أثر تطوير معايير المحاسبة السعودية على جودة المعلومات المحاسبية
دراسة ميدانية

إعداد

أ.د/ توفيق بن عبدالمحسن الخيّـال **أ.د/ صالح بن عبدالرحمن السعد**

المملكة العربية السعودية ـ جدة
جامعة الملك عبد العزيز
كلية الاقتصاد والإدارة ـ قسم المحاسبة
جدة- المملكة العربية السعودية

الملخص

هدفت الدراسة إلي توثيق الوضع الحالي لمهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وذلك بواسطة إبراز دور كافة الجهات ذات العلاقة بالمهنة ومن ثم تحليل نقاط القوة والضعف والفرص والمخاطر في معايير المحاسبة في المملكة العربية السعودية وذلك لاستكشاف الفرص المتاحة والأفاق المستقبلية التي يمكن الاستفادة منها لتطوير معايير المحاسبة في المملكة العربية السعودية وعملت الدراسة علي تحقيق ذلك من خلال الاستقراء النظري بهدف استقراء وتصنيف كل ما توصل إليه الباحثان من مراجع ومؤتمرات وأبحاث بهدف الوصول إلي إطار نظري شامل لموضوع الدراسة .

مقدمة:

تكمن الوظيفة الأساسية للمحاسبة في تقديم المعلومات الملائمة وإضفاء الثقة على المعلومات التي تحتوي عليها التقارير المالية، حيث تعد هذه التقارير المصدر الأساسي للحصول على المعلومات للأطراف الخارجية مثل المستثمرون الحاليون والمحتملون، ومؤسسات الإقراض، والهيئات الحكومية والضريبية، وأصحاب المصالح. ونظراً لأن شريحة كبيرة من المستثمرين الحاليين والمحتملين قدرتهم محدودة في الحصول على معلومات عن الشركات التي يستثمرون أو يرغبون الاستثمار فيها وبالتالي اعتمادهم على المعلومات المنشورة في التقارير المالية عند اتخاذ القرارات الاقتصادية، فإن الاقتصاد الكلي للدولة – في نهاية المطاف– يتأثر بصورة مباشرة بهذه القرارات نتيجة لضخامة حجم رؤوس الأموال المستثمرة في هذه الشركات. من أجل ذلك أكدت معايير محاسبية على ضرورة أن تكون القوائم المالية كاملة وتشتمل على كافة المعلومات اللازمة للتعبير بعدل عن المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية، كما أنها تقرر في الحد الأدنى كمية ونوعية هذه المعلومات بما يساعد مستخدميها على اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة.

وتساعد المعلومات المحاسبية الفئات المستفيدة في تقويم المبادئ المختلفة التي تعد في ضوئها التقارير المالية، والعائد المتوقع والتكاليف والمخاطر، مما يزيد في فعالية الأفراد والمشروعات والأسواق. ولكون عمليات تحديد وقياس المعلومات المحاسبية وتوصيلها إلى المستخدم النهائي قد تتخذ صورا مختلفة فإن ذلك يتطلب وجود معايير محاسبية مرتبطة ارتباطا وثيقا بأهداف القوائم المالية وحدود استخدامها وأن ترتكز على مجموعة من المفاهيم المتكاملة للمحاسبة المالية. وتقدم معايير المحاسبة حلولا عامة للمشاكل المحاسبية، لذلك يجب أن تستند إلى مفاهيم راسخة حتى تتسم بالتجرد، وحتى تستطيع تقديم الحلول للمشاكل ذات الطبيعة الخاصة في إطار أهداف التقارير المالية. ولتحقيق ذلك فلابد من إيجاد صيغة من التوازن بين كل من المنفعة المفترضة وقابلية التطبيق العملي، وتوازن بين ملائمة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها، وتوازن بين التكلفة والعائد.

ويعد التزام المحاسبين القانونيين بتطبيق المعايير المحاسبية اعترافا من مهنة المحاسبة بمسئولياتها تجاه المجتمع والعملاء والزملاء في المهنة، مما يؤدي إلى رفع مستوى المهنة واكتساب ثقة المجتمع مما يزيد من فاعليتها وكفاءتها.

وفي المملكة العربية السعودية تعد الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) الجهة المسؤلة عن تطوير معايير المحاسبة، وهي جهاز شبه حكومي مستقل، حيث صدر المرسوم

الملكي رقم (م/12) و تاريخ 13-5-1412هـ (1991م) الذي تم بموجبه إلغاء نظام المحاسبين القانونيين الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/3) و تاريخ 13-7-1394هـ (1974م)، و إصدار نظام جديد للمحاسبين القانونيين، وخص هذا النظام الهيئة بمهمة تطوير مهنة المحاسبة و المراجعة من كافة جوانبها. كما عُزز هذا الامتياز بمنح الهيئة حق إصدار معايير المحاسبة و المراجعة عام 2004م بموجب نظام هيئة السوق المالية CMA .

وبالرغم من الانجازات التي تحققت لمهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية إلا أن المهنة تواجه في الوقت الراهن تحديات جديدة نظرا للتغيرات والتحولات الهامة في الاقتصاد العالمي في العقود الأخيرة من اتساع لدور القطاع الخاص وظهور مجموعة الشركات الكبرى التي نمت وتوسعت عن طريق ما يعرف باسم انضمام الشركات واندماجها، وكذا تشعب وتعقد بيئة الأعمال الحديثة، إضافة إلى أزمة الثقة التي عصفت بالمحاسبة نتيجة الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهدها عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في عقد التسعينات من القرن العشرين، وكذلك ما شهده الاقتصاد الأمريكي مؤخراً من تداعيات الانهيارات المالية لعدد من أقطاب الشركات الأمريكية العالمية خلال عام 2002م، والأزمة الحادة في السوق المالي السعودي في 2006م حيث فقد المؤشر السعودي 6089 نقطة خلال 15 يوم، ثم أخيراً الانهيار المالي العالمي الذي أطاح بالاقتصاد العالمي في عام 2008م، هذه الظروف مجتمعة الزمت الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية، ومنها على سبيل المثال مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)، ومجلس معايير المحاسبة البريطاني (ASB)، ومجلس معايير المحاسبة الاسترالية (AASB)، بإصدار وتعديل العديد من المعايير المحاسبية لتعزيز الشفافية وإظهار الوضع المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية وفقا للحقائق الاقتصادية.

وقد ظهرت الحاجة إلى إصدار وتعديل العديد من المعايير المحاسبية بعد تعرض العديد من الشركات أثناء الأزمة المالية الآسيوية (1997م) للإفلاس نتيجة حصولها على قروض كبيرة من البنوك في شكل ديون قصيرة الأجل وتعسرها في السداد ومحاولة إخفاء هذه الديون من خلال طرق ونظم محاسبية أدت إلى عدم معرفة المساهمين، تلتها فضائح انهيار العديد من الشركات الأمريكية في عام 2002م (مثل أنرون، ورلد كوم، وجلوبال كروسنج، زيروكسن، أوليف كويكونيكشن، وميرك للأدوية، ومريل لنش، ومارسا ستيوارت)، وأخيراً الأزمة الحادة في الأسواق المالية العالمية في عام 2008م نتيجة الرهن العقاري وما صاحبها من الغش والأخطاء المحاسبية

والمعلومات الداخلية والتضليل، ونتج عن ذلك أن فقد المجتمع الثقة في الأنظمة الإدارية والرقابية والمحاسبية مما أثر على قرارات الاستثمار في بورصة الأوراق المالية الأمريكية والبورصات العالمية الأخرى.

ويرى الباحثان أهمية القيام بمراجعة شاملة لمعايير المحاسبة في المملكة العربية السعودية حيث اتضح أن من أهم الأسباب التي أدت إلى حدوث الأزمات المالية الحادة في الأسواق المالية العالمية والمحلية هو عدم الشفافية في المعلومات المنشورة في التقارير المالية للمنشآت هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن تطوير هذه المعايير ربما يسهم في نهاية المطاف في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية وبالتالي في رفع كفاءة الأسواق المالية وتحديد السعر العادل للأوراق المالية فيها وذلك بهدف ترشيد القرارات الاقتصادية.

أهداف الدراسة:

1- توثيق الوضع الحالي لمهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وذلك بواسطة إبراز دور كافة الجهات ذات العلاقة بالمهنة.
2- تحليل نقاط القوة والضعف والفرص والمخاطر في معايير المحاسبة في المملكة العربية السعودية.
3- إلقاء الضوء على الفرص المتاحة والأفاق المستقبلية التي يمكن الاستفادة منها لتطوير معايير المحاسبة في المملكة العربية السعودية

أهمية الدراسة:

ترجع أهمية هذه الدراسة للاعتبارات التالية:

1- تعزيز المساحة المعرفية لموضوع معايير المحاسبة باعتباره احد مجالات التطوير في المحاسبة المالية في الوقت الحاضر.
2- ندرة الأبحاث العلمية والدراسات المتخصصة التي قامت بدراسة أثر تطوير معايير المحاسبة السعودية على جودة المعلومات المحاسبية، حيث لم تلق اهتماماً كافياً في الكتابات المحاسبية في المملكة العربية السعودية.
3- التنمية والتطور السريع الذي يعيشه الاقتصاد السعودي، والتوجه الحثيث نحو تطبيق الخصخصة في الوقت الحاضر، بالإضافة إلى حجم السيولة الكبير الباحث عن الاستثمار لدى الأفراد.

4- النمو المتزايد، وخصوصاً في السنوات القليلة الماضية، في عدد شركات المساهمة السعودية وضخامة الأموال المستثمرة فيه، وتعاظم الحاجة إلى مزيد من الشفافية في التقارير المالية.

منهاج الدراسة:

في إطار محاولة تحقيق أهداف الدراسة يتبع الباحثان منهاج الاستقراء النظري بهدف استقراء وتصنيف كل ما توصل إليه الباحثان من مراجع ومؤتمرات وأبحاث بهدف الوصول إلى إطار نظري شامل لموضوع الدراسة، بالإضافة إلى القيام بتحليل محتوى معايير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، كما اعتمدت الدراسة في جانبها الميداني على المنهاج الاستقرائي عن طريق عرض قائمة استقصاء على مجموعة من الأكاديميين والمحاسبين القانونيين لمعرفة أهمية تطوير معايير المحاسبة السعودية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية.

خطة الدراسة:

في ضوء منهج البحث والأهداف المحددة مسبقاً سوف يتم تقسيم خطة الدراسة إلى قسمين رئيسيين مكونة من خمسة أجزاء على النحو التالي:

أولا: الإطار العام للدراسة

ثانيا: الإطار النظري للدراسة

ثالثا: الدراسة الميدانية

رابعا: نتائج الدراسة والتوصيات

ثانيا: الإطار النظري للدراسة

1- التطور التاريخي لمهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية

حظيت المهنة في منتصف القرن الرابع عشر الهجري باهتمام المسئولين في المملكة العربية السعودية فقد تضمن النظام التجاري الصادر عام 1350هـ بعض الأحكام التي تنظم مسك الدفاتر التجارية واثبات العمليات المالية وألزم نظام الشركات الصادر عام 1385هـ الشركات بإعداد القوائم المالية ومراجعتها من قبل محاسب قانوني مرخص، وحدد قرار معالي وزير التجارة الصادر عام 1388هـ بعض الشروط الواجب توافرها لمن يرخص له بمراجعة الحسابات واستمر العمل بهذا النظام حتى صدور نظام المحاسبين القانونين الأول عام 1395هـ الذي وضع النواة الأولى التي

تنظم عمل المهنة في المملكة وأوجد لجنة عليا للمحاسبة القانونية وأوكل إليها مهمة الإشراف على المهنة .

وفي منتصف عام 1399هـ تقدم مكتب الراشد ببحث مفصل يوضح طرق تطوير المهنة اللازم إتباعها وشمل ذلك مشروعا متكاملا لمعايير المحاسبة ومعايير المراجعة وتنظيم داخلي متكامل للمهنة يشمل قواعد تطويرها المستمر .وبعد استعراضه مع وزارة التجارة تم التواصل إلى أن من الملائم أن يتم تطوير المهنة على ثلاثة مراحل كما يلي:-

المرحلة الأولى: الدراسة المقارنة لوضع المهنة في عدد من الدول (1400-1401هـ):

تهدف هذه المرحلة إلى معرفة خبرات الدول المختارة في مجال تطوير المهنة فيها حتى يمكن الاستفادة منها لتطوير المهنة في المملكة العربية السعودية وقد عهدت وزارة التجارة لمكتب الراشد للبدء في المرحلة الأولى من المشروع وذلك بعد دراسة متعمقة للتصور المبدئي المقترح ،وقد تم البدء في تحديد الثلاث دول لدراسة وضع المهنة فيها وهي كالتالي :

1- المجموعة الأولى : الولايات المتحدة الأمريكية ، بريطانيا وكندا.

2- المجموعة الثانية : فرنسا ، ألمانيا الغربية والسويد .

3- المجموعة الثالثة : تونس فنزويلا والبرازيل .

وتم تقديم تقرير مفصل عن نتائج المرحلة الأولى لوزارة التجارة ، كما تم في وقت لاحق مناقشة الطريقة المناسبة لتنفيذ المرحلتين الثالثة والثانية من المشروع مع المسئولين في وزارة التجارة في حينه وتبين وجود خيارين "

الأول :

جمع المرحلتين الثانية والثالثة في مرحلة واحدة وذلك بإجراء دراسة شاملة لتطوير أوضاع المهنة في المملكة العربية السعودية ليواكب التطور في المجالات الأخرى وأفضل ما لدى الدول المتقدمة الأخرى.

الثاني :

القيام بتنفيذ المرحلة الثانية من المشروع في الوقت الراهن وخاصة فيما يتعلق بالعناصر المهمة والملحة لتطوير أوضاع المهنة .

المرحلة الثانية: إعداد التطور النظري لمهنة المحاسبة والمراجعة (1402-1406هـ):

بعد قيام الوزارة بمراجعة نتائج المرحلة الأولى كما سبق الإشارة ، وقع اختيار وزارة التجارة على الاختيار الثاني المحدد أعلاه وكلف مكتب الراشد بتنفيذه وتم توقيع العقد بتاريخ 1402/10/11هـ وتضمن العقد قيام المكتب بما يلي :-

1- مواضيع مختارة من المحاسبة المالية شملت "أهداف المحاسبة المالية ،مفاهيم المحاسبة المالية، معيار العرض والإفصاح العام".
2- معيار المراجعة
3- التنظيم الداخلي للمهنة

وجرى بحث مستفيض وجرت عدة طرق لتحديد السبل الأمثل لتنفيذ هذه المرحلة بحيث يتحقق الوصول إلى مقترحات ولائمة لظروف المملكة وفي وقت معقول . وفي نفس الوقت خلق أسس للتطوير المستمر بما في ذلك مساهمة المواطنين الين يستطيعون الاستمرار في متابعة المقترحات بعد اعتمادها وتطويرها كما روعي أن يكون من بين العاملين على المشروع من لهم معرفة فنية عميقة فنيا في الدول المختارة ما أمكن وممن يجيدون اللغة العربية كلما توفر ذلك .

المرحلة الثالثة : إنشاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (1412هـ - حتى تاريخه):

بعد الانتهاء من المرحلة الثانية توجت الجهود المبذولة من وزارة التجارة بالمملكة العربية السعودية بصدور المرسوم الملكي رقم م/12 وتاريخ 1412/5/13هـ والذي تم بموجبه الموافقة على نظام المحاسبين القانونيين، وعلى أنشاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وهي هيئة تهتم بتطوير هذه المهنة والارتقاء بمستواها، ، وقد حدد النظام أهداف الهيئة وهيكلها التنظيمي في محور مراجعة و تطوير واعتماد معايير المحاسبة والمراجعة، ووضع القواعد المنظمة لاختبار الزمالة السعودية، بالإضافة إلى تنظيم دورات التعليم المهني المستمر، ووضع التنظيم المناسب للرقابة الميدانية لمكاتب المحاسبة، وإعداد البحوث والدراسات الخاصة بالمحاسبة والمراجعة، و إصدار الدوريات و الكتب والنشرات في الموضوعات ذات العلاقة بالمحاسبة والمراجعة، و المشاركة في الندوات و اللجان المحلية و الدولية المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة.

وضماناً لاستقلالية الهيئة فان جُل مصادر تمويلها ذاتية، حيث تشمل اشتراكات الأعضاء والهيئات والتبرعات و الوصايا وعائد الدورات والنشرات والمطبوعات وكذا عائد استثماراتها، بالإضافة إلى الإعانة الحكومية. كما حدد النظام هيكلية إدارة الهيئة، حيث تتولى الجمعية العمومية الإشراف على كافة أنشطة الهيئة وانتخاب نصف أعضاء مجلس إدارة الهيئة وكذا إقرار

تقاريرها السنوية. وتتكون الجمعية العمومية للهيئة من جميع الأعضاء الأساسيين، وهم الذين اجتازوا امتحان زمالة الهيئة أو من كان لديهم ترخيص نظامي كمحاسب قانوني قبل صدور النظام.

وتُدار الهيئة من قبل مجلس مهمته الأساسية تصريف شؤونها لتحقيق أغراضها المحددة في النظام، ويتكون المجلس من (13) ثلاثة عشر عضواً برئاسة وزير التجارة و الصناعة وستة أعضاء يعينهم وزير التجارة والصناعة بالتشاور مع الجامعات والجهات الحكومية والخاصة ذات الصلة، وستة أعضاء يتم انتخابهم من قبل الجمعية العمومية للهيئة مدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، أما الأعضاء الستة المعنيون فيشملون ثلاثة ممثلين للحكومة (من وزارة التجارة، ووزارة المالية وديوان المراقبة العامة)، وعضوين من هيئة التدريس بقسم المحاسبة في جامعات المملكة، وممثل للقطاع الخاص. ويتولى تصريف الشؤون الإدارية للهيئة جهاز متفرغ مكون من الأمين العام و مساعده وإدارات تنفيذية.

ولقد شكل مجلس إدارة الهيئة لجاناً فنية كان لها الدور المهم في إصدار توصيات لبناء البنية الأساسية للمهنة في المملكة، ويتم اعتماد قراراتها من قبل المجلس قبل نفاذها. حيث تولت تلك اللجان إعداد المعايير والقواعد العامة التي تنظم المهنة بما في ذلك إعداد معايير المحاسبة للقياس والعرض والإفصاح المحاسبي، ومعايير المراجعة، وقواعد سلوك و آداب المهنة، وتنظيم برنامج الزمالة و مراقبة الأداء. ولقد روعي في تشكيل تلك اللجان أن تشمل جميع قطاعات المجتمع وممثلين عن القطاع الخاص.

وتقوم لجنة معايير المحاسبة المنبثقة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بتطوير المحاسبة للمنشآت على اختلاف أشكالها النظامية أو نشاطها بما يتفق مع نظام المحاسبين القانونيين وأهداف ومفاهيم المحاسبة المالية في المملكة ولائحة الإجراءات التنفيذية لإعداد معايير المحاسبة وتعديلها. وقد صدر عن اللجنة حتى الآن إحدى وعشرون معيار وسبعة أراء وتفسيرات مهنية، وتعمل حاليا على استكمال إحدى عشر مشروع معيار.

أ- الوظائف المناطة بالهيئة :

- مراجعة وتطوير واعتماد معايير المحاسبة.
- مراجعة وتطوير واعتماد معايير المراجعة.
- وضع القواعد اللازمة لامتحان الحصول على شهادة الزمالة .
- تنظيم برنامج التعليم المستمر .

- وضع التنظيم المناسب للرقابة الميدانية للتأكد من قيام المحاسب القانوني بتطبيق المعايير المهنية والتقييد بأحكام نظام المحاسبين ولوائحه .
- إعداد البحوث والدراسات الخاصة بالمحاسبة والمراجعة وما يتصل بهما .
- إصدار الدوريات والكتب والنشرات في موضوعات المحاسبة والمراجعة .
- المشاركة في الندوات واللجان المحلية والدولية المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة .

ب-الرؤية العامة للهيئة:

الريادة في خدمة المنتسبين والمستفيدين من مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية والتواصل المهني الفاعل إقليميا وعالميا.

ج- الرسالة الأساسية الهيئة:

تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة وتحقيق المصلحة العامة للمجتمع، والارتقاء بمستوى مكاتب المحاسبة وتفعيل دور المحاسبين السعوديين بما يمكّنهم من القيام بواجباتهم بكفاءة وفعالية، والتفاعل مع الجهات التعليمية ومؤسسات القطاعين العام والخاص والجهات المهنية الإقليمية والدولية.

د- المهام الأساسية للهيئة:

- إصدار وتطوير معايير محاسبة تحدد الطرق المناسبة لقياس وعرض وإيضاح عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي ونتائج الأعمال .
- إصدار وتطوير معايير مراجعة موضوعية محددة ومقبولة يلتزم بها المحاسبون القانونيون المرخص لهم بالعمل في المملكة تكون بمثابة مقاييس لتقييم كفاءة المراجع ونوعية العمل الذي يقوم به .
- تطوير وتنفيذ برنامج مراقبة أداء المحاسبين القانونيين بغرض التأكد من التزامهم بالمعايير والتعليمات المهنية الصادرة عن الهيئة والجهات المختصة .
- إعداد قواعد سلوك وآداب المهنة تتضمن مبادئ تمثل القيم الأخلاقية وقواعد تبين الصفات السلوكية التي يتعين على العضو التحلي بها عند ممارسة أعماله وعند تعامله مع زملاء المهنة والعملاء وغيرهم .
- إعداد وتنظيم اختبار زمالة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ؛ وقد اشترط النظام لمن يقيد بسجل المحاسبين القانونيين أن يكون عضواً أساسياً بالهيئة ، ولا يتحقق ذلك إلا باجتياز اختبار زمالة الهيئة. وخطت الهيئة بمجلس إدارتها ولجانها المختلفة والأمانة العامة

خطوات حثيثة لإعداد اختبار الزمالة انتهت باعتماد القواعد العامة لاختبار زمالة الهيئة بموجب قرارا بتاريخ 1413 هـ. وقد أخذ في الاعتبار عند إعداد تلك القواعد الاستفادة من تجارب من سبقنا في هذا المجال وعلى الأخص تجربة الولايات المتحدة الأمريكية ، وأن يكون برنامج الزمالة متلائماً مع البيئة المحلية. ويشارك في الإعداد لهذا الاختبار نخبة مختارةً من ذوي الاهتمام والاختصاص بمواد برنامج الزمالة .

- تنظيم البرامج التي تكفل تطوير المستوى المهني وعلى الأخص البرامج التالية :
  - زمالة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.
  - التعليم المستمر.
  - دورات خاصة بمواضيع أو جهات معينة.
- إنشاء مركز معلومات شامل وفقاً لأحدث الأساليب يشتمل على الكتب والأبحاث والنشرات المتخصصة في مجال المحاسبة والمراجعة ؛ وما تصدره الجهات المهنية في مختلف دول العالم من معايير وقواعد مهنية ، كما يشتمل المركز على قاعدة معلومات عن العاملين في مجال المهنة.
- إعداد نشرة مهنية متخصصة تعني بالمواضيع التي تهم مهنة المحاسبة والمراجعة .
- تنظيم عدد من الندوات المتخصصة في مجال المحاسبة والمراجعة بغرض رفع الوعي المحاسبي .

ومن المفيد هنا الإشارة إلى أن الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) قد اختار الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين من ضمن ست عشر هيئة مهنية على مستوى العالم يمكن الاستفادة من خبراتها في مجال تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة وذلك تقديراً لما وصلت إليه مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية من تطور، وكذلك تقديراً للدور الذي تقوم به الهيئة في تطوير المعايير والأنظمة ذات العلاقة بالمهنة، جاء ذلك في دليل إنشاء الهيئات المهنية الصادر عن الاتحاد في طبعة نوفمبر 2007م، والذي نص على أن "الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين هي هيئة محاسبية مهنية راسخة الأساس تضم موظفين وأعضاء تتوفر فيهم مهارات وخبرات عالية وهي قادرة على تقديم الدعم والمشورة والمساعدة للهيئات المهنية الأخرى في الدول المتحدثة باللغة العربية".

المرحلة الرابعة إنشاء الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين: (1432- حتى تاريخه)

في إطار الجهود التي تقوم بها المملكة العربية السعودية لتعزيز وتفعيل الدور الرقابي في المنشآت، صدر قرار مجلس الوزراء في جلسته المنعقدة بتاريخ 1432/03/25هـ الموافق 2011/02/28م بالموافقة على تنظيم الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين، وتهدف الجمعية إلى تطوير مهنة المراجعة الداخلية في المملكة العربية السعودية.

أ- الوظائف المناطة بالجمعية:

1- توفير معايير المراجعة الداخلية الدولية وقواعد آداب المهنة والإرشادات المهنية الأخرى ذات الصلة بالمراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين الدولي.
2- إعداد مواد وأدلة إرشادية وتطويرها، وتوفير المعارف والمعلومات ذات الصلة بالمراجعة الداخلية.
3- عقد الاختبارات المؤهلة للحصول على الشهادات المهنية التي يمنحها معهد المراجعين الداخليين الدولي.
4- تطوير البرامج التدريبية وبرامج التعليم المهني المستمر والدبلومات المتعلقة بالمراجعة الداخلية وتنفيذها، من أجل رفع المستوى العلمي والمهني لممارسي مهنة المراجعة الداخلية، وإصدار الشهادات المتعلقة بها.
5- تقديم الدعم الفني لمراقبة جودة الأداء المتعلق بمهنة المراجعة الداخلية، وتطوير وسائل تحسين الأداء المهني.
6- إعداد الدراسات المتعلقة بالأنظمة، واللوائح، والمعايير ذات الصلة بأعمال المراجعة الداخلية، وتقديم المقترحات في شأنها للجهات ذات الاختصاص.
7- عقد المؤتمرات واللقاءات المهنية في مجال المراجعة الداخلية وفقاً للإجراءات النظامية المتبعة.
8- السعي إلى رفع وعي الجمهور بأعمال المراجعة الداخلية.
9- توطيد أواصر الصلة مع الجهات ذات العلاقة بالمراجعة الداخلية داخل المملكة وخارجها، وتحديد مجالات الاهتمام المشتركة وتفعيلها.

هذا وتجدر الإشارة إلى أن المراجعة الداخلية وظيفة رقابية تمارس في المنشآت المختلفة. وهي تنبع من الوظيفة الرقابية لإدارة المنشأة وتتأثر بأهدافها، وتتطور مع تطورها. ولقد نشأ الطلب

على المراجعة الداخلية نتيجة الحاجة لوجود وسيلة تحقق مستقلة بغرض الحد من الغش، والأخطاء واكتشافها فور وقوعها. وقد شهدت المملكة في السنوات الأخيرة تطورات مهمة في مجال المراجعة الداخلية ومن أهمها صدور قرار مجلس الوزراء رقم (235) وتاريخ 1425/8/20هـ القاضي بتأسيس وحدات للرقابة الداخلية في كل جهة مشمولة برقابة ديوان المراقبة العامة، وذلك لتوفير مقومات الرقابة الذاتية والحماية الوقائية للمال العام، وترشيد استخداماته والإسهام في رفع كفاءة الأداء في الأجهزة الحكومية، ومنها أيضاً صدور الأمر السامي رقم (4942/م ب) وتاريخ 1429/6/25هـ القاضي بإنفاذ ما رآه مجلس الوزراء خلال جلسته المنعقدة بتاريخ 1429/6/19هـ بأن يوقع أمين عام الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين برنامج التعاون الفني بين الهيئة السعودية للمحاسبين ومعهد المراجعين الداخليين الأمريكي لإنشاء جهة للمراجعة الداخلية في المملكة العربية السعودية، وإنفاذاً لأحكام المادتين (6) و(7) من برنامج التعاون المذكور شكلت لجنة المراجعة الداخلية المنبثقة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين فريق عمل وذلك لاستكمال خطوات التأسيس وتطوير مهنة المراجعة الداخلية خلال فترة التأسيس. وقد باشر الفريق أعماله وعقد عدد من الاجتماعات وتم خلالها مناقشة عدد من المواضيع ذات الصلة بأعمال الفريق وأعد مشروع خطة عمل تطوير مهنة المراجعة الداخلية خلال فترة التأسيس، وشملت الخطة تحديداً للأهداف المرحلية ومبادرات تحقيقها. كما أعد الفريق مشروع تنظيم الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين، وبعد مناقشته مع ذوي الاهتمام والاختصاص تم رفعه لمجلس الوزراء للنظر في الموافقة عليه.

2- الحاجة إلى تطوير معايير المحاسبة في المملكة العربية السعودية لتحقيق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية :

أن أهمية المملكة العربية السعودية الاقتصادية والمالية تعزز عالميا حيث أنها من أهم المصدرين للطاقة في العالم كما أنها عضو فعال في كثير من المنظمات الاقتصادية العالمية كصندوق النقد الدولي والبنك الدولي ومنظمة التجارة العالمية ومجموعة العشرين (G-20). هذه المنظمات تهدف إلى تقليل وإذابة الحواجز الاقتصادية والتنظيمية وتوحيد الإجراءات في ظل منظومة من متطلبات العولمة التي تستلزم من الدول تكيف أنظمتها الاقتصادية والمالية في اتجاه التوحيد والتوفيق (عسيري 2011).

أن انضمام المملكة العربية السعودية إلى منظمة التجارة العالمية افرز تحديات كبيرة للمهنة المحاسبة في المملكة وسوف يؤدي إلى تغييرات جوهرية على طبيعة ومكونات وآليات تنظيم مهنة المحاسبة والتي من أهمها:

1- المتابعة المستمرة من قبل الجهة المنظمة للمهنة للتطورات المهنية على المستوى الدولي و المشاركة فيها.

2- التنسيق والتواصل مع الجهات المنظمة التابعة للدول الأعضاء .

3- استحداث نظام للاعتراف المتبادل بالمؤهلات مع الدول الأعضاء .

4- زيادة الشفافية و الوضوح لآلية عمل الجهة المنظمة للمهنة داخلياً .

5- الحياد وعدم التفرقة والأخذ بمبدأ المعاملة بالوطنية بغض النظر عن الجنسيات.

6- الارتباط مع لجان وهيئات مهنية دولية.

7- تغيير متطلبات التعليم والتدريب المستمر.

8- تطبيق المعايير الدولية بالإضافة إلى المعايير المحلية والاستمرار في إصدارها.

أن تأثير انضمام السعودية إلى منظمة التجارة العالمية وما يصاحبه من تغيرات جوهرية ونقلة نوعية في طبيعة ومتطلبات ممارسة مهنة المحاسبة ربما يساهم في:

1- اندماج المكاتب المحلية الصغيرة.

2- زيادة عدد الملاك في الشركات المهنية الكبرى .

3- زيادة الطلب على خدمات المحاسبة والمراجعة مع زيادة عدد الشركات التجارية العاملة في السعودية بعد الانضمام .

4- زيادة متطلبات الاستثمار الأجنبي في الشركات المساهمة السعودية .

5- إلمام ملاك و منسوبي ا لمكاتب المهنية بالمعايير المحلية و الدولية للمحاسبة .

6- دخول مكاتب أجنبية كبيرة لسوق المهنة السعودي .

7- زيادة عدد العملاء من خلال الانفتاح على الأسواق العالمية .

8- زيادة حدة المنافسة من خلال رفع جودة عملية المحاسبة

أن هناك تتزايد في الحاجة لتحقيق التوافق بين المعايير المعمول بها في إعداد التقارير المالية على المستوى المحلي و بين معايير المحاسبة الدولية، و يرجع السبب في ذلك إلى التطور الكبير في التجارة العالمية و تزايد الطلب على رؤوس الأموال في الأسواق العالمية لتحقيق تدفقات رأسمالية لهذه الأسواق عبر الحدود وعولمة الأنشطة الاقتصادية و ظهور الشركات متعددة

الجنسية و انتشار أنشطتها في دول مختلفة تتنوع من حيث الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والثقافية. وتعد المعايير المحاسبية دالة في عدد من المتغيرات المحاسبية والاقتصادية والاجتماعية والتشريعية والسياسية. وقد كانت المملكة العربية السعودية من المبادرين لصياغة معايير محاسبة وطنية تلائم البيئة العربية والإسلامية مما أدى إلى تطوير مهنة المحاسبة بالمملكة إلا أن هناك تحولات كبيرة في الوقت الحاضر حول الكثير من الدول للأخذ بمعايير المحاسبة الدولية وذلك لتحقيق الكثير من المزايا ومن أهمها:

1- قابلية المقارنة ويقصد به مقارنة البيانات الواردة في القوائم المالية المعدة للشركات في مختلف الدول وذلك لمساعدة المستخدمين لهذه القوائم عل فهمها واتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.
2- توحيد نتائج الأعمال للفروع المختلفة في دول مختلفة بقوائم موحدة بإتباع معايير موحدة.
3- تعد قوائم مالية واحدة للشركات التي تدرج أسهمها في أسواق مالية مختلفة بدلا من فوائم مالية متماشية مع المعايير المحاسبية لكل سوق مالي.
4- تسهيل الفهم والتفسير للبيانات المعدة على أساس معايير موحدة وبالتالي إزالة اللبس والغموض واختلاف التفسير للبيانات من قبل مستخدمي القوائم المالية.
5- الوفر في الزمن والجهد والتكاليف وبالذات في الدول النامية للاستفادة مما وصلت إليه الدول المتقدمة من معايير.
6- إمكانية المقارنة لبيانات الشركات المعدة قوائمها على أساس معايير موحدة وهذا بدوره يساعد على زيادة تدفق الاستثمارات وانسيابها بين الأسواق المالية (الجرف، 2010م).

أن دراسة وتقويم معايير المحاسبة في المملكة العربية السعودية له أهمية ملحة في الوقت الحاضر حيث أن هناك تحولا كبيرا حول العالم للأخذ بمعايير المحاسبة الدولية وذلك للحاجة إلى توحيد القياس والإفصاح في إعداد التقارير المالية. وفي هذا السياق أشار عسيري (2011م) إلى أن أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية أو على الأقل التوفيق بينها وبين المعايير المحاسبة السعودية. ويتفق مع هذا التوجه بعض الباحثين السعوديين حول عالمية معايير المحاسبة الدولية وأن هناك دعم من الاتحاد الأوربي واستراليا وكندا وبعض دول الشرق الأوسط لاستخدام معايير المحاسبة الدولية، وكذلك بالتحول في موقف الولايات المتحدة الأمريكية حيث تراجعت عن موقفها السابق من تبني المعايير الدولية وبدأت الدخول في نادي المعايير الدولية (السهلي، 2010م، الحميد، 2010).

وقد أدركت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونين أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للارتقاء بمهنة المحاسبة وتحسين جودة التقارير المالية للشركات السعودية حيث اتخذ مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونين قرارا بضرورة الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية في حالة عدم وجود معيار أو رأي مهني صادر عن الهيئة. هذا القرار يعد تحولا كبيرا في توجهات الهيئة السعودية للمحاسبين القانونين حيث كانت في السابق تؤكد على أنه يتعين الاسترشاد بمعايير المحاسبة والمراجعة والمعايير الفنية الأخرى المعتمدة في الولايات المتحدة الأمريكية فيما لم يرد له ذكر في المملكة بعد النظر فيها واستبعاد ما لا يتفق وظروف المملكة.

ويرى الباحثان أنه من المفيد أيضا الإشارة ولو باختصار إلى معوقات ومزايا اعتماد معايير محاسبية موحدة في دول العالم وذلك على النحو الأتي:

أ- معوقات التوافق الدولي:

من العوائق المهمة التي تقف إزاء التوحيد المحاسبي على المستوى الدولي الآتي:

1. **التقاليد المحلية** تعتمد عملية التطور المحاسبي على مجموعة عوامل تاريخية ، اقتصادية، سياسية، تنظيمية واجتماعية والتطور المحاسبي المحلي (على المستوى الوطني) هو جز ء من التطور المحاسبي الدولي لذا فان الأخير يعتمد على تلك العوامل أيضًا و بنفس الوقت تقف عائقًا أمامه وأن أي شعب بالعالم يريد تطبيق نظام عالمي جديد بعد نظامه الوطني .
2. **العوائق الاقتصادية والتشريعية** يحتاج أفراد المجتمع وعلى وجه الخصوص أفراد المجتمع المالي إلى المعلومات من المحاسبة التي وظيفتها تزويد المعلومات للأطراف المختلفة وهي تعمل ضمن نمط اقتصادي معين يفرض عليها اختيار طرق و إجراءات محاسبية. ومن ناحية أخرى تتباين الدول في تطبيقها القوانين و أن معظم التأثيرات في توسع المحاسبة و تطورها هو الهيكل التشريعي وهو انعكاس للتقاليد الثقافية الوطنية .
3. **الحالة السيادية** إذ تشكل عائق أمام التوحيد المحاسبي فالوطنية تقود إلى عدم الرغبة في قبول تسويات تتضمن تغيير الممارسات المحاسبية تفضيلاً لأخرى دولية .

ب- مزايا توفيق معايير المحاسبة المحلية مع معايير المحاسبة الدولية:

1- إمكانية تخفيض التكاليف التي تتحملها الشركات متعددة الجنسية التي تباشر أعمالها في دول مختلفة و ذلك عند تعديل التقارير المالية لمعالجة الآثار التي تنتج عن اختلاف الممارسات المحاسبية المتعلقة بإعداد التقارير بين الدول المختلفة.

2- زيادة إمكانية مقارنة و فهم التقارير المالية التي يتم إعدادها في دول مختلفة .

3- إمكانية تطبيق أفضل الممارسات المحاسبية من خلال إتاحة الفرصة للدول التي تتميز ببيئة محاسبية لازالت في طور التكوين و النمو للاستفادة من تجارب الدول التي تتميز ببيئة محاسبية متقدمة.

4- إمكانية توفير التكاليف المتعلقة ببناء المعايير المحاسبية في الدول النامية من خلال تطبيقها للمعايير المحاسبية التي تم تطويرها في دول أخرى أو بواسطة مجلس معايير المحاسبة الدولية مع ضرورة مراعاة المتغيرات البيئية المحيطة بالممارسات المحاسبية في تلك الدول عند تطبيق تلك المعايير.

3- هيئة معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Board (IASB)

تأسست هيئة معايير المحاسبة الدولية في عام 1973م بمساهمة من عشر دول الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا والمانيا وكندا وفرنسا واستراليا والمكسيك وايرلندا وهولندا، وتتمثل أهدافها الرئيسية في:

1- تطوير مجموعة واحدة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بحيث تكون عالية الجودة ومفهومة وقابلة للتطبيق ومقبولة عالميا.

2- تشجيع الاستخدام والتطبيق الصارم لهذه المعايير.

3- الأخذ في الاعتبار حاجات التقارير المالية للاقتصاديات الناشئة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

4- تحقيق تقارب بين معايير المحاسبة المحلية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لإيجاد حلول ذات جودة عالية.

وقد أصدرت هيئة معايير المحاسبة الدولية 41 معيارا محاسبيا بالإضافة إلى 9 معايير دولية للتقارير المالية، وقد تزايدت أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية عالميا حيث أن هناك أكثر من 120 دولة تطبق معايير المحاسبة الدولية أو توافق بينها وبين معاييرها المحاسبية الوطنية.

وبمراجعة معايير المحاسبة الدولية من فبل الباحثين استنتجا أن أهم ما يميز هذه المعايير عن غيرها من معايير المحاسبية الأخرى أنها تركز على التوسع في الإفصاح واستخدام القيمة العادلة في القياس بالإضافة إلى الصرامة في توحيد السياسات والمعايير المحاسبية، وسوف يتناول الباحثان بشيء من التفصيل هذه الخصائص وذلك على النحو الأتي:

أ- التوسع في الإفصاح

حدثت في العقدين الماضين تغيرات وتحولات هامة في الاقتصاد العالمي من اتساع لدور القطاع الخاص وظهور مجموعة الشركات الكبرى التي نمت وتوسعت عن طريق ما يعرف باسم انضمام الشركات واندماجها، وكذا تشعب وتعقد بيئة الأعمال الحديثة، إضافة إلى أزمة الثقة التي عصفت بالمحاسبة نتيجة انهيار شركات كبرى والأزمات المتلاحقة في الأسواق المالية العالمية، هذه الظروف مجتمعة وضعت التوسع في الإفصاح والشفافية موضع اهتمام مجتمع الأعمال والمؤسسات المالية الدولية، وقد ظهرت الحاجة إلى التوسع في الإفصاح بعد تعرض العديد من الشركات أثناء الأزمة المالية الآسيوية (1997م) للإفلاس نتيجة حصولها على قروض كبيرة من البنوك في شكل ديون قصيرة الأجل وتعسرها في السداد ومحاولة إخفاء هذه الديون من خلال طرق ونظم محاسبية أدت إلى عدم معرفة المساهمين، تلتها فضائح انهيار العديد من الشركات الأمريكية في عام 2002م (مثل أنرون، ورلد كوم، وجلوبال كروسنج، زيروكسن، أوليف كويكونيكشن، وميرك للأدوية، ومريل لنش، ومارسا ستيوارت)، وأخيراً الأزمة الحادة في الأسواق المالية العالمية في عام 2008م نتيجة الرهن العقاري وما صاحبها من الغش والأخطاء المحاسبية والمعلومات الداخلية والتضليل، ونتج عن ذلك أن فقد المجتمع الثقة في الأنظمة الإدارية والرقابية والمحاسبية مما أثر على قرارات الاستثمار في بورصة الأوراق المالية الأمريكية والبورصات العالمية الأخرى.

وفي المملكة العربية السعودية حدثت أزمة حادة في السوق المالي السعودي في فبراير 2006م حيث فقد المؤشر السعودي 6089 نقطة خلال 15 يوم (20967-14878) أي أنه تراجع بنسبة تزيد على 29% خلال تلك الفترة، ويعد ذلك أسوء تراجع يشهده سوق الأوراق المالية السعودي منذ نشأته، وفي هذه الفترة مرت بعض الأيام والعروض لجميع الشركات متراكمة وبالسعر الأدنى (5%) بدون أي طلب، وتراجع حجم التداول اليومي في السوق بنسبة 84% من حوالي 43 مليون سهم إلى أقل من 7 ملايين سهم، كما تراجعت السيولة اليومية المدورة في السوق والمتمثلة في القيمة السوقية للأسهم المتداولة بنسبة 82% من 28.3 بليون ريال إلى حوالي 5 بلايين ريال فقط، كما تراجعت الكثافة التداولية والمتمثلة في عدد الصفقات اليومية بنسبة 77% من 343,918 صفقة إلى 79,135 صفقة (الغامدي، 2006)، وفي نهاية عام 2008م أغلق المؤشر العام للسوق المالية السعودية عند مستوى 4,802.99 نقطة مقارنة مع 11,038.66 نقطة كما في نهاية عام 2007م منخفضاً 6,235.67 نقطة (56.49%)، وقد بلغت القيمة السوقية للأسهم المصدرة في نهاية 2008م 924.53 مليار ريال وذلك بانخفاض بلغت نسبته 52.5% مقارنة مع

نهاية العام السابق، وبلغت القيمة الإجمالية للأسهم المتداولة خلال عام 2008م نحو 1,962.95 مليار ﷼ مقابل 2,557.71 مليار ﷼ للعام السابق بانخفاض بلغت نسبته 23.25%.

وقد تعالت الأصوات المطالبة بالتوسع في الإفصاح حيث اتضح أن من أهم الأسباب التي أدت إلى حدوث الأزمات المالية الحادة في الأسواق المالية العالمية والمحلية هو عدم الشفافية في المعلومات المنشورة في التقارير المالية للشركات، واتفق الكثير من الباحثين –على سبيل المثال (Mitton, 2002; Groom et al, 2004)–على أنه كلما زاد مستوى الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية التي تنشرها الشركات كماً ونوعاً كلما زادت الثقة في أسواق المال في أية دولة، وفي هذا الصدد أشار (Wen, 2008) إلى أن التوسع في الإفصاح يساعد في تعزيز كفاءة الأسواق المالية وتحديد السعر العادل للأوراق المالية فيها، ويُسهم كذلك في توفير معلومات عن أنشطة الشركاتُ تعد مكملة لما تم الإفصاح عنه طبقا لمتطلبات والمعايير الإلزامية وذلك بهدف ترشيد القرارات الاقتصادية.

من الناحية النظرية يفترض أن تكون المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية للشركات المصدر الرئيس والموثوق فيه من قبل المستفيدين في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية ولاسيما المستثمرون، إلا أن هناك دراسات أظهرت وجود قصور في الإفصاح والشفافية في الشركات المساهمة السعودية مما ساهم في فقد الثقة في المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية المنشورة في التقارير المالية، وبالتالي تكبد الكثير من المستثمرين خسائر فادحة نتيجة التقلبات الحادة في سوق الأسهم السعودي، وقد تعالت الأصوات من قبل الباحثين والهيئات المهنية والمستثمرين وأصحاب المصالح بالمطالبة بالمزيد من الشفافية والتوسع في الإفصاح.

وقد تم استخدام مصطلح الإفصاح الأمثل في مفاهيم المحاسبة المالية الصادر من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ويقصد به زيادة منفعة المعلومات التي توفرها المحاسبة المالية، ومن ثم فإن القوائم المالية يجب أن تكشف عن كافة المعلومات التي تجعلها غير مضللة، وهناك جانبان للإفصاح الأمثل هما: التجميع الأمثل للبنود، وإضفاء الشرح الأمثل للبيانات، وبقدر ما يتعلق بالتجميع الأمثل للمفردات في مجموعات ملائمة، يجب أن تشتمل القوائم المالية على التفاصيل التي تكفي لتزويد من يستخدمونها بالمعلومات المطلوبة، وفيما يتعلق بالشرح الأمثل

للبيانات يجب إضافة شرح تكميلي للعناوين الرئيسية والفرعية والقيم المالية التي تشملها القوائم بما يكفل توضيح كل منها.

ويشكل الإفصاح أهمية كبيرة بالنسبة للسوق المالي فبواسطته يمكن تقويم عمل الشركات وإعطاء تقويم للأشخاص القائمين عليها، وذلك من خلال النشر والإفصاح عن مجمل العمليات والأنشطة التي تقوم بها الشركة، مما يولد لدى الأفراد أو الجهات المتعاملة معها فكرة عنها وعن مستوى عملياتها، وكذا إمكانية الاستفادة من ذلك من خلال طرح معلومات لأطراف خارج الشركة تؤدي إلى تقليل الغموض حول أداء الشركة ومستقبلها مما يشجع المستثمرين على شراء أوراقها المالية.
ويرى مؤيدو التوسع في الإفصاح إن الأخذ بأهداف الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية يتطلب مزيد من المعلومات الإضافية التي تكون فعالة في الوفاء بهذه المسؤوليات الجديدة، ويعتبر التوسع في الإفصاح الحل العملي والمنطقي لمشكلة عدم القدرة على تحديد احتياجات مستخدمي التقارير المالية من المعلومات، ويرى الباحثان أن التوسع في الإفصاح يقوم على افتراض أساسي مفاده أن الإفصاح المحاسبي الحالي اقل من الوضع المثالي من حيث كمية المعلومات المتاحة وبالتالي فإن أي إفصاح إضافي عن معلومات جديدة يعتبر ملائما ومرغوبا فيه، ويُعرف التوسع في الإفصاح بقيام الشركة طوعاً بتقديم معلومات إضافية للمستفيدين زيادة على المتطلبات القانونية (Foster, 1986; Meek et al, 1995)، ويرى (عبدالكريم، 2003) أن التوسع في الإفصاح يهدف إلى التحقيق الفعال لأهداف الإفصاح الإجباري وبالتالي فإنهما لا يختلفان في الهدف والخلاف الوحيد أن ما يتم الإفصاح عنه طبقا لمتطلبات إجبارية ومعايير إلزامية من هيئات مهنية أو جهات حكومية أيا كان مصدرها هو إفصاح إجباري، وما يتم الإفصاح عنه زيادة عن متطلبات الإفصاح الإجباري بناءً على قرار إدارة الشركة اختياريا هو إفصاح اختياري.

وتأتي أهمية التوسع في الإفصاح عن كافة المعلومات المتعلقة بالوحدة المحاسبية في الحد من محاولات الاستفادة غير المشروعة من المعلومات الداخلية والقضاء على صور التعامل المختلفة في هذه المعلومات والذي يعتبر الاتجار بها مؤشرا لعدم كفاءة التنظيم المحاسبي وبالتالي إلى سوء توزيع الثروات بين قطاعات المجتمع، ويرى أحد الباحثين أن التوسع في الإفصاح يؤثر إيجابا في تقدير المخاطر التي تتعرض لها الأوراق المالية الخاصة بالشركة حيث أن تقديم معلومات تحليلية أكثر إلى الأطراف المستفيدة يُمكن من التعرف على درجة المخاطر المحيطة بالاستثمار في هذه الشركة وبالتالي يؤثر بصورة غير مباشرة على أسعار أسهمها في السوق المالي (الشيرازي، 1990م)، ويؤيد الكثير من الباحثين (Petersen and Plenborg, 2006) أهمية التوسع في

الإفصاح في تخفيض تكلفة رأس المال الذي ترغب الشركة في الحصول عليه وذلك عن طريق توفير معلومات كافية ودقيقة لاتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة وبالتالي الإقلال من درجة عدم التماثل في المعلومات (Asymmetry Information) بين الإدارة والمستثمرين.

وتعتبر ظاهرة عدم تماثل المعلومات من الظواهر التي تعاني منها الكثيرمن أسواق الأوراق المالية المتقدمة منها والناشئة بسبب المعلومات المتداخلة والتداول الداخلي حيث أن وجودها يترك تأثيرا سلبيا على حجم السيولة والتداول وتكلفة رأس المال، ولم تشر أدبيات المحاسبة لوجود تعريف محدد لعدم تماثل المعلومات ولكن وجدت ثلاثة اتجاهات تحمل وجهات نظر مختلفة ومكملة لبعضها البعض وهي (السيد، 2005م):

1- أن هناك شكلين لعدم تماثل المعلومات، يتضمن **الأول** عدم التماثل أو عدم المساواة بين الإدارة والأطراف الداخلية من جهة، والأطراف الخارجية من جهة أخرى، **أما الثاني** فيتضمن عدم التماثل أو عدم المساواة بين الأطراف الخارجية بعضها البعض، مثال ذلك عدم التماثل فيما بين المستثمرين المحليين أو بين المستثمرين المحليين من جهة والمستثمرين الأجانب من جهة أخرى.

2- أن عدم تماثل المعلومات سلوك متعمد من قبل الأطراف التي تمتلك ميزة معلوماتية بهدف تحقيق عائد غير عادي، فقد تلجأ الإدارة إلى ذلك بقصد تحقيق منافع شخصية مباشرة أو غير مباشرة من خلال عدم الإضرار بمركز الشركة التنافسي، كما قد يلجأ إليها بعض المستثمرين ذوى المعلومات الخاصة لتحقيق عائد غير عادي على حساب مستثمرين لم تصل إليهم المعلومات الخاصة أو على حساب الإدارة، ويحدث ذلك غالبا في كل الأسواق ولاسيما الأسواق ذات الموارد غير المخصصة بالكامل في ظل تعارض المصالح بين إطراف التعاملات التجارية وغياب التوازن في المعلومات التي يتم توفيرها.

3- إن استفادة أي طرف على حساب الطرف الآخر يمكن أن يتم من خلال الاستفادة من توقيت توفير المعلومات، حيث قد يتم الحصول على المعلومات واستخدامها قبل نشرها بشكل عام، أو قد يتم حجب المعلومات تماما عن الطرف الثاني، أي الاحتفاظ بها وعدم نشرها بشكل عام، **وبعبارة أخرى** وجود عدم تماثل المعلومات مرتبط أساسا بالتقسيم الشائع للمعلومات إلى معلومات عامة ومعلومات خاصة.

وتتفاوت الآراء بشأن الآثار المترتبة على عدم تماثل المعلومات والتي يمكن تقسيمها إلى اتجاهين، يرى أولهما أن عدم تماثل المعلومات بأشكالها المختلفة يؤدي إلى تحقيق عائد غير

عادي لبعض الأطراف على حساب أطراف أخرى من خلال معرفتهم المبكرة بمعلومات عن أداء الشركة، وأن ما سبق يترك تأثيرا سلبيا على كل من المتعاملين في السوق، والشركات المصدرة للأوراق المالية، والاقتصاد القومي، أما الاتجاه الثاني فيرى إمكانية معرفة السوق للمعلومات الخاصة واستيعابها، وهذا يجعل من الصعب تحقيق عائد غير عادي للمتعاملين ذوى المعلومات على حساب المتعاملين الذين لا يملكون هذه المعلومات، وهذا يعني أنها لا تترك أي أثار سلبية على المتعاملين في سوق الأوراق المالية، ويعتبر الاتجاه الأول هو الأكثر منطقية لوجود عديد من الأطراف ولاسيما الداخلية والتي تمتلك الحافز والخبرة في مجال عملها مما يجعلها تستطيع اكتساب ميزة معلوماتية على حساب الأطراف الأخرى إما من خلال استغلال المعلومات قبل أن يتم الإفصاح عنها بشكل عام، وإما من خلال حجب المعلومات عن الأطراف الأخرى (الدهراوي، 1994م).

ويعتبر التوسع في الإفصاح المحاسبي وهو ما تتضمنه الكثير من معايير المحاسبة الدولية سواء كان كميا أو نوعيا من أكثر الوسائل تأثيراً في الحد من ظاهرة عدم تماثل المعلومات في سوق الأوراق المالية حيث يساعد في تخفيض عدم تماثل المعلومات بين كافة المتعاملين في سوق الأوراق المالية، مما يؤدي إلى تنشيط السوق وتأديته لدوره بفاعلية لما لذلك من دور هام في الوصول إلى أسعار التوازن لأوجه الاستثمار المختلفة والتي لن تتحقق إلا إذا عكست هذه الأسعار كافة المعلومات المتاحة وعدم استطاعة احد الأفراد استغلال معلومة خاصة في تحقيق عائد غير عادي، ونتيجة لذلك فإن التوسع في الإفصاح يساعد في التأثير ايجابيا على كلا من (السيد، 2005م):

1- الشركات المصدرة للأوراق المالية، حيث تتم زيادة درجة السيولة للأوراق المالية وما يترتب على ذلك من زيادة الطلب عليها فيرتفع سعرها، ويترك ذلك تأثيراً ايجابيا على القيمة السوقية للشركة، كما أن الحد من عدم تماثل المعلومات يترك تأثيرا ايجابيا على قرارات الشركة بشأن الاستثمار والتمويل .
2- المتعاملون في الأوراق المالية، حيث يساعد التوسع في الإفصاح على الوصول إلى تنبؤات عالية الدقة للمحللين الماليين وهذا يحقق منافع لكل من المستثمرين وأصحاب المصالح.
3- الاقتصاد القومي، يؤدي التوسع في الإفصاح إلى الحد من عدم تماثل المعلومات مما يُسهم في الحد من انسحاب الكثير من المتعاملين في الأسواق المالية، وما يترتب على ذلك من زيادة

عدد المتعاملين ومن ثم زيادة حجم التداول وانخفاض تكلفة رأس المال، والذي ينعكس في النهاية على تخصيص كفء للموارد الاقتصادية وبالتالي زيادة معدلات التنمية الاقتصادية.

ب-القيمة العادلة

تتأرجح المدارس الفكرية المحاسبية، منذ فترة بعيدة، بين استخدام كل من نموذجي التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة كأساس يتم الاعتماد عليه في القياس والتقويم المحاسبي وذلك لتحسين الخصائص النوعية الواجب توافرها في المعلومات المحاسبية من منطلق أن القرارات الاقتصادية وبشتى أشكالها وأنواعها تعتمد وبشكل رئيس على البيانات المفصح عنها في القوائم المالية، فمن ناحية ينظر إلى أساس التكلفة التاريخية على أنها توفر معلومات يمكن الاعتماد عليها وخاصة في الحالات التي لا يوجد فيها سوق نشطة للأصول أو الخصوم التي يراد قياس قيمتها العادلة، ومن ناحية أخرى ينظر إلى المعلومات المستمدة من أساس القيمة العادلة على أنها أكثر ملائمة في ظل الظروف الاقتصادية السائدة وقت تقديم المعلومات، وبين هاتين المدرستين، ظهرت بعض الآراء التي حاولت أن تقدم نموذج يمزج بين كل من أساس التكلفة التاريخية والقيمة العادلة.

أن استخدام أساس التكلفة التاريخية التي تمثل الواقع الفعلي للحدث وقت وقوعه لحظة التبادل، لا يشك في دقتها وصحتها لحظة الاكتساب أو التملك، وإنما يظهر التشكيك في سلامة المبدأ بعد التملك أو حدوث الحدث، إذ تصبح القيمة المسجلة شيئا من الماضي، الذي ربما ينحرف قليلاً أو كثيراً عن قيمته الحقيقية الحالية، ومن هنا بدأت انتقادات لم تنته لنموذج التكلفة التاريخية، خاصة وأن الظروف الاقتصادية تتسم بصفة عامة بالحركة الديناميكية المتغيرة والمتقلبة بشكل دائم، وتتغير القوة الشرائية لوحدة النقد بتغير هذه الظروف في حالاته المختلفة (دهمش، 2005).

أن التوجه الحديث لاستخدام أساس القيمة العادلة في العقدين الأخيرين من قبل الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية، ومنها على سبيل المثال مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)، ومجلس معايير المحاسبة البريطاني (ASB)، ومجلس معايير المحاسبة الاسترالية (AASB)، والهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA)، من خلال إصدار وتعديل العديد من المعايير المحاسبية لتعزيز الشفافية وإظهار الوضع المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية وفق الحقائق الاقتصادية كونها أكثر نفعا وفائدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، حيث بدأت هذه الهيئات والمجالس المهنية بتطبيق أساس القيمة

العادلة على الأدوات المالية وما يشابهها من بنود كالمشتقات، وتحاول جاهدة تطبيقه على كافة عناصر المركز المالي لتشمل كافة الأصول والخصوم المالية وغير المالية.

وتمثل الأصول الثابتة في المنشآت الصناعية بأشكالها النظامية المختلفة نسبة عالية من مجموع أصولها، وقد أبدت الهيئات والمجالس المهنية الكثير من الاهتمام بها وصدرت العديد من المعايير التي تناولت القياس والعرض والإفصاح عنها، ويعد استخدام أساس القيمة العادلة في إعادة تقويم الأصول الثابتة بالزيادة من المواضيع التي أثارت جدلا واسعا بين أوساط المهنيين والأكاديميين بين المنع والسماح، والترحيب والتحفظ، فبينما نجد أنها تمنع وفقا للمعايير المحاسبية الأمريكية والسعودية، يسمح باستخدامها وفقا للمعايير المحاسبية الدولية والبريطانية والاسترالية والمصرية والتي ترى أهمية استخدام أساس القيمة العادلة والمعالجات المحاسبية لإعادة تقويم الأصول الثابتة بالزيادة وأثر ذلك على جودة المعلومات المحاسبية.

وتمثل التكلفة التاريخية الواقع الفعلي للحدث الاقتصادي وقت وقوعه لحظة التبادل، وتمتاز كأساس للقياس المحاسبي بالموضوعية النسبية، ولكن يؤخذ عليها افتراض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد وتجاهل التغيرات في الأسعار السوقية للأصول مما يشير إلى أن التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية قد ينتج أرقاما لا معنى لها أو ليس لها دلالة في الفترات التي تلي التملك أو حدوث الحدث، وتعد التكلفة التاريخية الأساس المتبع لتقويم الأصول الثابتة ويتم قياس هذه التكلفة على أساس السعر النقدي المتفق أو ما يعادله للحصول على الأصل، بالإضافة إلى أي مصروفات أخرى لازمة لتهيئة الأصل وإعداده للاستخدام في الإنتاج، مثل: مصاريف نقل الأصل وإحضاره، والتأمين عليه، وتكلفة التركيب والتدريب.....الخ. ويوجد اتفاق في الفكر المحاسبي في قياس أي بند من بنود الأصول الثابتة عند الاعتراف به كأصل ثابت على أساس التكلفة، أما في الفترات اللاحقة بعد الاعتراف الأولي فهناك مدرستان في الفكر المحاسبي تتبنى الأولى الاستمرار في استخدام التكلفة التاريخية في تقويم الأصول الثابتة للاعتبارات التالية:

1- كون التكلفة التاريخية تمثل التكلفة الحقيقية وقت الحصول على الأصل.

2- التكلفة التاريخية ناتجة عن عمليات حقيقية، وليست افتراضية مما يمكن الاعتماد عليها.

3- استخدام أسس أخرى لتقويم الأصول الثابتة قد يترتب عليه وجود مكاسب أو خسائر ناتجة عن حيازة الأصل وهو مالا يجب أخذه في الاعتبار، طالما أن الأصل مازال في حيازة المنشأة (راضي، 2000م).

وتتبنى المدرسة الثانية (على سبيل المثال هيئة معايير المحاسبة الدولية) من الفكر المحاسبي إعادة تقويم الأصول الثابتة لكي تقترب من قيمتها العادلة وذلك للاعتبارات التالية:

1- إعادة تقويم الأصول الثابتة يعكس القيمة الحالية للأصول الثابتة

2- استخدام مقياس ثابت لتقويم كافة أنواع الأصول الثابتة

3- يقدم معلومات دقيقة عن العائد على حقوق الملكية.

4- استخدام التكلفة التاريخية يؤدي في حالة ارتفاع قيمة الأصول الثابتة إلى احتساب قيمة مصروف الإهلاك بأقل مما يجب مما ينتج عنه أن يكون صافي الدخل أكثر مما يجب وبالتالي قد تكون توزيعات الأرباح مبالغ فيها.

5- تحسين نسبة الديون إلى إجمالي الأصول بما يحقق الزيادة في الطاقة الاقتراضية للمنشأة، ويساعد في ضمان الالتزام بشروط عقود الديون، ويجنب أي تكاليف إضافية تنتج من عدم الالتزام بهذه الشروط.

6- يعزز إمكانية المقارنة بين القوائم المالية للمنشآت ولنفس المنشأة خلال فترات زمنية مختلفة.

7- تساعد في تقديم معلومات مفيدة في التحليل المالي للشركات نظراً لتخليها عن قيد التحفظ.

8- تساعد في تقديم معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

ج- التوافق والتوحيد

من أهداف التقارير المالية تقديم معلومات مفيدة تساعد مستخدميها كالمستثمرين الحاليين والمرتقبين والمقرضين الحاليين والمرتقبين وغيرهم من المستخدمين في تقويم الأداء الاقتصادي للشركة والتنبؤ بالتدفقات المستقبلية، فالتقارير المالية تعد من أهم المصادر التي يعتمد عليها المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية، ويتم إعداد تلك التقارير وفقاً للمبادئ والمعايير المحاسبية والتي تسمح للإدارة بحرية الاختيار بين البدائل المحاسبية مثل الاختيار بين طرق تقويم المخزون وطرق الاستهلاك، أيضاً تسمح للإدارة بحرية التقدير فيما يتعلق بالأحداث المستقبلية والتي تتطلب نوعاً من التقدير الشخصي مثل تقدير مخصص الديون المشكوك فيها.

ويمكن للإدارة الاستفادة من تلك المرونة التي تسمح بها المبادئ والمعايير المحاسبية عند التقرير عن الأرباح والقياس المالي مما قد يؤدي إلى تدني في جودة المعلومات المالية التي

تتضمنها التقارير المالية (Makar et al. 2000)، إن هذه المرونة تعطي الإدارة الخيار في التأثير على النتائج المالية المرغوب التقرير عنها والتي تتفق مع تحقيق أهدافها، فهي تمثل نوع من اغتنام الفرص لتحسين صورة أداء الشركة، إلا أنه لها تأثير على مصداقية وعدالة القوائم المالية (Christensen et at.2002)، هذا التأثير أثار قلق هيئة المبادلات الأمريكية Securities and Exchange Commission (SEC) حيث صرح رئيسها السابق آرثر ليفيت في خطابه الشهير لعبة الأرقام المالية عن قلق SEC من تأثير إدارة الأرباح على مصداقية التقارير المالية واعتبارها لعبة تتعارض مع المبادئ ذاتها التي تقف وراء قوة السوق (Livett 1998).

لذلك ظهرت العديد من العبارات التي تمثل تدخل الإدارة مثل إدارة الأرباح Earnings management وتمهيد الدخل Income smoothing والتلاعب Manipulation والمحاسبة الإبداعية Creative accounting والاستحمام Big bith، وساهم ذلك في ظهور العديد من الفضائح المحاسبية والتي أدت إلى انهيار مجموعة من الشركات الكبيرة مثل شركة أنرون للطاقة وورلدكوم وجنرال موتورز وزيروكس مما أدى إلى استجابة الكونجرس الأمريكي إلى إصدار قانون (Sarbanes –Oxley 2002)، تلى ذلك حدوث الأزمة المالية العالمية في عام 2008م والتي أدت إلى انهيارات متتابعة في عدد كبير من الشركات مما أثر على اقتصاد العالم أجمع وأصبحت أصابع الاتهام تشار مرة أخرى إلى مهنة المحاسبة حول مدى تلاعب الإدارة في صحة تقويم الرهونات العقارية وعدم التطبيق السليم للمبادئ والمعايير المحاسبية.

وإذا كانت هذه الانهيارات والفضائح المالية قد حدثت في الدول المتقدمة التي تتمتع ببيئة مهنية عالية في المحاسبة والمراجعة فان دول العالم النامي ليست بمنائ عن تلك الانهيارات والفضائح المالية حيث أن المهنة لازالت قيد التطوير والتحسين فضلاً عن الأسواق المالية الناشئة، لذا زاد الاهتمام بموضوع تبني معايير محاسبية موحدة وتناولته العديد من الدراسات، وتوجد في الفكر المحاسبي مدرستان تناولت الاولى التوفيق بين المعايير المحاسبية بين مختلف دول العالم فيما ركزت المدرسة الأخرى على فكرة توحيد المعايير المحاسبية ومن ثم فرضها على جميع دول العالم، وسيتناول الباحثان باختصار شرح معنى التوافق والتوحيد في المعايير المحاسبية.

- **التوافق (التنسيق) Harmonization**

وردت في الفكر المحاسبي مجموعة من التعريفات المتعلقة بمفهوم التوافق الدولي ومنها على سبيل المثال Wolk & Francis & Tierney الذي عرف التوفيق بأنه درجة من التنسيق أو التماثل فيما بين مجموعات مختلفة من المعايير والطرق وأشكال التقارير المالية. ومن الملاحظ أن

هذا التعريف قصر التوفيق على درجة معينة من التناسق أو التماثل بين مجموعة مختلفة من المعايير وأشكال التقارير المالية. وعُرف أيضًا بأنه هو عملية تقليل الفروق فى تطبيقات التقرير المالي فيما بين الدول مما يؤدى إلى زيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية، و تتضمن عملية التوفيق تطوير مجموعة من معايير المحاسبة الدولية الواجب تطبيقها فى مختلف دول العالم و ذلك لزيادة عالمية أسواق رأس المال. و يُلاحظ أن هذا التعريف ركز على تقليل الفروق فى تطبيقات التقرير المالي فيما بين الدول الأمر الذي يسهل عملية المقارنة بين القوائم المالية للشركات بين الدول المختلفة. وفي واقع الحال أن التناسق هي عملية زيادة انسجام و توافق الممارسات المحاسبية بوضع حدود للخلافات بينها وتخفيض المعايير المتناسقة من الاختلافات المنطقية وتحسين التوافق في المعلومات المالية بين الدول المختلفة. ويُلاحظ أن هذا التعريف للتناسق الدولي اقتصر على ضرورة زيادة انسجام وتوافق الممارسات المحاسبية وذلك بوضع حدود للخلاف بينها، كما أنه لم يبرز دور معايير المحاسبة الدولية في هذا الاتجاه، وعّرف التناسق أيضًا بأنه الجهود العالمية والإقليمية الرامية إلى تلاشى الفوارق بين نظم ومعايير المحاسبة .

ويهدف التوفيق المحاسبي على المستوى العالمي إلى تلبية احتياجات المستثمر الدولي وغيره من المستخدمين لأغرض اتخاذ القرارات وحل المشاكل والتغلب على الصعوبات التي يواجهها المستثمرون الدوليون والشركات متعددة الجنسيات وشركات المحاسبة والمراجعة الدولية. نُلخص مما سبق، إلى أن التوافق الدولي يعنى محاولة تنسيق و تقريب الممارسات و الطرق المحاسبية بين الدول المختلفة عند إعداد القوائم المالية وفقًا لمعايير المحاسبة المختلفة حتى يسهل مقارنتها على المستوى الدولي .

- **التوحيد** Uniformity

تعددت التعريفات حول مفهوم التوحيد في الأدبيات المحاسبية وذلك لأهميته وسوف تستعرض هذه الدراسة أهم هذه التعريفات والذي يشير إلى الحالة التي يكون فيها كل شئ متسق ومتجانس أو غير متباين فهي تحتوى التماثل الذي يعنى أن تكون كل المبادئ والممارسات المحاسبية واحدة. ويُلاحظ أن هذا التعريف ركز على التماثل في المبادئ والممارسات المحاسبية بين الدول المختلفة. وفي تعريف ثاني يقصد بالتوحيد بشكل عام التوحيد المحاسبي أي فرض الأسس لدولة ما على الدول الآخر، ويلاحظ أن هذا التعريف قد اقتصر على فرض الأسس المحاسبية لدولة ما على الدول الأخرى وهذا ما يصعب تحقيقه. وفي تعريف ثالث يقصد بالتوحيد تطبيق معيارًا واحد أو قاعدة واحدة في كل الحالات ويلاحظ أن هذا التعريف ركّز على ضرورة

توحيد المعايير المحاسبية. ومما تقدم نلخّص إلى أنه يقصد بالتوحيد المحاسبي توحيد السياسات والممارسات والمبادئ والمعايير المحاسبية على المستوى الدولي . وفي نفس هذا الاتجاه يؤكد Dawid Tweedie رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية على أن الدول التي لا تتبنى المعايير الدولية لا يسمح لها بالقول بأن تقاريرها المالية تتماشى مع المعايير الدولية ما لم تكن ممتثلة لهذه المعايير تماما.

4- أثر توفيق معايير المحاسبة السعودية مع معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومات المحاسبية:

أ- الملائمة Relevance

يقصد بملائمة المعلومات المحاسبية قدرتها على التأثير في اتخاذ القرارات، بمعنى أن تكون هذه المعلومات لها القدرة على إجراء اختلافات في القرارات، وبالتالي فإن المعلومات التي لا تؤخذ في الحسبان نظراً لعدم قدرتها على التأثير في القرارات تعتبر معلومات غير ملائمة، ولكي تكون المعلومات المحاسبية ملائمة يجب أن تكون لها قيمة تنبؤية ويقصد بها أن تساعد مستخدميها في إجراء التنبؤات عن نتائج الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية، فضلاً عن قدرتها على تعديل أو تصحيح التوقعات السابقة، أي تكون لها القدرة على تقديم التغذية العكسية التصحيحية والتقويمية للتوقعات السابقة، وأن تكون متاحة لمتخذي القرارات فور الانتهاء من إعدادها وقبل أن تفقد قيمتها في التأثير على قراراتهم وهو ما يمكن أن يطلق عليه توقيت المعلومات.

وتشير الدراسات السابقة – ومنها على سبيل المثال (Barth and Clinch, 1998, Easton et al., 1993, Aboody, et al. 1999) – إلى أن استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي يعزز من القيمة التنبؤية للمعلومات المحاسبية حيث أوضحت النتائج إلى وجود علاقة إيجابية بين إعادة تقدير الأصول الثابتة و كل من أسعار أسهم المنشآت وأرباحها، بالإضافة إلى أن المعلومات المحاسبية المقدمة بواسطتها تساعد متخذي القرارات الاقتصادية على التنبؤ بالأرباح المستقبلية للمنشآت وتساعد على معرفة القيمة الشرائية للمنشأة وهو ما لا يقدمه استخدام التكلفة التاريخية إلا في حالة تصفية المنشأة وانتهاء عملها.

وتساهم إعادة تقويم الأصول الثابتة في تقديم معلومات محاسبية تساعد في التأكد أو تصحيح التوقعات السابقة وهو ما يسمى بالتغذية العكسية، ويشير الباحثان إلى أنه لا يوجد اختلاف بين كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة في لحظة اقتناء الأصل الثابت، ولكن الاختلاف بينهما في الفترة التالية لتملك الأصل، حيث يتم توفير معلومات محاسبية ملائمة يتم

بواسطتها التأكد أو تصحيح التوقعات السابقة لمتخذي القرارات الاستثمارية أو التمويلية بصورة أفضل من التكلفة التاريخية التي تتسم بالثبات وعدم التغير وتفقد ملائمتها خصوصاً في مرحلة ارتفاع الأسعار، فعلى سبيل المثال فإن إعادة تقويم الأصول الثابتة بالزيادة لتعكس قيمتها الحالية نتيجة التغير في الأوضاع الاقتصادية يساعد المستثمرين والمقرضين على تقويم المنشأة بكفاءة أعلى من استخدام أساس التكلفة التاريخية وبالتالي اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن استخدام أساس التكلفة التاريخية ينتج معلومات غير ملائمة عند ارتفاع الأسعار حيث تتناقص القيمة الدفترية للأصول الثابتة القابلة للإهلاك مع مرور الزمن نتيجة الاستخدام على الرغم من ارتفاع قيمتها، وينتج عن ذلك أن يكون قيمة كل من مصروف الإهلاك والقيمة الدفترية للأصول الثابتة أقل مما يجب، ومكاسب التخلص من الأصل أو بيعه أكبر مما يجب.

ويعزز إعادة تقويم الأصول الثابتة من ملائمة المعلومات المحاسبية حيث يوفر معلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة وذلك قبل أن تفقد قيمتها وتأثيرها في اتخاذ القرارات، حيث يمكن للمستثمرين الحصول على معلومات تعبر عن القيمة العادلة للأصول والتي تعكس ممتلكات المنشأة الحقيقية، وكذلك المقرضين يمكنهم من تقويم الضمانات المقدمة لقروضهم بصورة أكثر دقة، وبشكل عام فإن المعلومات التي يتم الحصول عليها عند إعادة تقويم الأصول الثابتة تصف الواقع الحقيقي للمنشأة ولا تحتاج إلى إعادة تقدير من قبل مستخدمي هذه المعلومات وما ينتج عنه من ضياع الوقت والجهد كما هو متبع عند استخدام أساس التكلفة التاريخية.

ويتفق الباحثان مع (Wen, 2008) بأن التوسع في الإفصاح وتبني معايير محاسبية موحدة بين الدول يساعد في تعزيز كفاءة الأسواق المالية وتحديد السعر العادل للأوراق المالية فيها وذلك بهدف ترشيد القرارات الاقتصادية وبالتالي تعزيز خاصية ملائمة المعلومات المحاسبية وقدرتها على التأثير في اتخاذ القرارات.

ب-إمكانية الاعتماد عليها Reliability

تعتبر المعلومات المحاسبية مفيدة ونافعة للمدى الذي يمكن لمستخدميها الاعتماد عليها كمقياس للظروف والأحداث الاقتصادية التي تمثلها، وهي خاصية تمكن من إعطاء تأكيد على عدم التحيز والخلو من الأخطاء والأمانة في إعداد وعرض المعلومات، وحتى تتميز المعلومات المحاسبية بإمكانية الاعتماد عليها فإنه يجب أن تتوفر فيها ثلاث خصائص رئيسية هي: القابلية للتحقق، وعدم التحيز، والأمانة في العرض والتمثيل العادل.

وتعني القابلية للتحقق وجود درجة عالية من الاتفاق والإجماع بين عدد من الآراء المستقلة للمحاسبين على نتائج قياس الأحداث الاقتصادية، وذلك بتطبيق نفس طرق القياس والتوصل إلى نفس النتائج، ويرى المؤيدون لاستخدام نموذج التكلفة التاريخية أنها تحقق مزايا هامة تفتقر إليها الأسس الأخرى في التقويم، مثل سهولة التحقق من صحة البيانات، نظراً لأن الأسعار محددة ومعروفة بدقة وغير قابلة للجدل أو التغيير، كما أنها واقعية لتوافر المستندات المؤيدة لها، ومن ثم تستند إلى أساس موضوعي وحقيقي.

ويرى الباحثان أن التكلفة التاريخية أساس ملائم يمكن التحقق منه في حالة خاصة مثل قياس وإثبات الأصل الثابت مقابل النقد بقصد استخدامه في المنشأة، ويتوقف تطبيق أساس التكلفة التاريخية وإمكانية التحقق منه على طبيعة وطريقة العملية التي يتم بموجبها اقتناء الأصل، فعلى سبيل المثال يتم قياس وإثبات الأصل الثابت الذي تنتجه المنشأة بقصد استخدامه على أساس تكلفة المواد الخام أو المواد المنتجة مضافا إليها تكلفة التحويل والتشكيل التي تتكون من التكاليف الصناعية المباشرة وغير المباشرة والتكاليف الأخرى اللازمة ليصل الأصل إلى المكان المحدد له وبالحالة التي تجعله صالحا للاستعمال (معيار الأصول الثابتة، فقرة 113)، ويلاحظ هنا أن التكلفة الصناعية الغير مباشرة المخصصة للأصل وكذلك تكاليف التمويل التي يتعين رسملتها تعتمد في جوهرها على التقويم الشخصي للمحاسب، وهنا يبرز التساؤل عن إمكانية التحقق من هذه المعلومات في ظل استخدام التكلفة التاريخية وعن إمكانية استبدالها بالقيمة العادلة اعتماداً على تقويم عادل ومستقل.

ومن القضايا ذات الصلة بموضوع إمكانية التحقق من المعلومات انضمام المنشآت الاقتصادية بأسبابه وأشكاله المتعددة، حيث اصبح ظاهرة ملحوظة في قطاع الأعمال نظراً للمزايا الاقتصادية العديدة لانضمام المنشآت بعضها إلى بعض وتكوين منشآت كبرى تهدف إلى خلق وحدات اقتصادية ضخمة تسيطر على مصادر الثروة وتمكن من تحقيق الوفورات الاقتصادية والتقدم التكنولوجي المرغوب، ويتم تقويم الأصول الثابتة للمنشأة التي تم تملكها في كل من حالة الاندماج أو السيطرة بالقيمة العادلة وهو أمر مقبول في ظل مبدأ التكلفة التاريخية، وهنا يتساءل الباحثان عن إمكانية التحقق من المعلومات التي تمت على أساس القيمة العادلة، ولماذا يمنع استخدام القيمة العادلة كأساس للتقويم طالما أنه يعد من الممارسات المقبولة في حالة انضمام المنشآت المساهمة.

ويلفت الباحثان النظر هنا إلى استبدال نموذج التكلفة التاريخية بالقيمة العادلة في العديد من الممارسات المحاسبية ومنها على سبيل المثال الهبوط في قيمة الأصول الثابتة، واقتناء الأصول الثابتة عن طريق عمليات غير تبادلية، واقتناء الأصول الثابتة مقابل أصول ثابتة أخرى، واقتناء مجموعة من الأصول الثابتة في صفقة واحدة مقابل النقد حيث توزع التكلفة الكلية للصفقة على الأصول المشتراة على أساس نسبة القيمة العادلة لكل أصل لإجمالي القيمة العادلة للمجموعة الكاملة، وتشير هذه الممارسات المحاسبية إلى تزايد قبول أساس القيمة العادلة من الكثير من الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية وبالتالي استخدامها بدلاً من أساس التكلفة التاريخية.

ويشير عدم التحيز في المعلومات المحاسبية إلى أنه يجب تركيز الاهتمام على موضوعية المعلومات المحاسبية عند تطبيق المعايير المحاسبية لكي تخدم جميع الفئات المستفيدة منها، فالمعلومات المحاسبية تكون غير متحيزة عندما تخلو من التحيز المقصود لتحقيق نتائج محددة مقدماً، أو للتأثير في سلوك متخذي القرارات في اتجاه معين، وباستخدام هذا المفهوم لعدم التحيز نجد أن الاستمرار في استخدام التكلفة التاريخية لتقويم الأصول الثابتة يمثل نزعة إلى التحيز في تطبيق قيد التحفظ المحاسبي الذي يتطلب اختيار القيمة التي يترتب عليها عدم زيادة قيمة الدخل أو عدم زيادة قيمة الأصول بقائمة المركز المالي، ويرى الباحث أن التمسك بتطبيق أساس التكلفة التاريخية وعدم السماح باستخدام مقاييس أخرى في التقويم في حالة ارتفاع قيم الأصول الثابتة واقتصار السماح فقط في استخدام القيمة العادلة عندما تكون أقل من القيمة الدفترية للأصول الثابتة استنادا إلى قيد التحفظ المحاسبي، ينتج معلومات محاسبية مضللة ومتحيزة خصوصاً في ظل وجود التضخم وانخفاض القيمة الشرائية للنقود.

ويفضل الباحثان عدم ربط استخدام أساس التكلفة التاريخية بقيد التحفظ المحاسبي كونه لا يعد من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي يمكن الاحتكام إليها في تحديد المعلومات الأكثر فائدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن قيد التحفظ المحاسبي لا يهدف في جوهره إلى تخفيض الدخل أو عناصر الأصول في قائمة المركز المالي، وإنما يقضي بعدم المغالاة في الأرباح أو المبالغة في تحسين عناصر المركز المالي، حيث أن هذا اللبس كان مصدرا للتطبيق الخاطئ لهذا المفهوم في تخفيض أرباح الكثير من المنشآت بدون مبرر.

ويقصد بأمانة العرض والتمثيل العادل للمعلومات المحاسبية أن تعكس بصدق طبيعة الأحداث الاقتصادية والعمليات المالية التي من المفترض أن تمثلها، وفي هذا السياق يرى

(Foster and Upton, 2001) أن استخدام أساس التكلفة التاريخية يقدم معلومات محاسبية تتصف بالتمثيل الأمين والعادل للحدث الاقتصادي ليس لأنه يعبر عن القيمة المدفوعة لاقتناء الأصل الثابت ولكن لقياسه لقيمة الأصل الاقتصادية لحظة الاقتناء، وبالتالي فإن أساس القيمة العادلة تقدم هذا النوع من المعلومات في الفترات المالية التي تلي تاريخ الاقتناء. وأشار كل من (Herrmann et al, 2006) إلى أن التمثيل الأمين والعادل للأحداث الاقتصادية والمالية لا يكون فقط في لحظة اقتناء الأصل وإنما يمتد ليشمل الفترات المالية اللاحقة، فعلى سبيل المثال فإن أهمية التسويات الجردية التي تتم في نهاية كل سنة مالية تكمن في تقديم معلومات تتصف بالعدالة عن الإيرادات والمصروفات التي تخص السنة المالية وتأثيراتها على بنود قائمة المركز المالي، وبالتالي فإن التكلفة التاريخية قد تكون مناسبة لحظة اقتناء الأصل الثابت ولكنها غير ذلك في الفترات اللاحقة حيث أن القيمة العادلة هي التي تمثل العرض العادل للحدث الاقتصادي.

ومن ناحية أخرى يرى (Chambers, 1989) أن قائمة المركز المالي تفصح عن المركز المالي للمنشأة في تاريخ معين، حيث توضح المعلومات الخاصة بقيمة الاستثمارات الممثلة في الأصول، ومصادر هذه الاستثمارات الممثلة في الالتزامات وحقوق الملكية، وحيث أنه يتم الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية في قياس الأصول الثابتة مع عدم الأخذ في الاعتبار انخفاض القيمة الشرائية للنقود واختلاف توقيت اقتناء الأصول الثابتة، فيجب عند ذلك أن يوضح تاريخ اقتناء كل أصل على حده في قائمة المركز المالي لكي تكون هذه المعلومات تمثل بعدل وأمانة الحدث الاقتصادي في الوقت الحاضر، وفي نفس الاتجاه يرى كل من (Herrmann et al, 2006) أن استخدام أساس التكلفة التاريخية يشجع على إدارة الأرباح حيث تتحكم المنشآت في تحديد تاريخ بيع أو التخلص من الأصول الثابتة وتحقيق مكاسب أو خسائر نظراً للفروقات الكبيرة التي ربما تحدث بين القيمة الدفترية للأصول والقيمة البيعية لها.

ويساهم التوسع في الإفصاح المحاسبي في الحد من ظاهرة عدم تماثل المعلومات بين المستفيدين من هذه المعلومات وبالتالي تعزيز خاصية إمكانية الاعتماد على المعلومات المحاسبية والمتمثلة في القابلية للتحقق، وعدم التحيز، والأمانة في العرض والتمثيل العادل.

ج- القابلية للمقارنة Comparability

يقصد بإمكانية المقارنة القدرة على قياس الأحداث الاقتصادية والمالية والتقرير عنها بصورة متماثلة لعدة منشآت مختلفة، وهذه الخاصية تساعد مستخدمي المعلومات على التعرف على أوجه الشبه بين البنود المتماثلة، وأوجه الاختلاف بين البنود المختلفة. ويرى الباحثان أن تبني معايير

المحاسبة الدولية وما يترتب عليه من التوسع في الإفصاح واستخدام القيمة العادلة سوف يساهم قي تقديم معلومات محاسبية تتوافر فيها خاصية إمكانية المقارنة بين التقارير المالية المعدة وفقا لتلك المعايير وذلك ليتمكن المستفيدون من استخدام معلومات هذه التقارير في قراراتهم الاستثمارية. فاستخدام أساس التكلفة التاريخية على سبيل المثال قد يعيق من إمكانية إجراء المقارنة بين المعلومات المحاسبية، ولتوضيح هذه الفكرة نفترض أن منشأة ما قد قامت بشراء أرض في عام 1980م بقيمة 10 مليون ريال، وفي عام 2008م قامت بشراء أرض أخرى في نفس الموقع ومساوية لمساحة الأرض السابقة بقيمة 50 مليون ريال، نلاحظ أنه باستخدام أساس التكلفة التاريخية صعوبة إجراء المقارنة بين أصلين متشابهين في كل الخصائص نظراً لاختلاف القيمة التي تم بها إثبات تكلفة اقتناء الأصلين، واستكمالاً للمثال السابق نفترض أن الأرض التي تم شراؤها في عام 2008م كانت مساحتها تقل ثلاث مرات عن الأرض الأولى وبقيمة 10 مليون ريال، نلاحظ هنا أيضاً أن أساس التكلفة التاريخية يوفر معلومات غير ملائمة لغرض المقارنة بين أصلين يختلفان في الخصائص على الرغم من أن القيمة التي يتم التعبير عنهما في قائمة المركز المالي متساوية (Herrmann et al, 2006).

ويشدد الباحثان هنا إلى أن اختلاف القواعد المحاسبية المستخدمة بين المنشآت يفقد خاصية القابلية للمقارنة مضمونها باعتبار أن أوجه الشبه أو الخلاف لن يكون لها دلالة أو معني، ومن هذا المنطلق يؤدي السماح في المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 بإعادة تقويم الأصول الثابتة بالزيادة وعدم الإلزام بهذا التقويم إلى وجود منشآت تقوم بإعادة تقويم أصولها الثابتة وأخرى متمسكة باستخدام أساس التكلفة التاريخية، مما ينتج عنه صعوبة في إجراء المقارنة بين المعلومات المحاسبية في ظل استخدام طرق متعددة في القياس والتقويم.

د- الثبات **Consistency**

يتوفر الثبات في المعلومات المحاسبية عند قيام المنشأة بتطبيق نفس السياسات والقواعد المحاسبية من فترة إلى فترة محاسبية أخرى، وفي غياب هذه الخاصية لا يمكن تفسير النتائج الاقتصادية للمنشأة عبر الفترات المختلفة حيث يتعذر عزو النتائج إلى التغير في النشاط الاقتصادي للمنشأة أو الاختلاف في السياسات والقواعد المحاسبية المطبقة، ولتحقيق الثبات في المعلومات المحاسبية يعتقد الباحثان بأهمية تبني معايير محاسبية موحدة تؤدي إلى إعداد تقارير مالية متجانسة لتحقيق أهداف المستثمر الدولي أو المحلي. فعلى سبيل المثال فإن استخدام أساس القيمة العادلة سواء في حالة تقويم الأصول الثابتة بالزيادة أو النقصان يوفر مقياساً يتسم بالثبات

في معالجته لكل الحالات على العكس من أساس التكلفة التاريخية الذي يسمح باستخدام أكثر من أساس في التقويم حيث يتم استخدام التكلفة التاريخية في حالة أن تكون القيمة الدفترية للأصل أقل من القيمة العادلة، واستخدام أسس أخرى مثل القيمة التي يمكن استردادها أو القيمة الحالية للتدفقات النقدية في حالة زيادة صافي القيمة الدفترية عن القيمة العادلة.

أولا: المراجع العربية

1- أحمد أشرف عبدالحميد (2005). "إدارة الربحية والدور المحاسبي في حوكمة الشركات"، حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، المؤتمر العلمي الخامس، الإسكندرية.

2- أسامة فهد الحيزان (2005). "نظام وإدارة ومراقبة المنشآت (الحوكمة) حالة هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية"، حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، المؤتمر العلمي الخامس، الإسكندرية.

3- حازم الخطيب، وظاهر القشي (2004). "توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة والدخل الاقتصادي وأثر ذلك على الاقتصاد"، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية، المجلد الثاني، العدد الثاني، جامعة الزيتزنة الأردنية.

4- حسام عبدالمحسن العنقري (2006م). "نحو تقارير مراجعة أكثر وضوحاً وفائدة بالنسبة لمستخدميها في المملكة العربية السعودية"، مجلة البحوث المحاسبية، الجمعية السعودية للمحاسبة، الرياض، المجلد 7، العدد 1، ص ص: 3-48.

5- السوق المالية السعودية (تداول) (2008م). "التقرير الإحصائي السنوي"، .www.tadawul.com.sa

6- سعد محمد مارق (2009م). "قياس مستوى الإفصاح الاختياري في التقارير المالية المنشورة للشركات المساهمة السعودية"، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد 23، العدد الأول، ص ص: 131-174، جدة:جامعة الملك عبدالعزيز.

7- السوق المالية السعودية (تداول) (2008م). "التقرير الإحصائي السنوي"، www.tadawul.com.sa

8- صفا محمود السيد (2005م). "التوسع في الإفصاح المحاسبي وعدم تماثل المعلومات بالبورصة المصرية"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، المجلد التاسع عشر، العدد الأول، ص ص: 1-47.

9- عارف عبداللة عبدالكريم (2003م). "الإفصاح المحاسبي الاختياري مع دراسة ميدانية لجانب الطلب في البيئة المصرية"، المجلة العلمية التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، ص ص: 248-316.

10- عباس مهدي الشيرازي (1990م). "نظرية المحاسبة"، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الشامية، الكويت.

11- عبدالسلام سعيد الغامدي (2006م). "أهمية الأداء المالي للشركة المساهمة في ظل انهيار سوق الأسهم: دراسة على السوق المالية السعودية"، ورقة عمل مقدمة للندوة الحادية عشر لتطوير المحاسبة "المعلومات وسوق الأوراق المالية."

12- عبدالناصر محمد سيد درويش (2003). "دور الإفصاح المحاسبي في التطبيق الفعال لحوكمة الشركات- دراسة تحليلية ميدانية-"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، بني سويف، جامعة القاهرة، العدد الثاني.

13- عبيد سعد المطيري (2003). "تطبيق الإجراءات الحاكمة للشركات في المملكة العربية السعودية"، المجلة العربية للعلوم الإدارية، مجلد 10، عدد 3.

14- كمال الدين مصطفى الدهراوي (1994م). "دور الإفصاح المحاسبي في تخفيض عدم تماثل المعلومات وزيادة كفاءة سوق رأس المال"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد الواحد والثلاثون، العدد الثاني، ص ص: 43-88.

15- كمال خليفة أبوزيد (1990م). "النظرية المحاسبية"، ترجمة وتعريب لكتاب إلدون وهندريكسن.

16- محمد سامي راضي (2000). "المحاسبة المتوسطة"، الجزء الأول، إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة، الإصدار السابع عشر، الطبعة الثانية.

17- محمد عبدالحميد طاحون (2001). "إعادة تقييم الأصول الثابتة بالزيادة بين السماح والمنع: مع الإشارة لمصر"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الأول، المجلد الثامن والثلاثون، مارس، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.

18- محمد عبدالعزيز محمد خليفة (2003). "إطار مقترح لتفسير سلوك الوحدات الاقتصادية في التأثير على القوائم المالية – دراسة ميدانية"، الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، السنة السابعة.

19- محمد عبدالفتاح محمد إبراهيم (2005). "إطار محاسبي مقترح لدور حوكمة الشركات في تنشيط سوق الأوراق المالية (مدخل تحليلي لتفعيل اقتصاد المعرفة)"، حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، المؤتمر العلمي الخامس، الإسكندرية.

20- هلال عبدالفتاح عفيفي (2008م). "العلاقة بين تطبيق حوكمة الشركات ومستوى الإفصاح الاختياري في التقارير السنوية- دراسة اختباريه في البيئة المصرية-"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد الثلاثين، العدد الأول، ص ص: 427-498.

21- هيئة السوق المالية (2006). "لائحة حوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية"، القرار رقم 1-212-2006، الرياض.

22- هيئة السوق المالية (2008). "لائحة حوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية"، القرار رقم 1-36-2008، تاريخ 1429/11/12هـ.

23- هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية (2003م). "الإطار الفكري للمحاسبة المالية- الأهداف والمفاهيم-"، مجلس التعاون لدول الخليج العربية، www.gccaao.org.

24- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (2007م). "مفاهيم المحاسبة المالية"، معايير المحاسبة المالية، لجنة معايير المحاسبة، المجلد الأول، المملكة العربية السعودية، الرياض.

25- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (2007). "معيار الأصول الثابتة"، معايير المحاسبة المالية، لجنة معايير المحاسبة، المجلد الثاني، المملكة العربية السعودية، الرياض.

26- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (2007). "معيار محاسبة الهبوط في قيمة الأصول غير المتداولة"، معايير المحاسبة المالية، لجنة معايير المحاسبة، المجلد الثاني، المملكة العربية السعودية، الرياض.

27- هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية (2003م). "الإطار الفكري للمحاسبة المالية- الأهداف والمفاهيم-"، مجلس التعاون لدول الخليج العربية، www.gccaao.org.

ثانيا: المراجع الأجنبية

28- Aboody, D., Barth, M.E., and Kasznik, R. (1999). "Revaluations of fixed assets and future firm performance: Evidence from the UK", Journal of Accounting and Economics, 26, pp. 149-178.

29- Accounting Standards Board (ASB) (1998). "Financial Reporting standard 11: Impairment of Fixed Assets and Goodwill", London: Institute of Chartered Accountants in England and Wales.

30- Accounting Standards Board (ASB) (1999b). "Financial Reporting standard 15: Tangible Assets", London: Institute of Chartered Accountants in England and Wales.

31- Australian Accounting Standards Board (AASB) (1999). "AASB 1010: Recoverable amount of non-current assets", Melbourne.

32- Australian Accounting Standards Board (AASB) (2001). "AASB 1041: Recoverable amount of non-current assets", Melbourne.

33- Barth, M.E., and Clinch, G. (1998). "Revalued financial, tangible, and intangible assets: Associations with share prices and non-market-based value estimates", Journal of Accounting Research, 36, pp. 199-233.

34- Brown, P., Izan, H., and Loh, A. (1992). "Fixed asset revaluations and managerial incentives", Abacus, 28, 1, pp. 36-57.

35- Boesso, G., and Kumar, K. (2007). "Drivers of corporate voluntary disclosure: A framework and empirical evidence from Italy and the United States", Accounting, Auditing & Accountability Journal, 20(2), pp. 269-296.

36- Celik, O., Ecer, A., and Karabacak, H. (2006). "Disclosure of forward looking information: Evidence from listed companies on Istanbul

Stock Exchange (ISE)", Investment Management and Financial Innovations, 3(2), pp. 197-216.

37- Christensen, H., and Nikolaev, V. (2008). "Who uses fair –value accounting for non-financial assets following IFRS adoption?", Social Science Research Network.

38- Chau, G., and Gray, S. (2002). "Ownership structure and corporate voluntary disclosure in Hong Kong and Singapore", The International Journal of Accounting", 37, pp. 247-265.

39- Courtney, S., and Cahan, S. (2004). "The Impact of debt on market reacation to revaluation of noncurrent assets", Pacific-Basin Finance Journal, 12, pp. 219-243.

40- Dye, R. (2001). "An evaluation of essays on disclosure and the disclosure literature in accounting", Journal of Accounting and Economics, 32, pp. 181-235.

41- Easton, P.D., Eddey, P.H., and Harris, T.S. (1993). "An investigation of revaluations of tangible long-lived assets", Journal of Accounting Research, 31, pp. 1-38.

42- Eng, L., and Mak, Y. (2003). "Corporate governance and voluntary disclosure", Journal of Accounting and Public Policy, 22, pp. 325-345.

43- Foster, G. (1986). "Financial Statement Analysis", Englewood Cliffs, N.J., Prentice-Hall.

44- Freeman, R. (1984). "Strategic Management: A Stakeholder Approach", Pittman Publishing, Marshfield, NA.

45- Groom, C., Du, S., Qu, W, and Sims, R. (2004). "Accounting Regulation and Corporate Governance in China's Listed Companies– An Examination of The Changing Environment and Current Issues", paper Presented at the 2004, Beijing Conference.

46- Gull, F., and Leung, S. (2004). "Board Leadership, outside directors' expertise and voluntary corporate disclosure", Journal of Accounting and Public Policy, 23, pp. 351-379.

47- Herrmann, D., Shahrokh, M., and Thomas, W. (2006). "The quality of fair value measures for property, plant, and equipment", Accounting Forum, 30, pp. 43-59.

48- International Accounting Standards Committee (IASC0) (2003). "International Accounting Standard No. 16, Property, plant, and equipment", IASC.

49- International Accounting Standards Committee (IASC0) (1998). "International Accounting Standard No. 36, Impairment of assets", IASC.

50- Key, S. (1999). "Toward A New Theory of The Firm: A Critique of Stakeholders Theory", Management Decision, 37(4), pp. 317-348.

51- Leventis, S., and Weetman, P. (2004). "Impression management: dual language reporting and voluntary disclosure", Accounting Forum, 28, pp. 307-328.

52- Mitton, T. (2002). "A Cross Firm Analysis of The Impact of Corporate on The East Asian Financial Crises", Journal of Financial Economics, 64(2), pp. 215-241.

53- Meek, G., Robert, C., and Gray, S. (1995). "Factors Influencing Voluntary Annual Report Disclosure by US, UK and Continental European Multinational Corporation", Journal of International Business Studies, 26, pp. 555-572.

54- Nasser, K., and Nuseibeh, R. (2003). "Quality of financial reporting: evidence from the listed Saudi nonfinancial companies", The International Journal of Accounting, 38, pp. 41-69.

55- Omaima, A., Romilly, P., Giorgioni, G., and Power, D. (2009). " The value relevance of disclosure: Evidence from the emerging capital

market of Egypt", The International Journal of Accounting, In Press, Corrected Proof, Available online.

56- Orens, R., and Lybaert, N. (2007). "Does the Financial analysts' usage of non-financial information influence the analysts' forecast accuracy? Some evidence from the Belgium sell-side financial analyst", The International Journal of Accounting, 42, pp. 237-271.

57- Petersen, C., and Plenborg, T. (2006). "Voluntary disclosure and information asymmetry in Denmark", Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, xxx, pp. xxx.

58- Robb, S., Single, L., and Zarzeski, M. (2001). "Nonfinancial disclosure across Anglo-American countries", Journal of International Accounting, 10, pp. 71-83.

59- Ross, S. (1979). "Disclosure regulation in financial markets: Implications of modern finance theory and signaling theory", In. F. Edwards, Issues in Financial Regulation, McGraw-Hill.

60- Warne, R. (2008). "The Effect of Non-Financial Asset Fair-Value Recognition on Nonprofessional Investors' Judgments", Social Science Research Network

61- Watson, A., Shrives, P., and Marston, C. (2002). "Voluntary Disclosure of Accounting Ratios in the UK", British Accounting Review, 34, pp. 289-313.

62- Wen, X. (2008). "Voluntary Disclosure and Investment", Electronic copy available at: http://ssm.com/abstracl, pp. 1-39.

63- Whittred, G., and Chan, Y. (1992). "Asset revaluation and the mitigation of under-investment", Abacus, 28, 1, pp. 58-74.

أثر تطوير معايير المحاسبة السعودية على جودة المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية)

ملخص

هدفت الدراسة إلى توثيق الوضع الحالي لمهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وذلك بواسطة إبراز دور كافة الجهات ذات العلاقة بالمهنة ومن ثم تحليل نقاط القوة والضعف والفرص والمخاطر في معايير المحاسبة في المملكة العربية السعودية وذلك لاستكشاف الفرص المتاحة والأفاق المستقبلية التي يمكن الاستفادة منها لتطوير معايير المحاسبة في المملكة العربية السعودية. وعملت الدراسة على تحقيق ذلك من خلال الاستقراء النظري بهدف استقراء وتصنيف كل ما توصل إليه الباحثان من مراجع ومؤتمرات وأبحاث بهدف الوصول إلى إطار نظري شامل لموضوع الدراسة، إضافة إلى القيام بتحليل محتوى معايير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، ومن ثم صياغة واختبار مجموعة من الأسئلة كأساس للدراسة الميدانية والتي تم إجرائها باستخدام أسلوب الاستبيان، والذي تم توزيعه على المحاسبين القانونيين الممارسين للمهنة والأكاديميين العاملين في الجامعات السعودية.

الكلمات الافتتاحية

المعلومات المحاسبية، معايير المحاسبة السعودية، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، معايير المحاسبة الدولية.

Accounting information, Saudi Accounting Standards, Saudi Organization for Certified Public Accounting, International Accounting Standards.

Summary

The Impact of development of Accounting Standards in Saudi Arabia on the Qualitative Characteristics of Accounting Information (Field Study)

Saudi Arabia is one of the largest economies in the Middle East. It has witnessed several changes in its accounting system in the last two decades. This study aims to provide an analysis of the Saudi accounting system in terms of its development, with special focus on the development of the accounting standards. In addition, this study suggests recommendations that can help reform accounting standards in Saudi Arabia. To achieve that, a structure questionnaire is designed to meet these objectives and to respond to the research questions. The final questionnaires are distributed to the target groups that included a simple of external auditors and academics.