معظم المنظمات الدولية تتبنى اساس المبادئ Principles – based standards في عملية اعداد المعايير المحاسبية الا ان IASB قلقة من كيفية التأكد من ثبات التطبيقات المحاسبية وفقاً لاساس المبادئ حول العالم حتى لو كان هذا الأساس مفضل في عكس حقيقة الوضع الاقتصادي الحقيقي، الا انه يجعل المقارنة بين الشركات تبدو من الناحية العملية شبه مستحيلة بالرغم من ذلك فهناك تقصير لاسس و المبادئ اكثر من اساس و القواعد التفصيلية كما تعد فيه القواعد المحاسبية الامريكية، حيث أدركت الاخيرة بأن المشكلة في قواعدها هي التعقيد نتيجة التفاصيل الكثيرة و الارشادات التي جعلت تلك المعايير في غاية التعقيد ويصعب الاستفادة منها، وانه يمكن لكل من يرغب بالتلاعب بالقواعد ان يفعل ذلك من خلال هذه التفاصيل، وعلى العكس فان من يرغب بالانسجام مع المعايير سيجد صعوبة في ذلك بسبب عدم امكانية تحديد الارشاد المحدد نتيجة تعقد المعيار، لذلك قامت SEC بتحقيق المعقولة والملائمة لاساس المبادئ المستخدم في اعداد المعايير، والذي يواجه هو الاخر بالحاجة الى الارشادات التفصيلية حول المحاسبة عن الاحداث المعقدة، لذا فان في كلا الحالتين فان الشركة لن تشير الى حقيقة الاحداث الاقتصادية. وعلى النقيض من ذلك أشارت دراسة (Walton, 2018) بأن الإطار

تعددت الدراسات التي قدمها الفكر المحاسبي بشأن موضوع الإطار المفاهيمي منذ أن بدأ الموضوع يجذب أنظار الباحثين في بداية الثمانينات القرن الماضي بهدف الوصول الى اطار مفاهيمي محاسبي يطبق عالمياً ومحاولة تقليل و ازالة الاختلافات المحاسبية، وذلك من خلال تقليل المرونة في المعايير المحاسبية بالاعتماد على الاطار المفاهيمي المحاسبي المطور لان ذلك سيرفع من مصداقية القوائم المالية لزيادة قابليتها على المقارنة وبالتالي تقديم معلومات اكثر فائدة، هذا وإلى جانب فتح المجال نحو التأسيس لنظرية المحاسبة على المستوى العالمي والتي كان يعتقد لوقت قريب ان الوصول اليها كان شبه مستحيل، الا ان تغير الظروف البيئية يدفع بهذا الاتجاه وبخاصة بعد الجهود التي تبذل للاتفاق حول اهداف المحاسبة والخصائص النوعية المطلوب توفرها بالمعلومات والتي تشكل جوهر الاطار المفاهيمي المحاسبي العالمي المقترح، والتي ستمهد للتفكير بالاشتقاق المنطقي للفروض والمبادئ والمعايير منها وهي محور النظرية المحاسبية على المستوى العالمي. وقد أهتمت مثل تلك الدراسات في بداية الأمر بدراسة أهم القصور في الإطار النظري ومن ثم اقتراح أهم الفقرات التي يجب تعديله في الإطار مقارنة مع الإطار المفاهيمي التي قدمتها لجنة المعايير المحاسبية الدولية لسنة 1989 (Berger & Udell, 2005; Iatridis & Joseph, 2005; Benston et al., 2007). وفي أعقاب الازمات المالية مطلع هذا القرن وافق كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية على إضافة مشروع مشترك على أجندة التقارب فيما بينهما يهدف إلى تطوير إطار مفاهيمي مشترك في ضوء كل من إطار مفاهيمي الامريكي والدولي. بناءً عليه أتجهت أغلب الدراسات إلى تحليل وطبيعة العلاقة بين المشروع المشترك للإطار المفاهيمي والتوافق المحاسبي في البيئات المختلفة وقد انتقدت تلك الدراسات المشروع المشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية وأوصت بضرورة تعديله وتنقيحه، وكانت من أهم تلك الانتقادات عدم تغطية الإطار المفاهيمي السابق لبعض المجالات الهامة في الممارسة المحاسبية، وعد وضوح الارشادات في بعض المجالات التي يغطيها، وعدم حداثة بعض جوانبه، هذا وإلى جانب وجود تناقض وعدم اتساق في بعض المجالات بين الإطار المفاهيمي ومعايير الإبلاغ المالي الدولية. (Macve, 2010; Zhang, 2010; Kuzina, 2013). وبمرور الزمن، أتجهت الدراسات في البحث عن التغييرات الرئيسية في الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية، لمعرفة الثغرات الجديدة وتحليل الصعوبات والعواقب الحالية لهذه التغييرات من أجل فهم متسق بين واضعي المعايير والممارسين، وذلك بالاعتماد على المنهج الكمي مع عناصر التحليل الوصفي، هذا وإلى جانب إجراء تحليل مقارنة لمفاهيم إعداد التقارير المالية في الفترة ما بين يوليو 1989 وسبتمبر 2010 ومارس 2018 (Li & Weining, 2023; Dombrovskaya, 2019; عارف، 2022). وفي سياق آخر، أتجهت العديد من الدراسات نحو التحقق من مدى تأثير التغييرات في الإطار المفاهيمي على الممارسات المحاسبية. ومن الجدير بالذكر بأن نتائج الدراسات التي تمت في هذا الصدد قد جاءت متباينة. فقد أشارت دراسة (مشجل ومهاوش 2017) بأن وفقاً للتغييرات الجديدة في الإطار المفاهيمي الجديد وما تتضمنه من تحديث لبعض الجوانب وبخاصة فيما يتعلق بمعايير

المعززة للمعلومات المفيدة. وهذا ما اكده (Kieso et.al, 2020) والذي بين ان النموذج القياس ضمن الإطار المفاهيمي 2018 نموذج قياس مختلط، اذ ان اسس قياس المختلفة توفر المعلومات ملائمة لمستخدمي القوائم المالية، اما دراسة (Shkulipa, 2021) فبينت أن التعديلات الجوهرية التي أجريت على الإطار المفاهيمي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية لسنة 2018، تضمنت إيضاح الجوانب الهامة من أهمها أن المعلومات اللازمة لتحقيق الهدف من إعداد وعرض التقارير المالية تشتمل على المعلومات المستخدمة في مساءلة الإدارة وتقنين مستوى إشراف الإدارة على موارد المنظمة، إلى جانب إيضاح أهمية مفهوم الحيطة والحذر وتغليب الجوهر على الشكل عند القيام بعرض القوائم المالية، كما أن تلك التعديلات أوضحت ارتفاع مستوى عدم التأكد في القياس قد يؤدي إلى معلومات مالية غير ملائمة أو أقل ملائمة، هذا وإلى جانب ما يقدمه الإطار من تعريفات جديدة أكثر وضوحاً للأصول والإلتزامات وكذلك الإرشادات التي تعزز وتدعم تلك التعريفات. كما أشارت دراسة (موسى وعيسى، 2018) لم يتضمن الإطار المفاهيمي لسنة 2010 إرشادات كثيرة حول طرق القياس المحاسبي، لذا عند تطوير الإطار المفاهيمي الجديد ركز مجلس معايير المحاسبة الدولية على فرض أساس قياس واحد. ومع ذلك خلص إلى أنه يمكن أن توفر قواعد القياس المختلفة معلومات مفيدة للمستخدمين في ظروف مختلفة. برغم من ان الاطار المفاهيمي 2010 كانت لديها توجهات خاصة نحو اسس القياس الا ان الاطار المفاهيمي 2018 تضمنت تغيرات مهمة في اسس القياس المستخدمة والمعلومات التي توفرها هذه الاسس، اذ ان نموذج المختلط الذي يعتمدها الاطار 2018 يعتبر مهم في توفير معلومات الملائمة لمستخدمي القوائم المالية (امال، 2019). وفي المنطلق ذاته أشارت دراسة (Tomaszewski & choi, 2018) أن التعديلات الجوهرية التي أجريت على الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي، تضمنت إيضاح لبعض الجوانب الهامة من أهمها أن المعلومات اللازمة لتحقيق الهدف من إعداد التقارير المالية تشتمل على المعلومات المستخدمة في مساءلة الإدارة وتقييم مستوى إشراف الإدارة على موارد المنشأة، إذ يحتاج مستخدمو التقارير المالية المعلومات التي تساعد في تقييم إشراف إدارة الوحدة الاقتصادية على موارد الوحدة الاقتصادية وإطلاع إدارة الوحدة الاقتصادية في القيام بدورها، إلى جانب إيضاح أهمية مفهوم الحيطة والحذر وتغليب الجوهر على الشكل عند القيام بإعداد التقارير المالية، كما ان تلك التعديلات أوضحت ارتفاع مستوى عدم التأكد في القياس قد يؤدي إلى معلومات مالية غير ملائمة أو أقل ملائمة. في حين توصلت دراسة (Kvatashidze, 2019) إلى ان اختبار القيمة الملائمة لقياس القيمة العادلة طبقاً للمستوى الثالث في الإطار المفاهيمي تؤثر بشكل مباشر على الارباح والخسائر الغير المحققة، لأن درجة الثقة في قياس القيمة العادلة للمستوى الثالث يكون أقل موثوقية من المستوى الأول والثاني، وبناءً عليه فإن تقديرات الأرباح غير المحققة تكون مبالغ فيها كما ان خسائر غير المحققة تكون أقل بالنسبة للشركة في حالة زيادة أصولها المقيمة بالقيمة العادلة في المستوى الثالث، هذا وإلى جانب أنه لا يوجد تصور واضح لدى المستخدمين عن كيفية استخدام وتطبيق القيمة العادلة خاصة في ظل وجود سوق غير نشط.

بناءً عليه يرى الباحثان أن وجود مصطلحين متسقين للأرباح في الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة

المفاهيمي للإبلاغ المالي لعام 2018 يعتمد على نموذج الذي تم تصميمه منذ عام 1989 لحل بعض المشاكل المحاسبية التي لم تعد موجودة في الوقت الحالي، كما ان هناك كثير من الاطراف المعارضة بقوة وجود إطار مفاهيمي نظري، لذا على مجلس معايير المحاسبة الدولية من تعديل فكره حول إصدار إطار مفاهيمي، إذ أن ما أصدرته المجلس مجرد مجموعة من الافتراضات متفق عليها مسبقاً والتي يمكن الاستفادة منها في الجانب العملي، وعليه على مجلس مراجعة أهمية نماذج منظمات الاعمال و مدى منفعة اصحاب المصالح من مدخل اعادة تدوير للارباح والخسائر المرتبطة بالدخل الشامل، اذ ان هذه الامور تتطلب من المجلس المعايير المحاسبية الدولية التخلي عن النموذج الامريكي والبدء من الجديد.

وانطلاقاً مما سبق، ونظراً لأهمية متغيرات الدراسة وأهتمام الباحثين بتناولها وتحقيقاً لهدف البحث، فقد قام الباحثان بدراسة أثر الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية على بيئة الممارسة المحاسبية بالاعتماد على ما أفرزه الأدب المحاسبي من دراسات سابقة، وذلك خلال أربعة جوانب رئيسة تتضمن الآتي:

3.1 تأثير الإطار المفاهيمي المعدل على القياس المحاسبي:

إن الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية يعد من أكثر الأمور المحاسبية جدلاً واهتماماً من قبل المهتمين بالمحاسبة، فهو الركيزة الأساسية والمنطلق الذي على أساسه يتم إعداد وتطوير المعايير المحاسبية، لذا وبدوره سوف ينعكس ذلك على القياس المحاسبي (امال، 2019)، اذ أشارت دراسة (AKGÜN, 2020) بأن التعديلات التي أجريت على الإطار المفاهيمي ساهم في توليد معايير محاسبية مقبولة مما انعكس بدوره للحصول على ممارسات محاسبية متجانسة وغير مختلفة بالأمور الأساس لتوفير معلومات يمكن الاعتماد عليها، الذي بدوره انعكس على عملية القياس المحاسبي، إذ إن محددات وأدوات القياس المحاسبي أشتمل عليها تطوير الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية لعام 2018 قد ساهمت بشكل كبير في إيجاد قياس محاسبي تتسم بالملائمة وبالتالي دعمت نفعية المعلومات لجميع الأطراف المستفيدة، هذا وإلى جانب تحديد مجموعة المفاهيم التي تحدد كيفية إعداد وعرض القوائم المالية وتحديد نطاق الإفصاح المحاسبي للمعلومات التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية. كما أشارت دراسة (الصاوي، 2020) أن الإطار المفاهيمي الجديد حدد أسس القياس في التكلفة التاريخية والقيمة الحالية، إذ يعتمد اختيار أساس قياس الأصول أو الإلتزامات على مدى مساهمة الأصل أو الإلتزام في التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة، فالأصول الثابتة المستخدمة في العمليات التشغيلية للمنشأة لتوليد الإيرادات أي تسهم بشكل غير مباشر في التدفقات النقدية للمنشأة. وبالتالي فإن سعر السوق الحالي لا يوفر بالضرورة أفضل معلومات حول التدفقات النقدية التي سيولدها أحد الأصول وبالتالي فإن القياس على أساس التكلفة التاريخية هي الأكثر ملائمة لمثل هذه الأصول مقارنة بالقيمة العادلة. اما بالنسبة للأصول المحفوظ بها لأغراض البيع، ففي مثل هذه الحالة يتم تمثيل التدفقات النقدية المستقبلية على النحو أفضل بسعر السوق، وعندئذ تكون القيمة العادلة هي الأساس الأنسب لهذا النوع من العناصر. وبالتالي يربط الإطار المفاهيمي الجديد بين أساس القياس الملاءم والخصائص النوعية الأساسية والخصائص

الجوهرية في الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي أثر بشكل مباشر على الممارسة المحاسبية وتحديد طريقة عرض المعلومات المحاسبية. إذ وفرت هذا الإطار المفاهيمي والتعريفات الأساسية التي ترشد وتوجه عملية تطوير المعايير المحاسبية في المستقبل، كما ترشد وتوجه الممارسة المحاسبية مستقبلاً. كما حدد الإطار المفاهيمي الجديد المفاهيم التي تقوم عليها إعداد وعرض القوائم والتقارير المالية، ويوفر مجموعة متماسكة من المفاهيم والمبادئ، مما يحقق الاتساق بين المعايير المحاسبية والممارسة المحاسبية، ويساعد هذا على تحسين جودة التقارير المالية وتحقيق الشفافية والقبالية للمقارنة. وفي نفس المنطلق أشارت دراسة (الجبلي، 2020) بأن الإطار المفاهيمي السابق لم يتضمن متطلبات للإفصاح أو تحديد واضح لمفاهيم الموجودات والمطلوبات وغيرها من المفاهيم، وقد جاء الإطار المعدل وعالج هذه الجوانب وغيرها بحيث تكون الاستثناءات الخاصة بالمبادئ قليلة إن وجدت، وهذا سيشجع للقبالية على المقارنة ويقلل من مستوى التفاصيل والتعقيدات التي تظهر خلال الاستثناءات، كما أن هذا المنهج سيساعد في تقليل التكاليف خاصة ويشجع على التقارب. لذا يجب الأخذ في عين الاعتبار محدد التكلفة عند اتخاذ القرارات حول العرض والإفصاح عن المعلومات، كما بين الإطار المفاهيمي 2018 أنه يتم التصنيف الأصول والالتزامات أو حقوق الملكية أو الدخل والمصروفات على أساس الخصائص المشتركة لأغراض العرض والإفصاح، كما يجب تصنيف مكونات الإيرادات والمصروفات بشكل منفصل إذا كانت لهذه البنود خصائص مختلفة ويتم تحديدها بشكل منفصل، وكذلك الحال بالنسبة للحقوق الملكية أي تصنيف البنود التي لها صفات مختلفة عن بنود الحقوق الملكية.

بناءً على ما تقدم يرى الباحثان على الرغم من أن الإطار المفاهيمي الجديد لعام 2018 ركز بشكل أساسي على الأهداف الأساسية للعرض واعداد التقارير والقوائم المالية، إلا أن تغييرات التي حدثت في الإطار مثل أساليب تقييم الأصول والالتزامات أثر بشكل سلبي على القيم المعروضة في البيانات المالية، مما جعل من الصعب على المستثمرين فهم القيم الفعلية للأصول والالتزامات. وهذا وإلى جانب فرض متطلبات إفصاح جديدة على الشركات، من خلال تقديم معلومات إضافية أو تفصيلية. مما أدى إلى زيادة درجة تعقد التقارير المالية، الأمر الذي انعكس سلباً على خاصية قابلية الفهم. هذا ما أكدته دراسة (كعموش، 2019) بأن التحول من مدخل الدخل إلى مدخل الميزانية في الإطار المفاهيمي الجديد انعكس على مناهج المتبعة في عرض المعلومات المحاسبية وفي الخصائص النوعية وخاصة الاعتماد على المعلومات المهمة والتحفيز المحاسبي.

3.3 تأثير الإطار المفاهيمي المعدل على الاعتراف والغاء الاعتراف:

أشار دراسة (بلال و الياس، 2019) أنه الإطار المفاهيمي لسنة 2010 لم يتطرق إلى الاعتراف والغاء الاعتراف أما الإطار 2018 فقد تنطرق في فصل كامل حول الاعتراف والغاء الاعتراف، إذ بين أنه لا يتم الاعتراف باصل أو التزام الا اذا كان الاعتراف بذلك الاصل أو الالتزام واي دخل ناتج أو مصروف أو تغييرات في الحقوق الملكية يوفر لمستخدمي القوائم المالية معلومات مفيدة، إذ أن معايير الاعتراف توفر الارشادات الداعمة للعوامل التي تشير إلى ان الاعتراف بالاصل أو الالتزام قد يفشل في توفير المعلومات ، اما دراسة (Barker &

عام 2018، إذ تؤدي ذلك الى تطبيق أسس القياس المختلطة، فإما ان تحتوي قائمة الأرباح المحتجزة على البنود المتحققة للإيراد والمصروفات، أو أن تتضمن القائمة على كل من البنود المحققة وغير المحققة من الإيرادات والمصروفات. وفي هذه الحالة سوف تعامل معاملة مختلطة في التطبيق ، إذ إن في الحالة الاولى سوف ينتج عنها فائض في الملكية. لذا ومن أجل الحفاظ على العلاقة بين الأرباح المحتجزة والربح والخسارة وايضاً بين صافي الأصول والدخل الشامل فإن إعادة التدوير مع التحقق يكون ضروري. وفي هذه الحالة فإن المجلس معايير المحاسبة الدولية قد أخطأ عندما اعتقد أن إعادة التدوير تزيد من منفعة القرار في ضوء الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية. و أكد ذلك دراسة كل من (Mourik & Asami, 2018) (Botosan, 2019) بأن الإطار المفاهيمي الحالي مازال ينفصه بعض مكونات مهماً ومنها مفاهيم متعلقة بمبادئ القياس، برغم من قيام المجلس بتعديله على مدار اربعين عاماً، وهذا يمثل تحدياً للمجلس لإصدار معايير تتصف بكفاءة والفاعلية، برغم من وجود فرص معالجة هذه النواقص.

3.2 تأثير الإطار المفاهيمي المعدل على عرض المعلومات المحاسبية:

فقد أشارت دراسة (عارف، 2022) لأغراض الإفصاح تم إعادة مفهوم المسائلة في الإطار المفاهيمي المعدل عام 2018، بعد أن تم إلغاؤه في الإطار المفاهيمي للتقارير المالية لعام 2010 كأحد الأهداف الأساسية لإعداد وعرض القوائم المالية، وأكدت الدراسة على أن الاتجاه نحو تطبيق القيمة العادلة يوفر معلومات ذات نفعية أقل فيما يخص مسائلة الإدارة، والذي يعتبر من أهم احتياجات المستثمرين للمعلومات، ووجهت الدراسة انتقاداً للمجلس بشأن تجاهله لاحتياجات المستثمرين الحقيقية. وفي نفس السياق توصلت دراسة (Li & Weining, 2023) أن الإطار الجديد يستند إلى مزيج من نظرية الوكالة والوحدة الاقتصادية، فمن منظور الإشراف أن المساهمين الحاليين هم المستخدمين الرئيسيين للبيانات المالية. وهذا الرأي يعكس على نظرية الوكالة أفضل من نظرية الوحدة كما أن الدور المرتفع للإشراف لن يكون له أي تأثير مادي على نظرية الوحدة كأساس للبيانات المالية. وفي السياق ذاته أوضحت دراسة (Dombrovskaya, 2019) أن الارشادات التي طرحها الإطار المفاهيمي المعدل من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية لعام 2018 بخصوص العرض والإفصاح تسلط الضوء بشكل واضح على ان العرض يجب أن يسهم نفعية المعلومات المحاسبية عن طريق تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بما يحقق الهدف العام من إعداد وعرض القوائم المالية. وبالنسبة للعرض والإفصاح أشارت دراسة (الصاوي، 2020) بأن الإطار المفاهيمي الجديد قدم إطار شامل ومتسق للعرض والإفصاح مقارنةً بالإطار المفاهيمي لسنة 1989 و 2010، كما يتضمن الإطار المفاهيمي الجديد إرشادات حول إدراج الإيرادات والمصروفات في قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الأخر. بالإضافة لذلك يضمن الإطار المفاهيمي المعدل مفاهيم تصف كيفية تقديم وعرض المعلومات في القوائم المالية بما يحقق التوصيل الفعال للمعلومات الواردة في القوائم المالية بما يجعل تلك المعلومات أكثر ملائمة وتساهم في التمثيل العادل لأصول المنشأة والتزاماتها وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات الخاصة بها. كما أشارت دراسة (Shkulipa, 2021) بأن التغييرات

بالأصل أو الالتزام سيؤدي إلى معلومات ملائمة، وما إذا كان يمكن قياسها على أساس يؤدي إلى تمثيل الصادق للظاهرة الاقتصادية. إلا أن هذا قد يوفر مجالاً لتبرير القرارات الفردية لإدارة المنشأة. من ناحية أخرى أشارت دراسة (عارف، 2022) أن مفهوم الحيطة والحذر الذي تمت اعادته مرة أخرى إلى الإطار المفاهيمي الجيد يختلف عن التحفظ المحاسبي بمفهومه التقليدي، فقد تمت إعادته بمفهوم جديد يدعم الحداثة، إذ يشير إلى ممارسة الحذر عند ممارسة الأحكام المطلوب واختيار السياسات المحاسبية في ظل عدم التأكد، وبالتالي فهي تشبه بذل العناية المهنية عند اتخاذ الأحكام الشخصية والتقديرية. هنا يظهر ان مجلس معايير المحاسبة الدولية قد اعتمدت مرة اخرى على الحيطة والحذر في إطارها المفاهيمي 2018 مقارنة بعام 2010 اذ ان إزالة الحيطة والحذر من إطار المفاهيمي 2010 قد ادى الى المبالغة في تقدير بنود القوائم المالية وبالتالي ظهورها بأقل أو أكثر مما يجب. وقد أشار دراسة (Pelger, 2019) إلى أنه برغم من إجراء بعض التعديلات في الإطار المفاهيمي الجديد لعام 2018، أهمها عودة الهدف الخاص بارجاع الدور الاشرافي للإدارة كأحد أهداف الإبلاغ المالي مرة أخرى بعد إلغاؤه في الإطار المفاهيمي السابق لعام 2010 كما تم تعديل على فقرة مستخدمي المعلومات المالية أيضاً ولكن بشكل طفيف، كما كانت عودة الحيطة والحذر ضمناً تدعم و تعزز صفة الحيادة والتمثيل الصادق للمعلومات، اذ يظهر اعتماد المجلس عليها مرة اخرى لاتعكس تفسير فكرة المجلس في الفصل الاول والثاني عن باقي الفصول الاطار ومنها فصل الثالث والخامس، لذا فمن غير المتوقع ان يكون لها تأثير في إصدار معايير الإبلاغ المالي الدولي في المستقبل، الا أن تأكيد الاطار المفاهيمي لعام 2018 على مستوى مقبول من عدم تأكد القياس فمن الممكن استخدامها من قبل مستخدمي المعلومات المالية للتنبؤ بالأحداث الاقتصادية والاداء المتوقع في الفترات القادمة، فقد اقترحت الدراسة على إجراء بعض التغييرات في الخصائص النوعية للمعلومات، اذ ان يتم وضع خاصية قابلية التحقق مكان التمثيل الصادق، وان يتم ربط مستويات عدم التاكيد القياس في القيمة أو التوقيت التدفقات النقدية للمنافع الاقتصادية، أو عدم التاكيد وجود للأصل أو الالتزام، وهنا تقترح الدراسة بأن تكون عدم التاكيد القياس احدي مظاهر قابلية التحقق وليس ان تكون ضمن التمثيل الصادق.

بناء على ما تقدم يرى الباحثان بأن الإطار المفاهيمي المعدل والصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية يمنح مساحة كبيرة للوحدة المعدة للإبلاغ في تطبيق سياسة محاسبية معينة، الأمر الذي أدت إلى تقليل من الاتساق والقابلية للمقارنة بين الشركات لمعالجة تلك المعاملات والبنود لأنه يعتمد على تقييم إدارة الوحدة المعدة للإبلاغ لجوانب الملاءمة والتمثيل العادل، لذا أن المرونة الموجودة في الإطار المفاهيمي الجديد بشأن التغييرات في السياسات المحاسبية فتحت المجال أمام إدارات الشركات للقيام بممارسات إدارة الأرباح من خلال وضع التقديرات الغير المعقولة أثناء تكوين المخصصات.

4. التعليق على الدراسات السابقة وبلورة الفجوة البحثية

أن الاستعراض السابق للدراسات السابقة التي تناولت موضوع البحث، ونظراً للبعد الدولي الذي بلغته البيئة المحاسبية الآن

(Penman, 2020) فقد اشارا بأن الإطار المفاهيمي السابق لم يطبق باستمرار وباتساق تعريفات ومعايير الاعتراف بالأصول والالتزامات الموجودة بالإطار السابق عند وضع المعايير، مما ترتب عليه عدم وجود أساس منطقي فكري ثابت ومتسق في وضع المعايير، وبالتالي انحراف معايير الإبلاغ المالي الدولية عن الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية، فهناك مجموعة من تلك المعايير تمنع الاعتراف في البنود أو العناصر، رغم أن هذه البنود تفي بتعريف الأصل أو الالتزام ومعايير الاعتراف الموجودة بالإطار المفاهيمي، الأمر الذي أثرت على الممارسة العلمية. بينما أشارت دراسة (Machinistova, 2020) بأنه بالنسبة للاعتراف وعدم الاعتراف تتمثل وجهة نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية في أنه يجب على الوحدة الاقتصادية الاعتراف بجميع أصولها والتزاماتها، ما لم يقرر معيار محاسبي أن الوحدة الاقتصادية لا ينبغي أن تعترف بالأصل أو الالتزام لأنه سيكون غير ملائم أو لأن القياس لن يؤدي إلى تمثيل الصادق. ولارغم من ذلك فقد تتطلب المعايير المحاسبية عدم الاعتراف ببعض البنود في القوائم المالية رغم أن تلك البنود تفي بتعريفات الأصول والالتزامات، ولكن يكفي فقط بالإفصاح عنها في القوائم المالية. في حين أشارت دراسة أن التعديلات التي أجريت على تعريف الأصول والالتزامات في الإطار المفاهيمي الجديد لمجلس معايير المحاسبة الدولية أدت إلى إزالة التناقضات بين المعايير المحاسبية الحالية والإطار المفاهيمي الجديد، وبالتالي حققت ذلك المصادقية واكساب الشرعية على الممارسة الحالية والمعايير الحالية. كما أشارت دراسة (Tomaszewski & choi, 2018) بأن الإطار المفاهيمي الجديد قدم تحديثاً خاصاً لمعايير الاعتراف بالأصول والالتزامات في القوائم المالية، حيث تعد التعريفات الجديدة للأصول والالتزامات بمثابة أساس مفاهيمي جديد لتعديل وتطوير معايير محاسبية متسقة، وكذلك قدم إرشادات تخص عدم الاعتراف بالأصول والالتزامات في القوائم المالية. في حين أشارت دراسة (الصاوي، 2020) بأن الإطار المفاهيمي الجديد يمنح مساحة أكبر للوصول إلى الاستنتاجات لمعايير المحاسبة الدولية حول الاعتراف بالأصول والالتزامات، وكذلك منح هذه المساحة للوحدات الاقتصادية في الحالات التي لا ينطبق فيها معيار محدد، وبالتالي قد يقلل من الاتساق والقابلية للمقارنة بين الوحدات الاقتصادية لمعالجة تلك المعاملات والبنود لأنه يعتمد على تقييم الإدارة لجوانب الملاءمة والتمثيل الصادق.

بناء على ما سبق يرى الباحثان بأن إضافة مفاهيم جديدة في الإطار المفاهيمي الجديد لصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية لعام 2018 بخصوص الأصول والالتزامات أدت إلى تعقيد عملية الاعتراف بالأصول والالتزامات خصوصاً في ظل تقدير الأصول والالتزامات بالقيمة العادلة، مما قد نتج عنها تحيزات السلوكية من قبل شركة معدة للإبلاغ، وبالتالي أدت إلى عدم ملاءمة العناصر المعترف بها مقابل تلك التي تم الإفصاح عنها.

3.4 تأثير الإطار المفاهيمي المعدل على وضع وتطبيق السياسات المحاسبية:

فقد أشارت دراسة (الصاوي، 2020) بأن الإطار المفاهيمي الجديد يوفر أساس متماسك ومتسق لمعدي التقارير المالية لإصدار الأحكام لتطوير وتطبيق سياسة محاسبية لهذه المعاملة أو العنصر. إذ يتطلب هذا إجراء تقييم حول ما إذا كان الاعتراف

المحاسبية الدولية او تبني هذه المعايير، اذ ينعكس تجربة البيئة الدولية و تطبيقها في البيئة العراقية ثقلاً أو تسد الفجوة بين متطلبات تطبيق المعايير الدولية والعراقية من اجل ايجاد ممارسات محاسبية تتوافق مع دول اخرى، اذ حاول الباحثان من خلال البحث بيان اهم التغيرات التي حدثت في الإطار المفاهيمي الجديد وانعكاسات ذلك على البيئة الممارسات المحاسبية. لذا تم تقديم من خلال البحث نظرة عامة على أهم التعديلات التي حدثت في الإطار المفاهيمي الجديد مقارنةً بالإطار المفاهيمي لسنة 1989 و 2010 بناءً على التحليل النظري وانتقادي للدراسات السابقة وذلك من أجل بيان انعكاس هذه التعديلات على بيئة الممارسة المحاسبية من خلال أربعة جوانب رئيسية تتضمن (الاعتراف، القياس، العرض والإفصاح، تطبيق السياسات المحاسبية). ومن خلال تحليل واقع الدراسات السابقة توصل الباحثان إلى أن هناك اتفاق تام بين غالبية الدراسات السابقة على أن الإطار المفاهيمي المعدل ساهمت في توجيه الممارسات المحاسبية من خلال إيجاد بدائل قياس ملائمة مع التغيرات والتقلبات التي تواجه تطبيقات الاعمال، الأمر الذي ترتب عليه تحسين وتعزيز محتوى جودة التقارير المالية. وعلى النقيض من ذلك، توصل الباحثان من خلال مسح مجموعة أخرى من الدراسات بأن الإطار المفاهيمي الجديد لم تغطي للكثير من المجالات الجديدة في بيئة الممارسة المحاسبية، إذ إن اهم التغيرات التي طرأت على الإطار المفاهيمي 2018 مقارنة 2010 هي اصدار خمس الفصول جديدة، ولكن ليس جديدة بشكل كامل اذ كانت هناك بعض الاجزاء والمفاهيم كانت موجودة في الاطار المفاهيمي 2010، كما ناقش الاطار الجديد وظائف المحاسبة (العرض، الإفصاح، القياس، الاعتراف) كما تضمن مفهوم الأداء الاشرافي للادارة و بيان ضمنية مفهوم الحيطة والحذر وبيان عدم التاكيد في القياس وبفوق الجوهر على الشكل في تحديد الخصائص النوعية، وبيان نطاق القوائم المالية وإعادة صياغة مفاهيم القوائم المالية واخير اعتماد الاعتراف والغاء الاعتراف في الخصائص المعلومات. فضلاً عن عدم وضوح الإرشادات في بعض المجالات الموجودة به، الامر الذي انعكس على مهنة المحاسبة ككل. هذا وإلى جانب بأن الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي لعام 2018 يعتمد على نموذج الذي تم تصميمه منذ عام 1989 لحل بعض المشاكل المحاسبية التي لم تعد موجودة في الوقت الحالي، كما ان هناك كثير من الاطراف المعارضة بقوة وجود إطار مفاهيمي نظري، لذا على مجلس معايير المحاسبة الدولية من تعديل فكره حول إصدار إطار مفاهيمي، إذ أن ما أصدرته المجلس مجرد مجموعة من الافتراضات متفق عليها مسبقاً والتي يمكن الاستفادة منها في الجانب العملي، وعليه على مجلس مراجعة أهمية نماذج منظمات الاعمال و مدى منفعة اصحاب المصالح من مدخل اعادة تدوير للارباح والخسائر المرتبطة بالدخل الشامل، اذ ان هذه الأمور تتطلب من المجلس المعايير المحاسبة الدولية التخلي عن النموذج الامريكي والبدء من الجديد.

وفي ضوء الاستنتاجات العامة التي توصلت إليها الدراسة بشأن التغيرات في الإطار المفاهيمي المعدل وانعكاساته في بيئة الممارسة المحاسبية، يوصي الباحثان، ضرورة تقييم التغيرات المقترحة في الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي من قبل الجهات المهنية ومعدّي التقارير المالية ليوكب مع المشاكل والقضايا المستحدثة التي تحدث في بيئة الممارسة المحاسبية. ضرورة اهتمام إدارة الشركات ومعدّي القوائم المالية بالتغيرات التي

بتطور الاحداث الاقتصادية، مما ادى ذلك ضرورة ايجاد مرجع لحل كثير من المشاكل التي يواجه المحاسبين على أسس متقاربة لمختلف السياسات المحاسبية يكون وفقاً إطار محدد ، لذا تؤكد الدراسات السابقة ان الهدف من تعديل الإطار المفاهيمي من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية كان ينصب على استقراء الواقع المحاسبي العالمي من خلال ايجاد اطار مفاهيمي محاسبي دولي يأخذ بنظر الاعتبار تنوع الظروف البيئية والاجتماعية والاقتصادية، خاصة في المرحلة الاولى ثم يتطور نحو التقارب العالمي لاحقاً من خلال ايجاد منطقة مشتركة تلبى جميع الرغبات وتقوم المحاسبة نحو ما يجب ان تكون عليه وليس لما هو كائن، أي ان الممارسة المفضلة هنا اصبحت تقاس بقدرتها على تحقيق الاهداف وليس بانها الممارسة السائدة والمقبولة بشكل واسع، اذ صاحب هذا التحول الفكري نحو الحاجة التوحيد للاسس التي تستند اليها عملية اعداد القوائم المالية لكي تصبح المعلومة مفهومة عالمياً وهو ما يتم العمل عليه حالياً وذلك من خلال ايجاد قبول عام لمكونات نظرية المحاسبة على المستوى العالمي، لذا فالاطار 2018 يحدد مجموعة متكاملة من المفاهيم لإعداد التقارير المالية و وضع ارشادات للمعدّي المعلومات في تطوير سياسات محاسبية متسقة، كما يبين الدراسات السابقة ايضاً ضرورة توسيع مفهوم المشاركة في وضع وصياغة المعايير المحاسبية العالمية وتنويعه لكي يفتح المجال امام انتقال الممارسة المحاسبية الافضل من البيئة المحلية الى البيئة العالمية وبالعكس ويجعل الظروف والمتغيرات البيئية المحلية مؤثرة في كل دول العالم اكثر من أي وقت مضى وهو بالتأكيد ما يسعى الجميع للوصول اليه. لذا أن الجهود المبذولة لاجراء عملية التقارب الدولية من قبل IASB سيساعد في الوصول الى تقريب التقارير المالية على المستوى العالمي من خلال الاستشارات المتبادلة بين تلك الاطراف.

ومن خلال المسح الذي أجراه الباحثان للدراسات السابقة يتضح وجود فجوة بحثية في مجال موضوع البحث، إذ لم تتعدى جهود الدراسات السابقة أثر متضمنات الإطار المفاهيمي الجديد على الممارسة المحاسبية المتمثلة ب (القياس، العرض، الاعتراف، السياسات المحاسبية). ولم تتناول أي دراسة المردود الإيجابي أو السلبي عدم تعديل الفصل الثامن وأثره على بيئة الممارسة المحاسبية، بالرغم من أهمية هذا الفصل إذ يتضمن مفهوم راسمال والمحافظة على راسمال والذي يتم استخدامها في معظم المنظمات الاعمال، اذ ان مستخدمو القوائم المالية مهتمين بدرجة الاول بالحفاظ على راسمال المستثمر الاسمي والقوة الشرائية لها. الا ان مجلس معايير المحاسبة الدولية كان متحفظة جداً حول الفصل الثامن في الإطار المفاهيمي لعام 2018، إذ باقي كما هو منذ 1989 ولغاية 2018، لذلك فإن هذا يمثل واحداً من الدوافع البحثية، التي يمكن للباحثين الاستناد إليها في اختبار طبيعة العلاقة، لا سيما في البيئات التي تطبق المعايير المحاسبية.

5. الخاتمة

ان الاطار المفاهيمي لعام 2018 هو ناتج عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية لمدة ثمانية و عشرون عاماً من 1989 اذ وضع اول إطار مفاهيمي لغاية 2018، اذ اصبح وجود هذا الإطار ضرورياً من اجل تطوير الممارسات المحاسبية و مساعدة معدّي القوائم المالية على توفير معلومات مالية بجودة عالية لمستخدمي هذه المعلومات، كما يساعد هيئات وضع المعايير الوطنية على تطوير المعايير الوطنية من خلال الاعتماد على المعايير

6.2 المصادر الاجنبية:

- AKGÜN, A.İ., 2021. Restrictions in the Conceptual Framework for Financial Reporting: a review of the literature. *Global Journal of Economics and Business Studies*, 9(18), pp.50-67.
- Anssari, M.A.A., 2023. The Project of Conceptual Framework for Financial Accounting: A. *Management*, 10(1), pp.45-53.
- Barker, R., Penman, S., Linsmeier, T.J. and Cooper, S., 2020. Moving the conceptual framework forward: Accounting for uncertainty. *Contemporary Accounting Research*, 37(1), pp.322-357.
- Benston, George J; Carmichael, Douglas R; Demski, Joel S; Dharan, Bala G Preview author details; Jamal, Karim. 2007. The FASB's conceptual framework for financial reporting: A critical analysis. *Accounting Horizons*, 21(2), pp.229-238.
- Berger, A.N. and Udell, G.F., 2005. A more complete conceptual framework for financing of small and medium enterprises (Vol. 3795). World Bank Publications.
- Botosan, C. A. 2019. Pathway to an integrated conceptual framework for financial reporting. *The Accounting Review*, 94(4), 421-436.
- Dombrovskaya, E., 2019, October. Development of the conceptual framework for financial reporting in the context of digitalization. In *The 2018 International Conference on Digital Science* (pp. 334-344). Cham: Springer International Publishing.
- Donald E. Kieso , Jerry J. Weygandt , Terry D. Warfield (2020) *Intermediate Accounting IFRS 4th Edition* Copyright © 2020
- Ernst & Young Global Limited, *Applying IFRS – IASB issues revised Conceptual Framework for Financial*, 2018.
- Gornik-Tomaszewski, S. and Choi, Y.C., 2018. The conceptual framework: Past, present, and future. *Review of Business*, 38(1), pp.47-58.
- Iatridis, G. and Lael Joseph, N., 2005. A conceptual framework of accounting policy choice under SSAP 20. *Managerial Auditing Journal*, 20(7), pp.763-778.
- Kuzina, R., 2013. Conceptual framework for financial reporting: current state, development and application outlook in Ukraine. *Socio-economic research bulletin*, (3) (1), pp.85-89.
- Kvatashidze, N., 2019. Impact of Changes of the Conceptual Framework for Financial Reporting on the Indicators of the Financial Statement. *International Journal of Economics and Management Engineering*, 13(9), pp.1175-1178.
- Li, Yuansha, Weining, Zhang. 2023. Review of the IASB and FASB Joint Converged Framework. *Strategies*

حدثت في الإطار المفاهيمي الجديد وفهم ماجاء به خاصة فيما يتعلق بأساليب القياس المحاسبي وطريقة عرض المعلومات والاعتراف والغاء الاعتراف وتطبيق السياسات المحاسبية. السعي نحو تحديث وتطوير مقررات المحاسبة المالية بما يضمن تدرس الإطار المفاهيمي الجديد للإبلاغ المالي وتضمنات التغييرات الجوهرية في الإطار على متطلبات القياس والاعتراف والفصاح والسياسات المحاسبية. و السعي نحو إجراء مزيد من الدراسات النظرية والتطبيقية تتناول استكما الفجوات في الإطار المفاهيمي الحالي ومخاطبة مجلس معايير المحاسبة الدولية باقتراحات التحسين والتطوير وإيداء الرأي في الاوقات المناسبة قبل إصدار إطار جديد، هذا وإلى جانب إجراء دراسة تحليلية انتقادية للمنافع والتحديات لتلك التغييرات.

6. المصادر

6.1 المصادر العربية:

- ابو نصار، محمد، حميدات، جمعة. 2020. معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر.
- بلال، كيموش، اليباس، شرشافة. 2019. مفاهيم التقرير المالي في ضوء الإطار المفاهيمي 2018 لمجلس معايير المحاسبة الدولية، مجلة أرساد للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 2، العدد 1.
- الجبلي، وليد سمير عبد العظيم. 2020. دراسة تحليلية للإطار المفاهيمي المشترك للمحاسبة المالية، مجلة افاق للعلوم، العدد 18.
- حبيبية، عياش، اسمهان، دحمانة. 2020. الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية للتقرير المالي والإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بشير الأبراهيمي-برج بوعريج، الجزائر.
- خليفة، رمضان مسعود عبدالله. 2018. الإطار المفاهيمي للمعيار المحاسبي الدولي ومدى تطابقه مع الاطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الليبية الصغيرة والمتوسطة الحجم، مجلة القراءة والمعرفة، العدد 203.
- شرويد، ريتشارد، كلارك، مارتل، كاثي، جاك. 2016. نظرية المحاسبة، المملكة العربية السعودية.
- الصاوي، عفت أبو بكر محمد. 2020. الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية – مبررات التطوير ومردوده من منظور معدي القوائم المالية، مجلة المحاسبة والمراجعة لجامعات العربية، المجلد 9، العدد 2.
- عارف، هدى محمد كامل. 2022. انعكاسات الإطار المفاهيمي المعدل على جودة المحتوى الاخباري للتقارير المالية، مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد 23، العدد 2.
- عيسى، سيروان كريم، موسى، أحمد برهان. (2018). ملامح الإطار المفاهيمي للمحاسبة في البيئة العراقية، أطروحة دكتوراه محاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد.
- كعموش، ربيمون ميلاد. 2016. أثر الإنترام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية IAS – IFRS على التحفظ المحاسبي وجودة التقارير المالية، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 20، العدد 2.
- مال، تخونوي. 2019. الممارسة المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي SCF والمتغيرات المحاسبية الدولية IAS/IFRS، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر.
- مشجل، هاني حميد، مهاوش، علي حسين. 2017. مدى استجابة الممارسات المحاسبية لمتغيرات في الإطار المفاهيمي المشترك، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 25.

of new challenges. *Studia Universitatis Vasile Goldiş, Arad-Seria Ştiinţe Economice*, 31(2), pp.20-44.

Pelger, C. 2020. The return of stewardship, reliability and prudence—a commentary on the IASB's new conceptual framework. *Accounting in Europe*, 17(1), 33-51.

Walton, P. 2018. Discussion of barker and Teixeira ([2018]. Gaps in the IFRS conceptual framework. *Accounting in Europe*, 15) and Van Mourik and Katsuo ([2018]. Profit or loss in the IASB conceptual framework. *Accounting in Europe*, 15). *Accounting in Europe*, 15(2), 193-199.

Zhang, Y., 2011. Accounting and neoliberalism: a critical reading of IASB/FASB's conceptual framework for financial reporting 2010.

in *Accounting and Management research*, 4(1), pp.1-5.

Machinistova, G., 2020. Entity's operations under the changes in the Conceptual Framework for Financial Reporting. In *E3S Web of Conferences* (Vol. 210, p. 13033). EDP Sciences.

Macve, R., 2010. Conceptual frameworks of accounting: some brief reflections on theory and practice. *Accounting and business research*, 40(3), pp.303-308.

Van Mourik, C., & Katsuo Asami, Y. (2018). Articulation, profit or loss and OCI in the IASB conceptual framework: Different shades of clean (or dirty) surplus. *Accounting in Europe*, 15(2), 167-192.

Shkulipa, L., 2021. Grouping of major changes in conceptual framework of financial reporting and analysis

رهنگفهدانا چارچوڤی راپورتکرنا دارایی ژلایین نهنجومهنا ستانداردین زمیریاری نیف دهولمتی د ژینگهها پراکتیکرنا ژمیریاری - فهکولینهکا تیوری
رهخنهیی

پوخته:

نارامناڤی تویری فهکولینا گورانکارینیت سههکی د چارچوڤی تیگهه راپورتینت دارابه نهمین ژلایین دهستهیا ستاندریت ژمیریاری بین نیف دهولمتی بو سال (2018) دهوچووین و کاریگهینیت نهمینی و نهمینیت سهه ژینگهها پراکتیکرنا ژمیریاری دا، د چارچوڤی فهلسهفی دا پنداجوون بوکری ب شیکارکرنا فهکولینیت پینستر بین گریډای ب ڤی پهوهندیی فه، فهکولینیت ریازا و سفکرنی بکار نیایه. فهکولر د شیکارا ڤی فهکولینیت دا گههشته وی نهجمای کو چارچوڤی تیگهه نوی و نهم نویکارینیت کو بخو فه گرتین بهشداریهکا بنهمتی یا کری د ناراستهکرنا پراکتیکرنا ژمیریاری ب شتوهمهکی دروست وهلیژراتنا چارمسهریا ژمیریاری نیکگرتی دژینگههینت جیاوازا. ههموسا دیتنا پینگهورین پیفانا گونجای دگمل وان گهورین وههلچوونین روی بروی دین بکار هینانا بازارگانی، کو د نهجمادا بوینه نهگههینت باشتکران وبلندرکرنا ناقهروکا کوالیتیا راپورتینت دارایی. ههمردیسان فهکولر گههشته وی نهجمای، ب رینیا شلوفهکرنا فهکولینا خو، کو چارچوڤی تیگهه نوی گهلهک بواریین، نوین ژینگهها پراکتیکرنا ژمیریاری نهگرتینه، نهغه ژیلی نهمونا رینمایا ل هندهک بواریت نوکهدا، بتایبهتی وان بواریت پهپوهندی ههمی ب بنهماینت سیاسهتا پیفانکرنی، پینشکیشکرنی، ناساندن و ژمیریاری. نهغهژی نویهرایمهتا فهبخاستنی په بو دهوکرنا ستاندرین کارا وگاریگهه. دهمهکی دا فهکولموا پشنیارا پینتی ههملسهنگاندا گهورینیا کریه د چارچوڤی تیگهه راپورتکرنا دارایی کو ژلایین دهوگههین پینشهی ونامادهکمریت راپورتینت دارایی دکمن داکو ههمهسنگ بن دگمل وان گهورین نکو دژینگهها پراکتیکرنا ژمیریاری دا رویددن.

پهینن کلیدار: چارچوڤی تیگهه راپورتینت دارایی، دهستهیا ستاندرین ژمیریاری نیف دهولمتی، ژینگهها پراکتیکرنا ژمیریاری.

THE REFLECTIONS OF CONCEPTUAL FRAMEWORK OF FINANCIAL REPORTING ISSUED BY THE INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB) IN THE ACCOUNTING PRACTICE ENVIRONMENT - A CRITICAL THEORETICAL STUDY

ABSTRACT:

This study aims to identify the major changes in the conceptual framework for financial reporting issued by the International Accounting Standards Board (IASB) in 2018 and their positive and negative impact on the accounting practice environment. The study is conducted within a philosophical framework that includes a review and analysis of previous studies related to this relationship. The study used the critical descriptive approach by reviewing references, research and studies related to the study, and analyzing different points of view on the fundamental changes in the new conceptual framework. The researchers concluded from their analysis of these studies that the new conceptual framework and its updates played a fundamental role in directing accounting practices in the right direction and choosing unified accounting treatments in different environments. They also helped in finding appropriate measurement alternatives that are compatible with the changes and fluctuations facing business applications. This has improved and enhanced the quality of financial statement content. In their analysis, the researchers determined that the new conceptual framework does not encompass several areas within the accounting practice environment. In addition, guidance in some areas of the framework is unclear, particularly those areas relating to measurement, presentation, and recognition principles and accounting policies. This poses a challenge to issuing efficient and effective standards. The researchers recommend that the proposed changes to the conceptual framework for financial reporting be evaluated by professional bodies and preparers of financial statements to keep pace with the changes occurring in the accounting practice environment.

KEYWORDS: Conceptual Framework for Financial Reporting, International Accounting Standards Board, Accounting Practice Environment.

