

## الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية – مبررات

### التطوير ومردوده من منظور معدي القوائم المالية

#### دراسة انتقادية وميدانية

د. عفت أبوبكر محمد الصاوي

أستاذ مساعد قسم المحاسبة

كلية التجارة – جامعة الإسكندرية

#### الملخص:

يهدف البحث إلى دراسة التغيرات الرئيسية في الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، ومردودها الايجابي على بيئة الممارسة المحاسبية، وقد اعتمد البحث علي منهج الاستقصاء وذلك من خلال صياغة وتطوير قائمة استقصاء لجمع واستقراء آراء الممارسين المهنيين والمحاسبين ومدى تأييدهم أو رفضهم للتغيرات الرئيسية في الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية ومبررات هذا التعديل، ووجهة نظرهم في التغييرات الجوهرية في الإطار المفاهيمي الجديد، ومدى مردودها الايجابي علي الممارسة المهنية المحاسبية في مصر. وقد اتضح من نتائج الدراسة ادراك غالبية معدي القوائم المالية لأوجه القصور في الاطار المفاهيمي السابق لإعداد القوائم المالية، وتأييدهم للتغييرات الجوهرية في الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، وادراكهم لوجود مردود إيجابي للإطار المفاهيمي الجديد علي الممارسة المحاسبية في المستقبل.

#### الكلمات المفتاحية:

الإطار المفاهيمي الجديد لمجلس معايير المحاسبة الدولية- معايير الاعتراف وعدم الاعتراف بعناصر القوائم المالية- أسس القياس المحاسبي- عدم التأكد في القياس.

## **The new conceptual framework by the IASB– development justifications and its impact from practitioners’ vision– A critical and field study**

**Dr. Effat Abu Bakr Mohamed Elsayy**

Assistant professor – Department of accounting

Faculty of commerce – Alexandria University

[Effat5000@yahoo.com](mailto:Effat5000@yahoo.com)

### **Abstract**

The research aims to study the main changes in the new conceptual framework issued by the International Accounting Standards Board and its positive effect on accounting practice. The research relied on the survey methodology through prepare a questionnaire for accountants to explore their support or rejection of the main changes in the new conceptual framework. Also, the study determines the justifications for update the conceptual framework and the extent of its positive impact on the professional accounting practice in Egypt. It was clear from the results that the majority of respondents are aware of the deficiencies in the previous conceptual framework so they support the fundamental changes in the new conceptual framework and they are aware of the positive effects of the new conceptual framework on accounting practice in the future.

### **Keywords**

IASB’s Conceptual Framework - Recognition and Derecognition criteria – Measurement basis - Measurement uncertainty.

## ١ - المقدمة

تسعى المحاسبة المالية إلى قياس نتيجة عمليات الوحدة الاقتصادية عن فترة معينة، وتصوير مركزها المالي في تاريخ محدد، وتوصيل المعلومات بطريقة ملائمة إلى الأطراف المعنية وأصحاب المصالح. وقد كان لتزايد حجم تنظيمات الأعمال وتعدد عملياتها أثر كبير على المحاسبة مما أدى بدوره إلى تعقد الممارسة المحاسبية وزيادة مشاكلها. فقد واجهت مهنة المحاسبة تحديات كثيرة لتوفير الرقابة المحاسبية الكافية، وضمان التسجيل والتبويب المناسب لآلاف العمليات المالية التي تحدث سنوياً. وقد تزايدت هذه التحديات في مجال اعداد القوائم المالية نتيجة تعدد أساليب القياس والتقرير عن العملية الواحدة، ولذلك استلزم الأمر لتحقيق الاتساق والكفاءة المهنية ضرورة توافر إطار فكري أو إطار مفاهيمي للمحاسبة المالية يساعد في إنتاج المعلومات المحاسبية استناداً إلى مفاهيم ومعايير ومبادئ محاسبية عامة.

وتعود جذور الإطار المفاهيمي للتقارير المالية Conceptual Framework إلى عام ١٩٨٩، والصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB). ويعرف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الإطار المفاهيمي للتقارير المالية "بأنه نظام متكامل يتضمن تحديد أهداف القوائم والتقارير المالية، ويوفر المفاهيم وتعريفات عناصر القوائم المالية، ويحدد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تحقق تلك الأهداف" (IASB, 2018).

ويعد الإطار المفاهيمي للتقارير المالية هو الركيزة الأساسية أو البناء النظري لإعداد وتطوير وتعديل معايير التقرير المالي الدولية IFRS، كما تستخدمه الجهات الأخرى من معدى القوائم المالية والمستخدمين لفهم وتطبيق هذه المعايير، مما يساعد على مواجهة القضايا والمشاكل المحاسبية المختلفة (Smieliauskas, 2016).

وفي أعقاب الانهيارات المالية مطلع هذا القرن وتحديداً في سبتمبر ٢٠٠٢ عقد اجتماع بين مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، وتم عقد اتفاقية عرفت باسم "اتفاقية نورواك" للتقارب بين المجلسين للوصول إلى معايير محاسبية عالية الجودة، وقد تم الاتفاق على تطوير إطار مفاهيمي مشترك (Whittington, 2008).

د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية  
وفي عام ٢٠٠٤ وافق كل من المجلسين على اضافة مشروع مشترك على أجندة التقارب  
بينهما يهدف إلى تطوير إطار مفاهيمي مشترك في ضوء كل من الإطار المفاهيمي الأمريكي  
والدولي، وتم الانتهاء من المرحلة الأولى من الإطار المفاهيمي في عام ٢٠١٠. ثم توقف هذا  
المشروع المشترك بينهما (FRC,2015).

وفي يوليو ٢٠١٣ أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية " ورقة مناقشة " حول الإطار  
المفاهيمي للتقارير المالية في خطوة لتعديل الإطار المفاهيمي الخاص به وقد عرضت " ورقة  
المناقشة " وجهات نظر أولية حول المجالات التي قد يكون لها تأثير كبير على اعداد التقارير  
المالية بشكل عام. وفي مايو ٢٠١٥ أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية "اقتراح تمهيدي"  
يتضمن المواقف المعتمدة في ورقة المناقشة. وفي مارس ٢٠١٨ أصدر مجلس معايير المحاسبة  
الدولية الإطار المفاهيمي المعدل لإعداد التقارير المالية. ويطبق الإطار المفاهيمي الجديد فوراً  
بالنسبة لمجلس معايير المحاسبة الدولية وواضعي معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) ، أما  
بالنسبة لمعدي التقارير المالية الذين يطورون سياسات محاسبية استناداً على الإطار المفاهيمي  
للتقارير المالية، يطبق الإطار المفاهيمي الجديد من الفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد أول  
يناير ٢٠٢٠ (IASB,2018).

## ٢ - مشكلة البحث

يعد الإطار المفاهيمي للتقارير المالية والصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية موضوع  
لجدل كبير من قبل الباحثين والممارسين، فقد تعرض لكثير من النقد وإظهار نواحي القصور  
والضعف. وتتركز هذه الانتقادات في تطور بيئة الأعمال وظهور مستجدات في بيئة الممارسة  
المحاسبية والفكر المحاسبي مما جعل الإطار المفاهيمي للتقارير المالية غير كافي وغير ملائم،  
بالإضافة إلى عدم تغطيته للكثير من المجالات الجديدة في بيئة الأعمال، هذا بالإضافة إلى  
عدم وضوح الإرشادات في بعض المجالات الموجودة به، وعدم حداثة بعض جوانبه.  
(Macve, 2010; Christensen, 2010; Yong et al., 2016)

د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية  
ولذلك قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتعديل الإطار المفاهيمي بهدف تحسين اعداد  
التقارير المالية، من خلال توفير مجموعة كاملة من المفاهيم الاكثر وضوحًا وتحديثًا وتغطية  
المجالات غير المغطاة بتفاصيل كافية (IASB, 2018).  
ونظرًا لأن الإطار المفاهيمي للتقارير المالية يمثل عنصرًا هامًا في الفكر المحاسبي ومكونًا  
مهمًا في بناء وتطوير المعايير المحاسبية، وبالتالي فإن أي تغييرات جوهرية في الإطار  
المفاهيمي للتقارير المالية سوف تؤثر على الممارسة المحاسبية في المستقبل.  
ومن ناحية أخرى، وبالنظر إلى التاريخ الطويل للإطار المفاهيمي السابق للتقارير المالية في  
الفكر المحاسبي والممارسة المحاسبية، فإن هناك ضرورة لتقييم التغييرات المقترحة في الإطار  
المفاهيمي الجديد ومتضمناتها على الممارسة المحاسبية في المستقبل، ومدى استعداد أصحاب  
المصالح والممارسين لقبول هذه التغييرات.  
وتأسيسًا على ما سبق، يمكن صياغة مشكلة البحث في صورة مجموعة من التساؤلات على  
النحو التالي:

- ما هو دور وأهمية الإطار المفاهيمي للتقارير المالية للفكر المحاسبي؟
- ما هي مبررات وأسباب تعديل الإطار المفاهيمي السابق؟
- ما هي التغييرات الرئيسية في الإطار المفاهيمي الجديد؟
- ما هي متضمنات الإطار المفاهيمي الجديد على الممارسة المحاسبية؟
- ما هو أثر التغييرات الرئيسية في الإطار المفاهيمي الجديد على معدي القوائم المالية في بيئة  
الممارسة المحاسبية في مصر ومدى استعدادهم لقبول تلك التغييرات؟

### ٣- هدف البحث

يهدف هذا البحث إلى دراسة مبررات التطوير في الإطار المفاهيمي لمجلس معايير  
المحاسبة الدولية، وأثرها على بيئة الممارسة المحاسبية، ومردوده من منظور معدي القوائم المالية  
وذلك من أجل تقييم مبكر ومسبق للتأثير المحتمل ومتضمنات هذه التغييرات على الوحدات

د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية الاقتصادية ومجالات الأعمال والقضايا ذات الصلة من خلال تقييم رأيهم ومدى استعدادهم لقبول تلك التغيرات في الإطار المفاهيمي الجديد لإعداد التقارير المالية.

#### ٤- أهمية ودوافع البحث

يستمد هذا البحث أهميته من ضرورة توافر الفهم والمعرفة بالتغيرات المقترحة في الإطار المفاهيمي الجديد والتقييم المبكر للتأثير المحتمل لتلك التغيرات على الممارسة والفكر المحاسبي في المستقبل.

ومن ناحية أخرى، تأتي أهمية البحث من تناوله موضوعاً معاصراً ومهماً، وندرة البحوث المحاسبية التي تناولت الإطار المفاهيمي الجديد وأثره على بيئة الممارسة بصفة عامة والبيئة المصرية بصفة خاصة. بالإضافة إلى ذلك تتمثل أهمية البحث في توجيه اهتمام الباحثين والمهنيين نحو دراسة متضمنات التغيرات المقترحة على الممارسة المحاسبية، وبصفة خاصة في ظل الظروف الاقتصادية والتغيير في بيئة الأعمال وظهور مستجدات ومشاكل تطبيقية وعملية تواجهها الوحدات الاقتصادية في الاقتصاد المصري.

#### ٥- حدود البحث

يركز البحث علي دراسة الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية وذلك من وجهة نظر المحاسبين ومعدّي القوائم والتقارير المالية من خلال استقصاء آراء ومقترحات المحاسبين الممارسين بشأن التغيرات المقترحة ومعايير الاعتراف وأسس القياس وإرشادات العرض والافصاح. وبذلك يخرج عن نطاق البحث أثر التغييرات الأساسية علي المراجعة ومدى قابلية التقديرات المحاسبية لمراجعتها والتحقق منها في ظل عدم التأكد في القياس وعلاقتها بمعايير الاعتراف بالأصول والالتزامات. كما يخرج عن نطاق البحث استقصاء وجهات نظر أصحاب المصالح الآخرين مثل مستخدمي التقارير المالية.

#### ٦- منهج البحث

يعتمد البحث علي المنهج الاستنباطي والاستقرائي، وذلك من خلال دراسة وتحليل الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في مارس ٢٠١٨، والدراسات السابقة ذات الصلة، ثم تم صياغة فروض البحث، واستقراء آراء الممارسين المهنيين والمحاسبين

د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في مبررات تعديل الإطار المفاهيمي ووجهة نظرهم في التغييرات الجوهرية في الإطار المفاهيمي الجديد، ومدى مردودها الايجابي علي الممارسة المهنية المحاسبية في مصر. ولتحقيق هدف البحث سوف يتناول في أقسامه الباقية، دور وأهمية الإطار المفاهيمي للتقارير المالية، مبررات تعديل الإطار المفاهيمي، والتغييرات المقترحة في الإطار المفاهيمي الجديد، خصائص الإطار المفاهيمي الجديد وأثره على الممارسة المحاسبية، الدراسة التطبيقية، وأخيراً خلاصة البحث والتوصيات.

#### ٧- دور وأهمية الإطار المفاهيمي للتقارير المالية

يمكن التمييز بين مصدرين من مصادر المعرفة المحاسبية، المصدر الأول هو الممارسة العملية والمصدر الثاني هو المعرفة النظرية. ويقصد بالممارسة المحاسبية كمصدر من مصادر المعرفة المحاسبية العوامل التي هيأت لاستخدام أساليب وقواعد معينة. أما المعرفة النظرية فيقصد بها المنطق وأسلوب التفكير الذي اعتمدت عليه هذه المعرفة (أبو المكارم، ٢٠٠٤). وتتميز المعرفة المحاسبية المستمدة من الممارسة العملية بأنها معرفة خاصة أو ذاتية، فهي تعكس وجهة نظر أو مصلحة صاحب الحاجة، ومع ذلك قد يكون الأسلوب موضوعياً وملائماً إذا كان القائم بتصميمه علمياً في تفكيره. ونتيجة لذلك فإن المعرفة المحاسبية وفق هذا المصدر لا يجمعها فكر واحد فهي تتكون من عناصر متفرقة غير متناسقة. ومع تزايد حجم الوحدات الاقتصادية وتعقد أعمالها وتعقد بيئة الأعمال أصبحت المعرفة المحاسبية وفقاً لمصدر الممارسة المحاسبية غير متناسقة ولا يجمعها فكر واحد إذ تتكون من عناصر متفرقة غير متنسقة.

ومن ثم ظهرت الحاجة إلى تطور المعرفة المحاسبية المستمدة من المعرفة النظرية من خلال ارساء مجموعة من المبادئ المحاسبية التي تلقى القبول العام واصدار المعايير المحاسبية وذلك بهدف القضاء على التباين وعدم التناسق.

وقد ظهرت الحاجة إلى تنظيم عملية اعداد التقارير المالية في ظل تعاظم أهمية المعلومات المحاسبية في مجال اتخاذ القرارات الاقتصادية في سوق المال واتساع نطاق السوق وظهور العولمة وفشل آليات السوق الحرة في توفير معلومات عالية الجودة للمستخدمين الخارجيين للقوائم

د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية المالية. إذ يمكن للمتطلبات الفردية لمستخدمي القوائم المالية سواء مستثمرين أو دائنين، جنبا إلى جنب مع دوافع السوق المختلفة أن تؤثر على افصاح الشركات عن المعلومات، ومن ثم ظهرت ضرورة لتطوير معايير محاسبية تحكم اعداد التقارير المالية حتى يكون هناك اتساق في الممارسة المحاسبية (Obradovic et al., 2012). ولا يمكن أن تحقق معايير اعداد التقارير المالية غرضها بالكامل ودورها إلا إذا كان لديها أساس نظري أو فكري أو مفاهيمي عالي الجودة، أي تستند إلى إطار نظري للمعرفة المحاسبية للوفاء بالمعلومات اللازمة التي تحقق فهما مشتركا لمستخدمي القوائم المالية. كما يعد هذا الإطار المفاهيمي مرشدا للممارسة المحاسبية، كما يساعد معدى التقارير المالية في حل المشاكل الجديدة وغير المألوفة في بيئة الأعمال، ولذلك يعد وجود إطار مفاهيمي لإعداد التقارير المالية أساسا متماسكا وضروريا للتحسين المستمر لجودة القوائم المالية.

وبصفة عامة يشير مصطلح " إطار مفاهيمي " Conceptual Framework إلى هيكل أساسي ينظم من خلاله مجموعة من الأفراد أفكارهم حول ما يحاولون القيام به وطريقة القيام به (Obradovic et al., 2012).

وفي مجال المحاسبة المالية، يعرف مجلس معايير المحاسبة الدولية الإطار المفاهيمي للتقارير المالية بأنه " نظام متكامل ومتربط ومتناسك من الأهداف المترابطة والمبادئ الأساسية التي تحدد طبيعة ووظائف وحدود المحاسبة المالية والقوائم المالية وتؤدي إلى معايير متسقة (IASB, 2018).

ويعرف (Leisenring et al., 2012) الإطار المفاهيمي للتقارير المالية بأنه "أساس لتقييم الممارسات القائمة وتطوير الممارسات الجديدة لإعداد التقارير المالية"

ومن وجهة نظر (Mechelli and Cimini) (2014) يتكون الإطار المفاهيمي للتقارير المالية من مجموعة متماسكة من المبادئ والمفاهيم والتي تشكل أساسا نظريا لتحديد الأحداث والمعاملات وكيفية معالجتها محاسبيا، بالإضافة إلى توجيه الممارسة المحاسبية.

ويرى (GrantThornton) (2018) أن الإطار المفاهيمي للتقارير المالية يلعب دورا مزدوجا، إذ يعتبر هو الأساس لكل معيار للتقارير المالية وتفسير هذه المعايير، بالإضافة إلى



د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية انه يمد معدى التقارير المالية بالأساس الفكري لحل المشاكل المحاسبية التي لم يتم تناولها بشكل مباشر في أي معيار محاسبي. ومن ثم يمثل الإطار المفاهيمي للتقارير المالية ارشاد وتوجيه لكل من واضعي المعايير ومعدى القوائم المالية.

ويتفق (Ey(2018 مع ذلك، اذ يوفر الإطار المفاهيمي للتقارير المالية هيكل لعملية تطوير معايير التقارير المالية، وضمان أن تلك المعايير تستند إلى المبادئ الأساسية، وهذا يساعد على منع أن تكون المعايير المحاسبية مصممة لحالة معينة، وبدلاً من ذلك توفر المعايير المعرفة التي تستق مع النظرية المحاسبية بشكل عام.

ويؤكد Tan(2015 على أن الإطار المفاهيمي للتقارير المالية هو مكون أساسي في تطوير معايير محاسبية تعتمد على المبادئ، مما يساعد في تحقيق فعالية المعايير من خلال توفير مجموعة عامة من الشروط والمتطلبات لتحليل القضايا المحاسبية.

ويتبنى (Tomaszewski and Choi (2018 المفهوم الواسع للإطار المفاهيمي للتقارير المالية، اذ يمكن اعتباره نظرية منظمة للمحاسبة، وذلك من خلال تحديد الأهداف والمفاهيم الأساسية التي تكون الفكر المحاسبي والمعرفة المحاسبية، والتي تعتبر أساس لتطوير المعايير المحاسبية استنادا إلى تلك المفاهيم الأساسية، مما يترتب عليه معلومات مفيدة للمستخدمين، كما يساعد الإطار المفاهيمي معدى التقارير المالية في تطبيق المعايير المحاسبية وكذلك في تطوير ووضع سياسات محاسبية متسقة للمعاملات عندما لا ينطبق أي معيار، بالإضافة إلى مساعدة المراجعين في تقديم رأي حول ما إذا كانت القوائم المالية تتوافق مع تلك المعايير، وكذلك يساعد مستخدمي القوائم المالية في فهم وتفسير المعلومات المالية، علاوة على ذلك، يسهل الإطار المفاهيمي الجيد على التواصل بين هيئات واضعي المعايير المحاسبية على المستويين الوطني والدولي.

وبناء على ما سبق، يرى الباحث أن أهمية وجود إطار مفاهيمي لإعداد التقارير المالية ترجع إلى أنه في غياب مثل هذا الإطار المفاهيمي فغالبا ما سيتم اصدار معايير محاسبية وإرشادات لغرض محدد بالذات أي وضع المعيار على أساس حالة معينة، ومن ثم فإن النتيجة الحتمية لهذا الوضع هي عدم الاتساق مع تداعيات سلبية محتملة على الممارسة المحاسبية.

د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية  
علاوة على ذلك، فإن عدم وجود إطار مفاهيمي لإعداد التقارير المالية سيترتب عليه أن  
عملية وضع المعايير المحاسبية سوف تخضع للمفاهيم الفردية المتباينة لواضعي المعايير،  
وسيكون التوصل إلى اتفاق بشأن القضايا المحاسبية أكثر صعوبة، لأنه يتطلب تقارب وجهات  
النظر الشخصية لواضعي المعايير، مما يترتب عليه استنتاجات مختلفة حول قضايا مماثلة أو  
حتى متطابقة يتم تناولها في تواريخ مختلفة (Boyle,2010). وبالنسبة للمستخدمين، يترتب  
على عدم وجود إطار مفاهيمي تقارير مالية غير متسقة وأكثر صعوبة في الفهم، وبالتالي تقارير  
مالية أقل منفعة (Burlaud, 2013).

ومن ناحية أخرى، بالنسبة لمعدي التقارير المالية، فإن عدم وجود إطار مفاهيمي لإعداد  
التقارير المالية يضطر معدي التقارير الي استخدام الحكم الشخصي في وضع وتطبيق السياسات  
المحاسبية في مثل هذه الحالة، إذ لا يوجد معيار أو ارشاد ينطبق على وجه التحديد على معاملة  
أو حدث أو حالة (Nobes and Stadler,2014).

ومن ناحية أخرى، ترجع أهمية الإطار المفاهيمي للتقارير المالية في أنه يضع الأساس  
المنطقي أو الأساس الفكري والمبادئ التوجيهية والارشادية لتطوير المعايير المحاسبية، وفي هذا  
الصدد يلعب الإطار المفاهيمي دورًا مهمًا في تقييد التأثيرات السياسية على المعايير المحاسبية،  
هذا بالإضافة إلى المساهمة في تطوير المعايير المحاسبية عالية الجودة والمفهومة وقابلة  
للتطبيق (Sutton et al., 2015).

وبناء على ما سبق، يمكن ايجاز أهمية الإطار المفاهيمي للتقارير المالية فيما يلي:

- تحديد الأهداف المرغوبة من القوائم والتقارير المالية.
- وضع المفاهيم والمعايير المحاسبية التي تتفق والأهداف المرغوبة.
- ايجاد حلول سريعة للمشاكل التي تظهر في مجال الممارسة العملية بالرجوع إلى الإطار المفاهيمي للتقارير المالية.
- المساعدة في تطوير معايير محاسبية جديدة استجابة للمتغيرات التي تظهر في بيئة الأعمال.

- د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية
- المساهمة في تدعيم ثقة مستخدمي القوائم المالية في المعلومات المحاسبية، وزيادة مقدرتهم على فهم وتفسير وتحليل تلك المعلومات.
  - يعزز من القابلية للمقارنة بين القوائم المالية التي تصدرها الوحدات الاقتصادية المختلفة.
  - يساهم في تحقيق الشفافية من خلال توفير الأساس المنطقي للمعايير المحاسبية، ومن ثم يمكن المستثمرين والمشاركين في السوق من اتخاذ قرارات اقتصادية مستنيرة.
  - يعزز المساءلة من خلال تقليص فجوة المعلومات بين مقدمي رأس المال واداره الوحدات الاقتصادية.
  - يساهم في تحقيق الكفاءة الاقتصادية من خلال مساعدة المستثمرين في تحديد الفرص والمخاطر وبالتالي تحسين عملية تخصيص رأس المال.

#### ٨- لمحة تاريخية عن الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية

تم اصدار الإطار المفاهيمي للتقارير المالية الخاص بمجلس معايير المحاسبة الدولية من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) في عام ١٩٨٩، ويحدد هذا الإطار المفاهيم التي يبني عليها اعداد وعرض القوائم المالية ذات الغرض العام للمستخدمين الخارجيين، وكذلك يعد هذا الإطار الأساس النظري لكل من معايير المحاسبة الدولية IAS / IFRS. وتجدر الإشارة إلى أن الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية ليس معياراً، وبالتالي ليس له نفس درجة الإلزام الموجودة بأي معيار محاسبي دولي، ويعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية أنه في بعض الحالات التي يكون فيها تناقض بين الإطار المفاهيمي وأي معيار فإنه يجب دائماً تغليب المعيار على الإطار المفاهيمي (IASB, 2015).

ويتضمن الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية أهداف القوائم المالية والافتراضات الأساسية، والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وعناصر القوائم المالية ومعايير الاعتراف والقياس المرتبطة بها.

وفي أعقاب الانهيارات المالية في مطلع هذا القرن وتحديداً في سبتمبر ٢٠٠٢ عقد اجتماع بين مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية

د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، وتم عقد اتفاقية عرفت بإسم اتفاقية Norwalk agreement للتقارب بين المجلسين للوصول إلى معايير عالية الجودة، وتم الاتفاق على تطوير إطار مفاهيمي مشترك. وفي عام ٢٠٠٤ وافق كل من المجلسين IASB ، FASB على اضافة مشروع خاص على أجددة التقارب بينهما يهدف إلى تطوير إطار مفاهيمي مشترك بغرض استخدام هذا الإطار المفاهيمي عند تطوير معايير المحاسبة الدولية. وفي عام ٢٠٠٦ صدر مشروع الإطار المفاهيمي المشترك بينهما تناول أهداف التقارير المالية والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية. وفي عام ٢٠١٠ تم الانتهاء من المرحلة الأولى من الإطار المفاهيمي المشترك. وفي عام ٢٠١١ شجع أصحاب المصالح خلال المشاورة العامة لجدول أعمال مجلس معايير المحاسبة الدولية على استكمال مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) عمليات التعديل وتنقيح الإطار المفاهيمي بشكل مستقل، وكانت الخطوة الأولى في الاجراءات القانونية هي نشر ورقة مناقشة (Discussion paper (DP) في يوليو ٢٠١٣ بعنوان "مراجعة الإطار المفاهيمي للتقارير المالية" (IASB, 2013)، لمناقشة التغييرات المحتملة في الإطار المفاهيمي، ومن خلال تعليق أصحاب المصالح وإجراء أكثر من ١٥٠ اجتماعاً للتواصل من أجل قياس الاستجابة للتغييرات المقترحة، وبعد اتخاذ الاجراءات القانونية نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية " الاقتراح التمهيدي " (Exposure Draft (ED) في مايو ٢٠١٥. واستناداً إلى ورقة المناقشة والاقتراح التمهيدي وبعد أخذ التعليقات وردود فعل أصحاب المصالح في الاعتبار، أنهى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) تحديث وتنقيح الإطار المفاهيمي للتقارير المالية، وتم نشر وإصدار الإطار المفاهيمي للتقارير المالية الجديد في ٢٩ مارس ٢٠١٨ (IASB, 2018).

وقد هدف مجلس معايير المحاسبة الدولية من تطوير الإطار المفاهيمي إلى تحقيق الاتي (IASB, 2018):

١- تحديث وتنقيح المفاهيم الموجودة في الإطار المفاهيمي السابق لتعكس التغييرات في الأسواق وممارسات الأعمال والبيئة الاقتصادية.

د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية

٢- تحسين بعض أجزاء الإطار المفاهيمي السابق مثل معايير الاعتراف والقياس.

٣- سد الثغرات في الإطار المفاهيمي السابق.

#### ٩- مبررات تعديل الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية

يهتم الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض التقارير المالية والصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية بالقوائم المالية ذات الغرض العام، ويطبق على القوائم المالية لكافة الوحدات الاقتصادية التجارية والصناعية ومنشآت الأعمال، و تلبى هذه القوائم المالية احتياجات شريحة واسعة من المستخدمين. ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي (IAS 8) بعنوان " السياسات المحاسبية " من معدى القوائم المالية الأخذ في الاعتبار تعريفات الإطار المفاهيمي للتقارير المالية ومعايير الاعتراف ومفاهيم القياس للأصول والالتزامات والايرادات والمصروفات عند وضع وتطبيق سياسة محاسبية في حالة غياب معايير التقرير المالي الدولية التي تنطبق بشكل خاص على معاملة أو حدث. ومع ذلك فقد واجه مجلس معايير المحاسبة الدولية صعوبات في تطبيق إطاره المفاهيمي عند تطوير معايير التقرير المالي الدولية (Brouwer et al., 2017).

وتعرض الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية إلى مجموعة من الانتقادات والدعوة بضرورة تحديثه وتنقيحه (e.g., Zeff,2002; Booth, 2003;Walker, 2003; Benston et al.,2007; Ohlson et al., 2010).

فقد انتقد Booth (2003) الإطار المفاهيمي بأنه إطار مفاهيمي غير متسق، ومن ثم فقد ترتب عليه معايير محاسبية غير متسقة. وأيده في ذلك Newberry (2003) بأن الإطار المفاهيمي غير متسق مما ترتب عليه انحراف وضع المعايير المحاسبية الدولية عن الإطار المفاهيمي. وكذلك يرى Bradbury (2003) أن الإطار المفاهيمي السابق قد تعامل بشكل غير كافي وغير ملائم مع الأدوات المالية على سبيل المثال مما أدى إلى انحراف المعايير عن الإطار المفاهيمي. وتشكك Walker (2003) حول دور الإطار المفاهيمي كأساس منطقي وفكري متماسك لوضع المعايير المحاسبية في المستقبل.

د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية ويشير (2003) Newberry أنه لا ينبغي توقع إطار مفاهيمي ومعايير محاسبية يتم تطويرها بشكل متسق معاً، نظراً لتغير بيئة التقارير بصورة مستمرة وكذلك التأثير السياسي على عملية وضع المعايير، إذ يستخدم مجلس معايير المحاسبة الدولية اجزاء من الإطار المفاهيمي غير المتسق لتبرير قرارات وضع المعايير الفردية، ومن ثم فإن مجلس معايير المحاسبة الدولية لا يسعى بالضرورة إلى التماسك والاتساق بين إطاره المفاهيمي ومعايير التقرير المالي الدولية. ومن ناحية أخرى، ينتقد (2007) McGregor and Street مجلس معايير المحاسبة الدولية بأنه قد تعامل مع القضايا المحاسبية في سياق إطار مفاهيمي قديم لا يعكس التفكير الحالي للمجلس بسبب الفشل في إعادة النظر ومراجعة إطاره المفاهيمي بشكل مستمر. ووفقاً Dean (2003) and Clarke فإن الجهود السابقة ومحاولات تطوير الإطار المفاهيمي من قبل واضعي المعايير قد ركزت على شرح الممارسة الحالية بدلاً من تطوير المفاهيم التي تتوافق معها المعايير الجديدة. ويدعم هذا الرأي (2009) O'Brien إذ يرى أن المرحلة الأولى من تطوير الإطار المفاهيمي من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية ركزت على أهداف القوائم المالية والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وكانت تهدف إلى استبعاد مفاهيم مثل الإشراف وتقييم الإدارة وإمكانية الاعتماد، ولم تدعم اتجاه المجلس نحو وضع المعايير. وفي سياق آخر، تناولت دراسة (2017) Brouwer et al., تقييم الإطار المفاهيمي السابق في ضوء دوره في وضع المعايير المحاسبية، إذ تؤكد الدراسة أن مجلس معايير المحاسبة الدولية لم يطبق باستمرار وباتساق تعريفات ومعايير الاعتراف بالأصول والالتزامات الموجودة بالإطار المفاهيمي السابق عند وضع المعايير، مما ترتب عليه عدم وجود أساس منطقي وفكري ثابت ومتسق في وضع المعايير، وبالتالي انحراف معايير التقرير المالي الدولية عن الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية، فهناك مجموعة من تلك المعايير تمنع الاعتراف بالبنود أو العناصر، رغم أن هذه البنود تفي بتعريف الأصل أو الالتزام ومعايير الاعتراف الموجودة بالإطار المفاهيمي، وعلى العكس هناك معايير تتطلب الاعتراف بالأصول أو الالتزامات والتي من غير المحتمل أن تفي بتعريفات الأصول أو الالتزامات. فعلى سبيل المثال، بالنسبة الأصول الملموسة، فوفقاً للمعيار المحاسبي الدولي (IAS 16) بعنوان "الأصول الثابتة" يجب الاعتراف

د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية بتكلفة الأصل سواء ممتلكات ومنشآت ومعدات إذا كان من المحتمل أن تكون هناك منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالعنصر وسوف تتدفق إلى الوحدة الاقتصادية، وبالتالي قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتطبيق تعريفات ومعايير الاعتراف الخاصة بالإطار المفاهيمي عند وضع هذا المعيار. ومع ذلك، فإن الأصول التي يتم الحصول عليها بموجب عقود الايجار لا يتم الاعتراف بها في الغالب بموجب معيار المحاسبة الدولي (IAS 17)، وبالتالي لم يتم المحاسبة عن بعض الأصول المؤجرة كأصول، ولكن يتم تصنيف غالبية عقود الايجار باعتبارها عقود ايجار تشغيلي ولا يتم الاعتراف بها في الميزانية العمومية، في حين أن معيار المحاسبة الدولي (IAS 40) بعنوان "الاستثمار العقاري" يسمح بالاعتراف بالأصول الاستثمارية المؤجرة بموجب عقد الايجار التشغيلي بشرط أن تقاس بالقيمة العادلة. وبالتالي نجد أن هناك اختلاف بين عقود الايجار المختلفة في كل من (IAS 17) و (IAS 40)، على الرغم من أن الأصول المؤجرة تلبى جميع عناصر تحديد الأصول ومعايير الاعتراف بها في الإطار المفاهيمي، إذ تكون نتيجة لحدث ماضي، ويتحكم المستأجر في الأصل (الحق في الاستخدام)، ومن المتوقع أن تحقق منافع اقتصادية مستقبلية من استخدام الأصل، وبالرغم من ذلك فإن مجلس معايير المحاسبة الدولية لا يعترف بالأصول المستأجرة بموجب عقود الايجار التشغيلية، ومن ثم لا يتوافق المعيار مع الإطار المفاهيمي (Booth, 2003).

وفيما يتعلق بالأصول غير الملموسة، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي (IAS 38) بعنوان "الأصول غير الملموسة" لا يتم الاعتراف بالأصول غير الملموسة إلا إذا كان من المحتمل أن تحقق منافع اقتصادية مستقبلية متوقعة وهذا يتوافق مع الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية.

ومع ذلك، فإن متطلبات المعيار الدولي (IFRS 3) بعنوان "اندماج الأعمال" يتم تضمين العديد من المتطلبات التي قد تؤدي إلى الاعتراف بالأصول غير الملموسة والتي لا تفي بمعايير الاعتراف في الإطار المفاهيمي، وعلى العكس يتم استبعاد الأصول غير الملموسة والتي تفي بتعريف الأصل، إذ لا يسمح عموماً بالاعتراف بالأصول غير الملموسة المتولدة داخلياً بموجب المعيار (IAS 38) مثل الشهرة المتولدة داخلياً والأسماء والعلامات التجارية وقوائم العملاء

د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية والبنود المماثلة المتولدة داخلياً (Penman, 2009). ومع ذلك، فقد تم انتقاد عدم الاعتراف بالعديد من الأصول غير الملموسة (e.g., Lev, 2003; Walker and Oliver, 2005) إذ تؤكد الدراسات السابقة أن قيم الأصول غير الملموسة ملائمة لاتخاذ القرارات الاستثمارية، وأن عدم الاعتراف بمجموعة واسعة من الأصول غير الملموسة يترتب عليه عدم تماثل المعلومات ويؤثر على المقدرة التقييمية للقوائم المالية (Eckstein, 2004). وهكذا يمنع المعيار (IAS 38) الاعتراف بالأصول غير الملموسة التي يتم انشاؤها داخلياً والتي تقي بتعريف الأصول. وفي الوقت نفسه تتطلب معيار التقرير المالي الدولي (IFRS 3) الاعتراف بنفس النوع من العناصر عند اقتناءها حتى لو لم تستوفي معايير الاعتراف بالإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية.

ومن ناحية أخرى، وفيما يتعلق بالأصول المالية، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي (IAS 39) بعنوان "الادوات المالية"، و (IAS 28)، و (IAS 32)، يتم الاعتراف بجميع الأصول المالية بالقيمة العادلة، على الرغم من أن التدفقات المستقبلية من الأصل قد تكون غير محتملة، فقد لا تعود منافع اقتصادية مستقبلية للكيان وبالرغم من ذلك يتم الاعتراف بها كأصول، وهذا لا يتسق مع الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية (Braddbury, 2003).

وعلى نحو مشابه للأصول المالية، فإن معيار المحاسبة الدولي (IAS 39) لا يطبق مستوى الاحتمال في تعريف الالتزام، إذ يتم الاعتراف بالالتزامات المشتقات المالية والتي من غير المحتمل أن يترتب عليها تدفقات خارجة من المنافع الاقتصادية عند تسويتها في المستقبل، وهذا يتعارض مع معايير الاعتراف بالالتزام في الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية (Barker and McGeachin, 2013). كذلك يتطلب معيار التقرير المالي الدولي (IFRS3) الاعتراف بالالتزامات المترتبة على المقابل الاحتمالي بالقيمة العادلة بصرف النظر عن احتمال تدفقات خارجة من المنافع الاقتصادية المستقبلية.

بناءً على ما سبق، يتضح أن مجلس معايير المحاسبة الدولية لم يطبق باستمرار وبتناسق تعريفات ومعايير الاعتراف وفقاً لإطاره المفاهيمي عند تطوير ووضع المعايير المحاسبية، إذ تتطلب العديد من معايير المحاسبة الدولية الاعتراف بالأصول أو الالتزامات حتى إذا كان من



د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية غير المحتمل أن يكون هناك تدفقات داخلة أو خارجة من المنافع الاقتصادية مثل الأدوات المالية بموجب المعيار المحاسبي (IAS 39, IAS 32)، والالتزامات المتعلقة بها (IFRS 2). علاوة على ذلك، فقد تم التعامل مع بعض الأصول والالتزامات بطريقة مختلفة بناء على كيفية ظهورها، على سبيل المثال، يتم الاعتراف بها بموجب معيار التقرير الدولي (IFRS 3) عندما تنشأ عن اندماج الأعمال، في حين لا يتم الاعتراف بها عند تطويرها داخلياً من قبل الشركة. وبناء على هذا التناقض بين معايير التقرير المالي الدولية والإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية بدأ التفكير في تطوير وتعديل الإطار المفاهيمي. هذا إلى جانب الانتقادات الأخرى التي وجهت إلى الإطار المفاهيمي السابق، فقد أعطى مجلس معايير المحاسبة الدولية الأولوية لتطوير الإطار المفاهيمي وإصدار إطار مفاهيمي جديد.

وقد أسفرت جهود مجلس معايير المحاسبة الدولية عن الإطار المفاهيمي الجديد لإعداد التقارير المالية وأصدر في مارس ٢٠١٨، وحدد مجلس معايير المحاسبة الدولية الهدف من إطاره المعدل والجديد في الآتي (IASB, 2018):

- توفير أساس قوى ومتسق يتضمن مجموعة شاملة من المفاهيم والإرشادات لمساعدة مجلس معايير المحاسبة الدولية في وضع وتطوير معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) في المستقبل، وتوجيه قرارات تطوير المعايير في المجالات المحاسبية الجديدة المعقدة والمثيرة للجدل، مما يعزز من دور الإطار المفاهيمي في تطوير المعايير المحاسبية في المستقبل، وبما يترتب عليه توفير معلومات مفيدة للمستثمرين والمقرضين والدائنين وغيرهم من مستخدمي التقارير المالية.
- مساعدة معدي التقارير المالية في تطوير سياسات محاسبية متسقة للمعاملات والأحداث الأخرى التي لا ينطبق عليها معيار.
- توفير إرشادات واضحة وأساس سليم لمعدي التقارير المالية عند حل المشاكل والمجالات في بيئة الأعمال وتوجيه قراراتهم للتعامل مع مستجدات بيئة الممارسة المهنية.
- مساعدة القائمين على وضع المعايير المحاسبية على المستوى المحلي، ومراقبي الحسابات ومساعدة جميع الأطراف ذات الصلة على فهم وتفسير المعايير المحاسبية.

- د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية
- الإطار المفاهيمي المتناسك يكون خط دفاع ضد التسييس في عملية وضع معايير التقرير المالي الدولية.
  - تحقيق وازفاء المصدقية والشرعية على المعايير المحاسبية الحالية، اذ يوفر الإطار المفاهيمي الجيد والمتناسك اساس فكري ومنطقي لوضع المعايير المحاسبية.
- وبناء على ما سبق، يرى الباحث أنه على الرغم من أن الإطار المفاهيمي السابق قد ساعد مجلس معايير المحاسبة الدولية عند تطوير معايير التقرير المالي الدولية (IFRS)، إلا أن هناك مجموعة من المبررات لمراجعة وتنقيح وتعديل الإطار المفاهيمي تتمثل في عدم تغطية بعض المجالات المهمة في الإطار المفاهيمي السابق، وعدم وضوح الإرشادات في بعض المجالات في الإطار المفاهيمي السابق، وعدم حداثة بعض جوانبه. ولذلك قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتعديل وتنقيح الإطار المفاهيمي السابق بهدف تحسين التقارير المالية من خلال توفير مجموعة كاملة من المفاهيم الأكثر وضوحاً وتحديثاً وتغطية المجالات غير المغطاة بتفاصيل كافية.

١٠- التغييرات الأساسية في الإطار المفاهيمي الجديد لمجلس معايير المحاسبة الدولية

يقدم الإطار المفاهيمي الجديد لمجلس معايير المحاسبة الدولية مجموعة من التغييرات والتحسينات الأساسية. ويمكن تصنيف هذه التغييرات إلى ثلاث فئات، المجموعة الأولى تشمل اضافات جديدة في الإطار المفاهيمي، بينما تتضمن المجموعة الثانية تحديث لبعض المجالات، وأخيراً المجموعة الثالثة تتضمن توضيح لبعض المجالات (IASB, 2018).

تتضمن الفئة الأولى مجموعة من التعديلات تمثل اضافة جديدة للإطار المفاهيمي السابق لإعداد التقارير المالية، وتشمل هذه التغييرات ثلاث جوانب:

#### أ- القياس:

تم تطوير مفاهيم للقياس تشمل العوامل التي يجب أخذها في الاعتبار عند اختيار أساس القياس.

#### ب- العرض والافصاح:

د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية  
تم تطوير مفاهيم للعرض والافصاح، بما في ذلك تحديد معايير لتصنيف العناصر التي  
تصنف ضمن الدخل الشامل الأخر.

### ج- عدم الاعتراف:

تم توفير إرشادات حول عدم الاعتراف بالأصول والالتزامات في القوائم المالية.  
ومن ناحية أخرى، تضمنت الفئة الثانية تحديث لبعض المجالات الموجودة بالإطار  
المفاهيمي السابق، وتضمنت هذه المجموعة جانبين:

### أ- التعريفات:

تم تطوير وتحديث لتعريفات الأصل والالتزام.

### ب- معايير الاعتراف:

تم تحديث معايير الاعتراف بالأصول والالتزامات في القوائم المالية.  
وأخيراً، تضمنت المجموعة الثالثة توضيح لبعض المجالات الموجودة في الإطار المفاهيمي  
السابق، وقد تضمنت الاتي:

- الحيلة والحذر Prudence.
- اشراف الادارة Stewardship.
- عدم تأكد القياس Measurement uncertainty.
- تغليب الجوهر على الشكل Substance over Form.

ويتكون الإطار المفاهيمي الجديد من سبع فصول، الأول يتضمن أهداف التقارير المالية،  
والثاني يتعلق بالخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة، ويتعلق الفصل الثالث بالقوائم  
المالية ووحدة التقرير، ويتناول الفصل الرابع عناصر القوائم المالية، ويناقش الفصل الخامس  
معايير الاعتراف وعدم الاعتراف، ويتضمن الفصل السادس أسس القياس المختلفة، وأخيراً  
الفصل السابع يتضمن مفاهيم حول العرض والافصاح ومجموعة من الإرشادات.  
ويمكن تناول هذا الإطار المفاهيمي الجديد بشيء من التفصيل على النحو التالي:

### ١-١٠ الفصل الأول: أهداف التقارير المالية

د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية  
يعتبر تحديد أهداف القوائم والتقارير المالية نقطة البداية المنطقية لبناء الإطار المفاهيمي  
للتقارير المالية. وقد صدر هذا الفصل في عام ٢٠١٠ وخضع لعملية واسعة النطاق من  
المناقشة في هذا الوقت، لذلك عند تعديل الإطار المفاهيمي الجديد لم يعيد مجلس معايير  
المحاسبة الدولية النظر في هذا الفصل بشكل أساسي، إلا أنه أضاف توضيح دور المعلومات  
المالية في تقييم اشراف الإدارة على الموارد الاقتصادية للوحدة الاقتصادية (Stewardship)  
كأحد أهداف التقارير المالية.

ويحدد هذا الفصل هدف القوائم والتقارير المالية ذات الأغراض العامة، وكذلك تحديد  
المعلومات اللازمة لتحقيق هذا الهدف، وتحديد المستخدمين الأساسيين للتقارير المالية. فقد حدد  
الفصل هدف التقارير المالية في توفير المعلومات المالية المفيدة للمستخدمين لاتخاذ القرارات  
المتعلقة بتوفير الموارد الاقتصادية. كما يحدد الفصل مستخدمي التقارير المالية في  
المستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين، إذ يعتمد هؤلاء المستخدمين على  
التقارير المالية للوحدة الاقتصادية للحصول على المعلومات المالية التي يحتاجونها لاتخاذ  
القرارات بشأن توفير الموارد للمنشأة. وتتضمن هذه القرارات شراء أو بيع أو الاحتفاظ بالأسهم  
أو أدوات الدين، وقرارات توفير أو تسوية الديون وغيرها من أشكال الائتمان، وقرارات التصويت  
أو التأثير على قرارات وتصرفات الإدارة. ولاتخاذ هذه القرارات يقوم المستخدمون بتقييم كل من  
صافي التدفقات النقدية المستقبلية للوحدة الاقتصادية وتوقيتها وعدم التأكد فيها، وتقييم مسؤولية  
وإشراف الإدارة على الموارد الاقتصادية للوحدة الاقتصادية. ولإجراء هذا التقييم يحتاج  
المستخدمون إلى معلومات حول كل من الموارد الاقتصادية للوحدة الاقتصادية والحقوق عليها  
والتغيرات في تلك الموارد والحقوق، ومدى كفاءة وفعالية الإدارة في الاضطلاع بمسؤولياتها في  
استخدام الموارد الاقتصادية للوحدة الاقتصادية.

وبناء على ما سبق، يمكن القول أن الفصل الأول تضمن توضيح اشراف الإدارة  
stewardship، إذ يحتاج مستخدمو التقارير المالية المعلومات التي تساعد في تقييم إشراف  
إدارة الوحدة الاقتصادية على موارد الوحدة الاقتصادية واضطلاع إدارة الوحدة الاقتصادية في

د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية القيام بدورها، هذا بالإضافة إلى الحاجة إلى المعلومات المالية لمساعدة المستخدمين في تقييم التدفقات النقدية المتوقعة في المستقبل للوحدة الاقتصادية.

ومع ذلك، فإن التقارير المالية للأغراض العامة لا توفر ولا يمكنها تقديم جميع المعلومات التي يحتاجها المستثمرون الحاليون والمحتملون والمقرضون والدائنون الآخرون، إذ يحتاج هؤلاء المستخدمون إلى النظر في المعلومات ذات الصلة من مصادر أخرى، على سبيل المثال، الظروف والتوقعات الاقتصادية العامة، والأحداث السياسية والمناخ السياسي، وتوقعات الصناعة والمنشأة. ويجب الأخذ في الاعتبار أنه لا يتم إعداد التقارير المالية للأغراض العامة لإظهار قيمة المنشأة، ولكنها توفر معلومات لمساعدة المستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين على تقدير قيمة المنشأة، وكذلك فإن تركيز مجلس معايير المحاسبة الدولية على الاحتياجات العامة من المعلومات لا يمنع الوحدة الاقتصادية أو المنشأة من تضمين معلومات إضافية تكون مفيدة للغاية لمجموعة فرعية معينة من المستخدمين الأساسيين.

وتوفر التقارير المالية للأغراض العامة معلومات عن المركز المالي للوحدة الاقتصادية وذلك من خلال توفير المعلومات عن الموارد الاقتصادية للوحدة الاقتصادية والحقوق عليها، وتساعد هذه المعلومات المستخدمين في تحديد جوانب القوة والضعف المالية للوحدة الاقتصادية، ومن ثم تقييم السيولة والملاءة المالية واحتياجات الوحدة من التمويل الإضافي ومدى نجاحها في الحصول على هذا التمويل، كما توفر التقارير المالية أيضا معلومات حول تأثير المعاملات والأحداث الأخرى التي تؤدي الي تغيير الموارد والحقوق الاقتصادية للوحدة الاقتصادية والنتيجة عن الأداء المالي للوحدة الاقتصادية. وتوفر المعلومات حول الاداء المالي مؤشرا على مدى جودة أداء الادارة لمسؤولياتها في الاستخدام الكفاء والفعال لموارد الوحدة الاقتصادية.

## ١٠-٢ الفصل الثاني - الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة

يناقش هذا الفصل المعلومات المالية المفيدة ومدى ملاءمتها للقرارات التي يتخذها أصحاب المصالح المهتمين بأمر الوحدة الاقتصادية. وقد حدد مجلس معايير المحاسبة الدولية خاصيتان

د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية  
أساسيتان للمعلومات المحاسبية هما الملاءمة Relevance والتمثيل العادل Faithful representation، وبالإضافة إلى هاتين الخاصيتين الأساسيتين حدد مجلس معايير المحاسبة الدولية أربع خصائص معززة أو محسنة وهي القابلية للمقارنة، والقابلية للتحقق، والوقتية، والقابلية للفهم.

وبناء على ذلك حدد الإطار المفاهيمي الجديد خصائص أساسية وأخرى معززة نوجزها على النحو التالي:

#### ١٠-٢-١ الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات:

يجب توافر خاصيتين أساسيتين للمعلومات المحاسبية هما الملاءمة والتمثيل العادل، ونتناول كل منهما بإيجاز على النحو التالي:

##### أ- الملاءمة Relevance

تكون المعلومات ملائمة إذا كانت قادرة على أحداث تغيير في القرارات التي يتخذها المستخدمون، وتكون المعلومات المالية قادرة على عمل تغيير في القرارات إذا كانت لديها قيمة تنبؤية Predictive value، أو قيمة تأكيدية Feedback value، أي أن المعلومات المالية الملائمة تساعد متخذي القرارات على التنبؤ بالأحداث المتوقعة في المستقبل أو تساعد على تأكيد أو تصحيح التنبؤات السابقة. ويرتبط بالملاءمة الأهمية النسبية Materiality للمعلومات، حيث تكون المعلومات مهمة إذا كان من الممكن أن يؤثر حذفها أو تحريفها على القرارات التي يتخذها المستخدمون على أساس المعلومات المالية الخاصة بالمنشأة.

##### ب- التمثيل العادل (الصادق) Faithful representation

يجب أن تكون المعلومات المحاسبية التي توفرها القوائم والتقارير المالية تمثل بعدالة جوهر المعاملة التي تهدف إلى تمثيلها، أي عرض المعلومات بأمانة بحيث تعبر الأرقام عن الموارد والأحداث بصدق إلى أقصى حد ممكن وتكون كاملة ومحايدة وخالية من الأخطاء. ويتأثر التمثيل العادل للمعلومات بمستوى عدم التأكد في القياس.

#### ١٠-٢-٢ الخصائص النوعية المحسنة أو المعززة للمعلومات

د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية  
بالإضافة إلى الخاصيتين الأساسيتين، حدد الإطار المفاهيمي الجديد أربعة خصائص  
محسنة أو معززة للمعلومات، وهي القابلية للمقارنة، والقابلية للتحقق، والوقتية، والقابلية للفهم.  
ويمكن توضيح هذه الخصائص بإيجاز على النحو التالي:

#### أ- القابلية للمقارنة **Comparability**

تتضمن قرارات المستخدمين الاختيار بين البدائل، وبالتالي فإن المعلومات المتعلقة بالمنشأة  
تكون أكثر فائدة إذا أمكن مقارنتها بالمعلومات المماثلة حول المنشآت الأخرى ومع المعلومات  
حول المنشأة نفسها لفترة أخرى أو تاريخ آخر. وتمكن القابلية للمقارنة مستخدمي التقارير المالية  
من تحديد وتفسير أوجه التشابه والاختلاف بين العناصر.

#### ب- القابلية للتحقق **Verifiability**

وتعنى القابلية للتحقق أن تكون المعلومة لها دلالة محددة، وأن يكون لها استقلال بصرف  
النظر عن يقوم بإعدادها أو باستخدامها.

#### ج- الوقتية **Timeliness**

يقصد بالوقت المناسب توفير المعلومات لمتخذي القرار في الوقت المناسب ليكونوا قادرين  
على التأثير في قراراتهم، إذ ترتبط المعلومات بالغرض الذي أعدت من أجله، ويستلزم ذلك أن  
تكون للمعلومات القدرة التأثيرية على اتخاذ القرار والعمل الذي أعدت من أجله، ولضمان ذلك  
ينبغي أن تكون المعلومات متاحة في الوقت المناسب وإلا فقدت منفعتها بالنسبة لمتخذي  
القرارات.

#### د- القابلية للفهم **Understandability**

تمثل خاصية نوعية معززة للمعلومات، وهي الخاصية التي تهيء الفرصة لمستخدم  
المعلومات أن يتعرف على مضمونها ومغزاها، ومن ثم يجب تصنيف المعلومات وتوصيفها  
وعرضها بوضوح ودقة مما يجعلها مفهومة.  
وتجدر الإشارة إلى أن الخصائص النوعية الأربعة تعزز وتحسن منفعة المعلومات، ولكن  
هذه الخصائص لا تستطيع أن تجعل المعلومات غير المفيدة نافعة أو مفيدة لمتخذي القرار.  
فضلاً عن ذلك، فقد وضع الإطار المفاهيمي الجديد قيد على إنتاج المعلومات وهو قيد التكلفة،

د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية ويتضمن أن المنفعة من توفير المعلومات مطلوبة لتبرير تكلفة توفير المعلومات واستخدامها، إذ تعتبر المعلومات في حد ذاتها سلعة اقتصادية، وتتمثل تكاليف المعلومات في تكاليف تجميع البيانات وتشغيلها ومراجعتها، وكذلك تكاليف نشرها وتحليلها وتفسيرها، بينما تتمثل منفعتها في قدرتها على تحسين عملية اتخاذ القرارات وهذا يؤدي إلى زيادة كفاءة أداء أسواق رأس المال وانخفاض تكلفة رأس المال بالنسبة للاقتصاد ككل، كما يحصل المستثمر الفردي أو المقرض أو الدائن الآخر أيضاً على فوائد من خلال اتخاذ قرارات أكثر استنارة، ولذلك فإنه يجب عند اتخاذ قرار إنتاج أو الحصول على مزيد من المعلومات أن يؤخذ في الاعتبار تكلفة هذه المعلومات والمنفعة المتوقعة منها.

وبناء على ما سبق، فإن هذا الفصل قد صدر في عام ٢٠١٠ وخضع لعملية واسعة النطاق في هذا الوقت. لذلك عند مراجعة وتعديل الإطار المفاهيمي الجديد لم يعيد مجلس معايير المحاسبة الدولية النظر في هذا الفصل بشكل أساسي، ومع ذلك فقد أوضح مجلس معايير المحاسبة الدولية ثلاث مجالات في هذا الفصل هي دور كل من الحيطة، وعدم التأكد في القياس، وتغليب الجوهر على الشكل عند تقييم ما إذا كانت المعلومات مفيدة. ويمكن تناول هذه النقاط بشيء من التفصيل على النحو التالي:

### (١) الحيطة Prudence

تمثل الحيطة عن ممارسة الحذر Caution عند اصدار الاحكام والتقديرات في ظل ظروف عدم التأكد، ففي مثل هذه الحالات يجب أن تعتمد تقديرات وأحكام المحاسب على المنطق السليم وأن يختار الأساليب المحاسبية التي لا تؤدي إلى المبالغة أو بخس الأصول أو الالتزامات أو الإيرادات أو المصروفات. ولا يجب المغالاة في الحيطة والحذر، فلا يجب تعمد تخفيض الدخل أو التأثير على المركز المالي بطريقة تؤدي إلى سوء الفهم أو التأثير السلبي على مستخدمي المعلومات المحاسبية.

ويشير (2015) Barker إلى أنه في الممارسة العملية قد يتم استخدام "التحفظ" Conservatism و"الحيطة" Prudence كمرادفات، إلا أن التحفظ يشير إلى أي طريقة محاسبية تؤدي إلى أن تكون القيمة الدفترية للمنشأة أقل من القيمة الاقتصادية، أما الحيطة فهي



د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية  
نوع محدد من التحفظ ينشأ استجابة للخطر في حالة ظروف عدم التأكد. وبالتالي فإن التحفظ في  
الممارسة العملية هو نتيجة القرارات المتخذة فيما يتعلق بالأساليب المحاسبية المحددة، كما أن  
التحفظ له تأثير تراكمي، إذ أن تأجيل الاعتراف بالمكاسب نتيجة التحفظ يترتب عليه دخل  
منخفض في الفترة الحالية، إلا أنه سوف يتم احتسابها في فترات مستقبلية. ومع ذلك، يجب أن  
يتعامل معدى القوائم المالية مع عدم التأكد التي تحيط حتمًا بالعديد من الأحداث والظروف، مثل  
امكانية تحصيل الديون المشكوك في تحصيلها، والعمر الإنتاجي المحتمل للمعدات والمباني،  
وعدد مطالبات الضمان التي قد تحدث، إذ يتم الاعتراف بمثل هذه الشكوك والتي ترتبط بعدم  
التأكد، وذلك من خلال ممارسة الحيطة عند اعداد القوائم المالية. ومن ثم فإن الحيطة هي ادراج  
درجة من الحذر في ممارسة الأحكام اللازمة في عمل التقديرات المطلوبة في ظل ظروف عدم  
التأكد بحيث لا يجب المبالغة في الأصول أو المكاسب ولا يتم التقليل من الالتزامات أو  
المصروفات. ومع ذلك فإن ممارسة الحيطة لا تسمح بإنشاء احتياطات خفية أو مخصصات  
زائدة أو التقليل المتعمد للأصول أو المكاسب أو المبالغة في الالتزامات أو المصروفات لأن  
القوائم المالية في هذه الحالة لن تكون محايدة.

## (٢) عدم التأكد في القياس Measurement Uncertainty

أحد العوامل التي تؤثر على ملاءمة المعلومات هو مستوى عدم التأكد في القياس، وينشأ  
عدم التأكد في القياس عندما يتعذر الالتزام مباشرة بمقياس الأصل أو الالتزام، وبدلاً من ذلك  
يجب تقديره، إذ يعد استخدام التقديرات جزءاً أساسياً عند اعداد التقارير المالية، ولا يقلل عدم  
التأكد في القياس من ملاءمة المعلومات ولكن يجب وصف التقدير والافصاح عنه بشكل  
صحيح. إذ يمكن أن يوفر التقدير معلومات ملائمة حتى إذا كان التقدير يخضع لمستوى عالي  
من عدم التأكد في القياس، ومع ذلك إذا كانت درجة عدم التأكد في القياس مرتفعة فإن هناك  
ضرورة لإجراء مفاضلة بين مستوى عدم التأكد في القياس والعوامل الأخرى التي تجعل  
المعلومات ملائمة. ففي بعض الحالات، قد تكون المعلومات الأكثر ملاءمة تتضمن درجة عالية  
من عدم التأكد في القياس.

## (٣) تغليب الجوهر على الشكل Substance over form

د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية عند تقييم ما إذا كانت المعلومات مفيدة يجب أن يتم تغليب الجوهر على الشكل، فالتقارير المالية تمثل الظواهر الاقتصادية في كلمات وأرقام، ولكي تكون المعلومات المالية مفيدة يجب أن توفر المضمون الاقتصادي وجوهر الظاهرة الاقتصادية بدلاً من مجرد تقديم معلومات حول شكلها القانوني بما يضمن فهم المستخدم للظاهرة التي يتم تصويرها، بحيث تعكس الظروف الاقتصادية والأحداث التي تعبر عنها.

### ١٠-٢-٣ الفصل الثالث: القوائم المالية والجهة المقدمة للتقرير

يصف هذا الفصل هدف ونطاق القوائم المالية والجهة المقدمة للتقارير المالية. ويعد هذا الفصل من الفصول الجديدة في الإطار المفاهيمي الجديد.

ويمكن تناول الفصل الثالث في النقاط التالية:

#### (١) دور القوائم المالية

تقدم القوائم المالية للأغراض العامة معلومات عن الموارد الاقتصادية للوحدة أو الجهة المقدمة للتقرير والحقوق عليها، والتغيرات في تلك الموارد الاقتصادية والحقوق. والهدف من القوائم المالية هو تقديم معلومات حول الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات الخاصة بالوحدة الاقتصادية، بما يفيد مستخدمي القوائم المالية في تقييم التدفقات النقدية الصافية المستقبلية للوحدة الاقتصادية، وكذلك تقييم الإشراف الإداري للإدارة على الوحدة الاقتصادية. وتتكون القوائم المالية من قائمة المركز المالي وقائمة الأداء المالي والملاحظات على القوائم المالية، إذ يتم الاعتراف بالأصول والالتزامات وحقوق الملكية في قائمة المركز المالي، بينما يتم الاعتراف بالإيرادات والمصروفات في قائمة الأداء المالي. ويستند الإطار المفاهيمي على افتراض الاستمرار عند اعداد القوائم والتقارير المالية.

#### (٢) الجهة المقدمة للتقرير Reporting entity

يمكن أن تكون الجهة المقدمة للتقرير الوحدة المطلوب منها أو التي يتم اختيارها لإعداد التقارير المالية للأغراض العامة، إذ توفر القوائم المالية معلومات حول الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات الناتجة عن مجموعة الأنشطة الاقتصادية التي تقع داخل حدود الجهة المقدمة للتقرير.

د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية ويشير الإطار المفاهيمي الجديد إلى أن الجهة المقدمة للتقرير ليس بالضرورة أن تكون كيان قانونيا، ولكن يمكن أن تكون جزء من كيان أو كيان يشتمل على أكثر من كيان. فعندما يكون لأحد الكيانات (الشركة القابضة) سيطرة على كيان آخر (شركة تابعة)، فعندئذ يمكن تحديد حدود وحدة التقرير إما عن طريق السيطرة المباشرة فقط (مما يؤدي إلى قوائم مالية غير مجمعة) أو عن طريق السيطرة المباشرة وغير المباشرة (مما يؤدي إلى قوائم مالية مجمعة).

ويحدد مجلس معايير المحاسبة الدولية في الإطار المفاهيمي الجديد، أنه عند تحديد حدود وحدة التقرير يجب مراعاة شرطين الأول، أن توفر القوائم المالية المعلومات الملائمة التي يحتاجها المستثمرون الحاليون والمحتملون والمقرضون والدائنون الآخرون الذين يعتمدوا على القوائم المالية. والشرط الثاني التمثيل العادل للأنشطة الاقتصادية للكيان، وبالتالي فإن وحدة التقرير هي كيان يوفر القوائم المالية والمعلومات حول الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والايادات والمصروفات الناتجة عن مجموعة الأنشطة الاقتصادية التي تقع داخل حدود الجهة التي تقوم بإعداد التقارير المالية. وقد يكون من الصعب تحديد الحدود المناسبة لوحدة التقرير وخاصة إذا كان الكيان ليس كياناً قانونياً.

### (٣) السيطرة أو الرقابة Control

ترتبط السيطرة أو الرقابة المورد الاقتصادي بالوحدة أو المنشأة. ويساعد تقييم السيطرة أو الرقابة في تحديد ما إذا كان المورد الاقتصادي يجب على المنشأة المحاسبة عنه. فعلى سبيل المثال، إذا كانت الوحدة الاقتصادية تمتلك حصة في أحد الأصول الثابتة ولكنها لا تمتلك الأصل بالكامل، ففي مثل هذه الحالات يكون الأصل الذي تعترف به الوحدة الاقتصادية هو حصتها في هذا الأصل الثابت والذي تسيطر عليه وليس الأصل نفسه والذي لا تسيطر عليه. وتتحكم الوحدة الاقتصادية في المورد الاقتصادي إذا كان لديها القدرة الحالية على توجيه استخدام هذا المورد والحصول على المنافع الاقتصادية التي تتدفق منه. ويكون للوحدة القدرة على توجيه استخدام المورد الاقتصادي إذا كان لديها الحق في توظيف (استغلال) هذا المورد الاقتصادي في أنشطتها أو السماح لطرف آخر في توظيف المورد الاقتصادي في أنشطة الطرف الآخر.

د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية وعلى الرغم من أن السيطرة على المورد الاقتصادي تنشأ عادة عن الحقوق القانونية، إلا أنه يمكن أن تنشأ أيضاً إذا كان لدى الوحدة الاقتصادية القدرة على منع جميع الأطراف الأخرى من توجيه استخدام المورد الاقتصادي والحصول على المنافع من هذا المورد الاقتصادي. وفيما يتعلق بسيطرة الشركة القابضة على الشركة التابعة، تتطلب السيطرة تملك القابضة أكثر من ٥٠% من الأسهم ذات حق التصويت بطريقة مباشرة أو غير مباشرة لكي تتحقق علاقة التبعية. وقد تحقق الشركة القابضة السيطرة على الشركة التابعة رغم أنها لا تمتلك مباشرة أكثر من ٥٠% من الأسهم ذات حق التصويت، فعلى سبيل المثال قد تمتلك الشركة (س) ٨٥% من الأسهم العادية للشركة (ص) و ٤٥% من الأسهم العادية للشركة (ع)، بينما تمتلك الشركة (ص) هي الأخرى ٤٥% من الأسهم العادية للشركة (ع)، وعليه فإن كل من الشركة (ص) والشركة (ع) خاضعة لسيطرة الشركة (س)، حيث أن الشركة (س) تسيطر بالفعل على ٩٠% من حقوق التصويت في الشركة (ع)، ولقد حققت الشركة هذه السيطرة الفعلية عن طريق سيطرة مباشرة مقدارها ٤٥%، وسيطرة غير مباشرة قدرها ٤٥%.

وفي حالة السيطرة المباشرة فقط direct control only، يتم اعداد القوائم المالية غير المجمعة Unconsolidated financial statements حيث تفصح الشركة القابضة فقط عن الموارد الاقتصادية التي تسيطر عليها مباشرة والحقوق والالتزامات عليها، وبالتالي يتم الإفصاح عن الاستثمار في المنشأة الخاضعة للسيطرة (الشركة التابعة) كأصل. وفي المقابل ، فإنه في حالة السيطرة المباشرة وغير المباشرة ، يتم اعداد القوائم المالية المجمعة Consolidated financial statements ، حيث تقوم وحدة التقرير reporting entity بالإفصاح عن الموارد الاقتصادية التي تسيطر عليها الشركة القابضة بشكل مباشر وتلك التي تسيطر عليها بشكل غير مباشر من خلال سيطرة الشركات التابعة، بالإضافة إلى الحقوق والالتزامات المباشرة للشركة القابضة وغير المباشرة على الشركة القابضة من خلال الحقوق والالتزامات على الشركات التابعة لها. وبشكل عام من المرجح أن توفر القوائم المالية المجمعة معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية مقارنة بالقوائم المالية غير المجمعة.

## ١٠-٢-٤ الفصل الرابع - عناصر القوائم المالية:

يحدد هذا الفصل المفاهيم الأساسية لعناصر القوائم المالية وتشتمل الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات، إذ توفر القوائم المالية المعلومات حول الآثار المالية للمعاملات وغيرها من الأحداث من خلال تجميعها في فئات واسعة هي عناصر القوائم المالية. ويتضمن الإطار المفاهيمي هذه العناصر في مجموعتين، المجموعة الأولى ترتبط بالمركز المالي للوحدة الاقتصادية وتشمل الأصول والالتزامات وحقوق الملكية، وتتعلق المجموعة الثانية بالأداء المالي للوحدة الاقتصادية وتشمل الإيرادات والمصروفات.

في هذا الفصل تم تحديث تعريفات عناصر القوائم المالية على النحو التالي:

### (١) الأصل:

هو عبارة عن مورد اقتصادي حالي تسيطر عليه الوحدة الاقتصادية نتيجة لأحداث ماضية. ويتضمن تعريف الأصل مورد اقتصادي وهو عبارة عن حق لديه القدرة على تحقيق المنافع الاقتصادية.

ويتضح من تعريف الأصل أن هناك تغييرات أساسية في التعريف مقارنة بالتعريف السابق للأصل بأنه مورد اقتصادي تسيطر عليه الوحدة الاقتصادية نتيجة لإحداث ماضية، ومن المتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية للوحدة الاقتصادية. فقد تضمن الإطار المفاهيمي الجديد تعريف منفصل للمورد الاقتصادي، كما تم حذف "التدفقات المتوقعة" إذ أصبح ليس من الضروري أن يكون هناك يقين أو حتى من المحتمل أن تحدث المنافع الاقتصادية من الأصل.

### (٢) الالتزام:

هو تعهد حالي للوحدة الاقتصادية بتحويل مورد اقتصادي نتيجة لإحداث ماضية، وليس لدى الوحدة الاقتصادية القدرة العملية على تجنبها.

ويتضح من تعريف الالتزام مقارنة بالتعريف السابق للالتزام بأنه تعهد حالي للوحدة الاقتصادية ناشئ عن أحداث سابقة، ومن المتوقع أن يؤدي تسويته إلى تدفقات خارجة من موارد الوحدة والتي تمثل منافع اقتصادية. يتضح أن التعريف الجديد للالتزام هو تعهد بتحويل مورد اقتصادي وليس مجرد تدفق خارج من المنافع الاقتصادية، كما تم حذف "التدفقات المتوقعة"،

د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية وإضافة "عدم القدرة العملية على تجنب". وقد تناول الإطار المفاهيمي الجديد عدم القدرة العملية للمنشأة على تجنب الالتزام، فالعديد من الالتزامات تكون قابلة للتنفيذ من الناحية القانونية نتيجة لعقد، ومع ذلك يمكن أن تنشأ الالتزامات من الممارسات العرفية للمنشأة أو السياسات المنشورة التي تتطلب نقل مورد اقتصادي، وإذا لم يكن لدى المنشأة القدرة العملية على التصرف بطريقة لا تتفق مع تلك الممارسات أو السياسات فإن المنشأة ملزمة، وغالباً ما يوصف الالتزام الذي ينشأ في مثل هذه الحالات على أنه التزام تم انشاؤه Constructive Obligation .

### (٣) حقوق الملكية:

هي الحق المتبقي في أصول الوحدة الاقتصادية بعد خصم الالتزامات المستحقة عليها. وبمعنى آخر، هي مطالبات ضد الوحدة الاقتصادية والتي لا تفي بتعريف الالتزام.

### (٤) الايراد:

عبارة عن الزيادة في أصول الوحدة الاقتصادية أو النقص في التزاماتها، والتي تؤدي إلى زيادة حقوق الملكية بخلاف تلك المتعلقة بمساهمات الملاك.

### (٥) المصروفات:

عبارة عن النقص في أصول الوحدة الاقتصادية أو الزيادة في الالتزامات التي تؤدي إلى نقص في حقوق الملكية بخلاف تلك المتعلقة بالتوزيعات على الملاك.

## ١٠-٢-٥ الفصل الخامس - الاعتراف وعدم الاعتراف

يناقش هذا الفصل معايير تضمين أو ادراج عنصر معين في القوائم المالية (الاعتراف) وإرشادات حول ازلتها وعدم ادراجها (عدم الاعتراف). ويمكن تناول نقاط الفصل على النحو التالي:

### (١) الاعتراف Recognition

هو عملية تضمين أو إدراج العنصر (البند) في قائمة المركز المالي أو قائمة الاداء المالي، والذي يفي بتعريف الأصل أو الالتزام أو حقوق الملكية أو الايراد أو المصروفات.

د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية  
ويكون الاعتراف مناسباً إذا كان ينتج عنه معلومات ملائمة حول العنصر، ويتم التمثيل العادل  
لهذا العنصر، لأن الهدف من الاعتراف هو توفير معلومات مفيدة للمستثمرين والمقرضين  
وغيرهم من الدائنين ومستخدمي القوائم المالية. هذا بالإضافة إلى قيد التكلفة بمعنى أن منافع  
توفير المعلومات يجب أن تزيد عن تكلفة توفيرها، وبالتالي فإن معايير الاعتراف هي الملاءمة  
والتمثيل العادل وقيد التكلفة.

## (٢) عدم الاعتراف Derecognition

هذا الارشاد جديد في الإطار المفاهيمي الجديد، ويشير عدم الاعتراف إلى حذف كل أو جزء  
من أصل أو التزام معترف به من قائمة المركز المالي للوحدة الاقتصادية.  
ويحدث عدم الاعتراف بالنسبة للأصل عندما تفقد الوحدة الاقتصادية كل أو جزء من  
السيطرة على الأصل المعترف به، وبالنسبة للالتزام يحدث عندما لم تعد الوحدة الاقتصادية لديها  
الالتزام حالي لكل أو جزء من الالتزام المعترف به.  
ويهدف عدم الاعتراف إلى التمثيل العادل لكل من الأصول والالتزامات المحتفظ بها بعد  
المعاملة أو الحدث الذي أدى إلى عدم الاعتراف، وكذلك التمثيل العادل للتغير في أصول  
والالتزامات الوحدة الاقتصادية نتيجة لتلك المعاملة أو الحدث.

## ١٠-٢-٦ الفصل السادس - القياس

يصف هذا الفصل أسس القياس المختلفة والعوامل الواجب أخذها في الاعتبار عند اختيار  
أساس القياس الملائم. القياس هو عملية تحديد كمي في صورة نقدية للمعلومات المتعلقة بأصول  
المنشأة أو الالتزامات أو حقوق الملكية أو عنصر الإيراد أو المصروف على أساس قياس محدد.  
ويصنف الإطار المفاهيمي الجديد أسس القياس إلى أساس قياس التكلفة التاريخية وأساس قياس  
القيمة الحالية ويمكن تناولها على النحو التالي:

### (١) أساس قياس التكلفة التاريخية Historical Cost measurement bases

توفر المقاييس المستندة إلى التكلفة التاريخية معلومات نقدية حول الأصول والالتزامات  
والإيرادات والمصروفات باستخدام المعلومات المستمدة من المعاملة أو الحدث الذي أنشأها. ولا  
تعكس مقاييس التكلفة التاريخية للأصول أو الالتزامات التغيرات في الأسعار، ومع ذلك فهي

د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية  
تعكس التغييرات مثل استهلاك أو انخفاض قيم الأصول والوفاء بالالتزامات. وتتمثل التكلفة  
التاريخية للأصل غير المالي في وقت حيازة الأصل أو تشييده في جميع التكاليف المتكبدة في  
سبيل حيازة الأصل أو انشاؤه. بينما التكلفة التاريخية للأصل المالي فهي قيمة اقتناء الأصل  
بالإضافة إلى تكاليف المعاملة المتعلقة بالاستحواذ.

## (٢) أساس قياس القيمة الحالية Current Value measurement bases

توفر المقاييس المستندة إلى القيمة الحالية معلومات نقدية حول الأصول والالتزامات  
والايرادات والمصروفات باستخدام المعلومات التي يتم تحديثها لتعكس الظروف في تاريخ  
القياس، وبالتالي فإن القيمة الحالية تتضمن أي تغييرات ايجابية أو سلبية في قيمة البند منذ  
تاريخ القياس السابق وتؤثر في تقديرات التدفقات النقدية. ووفقا للإطار المفاهيمي الجديد يتضمن  
أساس القيمة الحالية كل من:

### أ- القيمة العادلة Fair Value

هي السعر الذي يتم استلامه من بيع الأصل أو دفعة لتسوية الالتزام وذلك في معاملة  
منظمة بين أطراف السوق في تاريخ القياس. وبالتالي فإن القيمة العادلة تعكس وجهات نظر  
المشاركين في السوق حول مقدار وتوقيت وعدم التأكد للتدفقات النقدية المستقبلية.

### ب- القيمة في الاستخدام (بالنسبة للأصل) وقيمة الوفاء (بالنسبة للالتزام)

Value in use (for assets), fulfillment value for liabilities

تعكس التوقعات الحالية الخاصة بالمنشأة حول مقدار وتوقيت وعدم التأكد للتدفقات النقدية  
المستقبلية.

### ج- التكلفة الحالية Current Cost

تعكس التكلفة الحالية المقدار الحالي الذي سوف يدفع للحصول على أصل مماثل، أو المبلغ  
المستلم لتحمل التزام مماثل.

## (٣) العوامل التي يجب أخذها في الاعتبار عند اختيار أساس القياس

وبالإضافة لأسس القياس، يحدد الإطار المفاهيمي الجديد العوامل التي يجب أخذها في  
الاعتبار عند اختيار أساس القياس، وتعتمد هذه العوامل على الخصائص النوعية للمعلومات، إذ



د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية  
أن الهدف هو توفير معلومات مفيدة للمستثمرين والمقرضين والدائنين وغيرهم من المستخدمين.  
وتتضمن تلك العوامل الآتي:

#### (١) الملاءمة:

- تتأثر ملاءمة المعلومات التي يوفرها أساس القياس بما يلي:
- أ- خصائص الأصل أو الالتزام من حيث ثقل التدفقات النقدية، وحساسية القيمة لعوامل السوق أو المخاطر الأخرى.
  - ب- المساهمة في التدفقات النقدية المستقبلية، وما إذا كانت التدفقات النقدية يتم إنتاجها بشكل مباشر أو غير مباشر مع مزيج من الموارد الاقتصادية الأخرى.
  - ج- طبيعة أنشطة أعمال الوحدة الاقتصادية.

#### (٢) التمثيل العادل:

يجب أن يوفر أساس القياس المستخدم التمثيل العادل للظاهرة التي يقوم بقياسها ويتأثر ذلك بكل من عدم اتساق القياس وعدم التأكد في القياس.

وبناء عليه، فإنه عند اختيار أساس القياس يجب مراعاة طبيعة المعلومات في كل من قائمة المركز المالي وقائمة الاداء المالي. كما تعتمد الأهمية النسبية لكل عامل يجب مراعاته على الحقائق والظروف لكل حالة فردية، ولكن من المرجح أن يؤدي الأخذ في الاعتبار العوامل السابقة وقيود التكلفة إلى اختيار أساس القياس مختلف لكل من الاصول المختلفة والالتزامات والايرادات والمصروفات.

#### ١٠-٢-٧ الفصل السابع - العرض والإفصاح

يتضمن هذا الفصل مفاهيم حول العرض والإفصاح وإرشادات حول ادراج الايرادات والمصروفات في قائمة الربح (الخسارة) أو الدخل الشامل الأخر.

يحدد الإطار المفاهيمي الجديد العرض والإفصاح كأدوات للاتصال، إذ يتم توصيل المعلومات في قائمة المركز المالي وقائمة الاداء المالي، وذلك حول الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والايرادات والمصروفات المعترف بها. كما يتم الإفصاح عن معلومات اضافية حول تلك العناصر المعترف بها وغيرها من المعلومات ذات الصلة بالمستخدمين. ويحسن التواصل الفعال

د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية لتلك المعلومات من قدرتها التقييمية ويساهم في التمثيل العادل للظواهر الاقتصادية، كما يعزز من فهم المعلومات وقابليتها للمقارنة في القوائم المالية. ويتحقق التواصل الفعال من خلال:

أ- تصنيف المعلومات بطريقة منظمة تقوم بالإفصاح عن العناصر المتشابهة معاً، والعناصر المختلفة بشكل منفصل.

ب- تجميع المعلومات بحيث لا يتم حجبها بالتفاصيل غير الضرورية.

ج- استخدام أهداف ومبادئ العرض والإفصاح بدلاً من القواعد.

وكما هو الحال في جميع مجالات التقارير المالية الأخرى، فإن التكلفة تقيد القرارات المتعلقة بالعرض والإفصاح، وبالتالي يجب أن تكون منافع المعلومات المقدمة من العرض والإفصاح كافية لتبرير تكلفة توفير تلك المعلومات.

ومن ناحية أخرى، تناول الفصل المعلومات حول الأداء المالي، فمن أجل توصيل المعلومات حول الاداء المالي بشكل أكثر كفاءة وفعالية، يتم تصنيف الإيرادات والمصروفات في قائمة الاداء المالي في قائمتين، قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الأخر. ويمكن توضيح ذلك على النحو التالي:

#### (١) قائمة الربح أو الخسارة:

الغرض من قائمة الربح أو الخسارة هو تصوير العائد الذي حققته المنشأة على مواردها الاقتصادية خلال الفترة، وتقديم معلومات مفيدة في تقييم احتمالات التدفقات النقدية المستقبلية وفي تقييم إشراف الإدارة على موارد المنشأة. وبالتالي فإن الإيرادات والمصروفات المدرجة في قائمة الربح أو الخسارة هي المصدر الرئيسي للمعلومات حول الأداء المالي للمنشأة عن الفترة. ومن حيث المبدأ، يتم تصنيف جميع الإيرادات والمصروفات وادراجها في قائمة الربح أو الخسارة.

#### (٢) الدخل الشامل الأخر

في ظروف استثنائية، قد يقرر مجلس معايير المحاسبة الدولية استبعاد من قائمة الربح أو الخسارة الإيرادات والمصروفات التي تنشأ من التغير في القيمة الحالية للأصل أو الالتزام، وادراج تلك المصروفات والإيرادات في الدخل الشامل الأخر. ويجوز لمجلس معايير المحاسبة

د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية الدولية اتخاذ هذا القرار عندما يؤدي ذلك إلى قائمة الربح أو الخسارة سوف توفر معلومات أكثر ملائمة وأكثر تمثيلاً عادلاً للظواهر الاقتصادية.

ومن ناحية أخرى، تناول الفصل إعادة التدوير Recycling، فمن حيث المبدأ، يمكن إعادة تدوير الإيرادات والمصروفات المدرجة في الدخل الشامل الآخر في فترة واحدة إلى قائمة الربح أو الخسارة في فترة مقبلة، عندما ينتج عن ذلك أن توفر قائمة الربح أو الخسارة معلومات أكثر ملاءمة وأكثر تمثيلاً عادلاً. أما عندما لا يؤدي إعادة التدوير إلى قائمة الربح أو الخسارة إلى توفير معلومات أكثر ملاءمة وأكثر تمثيلاً عادلاً، فقد يقرر مجلس معايير المحاسبة الدولية عدم تدوير الإيرادات والمصروفات المدرجة في الدخل الشامل الآخر. وجدير بالذكر أن هذا الفصل هو فصل جديد في الإطار المفاهيمي الجديد.

وبناء على ما سبق يمكن القول أن التغييرات المقترحة في الإطار المفاهيمي الجديد تتضمن توضيح لبعض النقاط منها على سبيل المثال توضيح أن المعلومات المطلوبة لتحقيق الهدف من التقارير المالية تشمل المعلومات التي يمكن استخدامها للمساعدة في تقييم مستوى إشراف الإدارة على موارد المنشأة، بالإضافة إلى توضيح أهمية دور الحيطة وتغليب مبدأ المضمون على الشكل عند اعداد التقارير المالية، وكذلك توضيح أن المستوى المرتفع من عدم التأكد في القياس من الممكن أن يجعل المعلومات المالية أقل ملاءمة. وبالإضافة لذلك يقدم الإطار المفاهيمي الجديد تعريفات واضحة للأصول والالتزامات وإرشادات أكثر اتساعاً لدعم تلك التعريفات. كما يوفر الإطار المفاهيمي الجديد تحديث لأجزاء من الإطار المفاهيمي السابق والتي أصبحت قديمة التطبيق.

## ١١ - خصائص الإطار المفاهيمي الجديد

يحدد الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية أهداف القوائم والتقارير المالية والمفاهيم التي تقوم عليها اعداد وعرض القوائم المالية للأغراض العامة، ويعد الركيزة الأساسية والبناء المنطقي والفكري لإعداد وتطوير المعايير المحاسبية الدولية وإرشاد

د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية الممارسة المحاسبية في مواجهة القضايا المحاسبية المختلفة، وإيجاد حلول سريعة للمشاكل التي تظهر في مجال الممارسة العملية للاستجابة للمتغيرات في بيئة الأعمال. ويتميز الإطار المفاهيمي الجديد بمجموعة من الخصائص تعزز من القيام بدوره في مجال الفكر المحاسبي، وتشمل تلك الخصائص ما يلي:

### (١) قدرة الإطار المفاهيمي على التكيف مع التغيرات في بيئة الممارسة

خلال الثلاثين عامًا الماضية، تطور الاقتصاد العالمي بسرعة وظهرت مستجدات في بيئة الأعمال بصفة عامة والممارسة المحاسبية بصفة خاصة، منها على سبيل المثال الأدوات المالية أو المشتقات المالية، ومع تزايد التنمية الاقتصادية ظهرت الأنشطة غير التقليدية، وتزايدت أنشطة الاندماج والاستحواذ وإعادة الهيكلة والتدفق السريع لرأس المال العالمي، هذا بالإضافة إلى تطور الشبكات وعلوم المعلومات والتكنولوجيا. وظهرت الحاجة إلى ضرورة إعادة تنقيح الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية لمواكبة هذه التغيرات (Shang, 2015)، ومواكبة التطور في سوق رأس المال ومواجهة مشاكل الاعتراف والقياس المحاسبي للمعاملات والأحداث الاقتصادية الجديدة. ووفقًا للتغيرات الجديدة في الإطار المفاهيمي الجديد وما تتضمنه من تحديث لبعض جوانب الإطار المفاهيمي وتحديث تعريفات الأصول والالتزامات، ووضع معايير للاعتراف وعدم الاعتراف، ووضع طرق متعددة للقياس، الأمر الذي يترتب عليه تحسين وتعزيز جودة القوائم المالية من خلال توفير مجموعة كاملة من المفاهيم الأكثر وضوحًا وتحديثًا وتغطية المجالات غير المغطاة بتفاصيل كافية، ومن ثم تكيف الإطار المفاهيمي الجديد مع التغيرات الديناميكية في بيئة الممارسة المحاسبية (Gordon et al., 2015).

### (٢) تبسيط قواعد المحاسبة المعقدة

مع تزايد التعقيد في طبيعة المعاملات الاقتصادية وبيئة الأعمال، وخاصة فيما يتعلق بنطاق ومجال عمل الوحدات الاقتصادية، وفي ظل العولمة وعمليات تتعدى الحدود الدولية، كل ذلك أثر على نظم إعداد التقارير المالية، بالإضافة وجود إرشادات محاسبية تسمح بهيكلة المعاملات لتحقيق نتائج معينة، أو صعوبة فهم المعايير المحاسبية وتطبيقها لاعتمادها على إطار مفاهيمي غير مكتمل وغير متنسق (Valentin et al., 2015). ولذلك هدف الإطار المفاهيمي الجديد

د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى تقليل تعقيد عملية اعداد التقارير المالية من خلال تبني فلسفة قائمة على المبادئ بدلاً من القواعد. ومن ثم يحاول الإطار المفاهيمي الجديد تبسيط القواعد المعقدة ووضع المبادئ الإرشادية لتوجيه الممارسة العملية (Shang, 2015)، اذ لا يعد الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية معياراً محاسبياً، ولا يحتاج إلى النظر في جميع أنواع الظروف الخاصة في الواقع، بل يعتمد على توفير إطار فكري يستند على المبادئ وقابل للتكيف مع الواقع وأساس لتطوير المعايير المحاسبية.

### (٣) المعرفة والخبرة التراكمية للإطار المفاهيمي

يحتفظ الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية بالعديد من الاجزاء الفعالة بدون تغيير من الإطار المفاهيمي السابق (Shang, 2015). إذ تم تعديل وتنقيح اجزاء من الإطار المفاهيمي السابق التي لا تتكيف مع التغييرات البيئية وتحتاج إلى تطوير والاحتفاظ بالعديد من الاجزاء الأخرى الفعالة وذلك لضمان الاتساق، هذا بالإضافة إلى أن محتويات الإطار السابق هي عبارة عن معرفة تراكمية وتراكم الخبرة العملية لفترات طويلة، ولذلك اعتمد تعديل الإطار المفاهيمي على تحديد الأولويات وتحسين الاجزاء التي لا يمكنها توجيه الممارسة العملية مع الاحتفاظ بالمحتويات الأخرى دون تعارض مع الوضع الجديد وذلك لضمان التماسك واتساق الإطار المفاهيمي مع معايير التقرير المالي الدولية قبل وبعد تعديل الإطار المفاهيمي الذي يشكل الأساس المنطقي والفكري لتطوير ووضع تلك المعايير.

وبناء على ما سبق، يمكن القول أن الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية يتميز بقدرته على تعزيز التكيف مع التغييرات البيئية، ويستند على المبادئ، ويستند على تراكم الخبرة العملية، مما يكون له متضمنات على الممارسة المحاسبية والفكر المحاسبي، إذ يساهم في تحسين جودة التقارير المالية من خلال توفير مجموعة كاملة من المفاهيم الأكثر وضوحاً وتحديثاً وتغطية المجالات غير المغطاة بتفاصيل كافية. كما يساهم الإطار المفاهيمي الجديد في تحقيق الشفافية من خلال توفير الأساس المنطقي للمعايير مما يعزز من القابلية للمقارنة الدولية وجودة المعلومات المالية، وتمكين المستثمرين والمشاركين

د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية الآخرين في السوق من اتخاذ قرارات اقتصادية مستنيرة. هذا بالإضافة إلى تعزيز المساءلة، إذ يوفر الإطار المفاهيمي المعلومات اللازمة لمساءلة الإدارة. كما يساهم في تحقيق الكفاءة الاقتصادية من خلال مساعدة المستثمرين على تحديد الفرص والمخاطر في جميع أنحاء العالم وبالتالي تحسين قرارات تخصيص رأس المال. وبالنسبة للشركات، فإن استخدام لغة محاسبية واحدة موثوق بها تعتمد على الإطار المفاهيمي سيؤدي إلى تخفيض تكلفه رأس المال.

## ١٢- متضمنات الإطار المفاهيمي الجديد على الممارسة المحاسبية

مما لا شك فيه أن أي تغييرات جوهرية في الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية سوف تؤثر على الممارسة المحاسبية في المستقبل. إذ يوفر الإطار المفاهيمي للتقارير المالية المفاهيم والتعريفات الأساسية التي سوف ترشد وتوجه عملية تطوير المعايير المحاسبية في المستقبل، كما ترشد وتوجه الممارسة المحاسبية مستقبلاً. ويحدد الإطار المفاهيمي الجديد المفاهيم التي تقوم عليها اعداد وعرض القوائم والتقارير المالية، ويوفر مجموعة متماسكة من المفاهيم والمبادئ، بما يحقق الاتساق بين المعايير المحاسبية والممارسة المحاسبية.

ويمكن تلخيص متضمنات التغييرات المقترحة في الإطار المفاهيمي الجديد على الممارسة المحاسبية على النحو التالي:

### (١) 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 عادل. وبالرغم من ذلك فقد تتطلب المعايير المحاسبية عدم الاعتراف ببعض البنود في القوائم المالية رغم أن تلك البنود تفي بتعريفات الأصول والالتزامات، ولكن يكتفي فقط بالإفصاح عنها في القوائم المالية (Gordon et al., 2015). فعلى سبيل المثال، لم يتم الاعتراف بالأصول والالتزامات الخاصة بالمشتقات المالية مثل المعيار المحاسبي الدولي (IAS 39) (الأدوات المالية). وبالمثل الأصول والالتزامات الناشئة عن عقود الايجار التشغيلي والتي لم يتم الاعتراف

د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية بها بموجب معيار المحاسبة الدولي (IAS 17) ، ولكن يتم المحاسبة عنها كإيرادات أو مصروفات على أساس القسط الثابت.

ومن ناحية أخرى، تناولت الدراسات السابقة ذات الصلة قضية الاعتراف وعدم الاعتراف، وما إذا كان هناك فروق بين تأثير المعلومات التي يتم الاعتراف بها في القوائم المالية مقابل الإفصاح عنها فقط على المشاركين في سوق رأس المال (e.g., Barth et al., 2003; Choudhary, 2011).

وبشكل عام تشير نتائج الدراسات إلى وجود بعض الاختلافات، وترجع الاختلافات إلى أسباب متعددة بما في ذلك تكاليف معالجة الإفصاح في الايضاحات المتممة، وجودة المعلومات، والتحيزات السلوكية. ومع ذلك هناك أدلة مباشرة على ملاءمة العناصر المعترف بها مقابل تلك التي يتم الإفصاح عنها. وقد اعتمدت البحوث المحاسبية على نموذج التقييم الذي يبحث في العلاقة بين القيمة السوقية للأسهم من ناحية ومقاييس القيمة الدفترية من ناحية أخرى في سياق الاعتراف مقابل الإفصاح عن البنود أو العناصر.

وبناء عليه ظهر التناقض بين الإطار المفاهيمي السابق والمعايير المحاسبية الحالية، وكان ذلك أحد الأسباب لتطوير وتنقيح الإطار المفاهيمي، وبالفعل تم تحديث تعريفات عناصر القوائم المالية وتنقيح معايير الاعتراف في الإطار المفاهيمي الجديد، وتم توفير إرشادات أكثر وضوحاً بشأن الاعتراف بالأصول والالتزامات مثل الالتزامات غير المالية والالتزامات الناتجة عن عقود الإيجار. فقد تم تعديل تعريف الأصل بأنه مورد اقتصادي حالي تسيطر عليه المنشأة نتيجة للأحداث الماضية. كما تم تعديل تعريف الالتزام بأنه تعهد حالي للمنشأة بنقل مورد اقتصادي نتيجة للأحداث الماضية. ويتضح من التعريف الجديد أن الأصل هو مورد اقتصادي بدلاً من تدفقات داخلية من المنافع الاقتصادية التي قد يولدها المورد الاقتصادي، وبالمثل الالتزام تم تعريفه بأنه تعهد بدلاً من تدفقات خارجة من المنافع الاقتصادية.

وتوفر هذه التعريفات الجديدة للأصل أو الالتزام بالإضافة إلى معايير الاعتراف المقترحة أساساً مفاهيمي جديداً لتطوير معايير محاسبية متنسقة، ومما ترتب عليه إزالة التناقضات بين

د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية المعايير المحاسبية الحالية والإطار المفاهيمي الجديد. وبالتالي يحقق ذلك المصدقية واكساب الشرعية على الممارسة الحالية والمعايير الحالية (Walker, 2003; O'Brien, 2009).

## (٢) بالنسبة للقياس

يحدد الإطار المفاهيمي الجديد أسس القياس في التكلفة التاريخية والقيمة الحالية. ويعتمد اختيار أساس قياس الأصول أو الالتزامات على مدى مساهمة الأصل أو الالتزام 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 هو الأكثر ملاءمة لمثل هذه الأصول مقارنة بالقيمة العادلة (Barth, 2007). أما بالنسبة للأصول المحتفظ بها لأغراض البيع، ففي مثل هذه الحالة يتم تمثيل التدفقات النقدية المستقبلية على نحو أفضل بسعر السوق، وعندئذ تكون القيمة العادلة هي الأساس الأنسب لهذا النوع من العناصر. وبالتالي يربط الإطار المفاهيمي الجديد بين أساس القياس الملائم والخصائص النوعية الأساسية والخصائص المعززة للمعلومات المالية المفيدة.

## (٣) بالنسبة للعرض والإفصاح

لا يقدم الإطار المفاهيمي السابق إرشادات حول العرض والإفصاح، ومن ثم قدم الإطار المفاهيمي الجديد إطار شامل ومتسق للعرض والإفصاح (Gordon et al., 2015). كما يتضمن الإطار المفاهيمي الجديد تقديم إرشادات حول ادراج الإيرادات والمصروفات في قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الأخر. بالإضافة لذلك يتضمن الإطار المفاهيمي الجديد مفاهيم تصف كيفية تقديم وعرض المعلومات في القوائم المالية بما يحقق التوصيل الفعال للمعلومات في القوائم المالية بما يجعل تلك المعلومات أكثر ملاءمة وتساهم في التمثيل العادل لأصول المنشأة والتزاماتها وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات الخاصة بها.

## (٤) بالنسبة لوضع وتطبيق السياسات المحاسبية



د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية  
يتمثل الغرض الأساسي من الإطار المفاهيمي الجديد في توفير أساس منطقي وفكري  
متناسك لوضع معايير التقرير المالي الدولية، ومع ذلك يتطلب معيار المحاسبة الدولي (IAS  
8) أنه في حالة عدم وجود معايير محددة لمعاملة أو عنصر، ففي هذه الحالة يتطلب من معدي  
التقارير المالية تطبيق التعريفات ومعايير الاعتراف ومفاهيم القياس الموجودة في الإطار  
المفاهيمي لإعداد التقارير المالية، ومن ثم يوفر الإطار المفاهيمي الجديد أساس متناسك ومتسق  
لمعدي التقارير المالية لإصدار الأحكام لتطوير وتطبيق سياسة محاسبية لهذه المعاملة أو  
العنصر. ويتطلب هذا إجراء تقييم حول ما إذا كان الاعتراف بالأصل أو الالتزام سيؤدي إلى  
معلومات ملائمة، وما إذا كان يمكن قياسها على أساس يؤدي إلى تمثيل عادل للظاهرة  
الاقتصادية (Brouwer et al., 2017). إلا أن هذا قد يوفر مجالاً لتبرير القرارات الفردية  
لإدارة الوحدات الاقتصادية، إذ يرى (Newberry (2003 ان 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، قد يقلل من الاتساق والقابلية للمقارنة بين الوحدات الاقتصادية لمعالجة تلك  
المعاملات والبنود لأنه يعتمد على تقييم الإدارة لجوانب الملاءمة والتمثيل العادل.  
وأخيراً يمكن القول أن التغييرات الأساسية في الإطار المفاهيمي الجديد لإعداد التقارير  
المالية سوف تؤثر على الممارسة المحاسبية من خلال عدة أبعاد أهمها معايير الاعتراف  
والقياس المحاسبي، والعرض والافصاح وتطبيق السياسات المحاسبية.

### ١٣- فروض البحث

يهتم الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية والصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية  
بالقوائم المالية ذات الغرض العام، إذ يعتبر نظام متكامل من أهداف التقارير المالية، ويوفر  
المفاهيم وتعريفات عناصر القوائم المالية، ويحدد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية  
ومعايير الاعتراف، وإرشادات العرض والافصاح. وعلي الرغم من كونه الركيزة الأساسية أو

د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية البناء النظري لوضع وتطوير معايير التقرير المالي الدولية، الا أنه تعرض للانتقادات والدعوة بضرورة تعديله وتنقيحه (Walker,2003; McGergor and Street,2007).

وكانت من أهم تلك الانتقادات عدم تغطية الإطار المفاهيمي السابق لبعض المجالات الهامة في الممارسة المحاسبية، وعدم وضوح الإرشادات في بعض المجالات التي يغطيها، وعدم حداثة بعض جوانبه، هذا بالإضافة الي وجود تناقض وعدم اتساق في بعض المجالات بين الإطار المفاهيمي ومعايير التقرير المالي الدولية.

وبناء علي ما سبق يمكن اشتقاق الفرض الأول للبحث في شكل الفرض البديل علي النحو التالي:

الفرض الأول: " يدرك غالبية معدي القوائم المالية في مصر أوجه القصور في الاطار المفاهيمي السابق لإعداد القوائم المالية".

ومن ناحية أخرى، قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتعديل وتنقيح الإطار المفاهيمي السابق وأصدر إطراره المفاهيمي الجديد في مارس ٢٠١٨ ، وذلك بهدف تحسين التقارير المالية من خلال توفير مجموعة كاملة من المفاهيم الاكثر وضوحا، وتحديث وتغطية المجالات غير المغطاة بتفاصيل كافية (IASB,2018).

ويقدم الإطار المفاهيمي الجديد مجموعة من التغييرات الاساسية التي من المحتمل أن تؤثر علي الممارسة المحاسبية في المستقبل والفكر المحاسبي. وتشمل التغييرات أسس القياس، وتحديث تعريفات الأصل والالتزام، ومعايير الاعتراف وعدم الاعتراف، ومفاهيم العرض والافصاح. ويمكن تصنيف هذه التغييرات إلى ثلاث فئات، المجموعة الأولى تشمل اضافات جديدة في الإطار المفاهيمي، بينما تتضمن المجموعة الثانية تحديث لبعض المجالات، وأخيراً المجموعة الثالثة تتضمن توضيح لبعض المجالات (IASB, 2018).

وبناء علي ما سبق يمكن اشتقاق الفرض الثاني للبحث في شكل الفرض البديل علي النحو التالي:

د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية  
الفرض الثاني: " يقبل غالبية معدي القوائم المالية في مصر التغييرات الأساسية في الإطار  
المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية".

ومن ناحية اخرى، سوف تؤثر التغييرات الجوهرية في الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير  
المالية على الممارسة المحاسبية في المستقبل. إذ يوفر الإطار المفاهيمي للتقارير المالية  
المفاهيم والتعريفات الأساسية التي سوف ترشد وتوجه عملية تطوير المعايير المحاسبية في  
المستقبل، كما ترشد وتوجه الممارسة المحاسبية مستقبلاً. ويحدد الإطار المفاهيمي الجديد  
المفاهيم التي تقوم عليها اعداد وعرض القوائم والتقارير المالية، ويوفر مجموعة متماسكة من  
المفاهيم والمبادئ، مما يحقق الاتساق بين المعايير المحاسبية والممارسة المحاسبية، ويساعد هذا  
علي تحسين جودة التقارير المالية وتحقيق الشفافية والقابلية للمقارنة. (e.g., Barth et al.,  
2003; Choudhary, 2011).

وبناء علي ما سبق يمكن اشتقاق الفرض الثالث للبحث في شكل الفرض البديل علي النحو  
التالي:

الفرض الثالث: " يتفق غالبية معدي القوائم المالية في مصر علي التأثير الإيجابي للإطار  
المفاهيمي الجديد علي الممارسة المحاسبية".

#### ١٤ - الدراسة الميدانية

اعتمدت الدراسة الحالية علي منهجية الاستقصاء Survey methodology، وذلك  
للحصول علي وجهات نظر المحاسبين ومعدي التقارير المالية من خلال الاستقصاء، اذ تسمح  
منهجية الاستقصاء بتوفير أدلة مسبقة حول آراء المحاسبين في مصر بشأن التغييرات المقترحة  
في الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية. وذلك استنادا علي  
عدد من الدراسات السابقة التي تناولت التغييرات المقترحة في المعايير المحاسبية ومدي ادراك  
وقبول أصحاب المصالح (e.g., McEnroe and Sullivan,2006;2011,Walker and  
Jones ,2012; Deloitte,2015).

د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية وتناسب منهجية الاستقصاء أو المسح تقييم التغييرات المقترحة قبل التنفيذ ex-ante وتوفر أدلة استكشافية exploratory evidence، وبالتالي توفر أدلة تنبؤية لردود الفعل المحتملة والتي قد يكون لها تأثير علي الممارسة المحاسبية.

#### ١٤- ١ مجتمع وعينة الدراسة

تمشيا مع أهداف الدراسة المسحية يتكون مجتمع الدراسة من معدي القوائم المالية والمهنيين الممارسين في مصر. وذلك لما يتوافر لهم من الخبرة المهنية والالمام بقضايا ومشاكل الممارسة المحاسبية والمواقف الجديدة في بيئة الأعمال المصرية. وقد تم اختيار عينة انتقائية (تحكمية) من الممارسين ومعدي القوائم المالية الذين توافرت لنا عناوين الايميل الالكتروني أو الواتس آب الخاص بهم. وقد بلغ عدد قوائم الاستقصاء المستلمة والسليمة والتي تم الحصول عليها الكترونيا ٢٣٦ قائمة، ومن ثم تتكون عينة الدراسة من ٢٣٦ مفردة.

#### ١٤- ٢ اجراءات وأدوات الدراسة التطبيقية

تعتمد الدراسة التطبيقية علي منهج الاستقصاء وذلك من خلال صياغة وتطوير قائمة استقصاء لجمع آراء واتجاهات مفردات العينة علي مدي ضرورة تعديل الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية، ومدي تأييدهم أو رفضهم للتغيرات الرئيسية في الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، ووجهة نظرهم وادراكهم لتأثير تلك التغيرات علي الممارسة المحاسبية في المستقبل. وذلك استنادا علي عدد من الدراسات السابقة التي تناولت التغيرات المقترحة في المعايير المحاسبية ومدي ادراك وقبول أصحاب المصالح (e.g., McEnroe and Sullivan,2006;2011,Walker and Jones ,2012;; Deloitte,2015).

وقد تم اعداد قائمة استقصاء في شكل نموذج Google Form حيث تم توزيعها الكترونيا عن طريق البريد الالكتروني وكذلك من خلال ارسال رابط النموذج التالي <https://forms.gle/5eTKnSZ1XXMN6EQA7>، وبمجرد وصول الرابط للمفردات يستطيعوا ملء القائمة واعادة ارسالها للباحث. وقد تم ارسال الرابط الي المهنيين الممارسين

د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية لمهنة المحاسبة ومعدّي القوائم المالية من خلال وسائل التواصل الاجتماعي الالكترونية مثل الواتس آب للوصول الي أكبر عدد ممكن من المشاركين علي مستوي الجمهورية، وطلب من مفردات الدراسة ارسال الرابط الي غيره من الممارسين الاخرين من أجل زيادة عدد مفردات العينة.

وقد طلب من المشاركين ابداء وجهة نظرهم باستخدام "مقياس ليكرت" المكون من خمس نقاط، تتدرج من واحد وهو عدم الموافقة بشدة حتي خمسة وهو الموافقة بشدة، وكذلك تحديد خيارات محددة لبعض الاسئلة مثل اختيار بديل التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة، كما تم اعطاء المشاركين الفرصة لإعطاء تعليقات اضافية اذا لزم الامر لتوضيح وشرح خياراتهم ، وتظهر قائمة الاستقصاء في الملحق رقم(١). ولضمان الجدية عند الاجابة علي الاسئلة وللتأكد من مصداقية وثبات اجابات المفردات علي قائمة الاستقصاء تم اجراء اختبار كرونباخ- ألفا Cronbach's alpha، والذي يعد من الاختبارات الاحصائية المهمة لتحليل بيانات قائمة الاستقصاء، ويوضح هذا الاختبار مدي مصداقية اجابات مفردات العينة علي الاسئلة المقدمة اليهم، وتأخذ قيمة معامل هذا الاختبار قيمة تتراوح بين (صفر، واحد)، حيث اذا كانت الاجابات بها ثبات فان هذا المعامل يكون مساويا واحد صحيح، أما اذا كان هذا المعامل مساويا للصفر فإن هذا يعني عدم ثبات الاجابات ( مينكا وكوزريجا، ٢٠٠٦). وتعتبر الزيادة في قيمة معامل الاختبار السابق معبرة عن الزيادة في مصداقية الاجابات ومن ثم امكانية تعميم نتائج العينة علي مجتمع الدراسة. وقد بلغت قيمة معامل اختبار كرونباخ- ألفا (٠,٨٨٩) مما يعني ارتفاع مصداقية اجابات مفردات العينة .

وقد تم تقسيم قائمة الاستقصاء الي أربعة أقسام، يتناول القسم الأول ملخص عام يتم من خلاله تعريف المشاركين بهدف الدراسة وتقديم نبذة عن الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية والتغيرات الأساسية في الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، بينما يتضمن القسم الثاني مجموعة من الاسئلة حول ادراكهم لمدي الحاجة لتعديل أو تحديث الإطار المفاهيمي السابق. ويتضمن القسم الثالث مجموعة من الاسئلة حول قبولهم أو رفضهم للتغيرات المقترحة في الإطار المفاهيمي الجديد وتشمل تعريفات عناصر القوائم المالية والقضايا

د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالاعتراف والقياس وغيرها من التغييرات المقترحة. وأخيرا يتضمن القسم الرابع مجموعة من الاسئلة حول ادراكهم لتأثير الإطار المفاهيمي الجديد علي بيئة الممارسة المحاسبية في المستقبل.

#### ١٤-٣ الأساليب الاحصائية المستخدمة

خضعت بيانات الدراسة لخطه تحليل احصائي تستهدف التحقق من صدق فروضها، وقد تم تحليل البيانات احصائيا باستخدام البرنامج الاحصائي Minitab الاصدار رقم (١٧). وقد تم استخدام الاختبارات اللامعلمية نظرا لطبيعة البيانات التي تم الحصول عليها والتي في غالبيتها أسئلة ترتيبية، ولذلك تم الاعتماد علي اختبار Sign-test لاختبار فروض البحث. ويعتمد رفض أو عدم رفض فرض العدم علي قيمة مستوي المعنوية المشاهد (P-value)، وقد تم تحليل البيانات باستخدام مستوي معنوية (٠,٠٥) بمعنى أن الحد الأقصى لقبول احتمال الوقوع في خطأ من النوع الأول ( أي احتمال رفض فرض العدم وهو صحيح) هو ٥% (مينكا وكوزيجا، ٢٠٠٦).

#### ١٤-٤ نتائج اختبار فروض البحث (التحليل الأساسي)

تم توزيع قائمة الاستقصاء علي نطاق واسع من المشاركين في مختلف الفئات العمرية والخبرة المهنية ويعملون في قطاعات مختلفة. ويوضح جدول (١) التوزيع الديمغرافي لمفردات العينة.

#### جدول (١)

#### التوزيع الديمغرافي لمفردات العينة

الفئة	العدد (النسبة %)	الفئة	العدد (النسبة %)
النوع	سنوات الخبرة	النوع	سنوات الخبرة
ذكر	١٤٥ (٦١,٤%)	اقل من ٥ سنوات	٦٥ (٢٧,٥%)

أنثى	٩١ (٣٨,٦%)	١٠-٥ سنوات	٣٧ (١٥,٧%)
القطاع		١١-١٥ سنة	٨٠ (٣٣,٩%)
خدمات مهنية	٧١ (٣٠%)	١٦-٢٠ سنة	٣٠ (١٢,٧%)
قطاع الشركات	٩٤ (٤٠%)	أكثر من ٢٠ سنة	٢٤ (١٠,٢%)
أخرى	٧١ (٣٠%)		

ويتضح من التوزيع الديمغرافي لمفردات العينة الخاص بالنوع وسنوات الخبرة المهنية والقطاعات التي يعملون بها توافر المعرفة والخبرة بالقضايا المحاسبية ومتطلبات بيئة الأعمال، مما سيكون له مردود علي وجهات نظرهم حول الاطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية ومدى تأثيره علي الممارسة المحاسبية.

ويمكن تلخيص نتائج التحليل الاحصائي لفروض الدراسة علي النحو التالي:

#### ١-٤-١٤ نتائج اختبار الفرض الأول

استهدف الفرض الأول اختبار مدى ادراك الممارسين ومعدّي القوائم المالية للحاجة الي تعديل أو تحديث الإطار المفاهيمي السابق لإعداد القوائم المالية. ولاختبار هذا الفرض تم استخدام اجابات الاسئلة من السؤال الأول الي السؤال السابع بقائمة الاستقصاء وذلك لكل مفردة من مفردات العينة. وتم اجراء اختبار Sign-test لاختبار هذا الفرض. وقد أظهرت نتائج التحليل الاحصائي أن مستوي المعنوية المشاهد (P-value) لجميع أسئلة الفرض الأول أقل من (٠.٠٥). ويظهر جدول (٢) نتائج التحليل الاحصائي للفرض الأول علي النحو التالي:

#### جدول (٢)

#### نتائج التحليل الاحصائي للفرض الأول

السؤال	نسبة الموافقين Agree%	نسبة غير الموافقين Disagree%	P-value
Q1	86%	5%	0.000
Q2	82	7	0.000
Q3	88	صفر	0.000

0.000	11	48	Q4
0.000	18	71	Q5
0.000	19	70	Q6
0.000	17	73	Q7

يتضح من نتائج التحليل الاحصائي للفرض الأول اتفاق اراء المشاركين حول مبررات تعديل الإطار المفاهيمي السابق، حيث أن مستوي المعنوية المشاهد (P-value) أقل من (5%) لاختبار Sign-test ، وهو ما يعني رفض فرض العدم ومن ثم قبول الفرض البديل مما يعني ادراك غالبية معدي القوائم المالية في مصر لأوجه القصور في الاطار المفاهيمي السابق لإعداد القوائم المالية.

وتتفق هذه النتيجة مع نتائج الدراسة النظرية وكذلك مع توصلت اليه الدراسات السابقة

(Hellman,2008; Gore and Zimmerman,2007; Pike and Chui,2012)

كما يتضح اتفاق المشاركين علي ضرورة تعديل بعض اجزاء من الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية والتي أصبحت لا تتماشى مع التغيرات في بيئة الأعمال، وكذلك اتفاق المشاركين علي ضرورة تقديم تعريفات واضحة للأصول والالتزامات بما يتماشى مع معايير التقرير المالي الدولية. بالإضافة الي الحاجة الي توفير إرشادات أكثر تفصيلا في الإطار المفاهيمي لإعداد القوائم المالية.

#### ١٤-٤-٢ نتائج اختبار الفرض الثاني

استهدف الفرض الثاني اختبار مدي تأييد أو رفض الممارسين ومعدي القوائم المالية للتغييرات الجوهرية في الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية. ولاختبار هذا الفرض تم استخدام اجابات الاسئلة من السؤال الثامن الي السؤال ثلاثة وثلاثون بقائمة الاستقصاء وذلك لكل مفردة من مفردات العينة. وقد انقسمت هذه الاسئلة الي نوعين، النوع من الاسئلة من السؤال (٨) الي (٢١)، والسؤالين ٢٥، ٢٦، وكذلك الاسئلة من (٣١) الي (٣٣) هي أسئلة لأبداء وجهة النظر ومدي الموافقة أو الرفض علي مقياس ليكرت المكون من



د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية  
 خمس نقاط. بينما النوع الثاني من الاسئلة فهي أسئلة تحديد بديل معين، وتشمل الاسئلة من  
 (٢٢) الي (٢٤)، والاسئلة من (٢٧) الي (٣٠). ولاختبار هذا الفرض تم اجراء اختبار Sign-  
 test. وقد أظهرت نتائج التحليل الاحصائي أن مستوي المعنوية المشاهد (P-value) لجميع  
 أسئلة الفرض الثاني أقل من (٠.٠٠٥). ويظهر جدول (٣) نتائج التحليل الاحصائي للفرض الثاني  
 علي النحو التالي:

### جدول (٣)

#### نتائج التحليل الاحصائي للفرض الثاني

P-value	نسبة غير الموافقين Disagree%	نسبة الموافقين Agree%	السؤال
0.000	3%	85%	Q8
0.000	4	77.5	Q9
0.000	9.3	64	Q10
0.000	7	75	Q11
0.000	7.6	72	Q12
0.000	11	69	Q13
0.000	9	72	Q14
0.000	22	59	Q15
0.000	21	64	Q16
0.000	11	73	Q17
0.000	15	45	Q18
0.000	10	76	Q19
0.000	19	58	Q20
0.000	20	53	Q21
0.000	19	46	Q25

0.000	6	66	Q26
0.000	4	78	Q31
0.000	7	78	Q32
0.000	12	61	Q33

ويتضح من نتائج التحليل الاحصائي للفرض الثاني وجود تأييد للمشاركين حول التغييرات الجوهرية في الإطار المفاهيمي الجديد، حيث أن مستوى المعنوية المشاهد (P-value) أقل من 5% لاختبار Sign-test ، وهو ما يعني رفض فرض العدم ومن ثم قبول الفرض البديل مما يعني تأييد غالبية معدي القوائم المالية في مصر للتغييرات الجوهرية في الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية. وتتفق هذه النتيجة مع نتائج الدراسة النظرية وكذلك مع توصلت اليه الدراسات السابقة (e.g., Barth and Shibano,2003; Rees and Shane,2012; ICAS,2015; Mourik and Katsuo,2015)

كما اتضح من التحليل الاحصائي أن من أهم التغييرات الجوهرية في الإطار المفاهيمي الجديد والتي أخذت أعلى نسبة للموافقة بين المشاركين كانت علي التوالي، اعطاء أهمية أكبر في الإطار المفاهيمي الجديد لتوفير المعلومات اللازمة لتقييم اشراف ومسئولية ادارة المنشأة في استخدام وادارة موارد المنشأة كأحد أهداف التقارير المالية، وكذلك تحديد العوامل التي يجب مراعاتها عند اختيار أساس القياس، وعرض بنود الدخل الشامل الاخر بصورة منفصلة عن صافي الدخل، وتقديم اشارة صريحة في الإطار المفاهيمي الجديد نحو الحيطة والتي تعني توخي الحذر عند اصدار الاحكام والتقديرات في ظل ظروف عدم التأكد، وأخيرا تحديد معايير الاعتراف في الإطار المفاهيمي الجديد.

وقد حدد الإطار المفاهيمي الجديد أسس القياس استنادا الي نموذج الأعمال بما يدعم المقدرة التقييمية (الدور التقويمي) للقوائم المالية، ويقصد بنموذج الأعمال الطريقة التي تدير بها المنشأة أعمالها وأنشطتها، ويؤثر نموذج الأعمال علي اعداد التقارير المالية، والقياس والعرض والافصاح، بما في ذلك كيفية تصنيف الأصول والالتزامات والايرادات والمصروفات. وما اذا كان يتم تصنيف بنود الايرادات والمصروفات ضمن الدخل الشامل الاخر بدلا من صافي الدخل

د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB,2018). ويظهر التحليل الاحصائي اتفاق المشاركين في الاستقصاء علي ضرورة استخدام نموذج أعمال المنشأة كأساس لتحديد ما اذا كان يجب قياس الأصول والالتزامات بالتكلفة التاريخية أم القيمة العادلة، وما اذا كان يجب الافصاح عن التغيرات في القيمة العادلة في صافي الدخل أم الدخل الشامل الأخر. ويعتقد المشاركون أن القيمة العادلة كأساس للقياس تعتبر أكثر ملاءمة من التكلفة التاريخية بالنسبة للأصول والالتزامات المحتفظ بها لأغراض البيع ولأغراض الاستثمار (٨١.٤%)، (٨٠.٥%)، بينما التكلفة التاريخية هي أساس للقياس أكثر ملاءمة للأصول والالتزامات المحتفظ بها لأغراض الاستخدام داخل الشركة (٨٧%) . وكذلك يتفق المشاركون أن التغيرات في القيمة العادلة ينبغي الاعتراف بها في صافي الدخل الشامل الأخر (٥٧.٢%)، (٧٣.٣%)، (٧١.٢%)، (٧٦.٣%). وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت اليه الدراسات السابقة (e.g., Dhaliwal et al.,1999; Biddle and Choi,2006; Jones and Smith,2011).

#### ١٤-٤-٣ نتائج اختبار الفرض الثالث

استهدف الفرض الثالث اختبار مدي ادراك الممارسين ومعددي القوائم المالية لتأثير الإطار المفاهيمي الجديد علي الممارسة المحاسبية في المستقبل. ولاختبار هذا الفرض تم استخدام اجابات الاسئلة من السؤال (٣٤) الي السؤال (٤٨) بقائمة الاستقصاء وذلك لكل مفردة من مفردات العينة. وتم اجراء اختبار Sign-test لاختبار هذا الفرض. وقد أظهرت نتائج التحليل الاحصائي أن مستوي المعنوية المشاهد (P-value) لجميع أسئلة الفرض الثالث أقل من (٠.٠٥). ويظهر جدول(٤) نتائج التحليل الاحصائي للفرض الثالث علي النحو التالي:

#### جدول (٤)

#### نتائج التحليل الاحصائي للفرض الثالث

السؤال	نسبة الموافقين Agree%	نسبة غير الموافقين Disagree%	P-value
Q34	77%	2%	0.000
Q35	81	صفر	0.000

0.000	صفر	86	Q36
0.000	صفر	83	Q37
0.000	2	72	Q38
0.000	1.7	78	Q39
0.000	7	68	Q40
0.000	صفر	64	Q41
0.000	2	81	Q42
0.000	4	78	Q43
0.000	5	73	Q44
0.000	صفر	76	Q45
0.000	3	71	Q46
0.000	2	73	Q47
0.000	صفر	70	Q48

ويتضح من نتائج التحليل الاحصائي للفرض الثالث ادراك الممارسين ومعدّي القوائم المالية لتأثير الإطار المفاهيمي الجديد لإعداد القوائم المالية علي الممارسة المحاسبية في المستقبل. حيث أن مستوي المعنوية المشاهد (P-value) أقل من (5%) لاختبار Sign-test ، وهو ما يعني رفض فرض العدم ومن ثم قبول الفرض البديل مما يعني ادراك غالبية معدّي القوائم المالية في مصر لوجود مردود إيجابي للإطار المفاهيمي الجديد علي الممارسة المحاسبية في المستقبل.

وتتفق هذه النتيجة مع نتائج الدراسة النظرية وكذلك مع توصلت اليه الدراسات السابقة (e.g., Allee et al., 2015; Tan, 2015; Barker, 2015; Hoffman, 2016; Barker and Penman, 2017).

د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية  
وقد أوضحت نتائج التحليل الاحصائي أن من أهم الآثار الإيجابية للإطار المفاهيمي  
الجديد من وجهة نظر المشاركين في الاستقصاء هو مساهمة الإطار المفاهيمي الجديد في  
تحقيق الشفافية وتعزيز القابلية للمقارنة الدولية وجودة المعلومات وذلك من خلال دوره في توفير  
الأساس المنطقي للمعايير المحاسبية، هذا بالإضافة الي دوره في تمكين المستثمرين والمشاركين  
في سوق رأس المال من اتخاذ قرارات اقتصادية مستنيرة. كما يتفق المشاركون علي دور الإطار  
المفاهيمي الجديد في تقديم مجموعة من المفاهيم المطورة والاكثر شمولية وأكثر وضوحا لمعدي  
التقارير المالية، وأخيرا دوره في صياغة وتطوير معايير المحاسبة بما يتناسب مع التغيرات التي  
تظهر في بيئة الأعمال المتطورة .

#### ١٤-٥ تحليل الحساسية

لتقييم مدي قوة ومثانة واتساق النتائج التي تم التوصل اليها في التحليل الأساسي، تم  
الاعتماد علي اجراء تحليل الحساسية من خلال استخدام العينات الفرعية (Subsamples)  
للتعرف علي الأثر الكامن وراء اختلاف الخصائص المميزة لهذه العينات الفرعية علي مدي تأييد  
أو رفض مفردات العينة للتغيرات في الاطار المفاهيمي الجديد وتأثيره علي الممارسة المحاسبية  
المهنية في المستقبل، واعادة التحليل الأساسي علي مفردات العينة الفرعية. وذلك اتساقا مع  
بعض الدراسات السابقة (Valentin et al.,2015; Sohn,2016). حيث تم تقسيم مفردات  
العينة الي عينتين فرعيتين، تضمنت العينة الفرعية الأولى المفردات التي تزيد سنوات الخبرة  
المهنية لديهم عن خمس سنوات (١٧١ مفردة)، بينما تضمنت العينة الفرعية الثانية المفردات  
التي لديها سنوات الخبرة المهنية خمس سنوات أو أقل (٦٥ مفردة). وقد تم اعادة التحليل  
الاساسي لكل من العينتين الفرعتين، وكذلك تم اجراء اختبار **Mann-Whitney Test** لاختبار  
معنوية الفروق بين متوسط استجابات مفردات كل من العينتين الفرعتين (مينكا  
وكوزرجا، ٢٠٠٦).

ويوضح جدول(٥) نتائج تحليل الحساسية للفرض الأول للدراسة:

## جدول (٥)

## نتائج تحليل الحساسية للفرض الأول للدراسة

نتائج الاختبار الاحصائي للعينة الفرعية الثانية			نتائج الاختبار الاحصائي للعينة الفرعية الأولى			
Agree	Disagree	P-value	Agree	Disagree	P-value	Sign Test
90.8%	9.2%	0.000	92%	8%	0.000	
P-value= 0.6749						Mann-Whitney Test

يتضح من نتائج التحليل الاحصائي للفرض الأول اتفاق اراء المشاركين في كلا العينتين الفرعيتين حول مبررات تعديل الإطار المفاهيمي السابق، حيث أن مستوي المعنوية المشاهد (P-value) أقل من (5%) لاختبار Sign-test ، وهو ما يؤكد ما توصل اليه الباحث في التحليل الأساسي. كما أن مستوي المعنوية المشاهد (P-value) لاختبار Mann-Whitney Test بلغ 0.6749 أكبر من (5%) مما يعني عدم وجود فروق معنوية ذات دلالة احصائية بين متوسط استجابات مفردات العينتين الفرعيتين، وتشير نتائج تحليل الحساسية الي اتفاقها مع نتائج التحليل الاساسي، مما يعني قوة نتائج التحليل الاساسي robust وهذا يؤكد رفض فرض عدم ومن ثم قبول الفرض البديل مما يعني ادراك غالبية معدي القوائم المالية في مصر لأوجه القصور في الاطار المفاهيمي السابق لإعداد القوائم المالية.

وبصورة مشابهة تم اعادة التحليل الأساسي لكل من العينتين الفرعيتين، وكذلك تم اجراء اختبار Mann-Whitney Test لاختبار معنوية الفروق بين متوسط استجابات مفردات كل من العينتين الفرعيتين وذلك بالنسبة للفرض الثاني ، ويوضح جدول(٦) نتائج تحليل الحساسية للفرض الثاني للدراسة:

## جدول (٦)

## نتائج تحليل الحساسية للفرض الثاني للدراسة

نتائج الاختبار الاحصائي للعينة الفرعية الثانية			نتائج الاختبار الاحصائي للعينة الفرعية الأولى			
Agree	Disagree	P-value	Agree	Disagree	P-value	Sign Test

93.8%	6.2%	0.000	96%	4%	0.000	
<b>P-value= 0.3974</b>						<b>Mann-Whitney Test</b>

يتضح من نتائج التحليل الاحصائي للفرض الثاني اتفاق اراء المشاركين في كلا العينتين الفرعيتين وجود تأييد للمشاركين حول التغييرات الجوهرية في الإطار المفاهيمي الجديد ، حيث أن مستوي المعنوية المشاهد (P-value) أقل من (5%) لاختبار Sign-test ، وهو ما يؤكد ما توصل اليه الباحث في التحليل الأساسي. كما أن مستوي المعنوية المشاهد (P-value) لاختبار Mann-Whitney Test بلغ 0.3974 أكبر من (5%) مما يعني عدم وجود فروق معنوية ذات دلالة احصائية بين متوسط استجابات مفردات العينتين الفرعيتين، وتشير نتائج تحليل الحساسية الي اتفاقها مع نتائج التحليل الأساسي، مما يعني قوة نتائج التحليل الأساسي robust وهذا يؤكد رفض فرض العدم ومن ثم قبول الفرض البديل مما يعني تأييد غالبية معدي القوائم المالية للتغييرات الجوهرية في الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية.

واخيراً، يوضح جدول (٧) نتائج تحليل الحساسية للفرض الثالث للدراسة:

#### جدول (٧)

#### نتائج تحليل الحساسية للفرض الثالث للدراسة

نتائج الاختبار الاحصائي للعينه الفرعية الثانية			نتائج الاختبار الاحصائي للعينه الفرعية الأولى			
Agree	Disagree	P-value	Agree	Disagree	P-value	Sign Test
81.5%	18.5%	0.000	92.4%	7.6%	0.000	
<b>P-value= 0.1533</b>						<b>Mann-Whitney Test</b>

يتضح من نتائج التحليل الاحصائي للفرض الثاني ادراك المشاركين في كلا العينتين الفرعيتين لتأثير الإطار المفاهيمي الجديد لإعداد القوائم المالية علي الممارسة المحاسبية في المستقبل ، حيث أن مستوي المعنوية المشاهد (P-value) أقل من (5%) لاختبار Sign-test وهو ما يؤكد ما توصل اليه الباحث في التحليل الأساسي. كما أن مستوي المعنوية المشاهد (P-

د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (value) لاختبار Mann-Whitney Test بلغ 0.1533 أكبر من (5%) مما يعني عدم وجود فروق معنوية ذات دلالة احصائية بين متوسط استجابات مفردات العينتين الفرعيتين، وتشير نتائج تحليل الحساسية الي اتفاتها مع نتائج التحليل الاساسي، مما يعني قوة نتائج التحليل الاساسي robust وهذا يؤكد رفض فرض العدم ومن ثم قبول الفرض البديل مما يعني ادراك غالبية معدي القوائم المالية في مصر لوجود مردود إيجابي للإطار المفاهيمي الجديد علي الممارسة المحاسبية في المستقبل.

## ١٥- نتائج البحث وتوصياته ومجالات البحث المقترحة

### ١٥-١ نتائج البحث

- يمكن بلورة أهم نتائج البحث بشقيه النظري والتطبيقي علي النحو التالي:
- يعرف مجلس معايير المحاسبة الدولية الإطار المفاهيمي للتقارير المالية بأنه " نظام متكامل ومتربط ومتناسك من الأهداف المترابطة والمبادئ الأساسية التي تحدد طبيعة ووظائف وحدود المحاسبة المالية والقوائم المالية وتؤدي إلى معايير متسقة".
  - يلعب الإطار المفاهيمي للتقارير المالية دورًا مزدوجًا، إذ يعتبر هو الأساس لكل معيار للتقارير المالية وتفسير هذه المعايير، بالإضافة إلى انه يمد معدي التقارير المالية بالأساس الفكري لحل المشاكل المحاسبية التي لم يتم تناولها بشكل مباشر في أي معيار محاسبي. ومن ثم يمثل الإطار المفاهيمي للتقارير المالية ارشاد وتوجيه لكل من وواضعي المعايير ومعدي القوائم المالية.
  - من المنظور الواسع لمفهوم الإطار المفاهيمي للتقارير المالية، يمكن اعتباره نظرية منظمة للمحاسبة، وذلك من خلال تحديد الأهداف والمفاهيم الأساسية التي تكون الفكر المحاسبي والمعرفة المحاسبية، والتي تعتبر أساس لتطوير المعايير المحاسبية استنادا إلى تلك المفاهيم الأساسية، مما يترتب عليه معلومات مفيدة للمستخدمين، كما يساعد الإطار المفاهيمي معدي التقارير المالية في تطبيق المعايير المحاسبية وكذلك في تطوير ووضع سياسات محاسبية متسقة للمعاملات عندما لا ينطبق أي معيار، بالإضافة إلى مساعدة المراجعين في تقديم رأي حول ما إذا كانت القوائم المالية تتوافق مع تلك المعايير، وكذلك يساعد مستخدمي القوائم المالية في فهم



د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية  
وتفسير المعلومات المالية، علاوة على ذلك، يسهل الإطار المفاهيمي الجيد على التواصل بين  
هيئات واضعي المعايير المحاسبية على المستويين الوطني والدولي.

• ترجع أهمية وجود إطار مفاهيمي لإعداد التقارير المالية إلى أنه في غياب مثل هذا الإطار  
المفاهيمي فغالبا ما سيتم اصدار معايير محاسبية وإرشادات لغرض محدد بالذات أي وضع  
المعيار على أساس حالة معينة، ومن ثم فإن النتيجة الحتمية لهذا الوضع هي عدم الاتساق مع  
تداعيات سلبية محتملة على الممارسة المحاسبية.

• تم اصدار الإطار المفاهيمي للتقارير المالية الخاص بمجلس معايير المحاسبة الدولية من  
قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) في عام ١٩٨٩، ويحدد هذا الإطار المفاهيم التي  
يبنى عليها اعداد وعرض القوائم المالية ذات الغرض العام للمستخدمين الخارجيين، وكذلك يعد  
هذا الإطار الأساس النظري لكل من معايير المحاسبة الدولية IAS / IFRS. وتجدر الإشارة إلى  
ان الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية ليس معيارًا، وبالتالي ليس له نفس درجة الإلزام  
الموجودة بأي معيار محاسبي دولي، ويعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية أنه في بعض  
الحالات التي يكون فيها تناقض بين الإطار المفاهيمي وأي معيار فإنه يجب دائما تغليب المعيار  
على الإطار المفاهيمي.

• استناداً إلى ورقة المناقشة والاقتراح التمهيدي وبعد أخذ التعليقات وردود فعل أصحاب  
المصالح في الاعتبار، أنهى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) تحديث وتنقيح الإطار  
المفاهيمي للتقارير المالية، وتم نشر وإصدار الإطار المفاهيمي للتقارير المالية الجديد في ٢٩  
مارس ٢٠١٨.

• هناك مجموعة من مبررات لمراجعة وتنقيح وتعديل الإطار المفاهيمي تتمثل في عدم تغطية  
بعض المجالات المهمة في الإطار المفاهيمي السابق، وعدم وضوح الإرشادات في بعض  
المجالات في الإطار المفاهيمي السابق، وعدم حداثة بعض جوانبه. ولذلك قام مجلس معايير  
المحاسبة الدولية بتعديل وتنقيح الإطار المفاهيمي السابق بهدف تحسين التقارير المالية من

د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية خلال توفير مجموعة كاملة من المفاهيم الأكثر وضوحاً وتحديثاً وتغطية المجالات غير المغطاة بتفاصيل كافية.

• يتكون الإطار المفاهيمي الجديد من سبع فصول، الأول يتضمن أهداف التقارير المالية، والثاني يتعلق بالخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة، ويتعلق الفصل الثالث بالقوائم المالية ووحدة التقرير، ويتناول الفصل الرابع عناصر القوائم المالية، ويناقش الفصل الخامس معايير الاعتراف وعدم الاعتراف، ويتضمن الفصل السادس أسس القياس المختلفة، وأخيراً الفصل السابع يتضمن مفاهيم حول العرض والافصاح ومجموعة من الإرشادات.

• يتميز الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية بقدرته على تعزيز التكيف مع التغييرات البيئية، ويستند على المبادئ، ويستند على تراكم الخبرة العملية، مما يكون له متضمنات على الممارسة المحاسبية والفكر المحاسبي، إذ يساهم في تحسين التقارير المالية من خلال توفير مجموعة كاملة من المفاهيم الأكثر وضوحاً وتحديثاً وتغطية المجالات غير المغطاة بتفاصيل كافية. كما يساهم في تحقيق الشفافية من خلال توفير الأساس المنطقي للمعايير مما يعزز من القابلية للمقارنة الدولية وجودة المعلومات المالية، وتمكين المستثمرين والمشاركين الآخرين في السوق من اتخاذ قرارات اقتصادية مستنيرة. هذا بالإضافة إلى تعزيز المساءلة، إذ يوفر المعلومات اللازمة لمساءلة الإدارة. كما يساهم في تحقيق الكفاءة الاقتصادية من خلال مساعدة المستثمرين على تحديد الفرص والمخاطر في جميع أنحاء العالم وبالتالي تحسين تخصيص رأس المال. وبالنسبة للشركات، فإن استخدام لغة محاسبية واحدة موثوق بها تعتمد على الإطار المفاهيمي سيؤدي إلى تخفيض تكلفه رأس المال.

• سوف تؤثر التغييرات الأساسية في الإطار المفاهيمي الجديد لإعداد التقارير المالية على الممارسة المحاسبية من خلال عدة أبعاد أهمها معايير الاعتراف والقياس المحاسبي، والعرض والافصاح وتطبيق السياسات المحاسبية.

- د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية
- لاختبار فروض البحث تم اجراء دراسة استقصائية من خلال تصميم قائمة استقصاء للحصول علي آراء المشاركين في الاستقصاء حول الإطار المفاهيمي الجديد لإعداد القوائم المالية، وباستخدام اختبار Sign-test أيدت نتائج التحليل الاحصائي الدراسة النظرية وقبول فروض الدراسة.
  - لتقييم مدي قوة واتساق النتائج التي تم التوصل اليها في التحليل الأساسي، تم الاعتماد علي اجراء تحليل الحساسية، حيث تم تقسيم مفردات العينة الي عينتين فرعيتين، تضمنت العينة الفرعية الأولى المفردات التي تزيد سنوات الخبرة المهنية لديهم عن خمس سنوات، بينما تضمنت العينة الفرعية الثانية المفردات التي لديها سنوات الخبرة المهنية خمس سنوات أو أقل، وجاءت نتائج تحليل الحساسية متفقة مع نتائج التحليل الاساسي مما يؤكد قوة واتساق نتائج التحليل الأساسي.
  - فيما يتعلق بالوضع في بيئة الممارسة المحاسبية في مصر، تم اصدار الإطار المفاهيمي في عام ٢٠٠٦ مع المعايير المصرية الصادرة في عام ٢٠٠٦ وتم اصدار النسخة المعدلة في عام ٢٠١٥. وبالتالي يتضح وجود اختلاف بين الإطار المفاهيمي في المعايير المصرية ونظيره الصادر من مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠١٨، مما يعني وجود عدم اتساق بين الإطار المفاهيمي المصري ومعايير المحاسبة المصرية.

## ١٥-٢ توصيات البحث

- استنادا الي ما توصلت اليه الدراسة النظرية والتطبيقية يوصي الباحث بالاتي:
- ضرورة تعديل الإطار المفاهيمي المصري ليتوافق مع الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، وذلك من خلال اجراء التعاون مع الجهات المهنية مثل مكاتب المحاسبة والمراجعة وأصحاب المصالح مثل معدي القوائم المالية والمحللين الماليين ومراقبي الحسابات لتحليل المشاكل والقضايا المحاسبية المستحدثة وما تطلبه من تعديل للإطار المفاهيمي للمعرفة المحاسبية.

د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية

- ضرورة اهتمام منشآت المحاسبة والمراجعة بالتنمية المهنية لمراقبي الحسابات، وصقل مهاراتهم ومعرفتهم بالتغييرات الجوهرية في الإطار المفاهيمي الجديد ومن ثم أثرها علي مهنة المراجعة.

- بالنسبة للمؤسسات الاكاديمية مثل الجامعات المصرية، هناك ضرورة لتحديث وتطوير مقررات المحاسبة المالية بما يضمن تدريس الإطار المفاهيمي الجديد لإعداد التقارير المالية والصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية ومتضمنات التغييرات الجوهرية في الإطار المفاهيمي علي متطلبات القياس والاعتراف والافصاح. وبحيث يركز تدريس المبادئ المحاسبية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية علي الإطار المفاهيمي مع تحديد صريح لكيفية ارتباط المفاهيم في الإطار المفاهيمي الجديد بالمعايير التي يتم تدريسها، هذا الي جانب دور تلك المؤسسات في اعداد برامج تدريبية محاسبية لصقل معرفة المهنيين بالتغييرات الجوهرية في الإطار المفاهيمي الجديد لإعداد التقارير المالية.
- هناك دور للمؤسسات المهنية مثل جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية لتطوير معرفة وثقافة أعضائها من المحاسبين والممارسين بالتغيرات الجوهرية في الإطار المفاهيمي الجديد وتأثيرها علي الممارسة المحاسبية، وذلك من خلال إقامة دورات متخصصة للتدريب والتوعية في هذا المجال.

### ١٥-٣ مجالات البحث المقترحة

بناءً على ما خلص إليه الباحث في الدراسة النظرية والتطبيقية من نتائج، ووفقاً لحدود البحث، يقترح الباحث عدداً من مجالات البحث المستقبلية، على النحو التالي:

- أثر الإطار المفاهيمي الجديد لإعداد التقارير المالية علي جودة التقارير المالية.
- دراسة مدي ارتباط الإطار المفاهيمي الجديد لإعداد التقارير المالية بمعايير التقرير المالي الدولية، ومدي تحقق الاتساق بين هذه المعايير والإطار المفاهيمي الجديد.
- دراسة أثر المحاسبة المستندة علي نموذج الاعمال علي وظيفتي القياس والافصاح المحاسبي.

- د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية
- تقييم الإطار المفاهيمي الجديد لإعداد التقارير المالية من منظور مستخدمي القوائم المالية.
  - أثر الإطار المفاهيمي الجديد لإعداد التقارير المالية علي تخطيط اجراءات مراجعة التقديرات المحاسبية في ظل عدم التأكد القياس- دراسة تجريبية.

## المراجع

### أولاً: المراجع العربية:

- أبو المكارم، وصفي عبد الفتاح. ٢٠٠٤. دراسات متقدمة في المحاسبة المالية. دار الجامعة الجديدة.
- مينكا، ادوار، وكورزيجا، زوريان. ٢٠٠٦. الإحصاء في الإدارة مع التطبيق علي الحاسب الآلي، تعريب سرور علي إبراهيم، دار المريخ للنشر.

### ثانياً: المراجع الأجنبية:

- Allee, K., Campbell ,J., Curtis, A. Jeffrey Hales; Jorgensen, B., Krische, S., Rees, L., Sunder, J. and Clare Wang. 2015. Response to the IASB Invitation to Comment: Conceptual Framework for Financial Reporting (ED/2015/3). Available online at: [http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment\\_letters/50/50\\_5753\\_AsherCurtisFRPCFARSAAA\\_0\\_Comment\\_letter\\_draf20151124.pdf](http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters/50/50_5753_AsherCurtisFRPCFARSAAA_0_Comment_letter_draf20151124.pdf).
- Barker, R. and McGeachin, A., 2013. Why is there inconsistency in accounting for liabilities in IFRS? An analysis of recognition, measurement, estimation and conservatism. **Accounting and Business Research** 43 (6), 579–604.
- \_\_\_\_\_.2015. Conservatism, prudence and the IASB's conceptual framework. **Accounting and Business Research** (45)(4): 514–538.

- \_\_\_\_\_ and Penman, S. 2017. Moving the Conceptual Framework Forward: Accounting for Uncertainty. Available online at: <http://www.gsb.columbia.edu/ceasa>.
- Barth, M., Clinch, G. and Shibano, T. 2003. Market effects of recognition and disclosure. **Journal of Accounting Research** 41(4) :581–609.
- \_\_\_\_\_. 2007. Research, Standard Setting, and Global Financial Reporting. **Foundations and Trends in Accounting**, 1(2): 71-165.
- Benston, G., J; Carmichael, D., R; Demski, J., S.; Dharan, B., G; Jamal, K.; Laux, R. 2007. The FASB's Conceptual Framework for Financial Reporting: A Critical Analysis. **Accounting Horizons** 21 ( 2): 229-238.
- Biddle, C., and Choi, J. (2006). Is comprehensive income useful?. **Journal of Contemporary Accounting and Economics** 2(1): 1–32.
- Booth, B. 2003. The conceptual framework as a coherent system for the development of accounting standards. **Abacus** 39 (3): 310–324.
- Boyle, P. 2010. Discussion of ‘How do conceptual frameworks contribute to the quality of corporate reporting regulation?. **Accounting and Business Research** 40 ( 3): 301–302.

- د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية
- Bradbury, M.E., 2003. Implications for the conceptual framework arising from accounting. **Abacus** 39 (3), 388–397.
  - Brouwer, A., Hoogendoorn, M., and Naarding, E. 2017. Will the changes proposed to the conceptual framework's definitions and recognition criteria provide a better basis for IASB standard setting?. **Accounting and Business Research** 45( 5): 547–571.
  - Burlaud A. 2013, Should Financial Statements Represent Fairly or be Relevant? Considering the IASC/IASB Conceptual Framework, **working paper**; Available online at: <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00873959/document>.
  - Choudhary, P., 2011. Evidence on Differences Between Recognition and Disclosure: A Comparison of Inputs to Estimate Fair Values of Employee Stock Options. **Journal of Accounting and Economics** 51 :77–94.
  - Christensen, J. 2010. Conceptual frameworks of accounting from an information perspective . **Accounting and Business Research** 40 (3): 287–299.
  - Dean, G., and Clarke. F. 2003. An Evolving Conceptual Framework?. **Abacus**, 39 (3), 279–297.
  - Dhaliwal, D., Subramanyam ,K.R., and Trezevant, R. 1999. Is comprehensive income superior to net income as a measure of firm performance?. **Journal of Accounting and Economics** 26(1–3): 43–67.
  - Deloitte. 2015. IFRS in focus IASB issues exposure draft for a revised conceptual framework. Available online at [www.deloitte.com](http://www.deloitte.com).

- د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية
- Eckstein, C., 2004. The measurement and recognition of intangible assets: then and now. **Accounting Forum** 28 (2), 139–158.
  - Ey.2018. Applying IFRS IASB issues revised Conceptual Framework for Financial Reporting . Available online at : [www.ey.com](http://www.ey.com).
  - Financial Reporting Council (FRC). 2015. Conceptual Framework for Financial Reporting (ED/2015/3) FRC Response. Available online at: [www.frc.org.uk](http://www.frc.org.uk).
  - Gebhardt G., and Mora A., Wagenhofer A. 2014. Revisiting the Fundamental Concepts of IFRS. **Abacus** 50( 1): 107- 116.
  - Gordon , E., Bischof, J. and Daske, H. 2015 . The IASB’s Discussion Paper on the Conceptual Framework for Financial Reporting: A Commentary and Research Review. **Journal of International Financial Management and Accounting** 26:73-110.
  - Gore, R., and Zimmerman, D.2007. Building the Foundations of Financial Reporting: The Conceptual Framework. **The CPA Journal** 77 ( 8): 30-34.
  - GrantThornton.2018. A revised ‘Conceptual Framework for Financial Reporting’ . Available online at: <https://www.grantthornton.global/globalassets/1.-member-firms/global/insights/article-pdfs/2018/ifrs-news---a-revised-conceptual-framework-for-financial-reporting.pdf>.
  - Hellman, N., 2008. Accounting conservatism under IFRS. **Accounting in Europe** 5 (2), 71–100.



- د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية
- Hoffman, C., W. 2016. Revising the Conceptual Framework of the International Standards: IASB Proposals Met with Support and Skepticism. **World Journal of Business and Management** 2(1): 1-32.
  - International Accounting Standards Board (IASB). 1999. IAS 39: Financial Instruments: Recognition and Measurement. Available online at:  
<https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias39>.
  - \_\_\_\_\_ .2003. IAS 2: Inventories. Available online at:  
<https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias2>.
  - \_\_\_\_\_ .2003. IAS 16: Property, Plant and Equipment. Available online at:  
<https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias16>.
  - \_\_\_\_\_ .2003. IAS 17: Leases. Available online at:  
<https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias17>.
  - \_\_\_\_\_ .2003. IAS 32: Financial Instruments: Presentation. Available online at:  
<https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias32>.
  - \_\_\_\_\_ .2003. IAS 40: Investment Property. Available online at:  
<https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias40>.

- \_\_\_\_\_ .2004. IAS 38:  
Intangible Assets. Available online at:  
<https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias38>.
- \_\_\_\_\_ .2004. IFRS 2:  
Share-based Payment. Available online at:  
<https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs2>.
- \_\_\_\_\_ .2008. IFRS 3:  
Business Combinations. Available online at:  
<https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs3>.
- \_\_\_\_\_ .2011. IAS 28:  
Investments in Associates and Joint Ventures. Available online at:  
<https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias28>.
- \_\_\_\_\_ .2013. A  
review of the conceptual framework for financial reporting.  
Discussion Paper DP/2013/1. Available online at: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org).
- \_\_\_\_\_ .2015.  
Conceptual framework for financial reporting. Exposure Draft  
ED/2015/3. Available online at: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org).
- \_\_\_\_\_ .2018.  
Conceptual Framework for Financial Reporting. Available online  
at: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org).
- ICAS. 2015. Response to IASB Exposure Draft ED/2015/3:  
Conceptual Framework for Financial Reporting. Available online  
at: [www.icas.com](http://www.icas.com).

- د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية
- Jones, D. A., & Smith, K. J. 2011. Comparing the value relevance, predictive value, and persistence of other comprehensive income and special items. **The Accounting Review** 86(6), 2047–2073.
  - Leisenring, J., Linsemier, T., Schipper, K., & Trott, E. 2012. Business-model(intent)-based accounting. **Accounting and Business Research** 42(3): 329–344.
  - Lev, B., 2003. Remarks on the measurement, valuation, and reporting of intangible assets. **Economic Policy Review** 9 (3), 17–22.
  - Macve , R. 2010. Conceptual frameworks of accounting: some brief reflections on theory and practice. **Accounting and Business Research** 40 ( 3): 303–308
  - McEnroe ,J. E. and Sullivan, M. 2006. Individual investors' attitudes towards listing requirements for foreign entities on U.S. stock exchanges and the promulgation of international accounting standards. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation** 15 :215–225.
  - \_\_\_\_\_ .2011. Individual investors' attitudes toward the acceptance of International Financial Reporting Standards in the United States. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation** 20 : 20-31.
  - McGregor, W. and Street, D.L., 2007. IASB and FASB face challenges in pursuit of joint conceptual framework. **Journal of International Financial Management and Accounting** 18 (1), 39–51.

- د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية
- Mechelli, A., and Cimini, R. 2014. Is comprehensive income value relevant and does location matter? A European study. **Accounting in Europe** 11(1), 59–87.
  - Mourik, C.V. and Katsuo, Y. 2015. The IASB and ASBJ Conceptual Frameworks: Same Objective, Different Financial Performance Concepts **Accounting Horizons** 29 (1) :199-216.
  - Newberry, S. 2003. Reporting performance: comprehensive income and its components. **Abacus** 39 (3): 325–339.
  - Nobes C.W. and Stadler C. 2014. The qualitative characteristics of financial information and managers' accounting decisions: evidence from IFRS policy changes, working paper presented to IFRS Research Forum 2014, held on 2 October 2014; Available online at:  
<http://archive.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2014/October/ABR-2014-0103-Qualitative-characteristics.pdf>.
  - Obradovic, V., Stefanovic, R., and Vuksanovic, E. 2012. A Conceptual framework for financial reporting: basis for the development of financial reporting standards and practices **Metalurgia International** (12):113-123.
  - Ohlson, J.A., Stephen P., and Bloomfield, R. 2010. A Framework for Financial Reporting Standards: Issues and a Suggested Model. **Accounting Horizons** 24 (3): 471–485.
  - O'Brien, P., 2009. Changing the concepts to justify the standards. **Accounting Perspectives** 8 (4), 263–275.
  - Penman, H., 2009. Accounting for intangible assets: there is also an income statement. **Abacus**, 45 (3), 358–371.

- د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية
- Pike, B., and Chui, M.2012. An evaluation of the FASB's conceptual framework from a user's perspective. **Academy of Accounting and Financial Studies Journal** 16 (1): 77-94.
  - Rees, L. and Shane, B. 2012. Academic research and standard-setting: The case of other comprehensive income. **Accounting Horizons** 26(4), 789–815.
  - Smieliauskas, W.2016. Auditability of Accounting Estimates and the IASB's Conceptual Framework Exposure Draft (2015). Available online at: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2715741](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2715741)
  - Shang, T. 2015.The Latest Progress of the Conceptual Framework. **Modern Economy**(6): 694-699.
  - Sohn, B.C. 2016. The effect of accounting Comparability on the Accrual- based and real earnings management. **Journal of Accounting and public policy** 35(5): 513 – 539.
  - Sutton, D., Carolyn, J, and Tony,v.2015. The Purpose of Financial Reporting: The Case for Coherence in the Conceptual Framework and Standards. **Abacus** 51 (1): 116–141.
  - Tan, P.2015. Comments on the Exposure Draft on the Conceptual Framework for Financial Reporting (ED/2015/3). Research Collection School Of Accountancy. Available online at: [https://ink.library.smu.edu.sg/soa\\_research/1459](https://ink.library.smu.edu.sg/soa_research/1459).
  - Tomaszewski,S.,and Choi , Y.2018.The Conceptual Framework: Past, Present, and Future. **Review of Business Journal on Risk and Society** 38 (1):47-58.

- د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية
- Valentin,B., Dorel, M., and Adriana, P. 2015. Standard-setters versus big4 opinion, concerning IASB revision project of the Conceptual framework for financial reporting. **Economics Series** 25( 2): 81 – 107.
  - Walker, R.G., 2003. Objectives of financial reporting. **Abacus** 39 (3), 340–355.
  - \_\_\_\_\_ and Oliver, G.R., 2005. Accounting for expenditure on software development for internal use. **Abacus** 41 (1), 66–91.
  - \_\_\_\_\_ and Jones, S. 2012. Reporting on infrastructure in Australia: Practices and management preferences. **Abacus**, 48(3), 387–413.
  - Whittington, G. 2008. Harmonization or discord? The critical role of the IASB conceptual framework review. **Journal of Accounting and Public Policy** 27: 495–502.
  - Yong,K., Limb, C. and Tan , P. 2016. Theory and practice of the proposed conceptual framework: Evidence from the field. **Advances in Accounting** 35 ( 1): 62-74.
  - Zeff, S.2002. Political lobbying on proposed standards: A challenge to the IASB . **Accounting Horizons** 16 (1): 43-54.

## ملاحق البحث

### ملحق رقم (١)

#### قائمة الاستقصاء

#### قائمة استقصاء

الاستاذ الفاضل/

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحية طيبة وبعد،،،،

يقوم الباحث بإعداد بحث بعنوان "دراسة الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير

المحاسبة الدولية وأثره على بيئة الممارسة المهنية المحاسبية في مصر"

ويهدف هذا البحث الي دراسة التغييرات الرئيسية في الإطار المفاهيمي الجديد لاعداد التقارير المالية والصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، وذلك من أجل تقييم مبكر ومسبق للتأثير المحتمل ومتضمنات هذه التغييرات علي الوحدات الاقتصادية ومجالات الاعمال والقضايا ذات الصلة، وذلك من وجهة نظر المحاسبين ومعدّي التقارير المالية، ومدّي استعدادهم لقبول تلك التغييرات.

والباحث اذ يقدر لكم تعاونكم بالإجابة علي الاسئلة الواردة بالقائمة المرفقة، ويؤكد لكم ان اجاباتكم سوف تعامل بسرية تامة، وسوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط. وأخيرا نشكركم علي حسن تعاونكم.

وتفضلوا بقبول التحية والاحترام،،،،

الباحثة

د. عفت أبوبكر الصاوي

### ملخص عام:

يعرف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الإطار المفاهيمي للتقارير المالية "بأنه نظام متكامل يتضمن تحديد أهداف القوائم والتقارير المالية، ويوفر المفاهيم وتعريفات عناصر القوائم المالية، ويحدد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تحقق تلك الأهداف" (IASB, 2018). ويعد الإطار المفاهيمي للتقارير المالية هو الركيزة الأساسية أو البناء النظري لإعداد وتطوير وتعديل المعايير التقرير المالي الدولية IFRS، كما تستخدمه الجهات الأخرى من معدى القوائم المالية والمستخدمين لفهم وتطبيق هذه المعايير، مما يساعد على مواجهة القضايا والمشاكل المحاسبية المختلفة. وقد قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتعديل الإطار المفاهيمي بهدف تحسين اعداد التقارير المالية، من خلال توفير مجموعة كاملة من المفاهيم الأكثر وضوحاً وتحديثاً وتغطية المجالات غير المغطاة بتفاصيل كافية. وفي مارس ٢٠١٨ أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية الإطار المفاهيمي المعدل (المنقح) لإعداد التقارير المالية.

وقد هدف مجلس معايير المحاسبة الدولية من تطوير الإطار المفاهيمي إلى تحقيق الاتي (IASB, 2018): تحديث وتفتيح المفاهيم الموجودة في الإطار المفاهيمي القائم لتعكس التغيرات في الأسواق وممارسات الأعمال والبيئة الاقتصادية، وتحسين بعض أجزاء الإطار المفاهيمي القائم مثل معايير الاعتراف والقياس، و سد الثغرات في الإطار المفاهيمي القائم.

يتكون الإطار المفاهيمي الجديد من سبع فصول، الأول يتضمن أهداف التقارير المالية، والثاني يتعلق بالخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة، ويتعلق الفصل الثالث بالقوائم المالية ووحدة التقرير، ويتناول الفصل الرابع عناصر القوائم المالية، ويناقش الفصل الخامس معايير الاعتراف وعدم الاعتراف، ويتضمن الفصل السادس أسس القياس المختلفة، وأخيراً الفصل السابع يتضمن مفاهيم حول العرض والافصاح ومجموعة من الإرشادات.

### أولاً: بيانات شخصية:

- ١- الاسم:.....
- ٢- الوظيفة:.....
- ٣- جهة العمل:.....
- ٤- سنوات الخبرة:.....



د. عفت ابو بكر محمد الصاوي  
**ثانياً: أسئلة قائمة الاستقصاء**  
**المجموعة الاولى من الاسئلة:**

الإطار المفاهيمي السابق لاعداد التقارير المالية والصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية غير كافي للنظام الاقتصادي الحالي، وهناك ضرورة لتعديله أو تنقيحه.  
 وضح درجة موافقتك علي العبارات الاتية:

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة
					<p>١- هناك ضرورة لتعديل بعض اجزاء من الإطار المفاهيمي لاعداد التقارير المالية والتي أصبحت قديمة التطبيق ولا تعكس التفكير الحالي.</p> <p>٢- هناك ضرورة لتقديم تعريفات واضحة للاصول والالتزامات بما يتماشى مع معايير التقرير المالي الدولية.</p> <p>٣- هناك ضرورة لتوفير إرشادات أكثر اتساعاً في الإطار المفاهيمي.</p> <p>٤- هناك عدم اتساق وتناقض في بعض الحالات بين الإطار المفاهيمي لاعداد التقارير المالية ومعايير التقرير المالي الدولية.</p> <p>٥- عدم كفاية الإطار المفاهيمي لاعداد التقارير المالية في تغطية بعض المجالات الهامة في بيئة الممارسة المهنية.</p> <p>٦- عدم وضوح الإرشادات في بعض المجالات في الإطار المفاهيمي الحالي.</p> <p>٧- عدم حداثة بعض جوانب الإطار المفاهيمي لاعداد التقارير المالية</p>

**المجموعة الثانية من الاسئلة: التغييرات الأساسية في الإطار المفاهيمي الجديد لاعداد التقارير المالية والصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في مايو ٢٠١٨**

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة

					<p>٨- هل هناك ضرورة الي اعطاء أهمية أكبر في الإطار المفاهيمي الجديد الي توفير المعلومات اللازمة لتقييم اشراف ومسئولية ادارة المنشأة علي موارد المنشأة كأحد أهداف التقارير المالية؟</p> <p>٩- من وجهة نظرك هل هناك ضرورة الي تقديم اشارة صريحة في الإطار المفاهيمي الجديد نحو الحيطة ، تعني توخي الحذر عند اصدار الاحكام في ظل ظروف عدم التأكد ؟</p> <p>١٠- هل هناك ضرورة الي النص صراحة في الإطار المفاهيمي الجديد الي أن التمثيل العادل للظاهرة الاقتصادية يعتمد علي تغليب جوهر الظاهرة الاقتصادية بدلا من مجرد تمثيل شكلها القانوني؟</p> <p>١١- هل تؤيد أن هناك حاجة لتعديل الإطار المفاهيمي الجديد لتوضيح عدم التأكد في القياس باعتباره أحد العوامل التي تجعل المعلومات أقل ملائمة؟</p> <p>١٢- هل تؤيد الاستمرار في تحديد كل من الملائمة والتمثيل العادل باعتبارهما الخصائص النوعية الاساسية للمعلومات المالية المفيدة؟</p> <p>١٣- يضع الإطار المفاهيمي الجديد تعريف وحدة التقرير ( المنشأة المعدة للتقرير) بأنها كيان يختار أو مطالب بإعداد القوائم المالية للأغراض العامة بما يوفر معلومات ملائمة وتمثيل عادل للأنشطة الاقتصادية للكيان. هل توافق علي التعريف المقترح لوحدة التقرير؟</p>
--	--	--	--	--	---

					<p>١٤- يحدد الإطار المفاهيمي الجديد حدود وحدة التقرير ( المنشأة المعدة للتقرير ) اذا كان الكيان لا يمثل كيانا قانونيا، من خلال الأخذ في الاعتبار المعلومات التي يحتاجها مستخدمي القوائم المالية للكيان وبصفة أساسية من خلال الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات وهي ان تكون المعلومات ملائمة وتمثل بصدق ما تهدف الي تمثيله. هل توافق علي التعريف المقترح لحدود وحدة التقرير؟</p> <p>١٥- التعريف السابق للأصل: منافع اقتصادية مستقبلية متوقع تدفقها من الموارد الاقتصادية التي حصلت عليها الوحدة الاقتصادية أو تخضع لسيطرتها نتيجة عمليات أو أحداث ماضية. التعريف المقترح للأصل: الأصل هو مورد اقتصادي حالي تسيطر عليه المنشأة نتيجة أحداث ماضية. هل توافق علي أن التعريف المقترح للأصل هو تحسين للتعريف الحالي؟</p> <p>١٦- التعريف الحالي للالتزام: هو تعهد حالي أو تضحيات بمنافع اقتصادية يحتمل حدوثها في المستقبل نتجت عن التزامات حالية تعهدت بمقتضاها المنشأة أن تحول أصول أو تؤدي خدمات الي وحدات أخرى في المستقبل نتيجة لعمليات أو أحداث ماضية. التعريف المقترح للالتزام: هو التزام بتحويل مورد اقتصادي نتيجة</p>
--	--	--	--	--	--

					<p>لأحداث ماضية.</p> <p>هل توافق علي أن التعريف المقترح للالتزام هو تحسين للتعريف الحالي؟</p> <p>١٧- تشمل التعريفات المقترحة للأصول والالتزامات مصطلح مورد اقتصادي. والتعريف المقترح للمورد الاقتصادي: هو حق أو مصدر للقيمة لديه القدرة علي تحقيق منافع اقتصادية.</p> <p>هل توافق علي التعريف المقترح للمورد الاقتصادي؟</p> <p>١٨- يقترح مجلس معايير المحاسبة الدولية أن يتم تضمين تعريف السيطرة في الإطار المفاهيمي الجديد.</p> <p>ويتضمن التعريف المقترح للسيطرة: تسيطر الوحدة الاقتصادية علي المورد الاقتصادي، اذا كان لديها القدرة الحالية علي توجيه استخدام المورد الاقتصادي، ومن ثم تحصل الوحدة الاقتصادية علي المنافع الاقتصادية التي تتدفق منه.</p> <p>هل توافق علي أن التعريف المقترح للسيطرة ينطوي علي أن المنافع الاقتصادية يجب أن تتدفق دائما من موارد اقتصادية تخضع لسيطرة الوحدة الاقتصادية في جميع الحالات أو الظروف؟</p> <p>١٩- يتضمن الإطار المفاهيمي الجديد وضع معايير للاعتراف، تتضمن انه يجب الاعتراف بالعنصر أو البند في القوائم المالية اذا كان هذا الاعتراف يمد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات ملائمة حول الاصل أو</p>
--	--	--	--	--	---

					<p>الالتزام أو الإيراد أو المصروف أو التغير في حقوق الملكية، والتمثيل العادل للأصل أو الالتزام أو الإيراد أو المصروف أو التغير في حقوق الملكية، وبشرط أن المعلومات تحقق منافع تفوق تكلفة توفيرها.</p> <p>هل توافق علي معايير الاعتراف في الإطار المفاهيمي الجديد؟</p> <p>٢٠- يتضمن الإطار المفاهيمي الجديد وضع معايير لعدم الاعتراف، تتضمن انه يجب ازالة كل أو جزء من الاصل أو الالتزام المعترف به سابقا في قائمة المركز المالي للمنشأة . بالنسبة للأصل يحدث هذا عادة عندما تفقد المنشأة السيطرة علي كل أو جزء من الأصل المعترف به سابقا. اما بالنسبة للالتزام، يحدث هذا عادة عندما لا يكون للمنشأة التزام حالي لكل أو جزء من الالتزام المعترف به سابقا.</p> <p>هل توافق علي معايير عدم الاعتراف في الإطار المفاهيمي الجديد؟</p> <p>٢١- اعتمد الإطار المفاهيمي الجديد علي تطبيق مفهوم المحاسبة المستندة علي نموذج الأعمال كأساس لتحديد ما اذا كان يجب قياس الأصول والالتزامات بالقيمة العادلة أم بالتكلفة التاريخية، وما اذا كان يجب الإفصاح عن التغيرات في القيمة العادلة في صافي الدخل أم الدخل الشامل الاخر. هل توافق علي استخدام نموذج أعمال المنشأة كأساس لتحديد ما اذا كان يتم استخدام أساس القيمة العادلة أم التكلفة التاريخية عند</p>
--	--	--	--	--	---

د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية

					قياس الاصول والالتزامات؟
--	--	--	--	--	--------------------------

برأيك هل سيتم اطلاق مستخدمى القوائم المالية بشكل أفضل اذا تم تسجيل البنود التالية بالقيمة العادلة أم التكلفة التاريخية؟

البند	التكلفة التاريخية	القيمة العادلة
٢٢- الاصول المحتفظ بها للاستخدام		
٢٣- الاصول المحتفظ بها لأغراض الاستثمار		
٢٤- الاصول المحتفظ بها لأغراض الاتجار		

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
٢٥- يحدد الإطار المفاهيمي أسس القياس في التكلفة التاريخية و القيمة الحالية، وبالتالي لا يوجد اساس قياس واحد لجميع الاصول والالتزامات. هل توافق علي أسس القياس التي حددها الإطار المفاهيمي الجديد؟					
٢٦- هل توافق علي انه يجب استخدام نموذج أعمال المنشأة عند تحديد ما اذا كانت تغيرات القيمة العادلة يجب الافصاح عنها في صافي الدخل لم الدخل الشامل الأخر؟					

حاليا يتم عرض البنود التالية بشكل منفصل ومستقل في قائمة الدخل باعتبارها بنود للدخل الشامل الاخر. هل تعتقد انه يجب الاستمرار في الافصاح عن تلك البنود كبنود دخل شامل آخر بصورة منفصلة أم يتم تسجيلها في صافي الدخل بدلا من ذلك. (قد تتجاهل المعايير المحاسبية الحالية في صياغة رأيك)

البند	الافصاح في صافي الدخل	الافصاح في الدخل الشامل الاخر

		<p>٢٧- مكاسب (خسائر) فروق ترجمة العملات الاجنبية علي صافي الاستثمار.</p> <p>٢٨- مكاسب (خسائر) اعادة تقييم الاصول الثابتة.</p> <p>٢٩- مكاسب (خسائر) اعادة قياس الاصول المالية المتاحة للبيع.</p> <p>٣٠- مكاسب (خسائر) التحوط ضد التقلبات في التدفقات النقدية.</p>
--	--	--

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة
					<p>٣١- يحدد الإطار المفاهيمي الجديد العوامل التي يجب مراعاتها عند اختيار أساس القياس وتشمل انه لكي تكون المعلومات المقدمة بواسطة أساس قياس معين مفيدة لمستخدمي القوائم المالية، يجب أن تكون ملائمة وتمثل بأمانة ما تهدف الي تمثيله، بالإضافة الي ذلك، يجب أن تكون المعلومات المقدمة قابلة للمقارنة وقابلة للتحقق، ووقتيه، ومفهومة قدر الامكان. هل توافق أو تؤيد العوامل التي يجب مراعاتها عند اختيار أساس القياس؟</p> <p>٣٢- هل انه من الضروري أن يتم عرض بنود الدخل الشامل الاخر بصورة منفصلة عن صافي الربح؟</p> <p>٣٣- هل توافق علي ضرورة أن يستمر مجلس معايير المحاسبة الدولية في التركيز علي تقديم ووضع إرشادات للعرض والافصاح بدلا من تعريف الدخل الشامل الاخر؟</p>

**المجموعة الثالثة من الاسئلة: أثر التغييرات الجوهرية في الإطار المفاهيمي الجديد علي الممارسة المحاسبية:**

د. عفت ابو بكر محمد الصاوي الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية  
من وجهة نظرك حدد مدي مساهمة الإطار المفاهيمي الجديد لإعداد التقارير المالية من خلال أثر التغييرات  
الجوهريّة للإطار علي الممارسة المحاسبية وبيئة التقارير المالية ومستخدمي التقارير المالية:

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
<p>٣٤-يساهم الإطار المفاهيمي الجديد في تحسين جودة التقارير المالية.</p> <p>٣٥-يساهم الإطار المفاهيمي الجديد في تقديم مجموعة من المفاهيم المطورة والاكثر شمولية وأكثر وضوحا.</p> <p>٣٦-يساهم الإطار المفاهيمي الجديد في تحقيق الشفافية من خلال توفير الاساس المنطقي للمعايير، مما يعزز من القابلية للمقارنة الدولية وجودة المعلومات.</p> <p>٣٧-يساهم الإطار المفاهيمي الجديد في تمكين المستثمرين والمشاركين في السوق من اتخاذ قرارات اقتصادية مستنيرة.</p> <p>٣٨-يساهم الإطار المفاهيمي الجديد في تحقيق الكفاءة الاقتصادية وتحسين قرارات تخصيص رأس المال.</p> <p>٣٩-يساهم الإطار المفاهيمي الجديد في توفير إرشادات كافية حول القياس والعرض والافصاح.</p> <p>٤٠-يساهم الإطار المفاهيمي الجديد في مواجهة القضايا المحاسبية المختلفة.</p> <p>٤١-يساهم الإطار المفاهيمي الجديد في ايجاد حلول سريعة للمشاكل التي تظهر في مجال الممارسة العملية.</p> <p>٤٢-يساهم الإطار المفاهيمي الجديد في صياغة وتطوير معايير المحاسبة استجابة للمتغيرات التي</p>					



					<p>تظهر في بيئة الاعمال المتطورة.</p> <p>٤٣- يساهم الإطار المفاهيمي الجديد في تدعيم ثقة مستخدمي القوائم المالية في المعلومات المحاسبية، ويساعد في زيادة مقدرتهم علي تفسيرها وتحليلها.</p> <p>٤٤- يساهم الإطار المفاهيمي الجديد في تدعيم القابلية للمقارنة للقوائم المالية للوحدات الاقتصادية المختلفة.</p> <p>٤٥- يساهم الإطار المفاهيمي الجديد في المساعدة في تطوير المعايير المحاسبية لضمان الاتساق والكفاءة المهنية.</p> <p>٤٦- يساهم الإطار المفاهيمي الجديد في ترشيد الممارسة المحاسبية.</p> <p>٤٧- يساهم الإطار المفاهيمي الجديد في منع التعارض المحتمل بين المعايير الحالية والإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية.</p> <p>٤٨- يساهم الإطار المفاهيمي الجديد في ضمان توافق التقارير المالية مع ديناميكية النظام الاقتصادي.</p>
--	--	--	--	--	--

٤٩- هل لديك أي تعليقات أخرى علي أي جانب آخر من الإطار المفاهيمي الجديد؟

شكرا علي حسن تعاونكم

الباحثة