

**research name the impact of analyzing international financial reporting standards on the quality of accounting information in private Iraqi banks****Hussein Hoshan Jarallah****Assist. Prof. Dr. Safwan Qusai Abdul Halim**College of Administration and Economics -
University of BaghdadCollege of Administration and Economics -
University of Baghdadhussein.hoshan@utq.edu.iqdrsafwan@coadec.uobaghdad.edu.iq

Received: 15/9/2024

Accepted: 24/10/2024

Published: 30/9/2025

Abstract

Knowledge and experience play an important role in analyzing, interpreting and applying the International Financial Reporting Standards (IFRS). Accountants and auditors may face difficulties in adopting international accounting standards due to their lack of understanding of them and their weak professional culture. This negatively affects the quality of accounting information. This study aims to discuss and analyze international financial reporting standards and to show the impact of analyzing international financial reporting standards on the comprehension of accountants and their reflection on the quality of accounting information. One hypothesis was formulated that there is a direct statistically significant impact of analyzing financial reporting standards on the quality of accounting information. To achieve the study objective, a questionnaire was designed and consisted of two axes: - The first axis included twenty-two questions dedicated to measuring the analysis of international financial reporting standards, and the second axis included fifteen questions dedicated to measuring the quality of accounting information. 162 questionnaires were distributed to the study sample members, who are accountants in the private Iraqi banks, numbering (12) banks, representing a group of banks included in the banking sector, numbering (46) banks. The SPSS statistical program was used to enter the initial data. One of the most important conclusions reached by the researcher is that the difference in the interpretation of the International Financial Reporting Standards (IFRS) in different countries, this certainly conflicts with the main goal of the International Accounting Standards Board (IASB) which is the international coordination of accounting practices, and these results are supposed to attract the attention of accounting standard setters to reduce the repetition of these ambiguous expressions in new versions or future revisions of the International Financial Reporting Standards (IFRS). The development and training of accountants is one of the basic advantages of quality, as developing accountants towards understanding what the user aims to do will improve the quality of accounting information. The application of the International Financial Reporting Standards (IFRS) and obtaining higher quality financial information depends on the person who undertakes the implementation and application process, i.e. the information producer (accountant), when the information producer (accountant) is able to analyze, interpret and understand the international accounting standards, he will provide accounting information of high quality. Among the most important recommendations reached by the researcher is the need to coordinate on creating a local professional body representing the Federal Financial Supervision Bureau and the Professional Council to answer all cases that require interpretation and to contact the IASB about any case that could be controversial. The need to hold seminars and workshops for accountants working in the banking sector to improve the level of understanding of financial reporting standards.

Keywords: International Financial Reporting Standards, Quality of accounting information.**تأثير تحليل معايير الإبلاغ المالي الدولية على جودة المعلومات المحاسبية في المصارف العراقية الخاصة****أ.م.د. صفوان قصي عبد الحليم**

كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة بغداد

حسين حوشان جارالله

كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة بغداد

المستخلص

أن المعرفة والخبرة لها دور مهم في تحليل وتفسير وتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولي IFRS وقد يواجه المحاسبين والمدققين صعوبات في تبني المعايير المحاسبية الدولية بسبب عدم فهمهم لها وضعف ثقافتهم المهنية وهذا ما ينعكس سلباً على جودة المعلومات المحاسبية و تهدف هذه الدراسة الى مناقشة وتحليل معايير الإبلاغ المالي الدولي وبيان تأثير تحليل معايير الإبلاغ المالي الدولي في قابلية الفهم للمحاسبين وانعكاس ذلك على جودة المعلومات المحاسبية حيث تم صياغة فرضية واحدة على أن هناك تأثير مباشر ذو دلالة احصائية لتحليل معايير الإبلاغ المالي في جودة المعلومات المحاسبية. ولتحقيق هدف الدراسة تم تصميم استبيان وقد تكونت من محورين:- تضمن المحور الأول منها اثنتان وعشرون سؤالاً مخصصة لقياس تحليل معايير الإبلاغ المالي الدولية، والمحور الثاني تضمن خمسة عشر سؤالاً مخصصة لقياس جودة المعلومات المحاسبية، وتم توزيع 162 استمارة استبيان على افراد عينة الدراسة هم المحاسبين في المصارف العراقية الخاصة البالغ عددها (١٢) مصرف تمثل مجموعة من المصارف المدرجة ضمن قطاع المصارف البالغ عددها (٤٦) مصرف، وتم استخدام البرنامج الاحصائي SPSS لإدخال البيانات الأولية. ومن اهم الاستنتاجات التي توصل اليها الباحثان أن الاختلاف في تفسير معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS في بلدان مختلفة، هذا بالتأكيد يتعارض مع الهدف الرئيسي لمجلس معايير المحاسبة الدولي IASB المتمثل في التنسيق الدولي للممارسات المحاسبية، ومن المفترض أن تثير هذه النتائج انتباه واضعي المعايير المحاسبية لتقليل تكرار هذه التعبيرات الغامضة في الإصدارات الجديدة أو المراجعة المستقبلية لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS. ان تطوير المحاسبين وتدريبهم يعد من المزايا الاساسية للجودة إذ إن تطوير المحاسبين باتجاه فهم ما يروم الية المستخدم سيحسن من جودة المعلومات المحاسبية. أذ يعتمد تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS والحصول على معلومات مالية ذات جودة اعلى من يتولى عملية التنفيذ والتطبيق اي منتج المعلومة (المحاسب)، عندما يكون منتج المعلومة (المحاسب) قادر على تحليل وتفسير وفهم المعايير المحاسبية الدولية سيقدم معلومات محاسبية ذات جودة. ومن اهم التوصيات التي توصل اليها الباحثان، ضرورة التنسيق حول ايجاد جهة مهنية محلية تمثل ديوان الرقابة المالية الاتحادي ومجلس المهنة للإجابة عن جميع الحالات التي تتطلب التفسير ومفاتحة IASB حول اي حالة يمكن ان تكون مثار للجدل. وضرورة اقامت ندوات وورش عمل للمحاسبين العاملين في القطاع المصرفي لتحسين مستوى الفهم لمعايير الإبلاغ المالي.

الكلمات المفتاحية: معايير الإبلاغ المالي الدولية، جودة المعلومات المحاسبية.

المقدمة: Introduction

برز الاهتمام بمعايير الإبلاغ المالي الدولية بشكل واضح ومتسارع عبر السنوات القليلة الماضية، حيث بدأت العديد من البلدان النامية في تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأسباب أبرزها ازدياد المعاملات التجارية بين الوحدات الاقتصادية في مختلف بقاع العالم وازدياد الاستثمارات وجذب رؤوس الاموال، وما صاحب ذلك من توسع لقاعدة مستخدمي المعلومات المحاسبية وتنوع جنسياتهم، وبروز اهمية وجود قوائم مالية تحتوي على معلومات تكون مفهومة لجميع المستخدمين حول العالم. وفي ظل المستجدات التي طرأت على البيئة المحلية في الانتقال من المعايير والقواعد المحلية الى معايير الإبلاغ المالي الدولية وبالتحديد القطاع المصرفي نتيجة تنفيذ التعليمات الالزامية التي اصدرها البنك المركزي العراقي لسنة ٢٠١٦، وكذلك التوجهات الاخيرة لمهنة المحاسبة في البيئة المحلية بشأن تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية بحلول عام ٢٠٢١، يضع البيئة العراقية امام تحدي كبير والذي هو قابلية الفهم للمحاسبين للمعايير المحاسبية الدولية وبالتالي الحاجة الى دليل توجيهي وتفسيري لتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية مما يعزز قابلية فهم المحاسبين عند تحليل وتفسير وتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية وهذا بدوره سوف يعزز من جودة المعلومة المحاسبية، قد يواجه المحاسبين والمدققين صعوبات في تبني المعايير المحاسبية الدولية بسبب عدم فهمهم لها وضعف ثقافتهم المهنية، والمعايير والممارسات المحاسبية المتطورة ستكون عديمة الفائدة إذا أسيء فهمها وأسيء استخدامها، إذ يعتمد تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS والحصول على معلومات مالية ذات جودة اعلى من يتولى

عملية التنفيذ والتطبيق اي منتج المعلومة (المحاسب) ، عندما يكون منتج المعلومة (المحاسب) قادر على تحليل وتفسير وفهم المعايير المحاسبية الدولية سيقدم معلومات محاسبية ذات جودة، وعلى تتأثر خصائص المعلومات المحاسبية بمنتج المعلومة (المحاسب)، وبالتالي تتأثر جودة المعلومات المحاسبية ، إن توافر الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية يسبق توافر أو تحقق الجودة في المعلومات المحاسبية ، وعلى كلما تم تحليل المعايير المحاسبية على وفق خصائص المعلومات المحاسبية كلما استطاع المحاسب صناعة تلك المعلومات المفيدة من خلال الربط بين تلك الاساليب المتاحة للقياس والافصاح بجودة المعلومات المحاسبية . تم اختيار أربع معايير محاسبية دولية هما معيار الابلاغ المالي الدولي IFRS9 (الادوات المالية) ومعيار الابلاغ المالي الدولي IFR15 (الايارد من العقود مع الزبائن)، ومعيار المحاسبة الدولي IAS2 (المخزون)، ومعيار المحاسبة الدولي IAS16 (الممتلكات المصنعة المعدلة). من اجل تحليل مستوى فهم المحاسبين لتلك المعايير .

المبحث الاول: منهجية البحث ودراسات سابقة

١-١ منهجية البحث

١-١-١ مشكلة البحث **Research problem** : قد يواجه منظمي العمل المحاسبي في العراق صعوبات في تسهيل فهم تطبيق معايير الابلاغ المالية الدولية بسبب عدم تحديد قابلية الفهم على مستوى المحاسبين في المصارف العراقية الخاصة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية وتباين القدرات التفسيرية لهم بسبب غياب ادلة ارشادية توجه عمل المحاسبين في البيئة المحلية وتسهيل فهم تطبيقها ، حيث تعد معايير الابلاغ المالي الدولية من اهم ادوات التطبيق التي تنظم عملية القياس والافصاح في البيئة الدولية وهذه المعايير قد تم الزام البيئة العراقية بتطبيقها كما هي اعتبارا من ٢٠٢١ ، يمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤلات الآتية :

١- هل ينعكس تأثير قابلية الفهم للمحاسبين على جودة المعلومات المحاسبية

٢- هل توجد ادلة توجيهية تساعد على زيادة القدرة التفسيرية والتنبؤية للمحاسبين في المصارف العراقية.

١-٢ أهمية البحث **Research Importance**: يكتسب البحث أهميته من دور وأهمية معايير الابلاغ المالي الدولية، اذ ان تطبيقها يجعل العراق يواكب دول العالم المتطورة ويساعد على انفتاح الاقتصاد العراقي على الاقتصاد العالمي ومن ثم جذب رؤوس الاموال والاستثمارات الاجنبية، فضلاً عن أهمية تحليل تلك المعايير من خلال استعمال توجهات الفكر المحاسبي المعاصر والادلة الارشادية والتفسيرية لمعايير الابلاغ المالي الدولية وتأثيرها في قابلية الفهم للمحاسبين وجودة المعلومات المحاسبية.

١-٣ هدف البحث **Research Objectives**: يسعى البحث الى تحقيق الاهداف الآتية:

١- مناقشة جودة المعلومات المحاسبية وانعكاس خصائصها على معايير المحاسبة الدولية

٢- بيان تأثير تحليل معايير الابلاغ المالي الدولية وانعكاس ذلك على جودة المعلومات المحاسبية.

١-٤ فرضية البحث **Research Hypothesis**: هناك تأثير مباشر ذو دلالة احصائية لتحليل معايير الابلاغ المالي في جودة المعلومات المحاسبية.

١-٥ مجتمع وعينة البحث **Research Community and sample**: يشمل مجتمع البحث على مجموعة من المصارف العراقية الخاصة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية الملزمة بتطبيق معايير الابلاغ المالي الدولي نتيجة تنفيذ التعليمات الالزامية التي اصدرها البنك المركزي العراقي لسنة ٢٠١٦، وعينت البحث (١٢) مصرف تمثل مجموعة من المصارف المدرجة ضمن قطاع المصارف والتي بلغ مجموعها (٤٦) مصرف وتم استبعاد المصارف الاسلامية (١٨) مصرف وباقي المصارف بسبب عدم امكانية الحصول على معلومات.

٢-١ دراسات سابقة

الجدول (١) يوضح بعض الدراسات السابقة

ت	الدراسة (اسم الباحث، السنة)	عنوان وادوات تحليل الدراسة	اهم النتائج والتوصيات
١	دراسة (الجنابي وجاري ، ٢٠١٧)	بعنوان "توافق البيئة العراقية مع معايير IFRS وتأثيره في جودة المعلومات المحاسبية بالتطبيق على عينة من المصارف الخاصة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية يسعى البحث لبيان مدى توافق البيئة العراقية بكل متغيراتها (الثقافية والاجتماعية والسياسية والقانونية والاقتصادية) مع معايير IFRS وهل ينبغي التوافق ام التوحيد. وفي احد اهم القطاعات الحيوية في الحياة الاقتصادية وهو القطاع المصرفي خصوصا بعد ان الزم البنك المركزي العراقي جميع المصارف بتطبيق معايير IFRS على بياناتها المالية لسنة ٢٠١٦ استجابة لمتطلبات صندوق النقد الدولي , ركز ايضا على كيفية توافق البيئة المحلية لتطبيق هذه المعايير وهل ينبغي التطبيق الحرفي كما هو الزام البنك المركزي ام ينبغي تطبيق معايير عراقية تتوافق مع المعايير الدولية وتأخذ بعين الاعتبار متطلبات البيئة العراقية , اذ تم الاعتماد على البيانات المالية للمصارف المختارة لسنة ٢٠١٥ كما وردت في التقارير المالية لسنة ٢٠١٥ وفق النظام المحاسبي الموحد للمصارف وتم مقارنتها مع بيانات ٢٠١٦ ضمن التقارير المالية لسنة ٢٠١٦ , اذ تم معالجة نفس الارقام ولكن وفق المعايير الدولية لبيان اختلاف المؤشرات المالية على نفس البيانات وتحليل نتائجها .	وتوصلت الدراسة الى ان التطبيق الحالي في القطاع المصرفي لمعايير IFRS , أظهر عدم التوحيد في التطبيق بسبب عدم تهيئة البيئة المحلية لتطبيق المعايير الدولية , وان التطبيق المعايير IFRS في القطاع المصرفي اثر ايجابا " في جودة المعلومات المحاسبية مقارنة بتطبيق النظام المحاسبي الموحد للمصارف وكانت أهم التوصيات: تهيئة البيئة العراقية سياسيا واقتصاديا " وقانونيا ومهنيًا بأعداد الكوادر الكفوة لتطبيق معايير IFRS على مستوى جميع الوحدات الاقتصادية و صياغة معايير عراقية تتوافق مع معايير IFRS وتأخذ بعين الاعتبار متغيرات البيئة العراقية وخصوصيتها لما تحققه المعايير الدولية من جودة عالية للمعلومات المحاسبية .
٢	دراسة (النوري ٢٠١٨،	بعنوان " تأثير تبني تطور المعايير الدولية للإبلاغ المالي في جودة المعلومات المحاسبية وانعكاسها على كفاءة قرارات الاستثمار في البيئة العراقية" وقد هدف البحث الى تحليل العلاقة بين تبني التطور في المعايير الدولية للإبلاغ المالي وجودة المعلومات المحاسبية الواردة في الكشوفات المالية للمصارف العراقية عينة البحث , وتحليل العلاقة بين جودة المعلومات المحاسبية الواردة في الكشوفات المالية للمصارف العراقية عينة البحث و كفاءة قرارات الاستثمار , و تسليط الضوء على اخر المستجدات	١- توصلت الدراسة إلى هناك تأثير معنوي ايجابي لتبني التطور في المعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS) في جودة المعلومات المحاسبية الواردة في الكشوفات المالية للمصارف العراقية عينة البحث , وأظهرت نتائج التحليل الاحصائي ان جميع العلاقات بين تبني التطور في المعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS) والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (الأساسية والمعززة) علاقات ذات دلالة

		في الأدبيات المحاسبية المتمثلة بالتطور في المعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS) , إذ قام الباحث بدراسة تحليلية للتقارير المالية للسنوات (٢٠٠٨-٢٠١٥) ولمجموعة من المصارف العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية والتي بلغ عددها (١٠) مصارف مستعيناً ببعض النماذج الإحصائية .	
		إحصائية معنوية , وكانت اهم التوصيات , ضرورة قيام مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق بالزام جميع الوحدات الاقتصادية بتطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS) , وتفعيل عملية تطبيقها من خلال اعداد ادلة ارشادية للتطبيق , ولاسيما بعد اثبات جودة المعلومات المحاسبية المعدة على اساسها , وضرورة قيام الجهات المسؤولة بفتح الدورات التدريبية واقامة الندوات العلمية والورش الخاصة بتدريب المكاتب المحاسبية في البيئة العراقية على تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS)	
٣	دراسة (Yasas et al, 2019)	٢- بعنوان "تأثير تبني المعايير الدولية للإبلاغ المالي على جودة المعلومات المحاسبية: دليل من سريلانكا" هدفت هذه الدراسة هو فحص تأثير تبني المعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS) على جودة المعلومات المحاسبية من حيث ملائمة قيمة شركات التصنيع المدرجة في بورصة كولومبو للأوراق المالية. في الوقت الذي تم تكليف الدول أو السماح لها بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في إعداد بياناتها المالية. هناك العديد من الدراسات المتاحة حول اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الدولية. ومع ذلك، لا يوجد دليل واضح على أن اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يعزز جودة المعلومات المحاسبية المتعلقة بالسياق السريلانكي. وظفت هذه الدراسة ٢٩ شركة تصنيع مدرجة مع معلومات ما قبل اعتماد المعايير الدولية للإبلاغ المالي (٢٠٠٩-٢٠١١) وبعدها (٢٠١٣-٢٠١٥).	
٤	دراسة (Anggraita et al , 2020)	٣- بعنوان " تبني معايير الإبلاغ المالية الدولية (IFRS) على ملائمة القيمة وملاءمة المخاطر للمعلومات المحاسبية بين البنوك الإندونيسية " هدفت الدراسة الى الكشف عن كيفية تأثير اعتماد IFRS على جودة المعلومات المحاسبية التي تم	

تأثير IFRS على قيمة المعلومات ومدى ملاءمة المخاطر في القوائم المالية للبنوك الإندونيسية، أظهرت النتائج انخفاضاً في ملاءمة قيمة الأصول والخصوم المالية في الميزانية العمومية للبنوك في إندونيسيا. واتساقاً مع هذه النتيجة، انخفض أيضاً ملاءمة مخاطر الدخل بالمخاطر الإجمالية بعد تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي. قد يعكس هذه التطبيق الخطأ أو التلاعب عند تقديرات القيمة العادلة.	الإبلاغ عنها في البنوك الإندونيسية. من المتوقع أن تعكس زيادة استخدام القيمة العادلة بشكل أفضل للقيمة الاقتصادية للموجودات والمطلوبات المالية. وبالتالي تحسين ملاءمة القيمة الدفترية. وفي عام ٢٠١٠، طبقت البنوك الإندونيسية معايير المحاسبة المالية الدولية (IFRS) للإبلاغ عن المعلومات حول الأدوات المالية. من المفترض أن يؤدي الاعتماد إلى جعل المخاطر أكثر شفافية. وتم التحقيق من تأثيرها على ملاءمة المعلومات المحاسبية التي تم الإبلاغ عنها في البنوك الإندونيسية المتداولة من ٢٠٠٧ - ٢٠١٣. وعلى عكس توقعاتهم، انخفضت ملاءمة القيمة - ملاءمة الخطر للمعلومات المحاسبية بعد اعتماد المعايير الدولية للإبلاغ المالي.	
--	---	--

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

١-١-٢ مراحل إعداد المعايير المحاسبية على المستوى الدولي : ولكي تحقق معايير المحاسبة الغرض منها ، فإنه يجب أن يتم إعدادها في ضوء إطار فكري واضح و متكامل يربط بين الأهداف التي يراد تحقيقها والمفاهيم والمبادئ التي تعد على اساسها معايير المحاسبة بما يحقق هذه الأهداف ، ويعتبر الإطار الفكري بمثابة نظام متكامل من الأهداف والمفاهيم تمكن من تحقيق التنسيق بين المعايير ، لذلك هو يحدد طبيعة و وظيفة و حدود المحاسبة و التقارير المالية ، ولقد مرت المعايير المحاسبية الدولية في خمسة مراحل منذ تأسيسها الى الآن من خلال الجدول الاتي :

الجدول (٢) مراحل إعداد المعايير

المرحلة	التفاصيل
مرحلة التأسيس والتنسيق بين الممارسات	لقد امتدت هذه المرحلة من عام ١٩٧٣ حتى عام ١٩٨٩ وتم خلالها وضع معايير محاسبية أساسية ضرورية شملت المواضيع مثل المخزون، السياسات المحاسبية، الإفصاح المالي وغيرها. وقد انطوت المعايير في هذه المرحلة على بدائل عديدة للتطبيق، ولم يكن هناك لجنة لتفسيرها وذلك لأنها استقرائية وتبعاً لذلك لم تتوفر آلية لمراقبة الالتزام بها، مما أدى إلى صعوبة المقارنات بين القوائم المالية وهذا ما يتناقض مع مبرر وجودها.
مرحلة التطوير	استمرت هذه المرحلة من عام ١٩٨٩ إلى عام ١٩٩٥ حيث تم تنفيذ نشاطين هامين، الأول خلال فترة ١٩٨٩ اعتمد IASC إطار مفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية، والذي حدد أهداف القوائم المالية، الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، تعريف عناصر القوائم المالية، معايير الاعتراف بعناصر القوائم المالية. أما النشاط الثاني تم إنجاز مشروع التطوير والقبالية على المقارنة والذي تمثل في تعديل عشرة معايير محاسبية من أجل قبولها من الهيئة العالمية المشرفة على الأسواق المالية وقد أدى هذا التعديل إلى تقليل عدد بدائل التطبيق. وهنا يرى الباحثان الانتقال من مرحلة الاستقراء إلى الاستنباط وإنتاج معايير على وفق الإطار الفكري.
مرحلة المعايير الأساسية الشاملة	لقد انتهت هذه المرحلة في عام ١٩٩٩، وفي هذه المرحلة تم الاتفاق مع الهيئة العالمية المشرفة على الأسواق المالية على عدد من المعايير الشاملة الواجب إصدارها بغية اعتمادها وقبولها لأغراض متطلبات الأسواق المالية على المستوى العالمي. ويندرج تحت هذه المعايير الأساسية الشاملة معايير حول الأدوات المالية، ضريبة الدخل، الاستثمارات العقارية، تدني قيمة الموجودات المحاسبية الزراعية وغيرها، وتم في هذه المرحلة تأسيس مجلس لتفسير المعايير الدولية.
مرحلة إعادة الهيكلة	وقد انتهت هذه المرحلة في عام ٢٠٠١ وجرى فيها إعادة النظر في البنية التحتية للجنة المعايير المحاسبية الدولية من أجل تقويتها والنهوض بمستوى الإنجاز فيها، حيث أصبح التمثيل في المجالس واللجان يعتمد على الكفاءة والخبرة وليس على أساس التمثيل الجغرافي كما كان متبعاً سابقاً، وغدا الأعضاء في المجالس واللجان يعملون بتفرغ كامل وليس بعمل جزئي.

مرحلة معايير الإبلاغ المالي الدولية	وقد بدأت هذه المرحلة في العام ٢٠٠٢، وفي هذه المرحلة تم تغيير تسمية "المعايير المحاسبية الدولية" إلى "معايير الإبلاغ المالي الدولية"، وأن المعايير المحاسبية الدولية ستبقى سارية المفعول لحين تعديلها أو سحبها من الاستعمال وقد صدرت لحد الآن سبعة عشر معيار من معايير الإبلاغ المالي الدولية.
-------------------------------------	---

المصدر: (المهداوي، ٢٠٠٧: ١٣٦) بتصرف

٢-١-٢ مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB

في ظل عولمة أسواق رأس المال العالمية، والتعقيد المتزايد لمعاملات الأعمال والضغط المتزايد من أجل مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية المتناغمة دولياً، وبعد حوالي ٢٥ عاماً من البدء في تطوير المعايير، ظهرت الحاجة إلى تغيير هيكل اللجنة (أمال، ٢٠١٩: ٣١). حاولت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASB جاهدة لإصلاح وضع المعايير من خلال تشكيل فريق عمل استراتيجي في عام ١٩٩٧ للنظر فيما إذا كانت هناك حاجة إلى تغييرات في هيكلها، حيث نشر فريق العمل ورقة لتشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية للمستقبل في نهاية عام ١٩٩٨، وكانت المقترحات بحاجة إلى موافقة المجلس (بأغلبية ثلاث أرباع) ومن قبل الهيئات الأعضاء في لجنة معايير المحاسبة الدولية (أغلبية بسيطة) (Nobes & Parker, 2020, 107) ويعد مجلس معايير المحاسبة الدولي (IASB) جهازاً مركزية خاضع لإشراف مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، ويتألف المجلس من ١٦ عضو منذ بداية عام ٢٠١٢، يتم اختيارهم وفقاً للتقسيم الجغرافي التالي (٤ من آسيا، ٤ من أوروبا، ٤ من أمريكا الشمالية، ١ من إفريقيا، ١ من أمريكا الجنوبية، واثنين يتم تعيينهما من أي منطقة من العالم لتحقيق التوازن الجغرافي الكلي)، ويتم تعيينهم لمدة ٥ سنوات قابلة للتجديد لمدة ٣ سنوات أخرى، من ضمنهم عدد لا يزيد عن ٣ أعضاء بدوام جزئي، يتم اختيارهم بناءً على خبرتهم العملية والمهنية وبحيث يغطي أعضاء المجلس أكبر منطقة جغرافية في العالم، ويتوفر في أعضاء المجلس خبرات في مجال تدقيق الحسابات واعداد القوائم المالية واستخدام وتحليل القوائم المالية والتعليم المحاسبية. وبناءً على ذلك، كان أحد الأهداف الرئيسية لمجلس معايير المحاسبة الدولي هو تعزيز تقارب ممارسات المحاسبة وإنشاء مجموعة مقبولة عالمياً من معايير المحاسبة (Pacter, 2005:71). ينعكس هذا الهدف في دستور مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الذي ينص على أن هدف مجلس هو "تطوير، للمصلحة العامة، مجموعة واحدة من معايير محاسبية عالية الجودة مفهومة وقابلة للتنفيذ ومقبولة عالمياً بناءً على مبادئ تحدد بوضوح.

٢-١-٣ الإطار الفكري لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IAS / IFRS

١-٣-١-٢ مفهوم المعايير المحاسبية

تحظى المعايير المحاسبية باهتمام كبير في الفكر المحاسبي، بحيث تتضمن أفضل الممارسات العملية وأكثرها اتساقاً، كما تعد أساس إعداد وتحديد شكل القوائم المالية والمعلومات التي تحتويها المعدة أساساً لمساعدة مختلف الأطراف (الحكومة، المستثمرين، المساهمين، الموردين،... الخ) على اتخاذ مختلف القرارات (شاوشي، ٢٠١٥: ٢٢). أن العديد من دول العالم تهتم بصياغة وتطوير سياستها المحاسبية الخاصة بها من خلال إصدار معايير محاسبية تعكس السياسة المحاسبية التي يتبناها مجتمع ما وتطبيقها في مجال قياس وإيصال المعلومات المحاسبية المتعلقة بأنشطة الوحدات الاقتصادية في ذلك المجتمع. حيث تحدد المعايير المحاسبية الخصائص التي يجب أن تتميز بها المعلومات المحاسبية، ويشير Belkaoui إلى أن "المعايير المحاسبية تعد بمثابة قواعد عامة تشتق من الأهداف والمفاهيم النظرية للمحاسبة وتستخدم في تطوير الأساليب أو التقنيات المحاسبية"، وهذا يعني أن المعايير المحاسبية تعد حلقة الوصل بين كل من الأهداف والمفاهيم من جهة وبين التطبيقات العملية من جهة أخرى (Belkaoui, 2000: 163).

٢-٣-١-٢ أهمية المعايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولية والحاجة لتعزيز قابلية المحاسبين للفهم

وتتجلى أهمية المعايير المحاسبية من خلال (المشهداني ونجم، ٢٠٠٩: ٦) و(عبد القادر، ٢٠١٣: ٩٣) (بتصرف):

- ١- تحديد وقياس الأحداث المالية للوحدة الاقتصادية، وهذا يتطلب استعمال أدوات رصد المعلومات وربط النظام المحاسبي المعتمد بالمفاهيم وإجراءات القياس.

- ٢- تحديد الأسلوب أو الطريقة المناسبة المسموح بها للقياس، حيث نلاحظ أن وجود عدة طرق للقياس تتناسب مع طبيعة الأحداث والبيئة الخاصة بالوحدة الاقتصادية سيعزز قابلية فهم المحاسب في تفسير اسباب تباين هذه الاساليب وبالتالي الفهم العميق لكل منها وشروط استعماله.
- ٣- إيصال نتائج القياس الى المستخدمين والمستفيدين من الكشوفات المالية، وهذا يتطلب من المحاسب أن يهتم بالإبلاغ عن المعلومات وفق نظام عرض يرتبط بالتفسير ويساعد على التنبؤ.
- ٤- اعتمادا على الفقرات الثلاثة أعلاه فإن المعايير تسهم في تضيق الاختلافات في المعالجات المحاسبية المستخدمة.
- ٥- التغلب على سوء استخدام الحكم الشخصي في القياس، وهنا لابد من فتح نافذة المناقشة مع المدققين خلال السنة بالإضافة الى الجهات المهنية للتأكد من مصداقية الحكم الشخصي
- ٦- تؤمن للمحاسب القانوني القواعد والإرشادات التي يستند إليها في إنجاز عمله وتمكنه من بذل العناية المهنية والاستقلالية في إعداد تقرير التدقيق واختبار صحة وعدالة التقارير المالية للوحدة الاقتصادية، وهذا الارتباط بين الاجراءات المحاسبية والرقابية يتطلب توسيع الفهم للمحاسبين باتجاه الفهم لاجراءات التدقيق.
- ٧- تؤمن المعايير المحاسبية إفصاحا مفيدا لكل من حملة الأسهم وأصحاب المصلحة الآخرين إذ إن هناك العديد من الجهات المستفيدة من المعلومات التي تفصح عنها التقارير المالية للوحدات الاقتصادية، وهذا يتطلب زيادة مجال الفهم للمحاسبين ليس فقط حول المعايير بل حول اهداف متخذي القرارات.
- ٨- كذلك تؤمن المعايير المحاسبية نمطا من الاتساق والمقارنة وتوفر إطار عمل لإعداد التقارير المالية الشفافة للشركات المساهمة ولأسيما الشركات المدرجة في الأسواق المالية حيث تعد مثل هذه المعايير كما يشير البعض أساسية لتحقيق الكفاءة الاقتصادية والاستقرار المالي لتلك الأسواق. (من خلال التواجد للمعلومات في سوق رأس مال سيتم تعزيز الفهم للمحاسبين وتوسيعه)

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

الجدول (٣) تحليل خصائص المعايير المحاسبية الدولية في ضوء قابلية الفهم للمحاسبين

الخصائص	التفاصيل	قابلية الفهم
الاتساق المنطقي مع عناصر الإطار الفكري المحاسبي	فالمعايير يجب أن تكون متسقة منطقيا من الناحية الداخلية (أي عدم وجود تناقض أو تعارض بين معيار محاسبي وآخر) والخارجية مع عناصر البناء الفكري المحاسبي، من أهداف ومفاهيم وفروض ومبادئ محاسبية متعارف عليها دوليا، على اعتبار أن المعايير هي أدوات التطبيق العملي للمبادئ المحاسبية.	كلما زادت مبررات التماسك بين الاجراءات والإطار الفكري كلما تعززت قابلية الفهم
الملائمة	باعتبار أن المعايير تعد من أهم أدوات التطبيق العالمي، لذا يجب مراعاة كافة الظروف البيئية المحيطة عند إعدادها، بحيث تكون ملائمة لواقع التطبيق العملي، وهذا يتطلب الموازنة بين متطلبات الفكر المحاسبي ومتطلبات التطبيق. وعلى واضعي المعايير المحاسبية خاصة على المستوى العالمي ان يأخذوا أوسع مدى للملائمة بنظر الاعتبار لكي يلبيوا رغبة جميع الاطراف المستفيدة المستخدمة للمعلومة او التي من المتوقع ان تستخدمها، وأن يتم مراجعة نوعية المعلومات وملائمتها باستمرار استجابة للظروف البيئية التي تتغير باستمرار.	التبرير للممارسات عمليا، الملائمة بين المعايير والواقع العملي يعزز الفهم للمحاسبين وتزداد درجة الفهم مع توسيع حاجات المستخدمين وتبنيها من خلال المحاسبين
المرونة	بسبب عدم ثبات الظروف البيئية وتغيرها ومن وقت لآخر ومن مكان لآخر فالمعايير المحاسبية الدولية يجب أن تكون مرنة، بحيث تكون عملية إعدادها وتطويرها عملية مستمرة وقابلة للتجديد والإضافة، وسيحاول IASB مراجعة تلك المعايير في المستقبل اعتمادا على مواضيع ستقر مستقبلا لهذا الغرض، كما ان الإبلاغ المالي لا يعتبر ثابت وهو يتغير بمرور الوقت حيث ان معايير الإبلاغ المالي سيتم صياغتها وفقا لتلك التغيرات في البيئة الاقتصادية وتطبيقات الاعمال.	فتح نافذة التطوير والتغيير يعزز قدرة المحاسب على الفهم وفقاً للمتغيرات البيئية.
الحيادية	يجب ان لا يتم التحيز تجاه بلوغ هدف محدد مقدم لمصلحة طرف معين، ومن الضروري أن تكون المعايير AS / IFRS تحمل صفة العمومية لتكون قابلية التطبيق لكل اقتصاديات العالم. فالمعايير يجب أن تكون خالية من التحيز وإلا لن تكون هناك قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها وسوف يفقد المستخدمون الثقة في تلك القوائم، مما يؤدي إلى عدم استخدام المعلومات التي تتضمنها.	العمومية تزيد من قدرة المعلومة على الفهم
الوضوح	يجب أن تكون المعايير المحاسبية مفهومة من قبل المستخدمين، ويتم ذلك عن طريق أخذ رأي الجهات المستفيدة عند إعدادها، وأن يكون لها نشرات تفسيرية وإدلة إرشادية توضح نواحي تطبيقها بشكل موضوعي.	مشاركة الجهات المنفذة في صياغة المعايير وخاصة المجالس المحلية يعزز صياغة المعيار لكي يكون قابل للفهم محاسبياً ويرتبط بنشرات إرشادية توضح نواحي التطبيق
الواقعية	يجب أن تكون المعايير المحاسبية الدولية نابعة من الواقع وتتلاءم مع الظروف البيئية التي يجب أن تطبق	كلما ارتفعت درجة التماسك مع الاعراف والقواعد

السايدة كانت المعايير مفهومه أكثر .	فيها، وكما تكون متلائمة مع الأعراف والقواعد المحاسبية السائدة.	
تحديد علاقة المعلومة بنوع القرار يرتبط بالفهم الأوسع للمعالجات المطلوبة.	بحيث يتم صياغتها في ضوء أهداف المحاسبة المالية، والتي من أهمها توفير بيانات ومعلومات مفيدة لمتخذي القرارات	الانسجام مع أهداف المحاسبة المالية
تستند عملية الفهم الى التبسيط والاهمية النسبية ولذلك تنتج المعايير وفقاً لذلك.	يجب أن تتصف بالاقتصادية بمعنى ألا يترتب على تطبيق المعيار المحاسبي تكاليف لا تتناسب مع العائد المتوقع.	الاقتصادية

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على (عبدالحليم, ٢٠٠٧: ١٨٢)، (دواق, ٢٠٢٠: ٦١)

٤-١-٢ قابلية الفهم كمدخل لتفسير الظواهر في إطار منتجي المعلومات ومستعملها

المعرفة المحاسبية: جرى وصف المحاسبة من حيث طبيعة مخرجاتها، بأنها لغة الأعمال والمال، وتوصف من حيث طبيعة نشاطها بأنها نظام للمعلومات يعتمد على القياس والتوصيل للمعلومات المالية (الناغي, ٢٠١٧: ١٧) ان المعرفة المحاسبية تعبر عن التصورات والآراء والمعتقدات التي تتكون لدى الإنسان نتيجة لمحاولاته المتكررة لفهم الظواهر والأشياء المحيطة به، ويكتسب الانسان من خلال الممارسة الفعلية للأحداث مجموعة المعارف المحاسبية. أن المعرفة المحاسبية (قابلية الفهم) هي حصيلة امتزاج خفي بين الأدوات والسياسات والقواعد المحاسبية والخبرة والمدرجات الحسية للقائمين على العملية المحاسبية داخل الوحدة الاقتصادية، فعندما يتلقى المستفيد المعلومة المحاسبية يقوم بمزجها بما تدركه معارفه وخبراته حول مكونات تلك المعرفة وطرق وأساليب وإجراءات عملها، ثم يطبق على هذا المزيج ما بحوزته من أساليب الحكم على تلك المعرفة وصولاً إلى النتائج والقرارات (ابراهيم, ٢٠٢١: ٤٠١). أن المعرفة هي مزيج من الحقائق والأفكار والأحكام والمعلومات والمواهب والقدرات والقيم والتحليلات والمهارات التي تتوافر وتتراكم لدى الانسان بطريقة علمية من خلال الدراسة والبحث العلمي أو عملية من خلال الممارسة والتجارب (عبد الجواد , ٢٠١٣: ٢٤). يرى الباحثان ان المعرفة المحاسبية هي نتيجة تراكم الخبرات لدى المحاسب حيث تمكنه من التعرف على المبادئ والمفاهيم المحاسبية وتطبيقها وكذلك وتساعد في اختيار البدائل المحاسبية التي تتناسب مع نوع النشاط واتخاذ القرارات.

بما ان المعارف المحاسبية تكونت تراكمياً لابد ان تتمتع بمجموعة من الخصائص بمستوياتها ومنها (مختار وعبد الله, ٢٠١٩: ٨-٩)

١- التنظيم المنهجي: ويقصد به عمليات تراكم المعرفة المحاسبية ونشرها واستخدامها وتجديدها وتطويرها لتكون وفق آليات عمل منهجية وعلمية مدروسة وواضحة، من اجل الوصول الى معلومات محاسبية علمية منطقية ثابتة وموحدة، تتصف بالخصائص النوعية المطلوبة.

٢- القابلية للتغيير: حيث تستجيب المحاسبة للتغيرات الاقتصادية والاجتماعية باعتبارها من العلوم الاجتماعية، فالمعرفة تجسد ديناميكية المحاسبة والقدرة على مواكبة التطور الذي تشهده بيئة الأعمال الاقتصادية والاجتماعية، إلا أن التغيير في المحاسبة يتميز بالبطء والمتحفظ لان التغيير لا يتم إلا بعد التأكد من ضرورته بشكل قاطع فكثير من الأفكار والأساليب المحاسبية المتداولة حالياً لم تكن معروفة لدى المجتمع من قبل، وهو ما يفسر التطورات التي يتوقع حدوثها على النموذج المحاسبي في المستقبل.

٣- القابلية للتجديد : تتطور عناصر المحاسبة عبر الزمن من خلال تراكم المعرفة المحاسبية وتجدها عبر أنشطة متنوعة ، وذلك بتفعيل دور البحث العلمي من خلال تناوله المعارف المتاحة لتحقيق تلك الغايات ، فالمعرفة المحاسبية بطبيعتها دورية لا تتوقف عند حد معين ، أي أنها دائماً تتطور وتتجدد عبر مجموعة عمليات يرافق كل منها مجموعة أنشطة ، غير أن الاعتماد على المنهج العملي المتعارف عليه كأسلوب وحيد للمبادئ المحاسبية سوف يؤدي إلى تجسيد الفكر المحاسبي ، لأنه بذلك لا يشجع على البحث العلمي ويتعارض مع متطلبات التجديد لما هو معمول به ، ويجعل مقومات النظرية المحاسبية غير قابلة لمواكبة التغيير المستمر والمتجدد للظروف الاقتصادية والاجتماعية .

١-٥ قابلية فهم المحاسبين لمعايير الإبلاغ المالي الدولية: ان الحاجة إلى معرفة المزيد حول كيفية إدراك أصحاب المصلحة لأي نظام ابلاغ مالي جديد، حدد (Fontes) العوامل التي تؤثر على تصورات الافراد (قابلية الفهم) عند تبني النموذج القائم على معايير الابلاغ المالي الدولية كعملية معقدة ومتطورة وهي (العوامل الفردية، العوامل الفنية، العوامل الظرفية) (Fontes et al, 2016: 2). حيث سيتم مناقشة تلك العوامل بالتفصيل من اجل معرفة تأثيرها على قابلية الفهم.

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

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

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

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

- الالتزام بقيم المحاسبة التقليدية: غالباً ما تطبق البلدان انظمة محاسبية محلية، حيث يمتلك اغلب المحاسبين الرؤيا والمهارة في فهم الية تنفيذ مقومات ومتطلبات النظام المحاسبي الحالي، وان التحول الى اي نظام ابلاغ مالي جديد (معايير الابلاغ المالي الدولية) من المحتمل ان يكون مصدر قلق للمحاسبين نتيجة عدم الاتساق او انشغال المحاسب ذهنياً بموضوعين او فكرين يحتلان نفس الاهمية، الا انهما متناقضان في طبيعتهما، وهذا ما يطلق عليه بالتنافر المعرفي. حيث عرف Festinger.

- الاستعداد للتغيير: التغيير هو عملية ادخال تحسين او تطوير على انظمة الوحدة الاقتصادية بحيث تكون مختلفة عن وضعها الحالي وتتمكن من تحقيق اهدافها بشكل أفضل، وكذلك يعتبر عملية تحويل سلوكيات الأفراد، وردود أفعالهم، وتفاعلاتهم للانتقال من الوضع الحالي للوحدة الاقتصادية إلى الوضع المنشود مستقبلاً (تعلب وزكي، ٢٠١٥: ٥٥٥). أن التغيير أمراً محتوماً، إذ لا يمكن لشيء أن يبقى على حاله من دون تغيير، إذ أن أية وحدة اقتصادية تفرض البيئة عليها التغيير سواء أكان أيديولوجياً أو اقتصادياً أم اجتماعياً، وللتغيير ثلاث ابعاد والتي تساهم في عملية التغيير وهي البعد النفسي، البعد العقلاني، والبعد السلوكي (عائشة والحاجرة، ٢٠١٨: ١٣٥)، حيث حدد كل من (Armenakis & Harris,2002:170) و (Armenakis et al, 2007:488) خمس معتقدات أساسية لاستعداد الفرد للتغيير والموضحة أدناه في الجدول التالي:

الجدول (٤) المعتقدات الاساسية الخمسة لاستعداد الفرد للتغيير

المعتقدات الاساسية للاستعداد للتغيير	التفاصيل
التناقض	تكون مشاعر الفرد تجاه التغيير اما ايجابية (الاستعداد والدعم للتغيير) أو سلبية (المقاومة للتغيير)، يعالج التناقض المشاعر المتعلقة بما إذا كان التغيير مطلوباً ويتم إثباته عادةً من خلال توضيح كيفية اختلاف الأداء الحالي للوحدة الاقتصادية عن بعض الحالات المرغوبة، ومن أجل تحفيز الأفراد على التغيير، يجب أن يؤمنوا بأن هناك شيئاً ما خطأ وأن شيئاً ما يحتاج إلى التغيير.
الفعالية	تشير الفعالية إلى المشاعر المتعلقة بالثقة في قدرة الفرد على النجاح، سيكون لدى الأفراد دافع فقط لمحاولة التغيير إلى الحد الذي يقعون فيه بأنهم قادرين على النجاح، أن الأفراد عادةً يتجنبون الأنشطة التي يعتقدون أنها تتجاوز قدراتهم على التكيف. في المقابل، يتولى الأفراد ويؤدون تلك التي يرون أنهم قادرون عليها. وبالتالي، يجب أن يعتقد الافراد أنهم قادرون على تنفيذ السلوكيات الجديدة التي تتطلبها مبادرة

التغيير . خلاف ذلك، قد تكون نتيجة مبادرة التغيير أقل من المتوقع.	
تعد ملاءمة التغيير أمراً مهماً لأن الأفراد قد يشعرون بالحاجة إلى شكل من أشكال التغيير ولكن قد يختلفون مع التغيير المقترح، وإن مقاومتهم للتغيير من المحتمل أن تكون مفيدة لأنها تستند إلى خلاف حول ملاءمة تغيير معين. إذا لم تستطع رسالة التغيير إقناع الآخرين بمدى ملاءمة التغيير، فيجب بذل جهد لإعادة النظر في مدى ملاءمة التغيير.	الملائمة
الدعم الرئيسي - اعتقاد الفرد بأن الوحدة الاقتصادية التي يعمل بها ستوفر دعماً ملموساً للتغيير في شكل موارد ومعلومات، يساهم هذا الاعتقاد في إحساس الفرد بالفعالية فيما يتعلق بقدرة على تنفيذ التغيير.	الدعم الرئيسي
تقييم الفرد لمزايا أو تكاليف التغيير في وظيفته ودوره. إذا كان الفرد لا يعتقد أن التغيير له فوائد، فمن غير المحتمل أن يكون لديه تقييم إيجابي شامل لاستعداده للتغيير، وبالتالي، إذا تم تهديد المصلحة الذاتية للفرد، من المحتمل أن تتم مقاومة التغيير المقترح.	التكافؤ الشخصي

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على (Armenakis & Harris,2002:170) و (Armenakis et al ,2007:488)

ويرى الباحثان من خلال الجدول اعلاه ومن وجهة نظر محاسبية عند الاستعداد للتغيير في ما يخص اعتماد المعايير الدولية للإبلاغ المالي ومن خلال المعتقد الاول (التناقض) ، ان قابلية الفهم تزداد مع تقدم العمر لكن عند تبني نظام ابلاغ مالي جديد (معايير الابلاغ المالي الدولية) يكونوا اقل قدرة على تقبل الافكار الجديدة من الافراد الاصغر سنناً ولا بد من احداث نظام ممازجة فكرية بين الاجيال لخلق جودة للفهم ، قد تكون مشاعر الفرد(المحاسب) تجاه التغيير ايجابية ، في واقع الامر ، من خلال هدف مجلس معايير المحاسبة الدولي (IASB) هو ، لأجل الصالح العام تطوير مجموعة من معايير المحاسبة العالمية ذات الجودة العالية والقابلة للفهم والتطبيق ، والتي تتطلب معلومات ذات جودة عالية وشفافة وقابلة للمقارنة في القوائم المالية والتقارير المالية الأخرى لمساعدة المشاركين في أسواق رأس المال العالمية في اتخاذ قرارات اقتصادية (حميدات ، ٢٠١٩ : ٣) . والذي يهمننا من هدف مجلس معايير المحاسبة الدولي هو قابلية الفهم والتطبيق للمعايير من خلال ما يوفره المجلس من ادلة ارشادية وتفسيرية.

٢- العوامل الفنية

- **التعقيد:** أن هيكل المعايير وتعقيدها يؤثران، إلى حد كبير، وبطريقة عكسية، على اعتمادها وتنفيذها (Wong,2004:13). أشارت (SEC) في البيان المفاهيمي الصادر في فبراير عام ٢٠٠٠ إلى أن المعايير المحاسبية يجب أن تكون عالية الجودة ومدعومة ببنية تحتية تضمن تفسير المعايير وتطبيقها بدقة، اعتقدت (SEC) أن البنية التحتية لا تزال بحاجة إلى التنفيذ، وشددت على أن جودة المعايير تختلف عن جودة التنفيذ وأن كلا العاملين ضروري للحصول على تقارير مالية عالية الجودة (Navarro et al ,2010:112).

- **تكاليف التبني:** إن قرار تبني مجموعة معايير دولية جديدة ومتطورة لن يأتي بدون تكاليف أو تحديات، لا سيما للاقتصادات النامية والأقل تقدماً، تتعلق بعض هذه التكاليف والتحديات بتكييف البيئة المحلية مع المتطلبات اللازمة لتطبيق وممارسة معايير الإبلاغ المالي الدولية (Nobes & Parker,2008:5).

٣- العوامل الظرفية: وتشمل الاتي:

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

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

٥- **عوامل لاستخدام تعبيرات عدم التأكد في معايير الإبلاغ المالي الدولية: وتتضمن الاتي:**

وهناك عدة عوامل لاستخدام تعبيرات عدم التأكد في معايير الإبلاغ المالي الدولية وهي كالآتي (Zhang et al, 2019:8):
- يحتاج معدو المعلومات المحاسبية الذين يستخدمون المعايير المحاسبية إلى فهم معنى تعبيرات عدم التأكد، بما في ذلك كيفية تفسيرها، وإذا كانت لديهم القدرة على ذلك، كيف يتم تفسيرها رقمياً. ومن جانب آخر قد يفسر كل قارئ تعبيرات عدم التأكد بشكل مختلف، وهذا قد يدل على أن اللغة والخصائص الشخصية يمكن أن تؤثر بشكل كبير على كيفية تفسيرها.

- قد يكون لاستخدام تعبيرات عدم التأكد في معايير المحاسبة آثار غير مقصودة للتلاعب بالمعلومات، وذلك بسبب أن منظمي المعايير المحاسبية لم يصدرها مقاييس رقمية موحدة، وهذا يسهل لمعدّي المعلومات المحاسبية الاستفادة من الغموض في التعبيرات لإخفاء المخاطر ونتائج الأعمال السلبية.

- أن استخدام تعبيرات عدم التأكد في معايير المحاسبة من شأنه أن يخفف كفاءة الاتصال، وبالتالي يقلل من جودة الحكم والقرار المحاسبي.

- وبما أن الغالبية من البلدان اعتمدت معايير الإبلاغ المالي الدولية ولديها ثقافات وطنية متنوعة ، فمن المحتمل أن لا يغير اعتماد تلك المعايير تلقائياً طريقة تفكير الناس في الدولة ، ويمكن أن تحدث الاختلافات في الأحكام المحاسبية عبر البلدان لأن الأحكام "لا تصدر من قبل الإنسان الآلي" ولكن من قبل محترفي المحاسبة ، في هذا الصدد ، لا يمكن تجاهل أهمية تأثير الثقافة الوطنية على تلك الأحكام ، لا سيما في ضوء معايير الإبلاغ المالي الدولية ، التي تم تطويرها للاستخدام في جميع أنحاء العالم (Gupta et al, 2019: 608).

٦- العامل الثقافي وتأثيره على الانظمة المحاسبية: أن أهمية العامل الثقافي وتأثيره على الانظمة المحاسبية كان ولا يزال محل نقاش للعديد من الباحثان، إذ تعد دراسة Hofstede سنة (١٩٨٠) من الدراسات الرائدة في هذا المجال (الشجيري ٢٠١١:٢٩٧). عرف Hofstede الثقافة على أنها برمجة عقلية جماعية، تميز الفرد في المجموعة البشرية عن باقي الأفراد، ويتم برمجة العقل البشري بوساطة الوراثة والخبرة المكتسبة، والثقافة بهذا المعنى تتضمن مجموعة من القيم المجتمعية التي تحرك الشكل المؤسسي والممارسة (Salter & Niswander, 1985:380). قام Hofstede بدراسة الأبعاد الثقافية من خلال دراسة الاختلافات الثقافية الوطنية، واعتمد في ذلك على دراسة استقصائية لموظفي شركة IBM في ٦٦ دولة حول العالم على أثر هذه الدراسة، طور نموذجاً يحدد (٦) أبعاد ثقافية، وهي الفردية مقابل الجماعية، تجنب عدم التأكد، البعد عن السلطة، الذكورة مقابل الانوثة، التوجه طويل الاجل مقابل قصير الاجل، ضبط النفس مقابل التساهل (Riahi, 2022:29)، حدد Gray أربع قيم محاسبية هي (Gray , ١٩٨٨, 8):-

أ- المهنية مقابل الرقابة القانونية: تفضيل ممارسة الكفاءة والحكم المهني الفردي والحفاظ على التنظيم الذاتي المهني، بدلا من الامتثال للمتطلبات القانونية الإلزامية والرقابة القانونية.

ب- التوحيد مقابل المرونة: تفضيل ممارسات محاسبية موحدة بين الوحدات الاقتصادية، والاستخدام الثابت لهذه الممارسات مع مرور الوقت، بدلا من المرونة التي تقوم على تبني ممارسات محاسبية تستجيب للظروف المحيطة بالشركات.

ت- التحفظ مقابل التفاؤل: تفضيل منهج الحذر في القياس المحاسبي للتغلب على حالات عدم التأكد في الاحداث المستقبلية، بدلا من اتباع نهج أكثر تفاؤلاً وتجاهلاً للمخاطر.

ث- السرية مقابل الشفافية: تفضيل السرية وتقييد الإفصاح عن المعلومات التجارية للحدة الاقتصادية فقط لأولئك الذين يشاركون عن كثب في إدارتها وتمويلها، بدلا من إتباع نهج أكثر شفافية وانفتاحا ومساءلة أمام الجمهور.

٢-١-٦ تقييم جودة المعلومات المحاسبية على معايير الإبلاغ المالي الدولية

١- جودة المعلومات المحاسبية : في عالم الأعمال، توجد لغة أم مشتركة بين الوحدات الاقتصادية وبغض النظر عن أهداف الوحدات ، فإن كل وحدة لديها صناعات قرار، خارجيون وداخليون، يحتاجون إلى المعلومات لاتخاذ القرارات ، والنوع الرئيسي من المعلومات المطلوبة هو المعلومات المحاسبية، والتي يتم تقديمها عموماً من خلال التقارير المالية، باختصار تلعب المعلومات

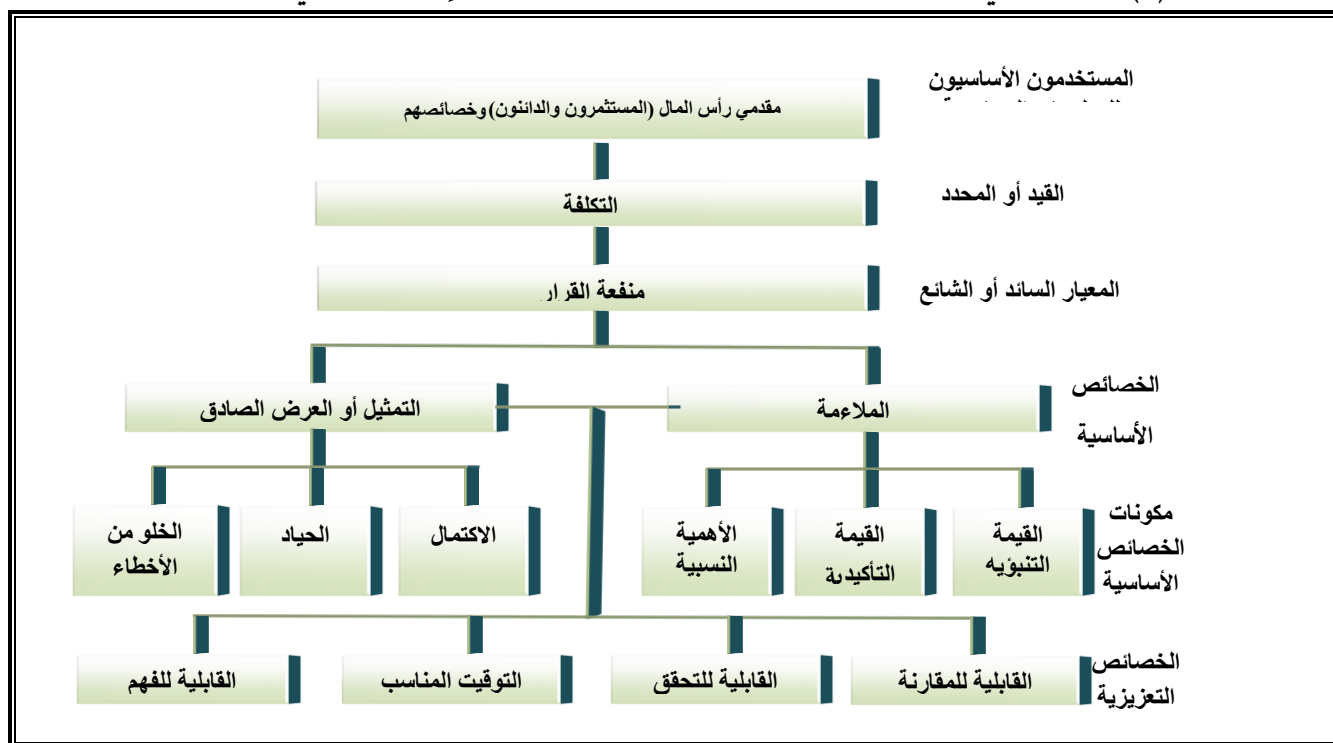
المحاسبية دوراً مهماً في عملية صنع القرار في الوحدات الاقتصادية كما تعد المعلومات المحاسبية مهمة لقرارات الاستثمار في الأسهم وكذلك في قرارات التعاقد (Alashi & Dumlu, 2015: 152). يمكن تعريف جودة المعلومات المحاسبية بأنها توافر مجموعة من الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية لضمان صحتها وموثوقيتها وتوفرها في الوقت المطلوب، مما يجعل المعلومات المعروضة في القوائم المالية ذات نفع للمستخدمين، ويضمن الاعتماد عليها لاتخاذ القرارات المختلفة (القضاة وآخرون ، ٢٠٢٢: ٩٥). وكذلك تم تعريف جودة المعلومات على أنها المعيار الذي يمكن على أساسه الحكم على مدى تحقيق المعلومات المحاسبية لأهدافها كما يمكن إستخدامها كأساس للمفاضلة بين الأساليب المحاسبية لغرض القياس والإفصاح المحاسبي في التقارير المالية بما يتيح إختيار أكثر المعلومات الجيدة هي تلك الأكثر إفادة في ترشيد القرارات، وعموما تعني جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير والقوائم المالية ما تحققه من منفعة للمستخدمين، وذلك من خلال خلوها من أي تزيف وتضليل وأن تكون معدة في ضوء مجموعه المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية (علوان ، ٢٠١٩: ٥٤). يمكن القول بأن لا يوجد تعريف محدد لجودة المعلومات، حيث يختلف مفهوم الجودة باختلاف وجهات نظر منتجي ومستخدمي المعلومات، ففي حين يركز منتج المعلومات (المحاسب) على الدقة بوصفها مقياس للجودة يركز مستخدمو المعلومات على المنفعة والفاعلية والتنبؤ كمقياس لهذه الجودة مع الأخذ بنظر الاعتبار تكلفة الجودة (الساعدي وزيار ، ٢٠١٣: ٧). ونظرا لاختلاف الرؤية بين معدي هذه المعلومات (المحاسبين) ومستخدميها، الأمر الذي يتطلب إيجاد حلقة وصل تسمح للمستخدمين من إدراك مغزى تلك المعلومات ومستوى جودة المعلومات المحاسبية، والتي تتمثل في "القابلية للفهم". لذا يتطلب الأخذ بعين الاعتبار بعض المتطلبات السلوكية والتي تتعلق بكل من المستخدمين للمعلومات المحاسبية من جهة والقائمين بإعداد هذه المعلومات (المحاسبين) من جهة أخرى (منصر ، ٢٠٢٢: ١٥٠).

٢- الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

تعد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بأنها أحد المكونات الأساسية للإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي في المستوى الثاني، وهي بمثابة جسر يربط بين أهداف التقارير المالية (المستوى الأول) من جهة ومفاهيم القياس والاعتراف (المستوى الثالث) من جهة أخرى، كما تعبر عن السمات التي يجب أن تتوفر في المعلومات المحاسبية والتي تجعل المعلومات المحاسبية ذات جودة ، وينظر إلى الخصائص النوعية كمعيار مهيم للحكم على البدائل المحاسبية التي توفر المعلومات الأكثر إفادة لاتخاذ القرار ، علاوة على ذلك تعتبر كمعايير التمييز أو مقارنة المعلومات الأكثر إفادة مع المعلومات الأقل إفادة الأغراض اتخاذ القرار (Kieso et al, 2020: 121-122).

وقد حدد مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي الصادر في مارس ٢٠١٨، وقسمها إلى مجموعتين تتكون المجموعة الأولى من الخصائص الأساسية وتشمل (الملاءمة، والتمثيل الصادق) وتتكون المجموعة الثانية من الخصائص الثانوية أو الخصائص التعزيزية وتشمل (القابلية للمقارنة، والقابلية للتحقق، والتوقيت المناسب، والقابلية للفهم) (IASB, 2018: 17). ويمكن التعبير عن هذه الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواردة بهذا الإطار وما يرتبط بها من قيود أو محددات بالشكل التوضيحي الآتي:

الشكل (١) تسلسل هرمي للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواردة بالإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية



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

الخصائص النوعية الأساسية

١- **الملاءمة: (Relevance)**: وتتصف المعلومات بخاصية الملاءمة عندما تساعد على إحداث تغيير في القرارات التي يتخذها المستخدمون، وتتحقق الملاءمة للمعلومات عندما يكون لها (قيمة تنبؤية) من خلال قدرتها على التنبؤ بالمستقبل، ومن ثم القدرة على تقييم تأثير الأحداث الماضية والمستقبلية في التدفقات النقدية المستقبلية، وكذلك (قيمة تأكيدية) من خلال قدرة المعلومات على تقديم تغذية عكسية حول تأكيد أو تغيير التقييمات السابقة (محمد وآخرون، ٢٠٢٤: ١٣٧).

٢- **التمثيل الصادق Faithful Representation**: ويعني أن تعبر المعلومات المحاسبية بصدق عن العمليات والأحداث المالية للوحدة الاقتصادية (احمد، ٢٠١٨: ٩٤) أن التمثيل الصادق أهم صفة يجب توافرها في المعلومات المحاسبية حتى تكون ممثلة للواقع والعمليات معززة بوثائق وأحداث قد تمت فعلاً بناءً على تبادل حقيقي ومستندات تدل على حدوثها تؤكد دقة القيم التي ذكرت بها دون غلو أو تحريف أو تدخل للحكم الشخصي. إذ يرافق التمثيل الصادق مراحل الدورة المحاسبية كاملة، ولا يقتصر على الأرقام بل يشمل الإفصاح المحاسبي وأن يذكر فيه كافة المعلومات النوعية والكمية (الناغي وحسن، ٢٠٢٢: ١٨).

٣- الخصائص الثانوية للمعلومات المحاسبية

- **قابلية المقارنة Comparability**: وتعني إمكانية إجراء المقارنة الزمنية والمكانية للقوائم المالية للوحدة الاقتصادية من فترة لأخرى (العجيل، ٢٠٢٢: ١٢٨٦).

- **قابلية التحقق Verifiability**: فإن القابلية للتحقق تساعد في التأكد من أن المعلومات ذات تمثيل صادق للظواهر الاقتصادية التي تهدف إلى تمثيلها، وتعني أن المراقبين المختلفين المطلعين والمستقلين يمكن أن يتوصلوا إلى توافق في الآراء، وإن لم يكن بالضرورة اتفاق كامل (منصر، ٢٠٢٢: ١٦٦).

- **التوقيت المناسب Timeliness**: وتعني هذه الخاصية توفير المعلومات لمتخذي القرارات في الوقت المناسب وبالصورة التي تؤثر على قراراتهم (احمد، ٢٠١٨: ٩٧).

- قابلية الفهم **Understandability**: تكون المعلومات المحاسبية قابلة للفهم عندما يتمكن مستخدميها من الإلمام بمعناها وذلك من خلال تصنيف المعلومات وتمييزها وعرضها بشكل واضح ودقيق ولتحقيق هذا الغرض يجب أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة في مجال المحاسبة والأعمال والأنشطة الاقتصادية (محمد ، ٢٠٢٤ :٣٩٤).

٢-١-٧ تحليل معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS9 الأدوات المالية في ضوء خصائص المعلومات المحاسبية ودوره في تعزيز قابلية الفهم للمحاسبين

أولاً: الخصائص النوعية الأساسية

١-خاصية الملائمة

الهدف من هذا المعيار هو وضع مبادئ الإبلاغ المالي عن الأصول المالية والالتزامات المالية الذي سيعرض معلومات ملائمة ومفيدة لمستخدمي القوائم المالية في تقييمهم المبالغ التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة، وتوقيتها وعدم تأكدها (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين ،٢٠٢١: ٣٨٩). تم إصدار IFRS9 بعنوان الأدوات المالية - الاعتراف والقياس كاستجابة للدروس المستفادة من الأزمة المالية العالمية حيث أوضحت مجموعة دول العشرين أن أحد أهم أسباب هذه الأزمة هو التأخر في الاعتراف بخسائر القروض حيث كان يتم الاعتراف بالخسائر حين التحقق منها وحدث خسائر ائتمانية فعلية ولكن بموجب المعيار الجديد يتم حساب مخصصات الخسائر بناء على التوقعات بحدوث تعثر أو عدم السداد لدى المقرض (عمر ، ٢٠٢٠: ١٤٥). يعتبر نموذج الخسائر الائتمانية المتوقعة (ECL) الخاص بالمعيار الإبلاغ المالي IFRS9 نموذجاً استشرافياً أكثر منه مرتبطاً بالوقائع الحاضرة، حيث يتطلب من المصارف تحديث مبلغ الاعتراف بالخسائر في تاريخ كل تقرير ليس فقط عندما يكون دليل الخسارة واضحاً، ولكن أيضاً مع مراعاة جميع المعلومات المتوفرة في الماضي والحاضر والمستقبل (PWC,2017:27) . يرى الباحثان هذا سيعزز من خاصية الملائمة من خلال تداخل بين الدور التنبؤي والتأكيد عند استعمال نموذج الخسائر الائتمانية المتوقعة لان التقديرات تتوافر فيها خاصية الملائمة.

٢-خاصية التمثيل الصادق

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

- أ- أصول مالية بالقيمة العادلة، وتنقسم هذه الفئة إلى فئتين فرعيتين، أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، وأصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر.
- ب- أصول مالية بالتكلفة المطفأة.

من جانب آخر، يصنف المعيار الالتزامات المالية إلى فئتين بهدف تحديد الاعتراف وقياس الالتزامات في القوائم المالية الى فئتين (حميدات ، ٢٠١٩: ٥٠٢):

- التزامات مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح او الخسارة

- التزامات مالية مقاسة بالتكلفة المطفأة باستخدام طريقة الفائدة الفعالة.

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

ثانياً: الخصائص الثانوية للمعلومات المحاسبية

١- قابلية المقارنة

إذ جاء المعيار المحاسبي الدولي رقم (٩) ليقال من تعقيدات فئات التصنيف، ومتطلبات القياس، ويجعل نموذج التصنيف والقياس متوافقاً مع نموذج واحد للهبوط أو الانخفاض، وجاء ليحسن قابلية المقارنة (أبو يابس ، ٢٠٢٢: ٣٤٤٨). يسمح هذا المعيار تصنيف الاستثمارات المالية في أدوات الملكية أي الاستثمارات في اسهم الشركات الاخرى والتي لا يتم الاحتفاظ بها

للمتاجرة أي (الأسهم الإستراتيجية طويلة الاجل) ضمن فئة أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل آخر بحيث يتم تقميما بالقيمة العادلة مع الاعتراف بفروقات التقييم ضمن حقوق الملكية وكجزء من الدخل الشامل الآخر في قائمة الدخل الشامل , وعليه , اذا اختارت الوحدة الاقتصادية هذه المعالجة لا تستطيع الرجوع عنها , اي لا يسمح بإعادة تصنيف الاستثمارات في أدوات الملكية (الاسهم) من فئة أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر إلى فئة أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر (حميدات, ٢٠١٩: ٤٩٣) . يرى الباحثان، هذا سوف يعزز من قابلية المقارنة.

٢- القابلية للتحقق

نص المعيار IFRS9 على أنه يجب على الوحدة الاقتصادية أن تثبت أصلاً أو التزاماً مالياً في قائمة مركزها المالي عندما تصبح الوحدة طرفاً في النصوص التعاقدية للأداة، على أن يتم إثبات عمليات الشراء والبيع باستخدام تاريخ التعامل أو تاريخ التسوية كأساس للاعتراف (Bakker et al,2017:622). يعتقد الباحثان هذا سوف يعزز من خاصية قابلية التحقق. ايضا وفر المعيار شروط بشأن قياس الاصل المالي من اجل التوضيح عند اعداد القوائم المالية من خلال ثلاث نماذج اعمال وهي (أ) نموذج القياس بالتكلفة المطفأة وهدفه الاحتفاظ بالأصول المالية وتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية المرتبطة بها، (ب) نموذج القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وهدفه الاحتفاظ بالأصول المالية وتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية المرتبطة بها مع امكانية بيعها في وقت لاحق، (ج) نموذج القياس بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة وهدفه شراء الاصول المالية للاستفادة من التغيرات في القيمة، بعبارة اخرى محفظة استثمارية للمتاجرة بها . يعتقد الباحثان هذا سوف يعزز من خاصية القابلية للتحقق لأن التأكد من صحة المعلومات التي تمثل الاحداث الاقتصادية دون اخطاء جوهرية او تحيز هو جوهر القابلية للتحقق.

٣- التوقيت المناسب

أن تطبيق نموذج خسائر الائتمان المتوقعة وفقا IFRS9 مقارنة بتطبيق نموذج خسائر الائتمان الفعلية وفقا IAS39 , إذ أنه يعتمد على المعلومات الماضية والمستقبلية مما يؤدي إلى التنبؤ الدقيق بالمخاطر في الوقت المناسب (عمر , ٢٠٢٠: ١٤٨).

٤- القابلية للفهم

من أهم الأسباب التي أدت إلى إعادة النظر في IAS39 واستبداله بمعيار IFRS9 ما يلي:(ابو دلو , ٢٠٢١: ٢٠)

- أ- صعوبة فهم المتطلبات المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٩ وكذلك تطبيقها وتفسيرها.
- ب- الهدف الإستراتيجي الذي وضع في عام ٢٠٠٥ بين مجلس المعايير المحاسبية الدولية ومجلس معايير المحاسبة الدولية الأمريكية لتبسيط وتوحيد وتحسين التقارير المالية الخاصة بالأدوات المالية.
- ت- تبعات الأزمة المالية في عام ٢٠٠٩ وقرارات مجموعة العشرين.

٢-١-٨ تحليل معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 الإيرادات من العقود مع الزبائن في ضوء خصائص المعلومات

المحاسبية ودوره في تعزيز قابلية الفهم للمحاسبين

أولاً: الخصائص النوعية الأساسية

١-الملائمة:-

إن الهدف الرئيسي لمعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 هو وضع المبادئ التي يجب على الوحدة الاقتصادية أن تطبقها لتقديم معلومات مفيدة إلى مستخدمي القوائم المالية عن طبيعة ومبلغ وتوقيت وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية الناشئة عن عقد مع زبون (حميدات , ٢٠١٩: ٦٢٨). يرى الباحثان أن معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 قد ساعد على توفير العديد من الارشادات للتعامل مع القضايا التي من شأنها تعزيز خاصية الملائمة للمعلومات المحاسبية، على سبيل المثال، يُطلب من الوحدات الاقتصادية تقدير المقابل المتغير مقدماً وإدراجه في سعر المعاملة يمكن القول إن هذا يتماشى مع الخاصية الأساسية للمعلومات المحاسبية الملائمة، حيث أن تصوير الحجم الحقيقي للمبلغ الذي تستحقه الوحدة الاقتصادية له قيمة كبيرة

لمستخدمي القوائم المالية إذ أن الإيرادات هي مدخل مهم في نماذج قراراتهم. في الحقيقة أن مبلغ المقابل قد يكون أعلى أو أقل من المبلغ المنصوص عليه صراحة في الترتيب التعاقدى، هذا قد يوفر معلومات ملائمة للمستخدمين عند إجراء تنبؤات حول مستويات الإيرادات المستقبلية. يؤكد معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 الحاجة إلى هذه المعلومات من خلال فرض ضرورة على الوحدات الاقتصادية أن تأخذ في نظر الاعتبار ممارساتها التجارية المعتادة أو السياسات المنشورة أو البيانات المحددة بالإضافة إلى الحقائق والظروف الأخرى عند تحديد ما إذا كان هناك عوض متغير يحتاج إلى تقدير. (EY,2020:149) وهذا يضمن أن جميع المعلومات ملائمة تؤخذ في نظر الاعتبار عند تحديد سعر المعاملة.

٢- التمثيل الصادق

عند انعكاس متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 على خاصية التمثيل الصادق، يرى الباحثان أن الفكرة الأساسية لدمج العقود هي التأكد من أن معاملة المعاملات المماثلة، لنفس الزبون أو (مع أطراف ذات علاقة بالزبون) وبنفس الجوهر الاقتصادي، ويتم التعامل معها على أنها التزام أداء واحد. سيؤدي ذلك إلى التمثيل الصادق، لأنه سيضمن مراعاة جوهر الترتيب (الجوهر الاقتصادي) بدلاً من مجرد الشروط والأحكام التعاقدية (الشكل القانوني). يتطلب IFRS15 من الوحدات الاقتصادية قياس مدى التقدم في الوفاء الكامل بواجب الأداء، الهدف من قياس مدى التقدم هو وصف أداء الوحدة الاقتصادية في نقل السيطرة على السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى الزبون (أي الوفاء بواجب أداء الوحدة الاقتصادية) (EY,2019:290). عند استخدام طريقة المدخلات بناءً على التكاليف، يجب على الوحدات الاقتصادية استبعاد أي تكاليف لا تساهم في تقدم الوفاء بالالتزام الأداء، مثل تكاليف المبالغ غير المتوقعة للمواد أو العمالة أو الموارد الأخرى المهدرة التي تم تكبدها للوفاء بالالتزام الأداء. (EY,2021:281) يرى الباحثان أن استبعاد أي تكاليف لا تساهم في تقدم الوفاء بالالتزام الأداء سيعزز من خاصية التمثيل الصادق والخلو من الأخطاء، لأن مبلغ الإيرادات المعترف به سيعكس فقط تلك الموارد التي تم إنفاقها من أجل الوفاء بالالتزام الأداء ونقل السيطرة على السلع والخدمات إلى الزبون وهذا سيساعد مستخدمي المعلومات المحاسبية على اتخاذ القرارات.

ثانياً: الخصائص الثانوية للمعلومات المحاسبية

١-قابلية المقارنة

يتطلب معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 تحديد التزامات الأداء في العقد ، قد يكون للعديد من العقود أكثر من التزام أداء واحد ، لتحديد ما إذا كان يتعين على الوحدة الاقتصادية حساب التزامات الأداء المتعددة ، فيجب تحديد فيما إذا كان السلعة أو الخدمة متميزاً في العقد فإذا كان التزام الأداء لا يعتمد بشكل كبير على الوعود الأخرى الواردة في العقد أو يرتبط بها ، فينبغي عندئذ حساب كل التزام أداء على حدة ، وعلى العكس إذا كانت كل من هذه الوعود مترابطة ومتشابكة يتم دمج هذه الوعود والإبلاغ عنها كالتزام أداء واحد ، يرى الباحثان أن فصل أو دمج التزامات الأداء في العقد سيعزز قابلية المقارنة بين الوحدات الاقتصادية من خلال الارشادات التي يوفرها المعيار حول المحاسبة عن التزامات الأداء المنفصلة ، سيقيد المعيار السلطة التقديرية للمحاسبين وبالتالي زيادة قابلية المقارنة بين الوحدات الاقتصادية . عند تحديد سعر المعاملة يُطلب من الوحدات الاقتصادية تقدير المقابل المتغير مقدماً وإدراجه في سعر المعاملة يمكن القول إن هذا يتماشى مع الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الملائمة والتمثيل الصادق، حيث أن تصوير الحجم الحقيقي للمبلغ الذي تستحقه الوحدة الاقتصادية له قيمة كبيرة لمستخدمي القوائم المالية إذ أن الإيرادات هي مدخل مهم في نماذج قراراتهم. يوفر معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 إرشادات محددة للمعالجة المحاسبية لتقدير المقابل المتغير والقيود المفروضة على التقدير، إذا أوجب المعيار على الوحدات الاقتصادية أن تقدر مبلغ المقابل المتغير باستخدام أي من الطريقتين (طريقة القيمة المتوقعة، أو طريقة المبلغ أكثر احتمالاً) وكذلك يجب على الوحدات الاقتصادية أن تطبق طريقة واحدة باتساق طوال مدة العقد، رغم أن الاتساق مرتبط بالقابلية للمقارنة، إلا أنهما مختلفان. الاتساق يشير إلى استخدام نفس الأساليب والسياسات المحاسبية دون تشويه المعلومات المحاسبية لنفس

العناصر لضمان قابلية المقارنة من فترة إلى أخرى لنفس الوحدة الاقتصادية أو لنفس الفترة ولكن بالنسبة للوحدات الاقتصادية مختلفة من نفس القطاع. وتعد القابلية للمقارنة الهدف، أما الاتساق فهو يساعد على تحقيق ذلك الهدف. يرى الباحثان انه ان تقدير المقابل باستخدام طريقة واحدة بأتساق طول مدة العقد، سيعزز قابلية المقارنة من فترة إلى أخرى لنفس الوحدة الاقتصادية أو لنفس الفترة من نفس القطاع.

٢ - قابلية التحقق

إن إصدار معيار IFRS ١٥ من الخطوات الهامة لمجلس معايير IASB في الآونة الأخيرة للتغلب على الانتقادات الموجهة لمعايير المحاسبة الدولية السابقة له، والتي من أهمها تعدد الإرشادات لإثبات الإيراد لكل حالة على حدة، وعدم وجود معالجة كافية تطبق على كافة قضايا الاعتراف بالإيراد، وكان نتاج ذلك توفير نموذج موحد يطبق على كافة الوحدات الاقتصادية من خلال معيار IFRS ١٥، وبالتالي أصبح لدى المهتمين بمهنة المحاسبة والتي يتوافر لديهم المعرفة الكافية والخبرة العملية مسار محدد لتتبع اثبات المعالجة المحاسبية للإيراد في القوائم المالية خلال الفترات المالية للوحدة الاقتصادية الواحدة أو بين عدة وحدات ، وهو ما ينعكس إيجابياً على تحسين إمكانية القابلية للتحقق بين ممارسات الاعتراف بالإيراد على مستوى الوحدات (أنور، ٢٠٢٢، ٤٢٦).

نتيجة قيام معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 بتوفير نموذج واحد للاعتراف بالإيراد وتقليل التفسيرات المتعددة لكل حالة على حدة وتوفير إرشادات كافية لمعالجة جميع قضايا الاعتراف بالإيراد، مما يجعل من السهل على كافة الأطراف المستقلة الذين لديهم الخبرة والمعرفة مثل مراقبي الحسابات الوصول إلى اتفاق بشأن نتائج المعالجات المحاسبية التي استخدمتها الوحدة الاقتصادية للاعتراف بالإيراد (العاني ومكط ، ٢٠١٩ : ٥٨٧). يرى الباحثان ان النموذج المكون من خمس خطوات للاعتراف بالإيراد له تأثير ايجابي على قابلية التحقق، وسيكون من الأسهل تتبع الخطوات التي تتخذها الوحدات الاقتصادية في عملية الاعتراف بالإيرادات، وبالتالي قد يصبح من الأسهل على المستخدمين التحقق من الإيرادات المعترف بها خاصة عند تقدير الافتراضات المرتبطة بكل جزء من اجزاء العقد وربطها بالمخاطر والمطلوبات المحتملة.

٣ - التوقيت المناسب

أن أحد ضوابط تحديد العقد في معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 بقابلية التحصيل :يجب "أن يكون من المحتمل حصول الوحدة الاقتصادية على العوض الذي سيكون لها حق فية مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم نقلها الى الزبون "الفقرة (٩-هـ) (EY,2019:55) ويتسق ذلك مع أحد معايير الاعتراف في المعايير السابقة ,اذ ينص معيار المحاسبة الدولي 18 الفقرات (١٤-د) و(٢٠-ب) "من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة بالمعاملة إلى الوحدة الاقتصادية (Delotte,2014:52) ومع ذلك، فإن الاختلاف في تطبيق معيار قابلية التحصيل بموجب الممارسات السابقة كان في كثير من الأحيان على كامل السعر التعاقدي ، اما بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي 15 فإنه لا يمكن تطبيقه إلا على جزء من سعر العقد .وذلك لأن المقابل قد يكون متغيراً إذا كانت الجهة تتوي تقديم امتياز السعر للزبون. فإن السماح للوحدات الاقتصادية بتطبيق معيار التحصيل على أجزاء من سعر العقد يمكنها من حساب جزء المقابل الذي يكون مؤكداً إلى حد ما في وقت أقرب . وبالتالي، سيؤدي ذلك أيضاً إلى الاعتراف بالإيرادات في الوقت المناسب .بالإضافة الى ذلك، قد يصبح توقيت الإيرادات المعترف بها أفضل في ظروف معينة بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 بسبب تجزئة العقود إلى التزامات أداء متميزة .سيتم الاعتراف بالإيرادات عند استيفاء كل التزام أداء، وليس عند استيفاء العقد بأكمله .(EY,2021:67)

٤ - قابلية الفهم Understandability

يشير مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB على ان متطلبات الإفصاح في المعايير السابقة غير كافية للمستخدمين لفهم الاعتراف بالإيرادات ومقارنة أداء الشركة (Coetsee et al,2022:6) . اما المعيار الجديد IFRS ١٥ قد ألزم الوحدات الاقتصادية بالمزيد من الإفصاحات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية على فهم طبيعة ومبلغ، وتوقيت، وظروف عدم التأكد المتعلقة بالإيرادات الناتجة من العقود مع الزبائن، والتدفقات النقدية الناشئة عن تلك العقود، كما يجب على الوحدة أن تفصح عن

الإيرادات المعترف بها من عقودها خلال الفترة المالية بشكل منفصل عن مصادر إيراداتها الأخرى. يعتقد الباحثان أن اهتمام معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 بتوسيع متطلبات الإفصاح بشأن تفاصيل الإيرادات الناتجة عن العقود مع الزبائن خلال الفترة المالية من شأنها أن تعزز خاصية القابلية للفهم من جانب مستخدمي القوائم المالية لاتخاذ القرارات. ويفترض أن لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية مستوى معقول من المعرفة في مجال المحاسبة وفي أعمال الوحدة ونشاطاتها الاقتصادية.

٢-١-٩ تحليل معيار المحاسبة الدولي IAS2 المخزون في ضوء خصائص المعلومات المحاسبية ودوره في تعزيز قابلية الفهم للمحاسبين

أولاً: الخصائص النوعية الأساسية

١- الملائمة

ان صافي القيمة القابلة للتحقق وفق متطلبات المعيار هو سعر البيع المقدر في سياق الاعمال العادية مطروحاً منه التكاليف المقدرة لأكمال المخزون والتكاليف المقدرة لإجراء عملية البيع، إذ تستند تقديرات صافي القيمة القابلة للتحقق الى أفضل الأدلة التي يمكن الاعتماد عليها المتاحة في وقت إجراء التقديرات (حميدات، ٢٠١٩: ٦١٦). يعتقد الباحثان هذا سوف يعزز من خاصية ملائمة المعلومات لان التقديرات تتوافر فيها هذه الخاصية لارتباطها بالمستقبل ومن ثم تتوافر فيها القيمة التنبؤية. ايضاً يتطلب المعيار وفق الفقرة ٣٣ اجراء تقييم جديد لصافي القيمة القابلة للتحقق في كل فترة لاحقة (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ٢٠٢١: ٩٥٧). يعتقد الباحثان هذا سوف يعزز من خاصية الملائمة من خلال التداخل بين الدور التنبؤي والتأكيد، لان تتحقق الملائمة للمعلومات عندما يكون لها (قيمة تنبؤية) من خلال قدرتها على التنبؤ بالمستقبل، ومن ثم القدرة على تقييم تأثير الأحداث الماضية والمستقبلية في التدفقات النقدية المستقبلية، وكذلك (قيمة تأكيدية) من خلال قدرة المعلومات على تقديم تغذية عكسية حول تأكيد أو تغيير التقييمات السابقة.

٢- التمثيل الصادق

أن أحد اساليب قياس التكلفة وفق متطلبات المعيار الفقرة (٢٢) طريقة التجزئة تستخدم غالباً لقياس مخزون يتألف من اعداد كبيرة من بنود تتغير بشكل سريع وذات هوامش ربح متشابهة (مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ٢٠١٦: ٥١). يعتقد الباحثان هذا سوف يعزز من خاصية التمثيل الصادق وبالتالي تعزز شفافية وجودة المعلومات في القوائم المالية. يرى الباحثان ايضاً أن طريقة التمييز المحدد ستعزز من خاصية التمثيل الصادق والتي تستخدم في الحالات التي يمكن فيها إجراء فصل مادي بين عمليات الشراء المختلفة في الوحدة الاقتصادية والتي يتم تطبيقها بنجاح في الحالات التي يتم فيها تداول عدد صغير نسبياً من البنود عالية التكلفة ويسهل التمييز بينهما. بالإضافة الى ذلك، يتطلب المعيار تخفيض قيمة المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق على اساس كل مادة على حدة وأحياناً يكون من الملائم دمج المواد أو الاصناف المتشابهة في مجموعات، ومن غير المناسب تخفيض قيمة المخزون بناءً على تصنيفاته، مثل البضاعة الجاهزة، أو كافة انواع المخزون في صناعة أو منطقة جغرافية محددة (حميدات، ٢٠١٩: ٦١٦)، يعتقد الباحثان هذا سوف يعزز من خاصية التمثيل الصادق لان تتحقق خاصية التمثيل الصادق عندما يتم تصوير الظاهرة الاقتصادية بشكل كامل وحيادي وخالي من الاخطاء المادية.

ثانياً الخصائص الثانوية للمعلومات المحاسبية

١- القابلية للمقارنة

ان ثبات استعمال طرق تحديد تكلفة المخزون مثل طريقة الورد أولاً يصرف أولاً FIFO والمتوسط المرجح، سيعزز من خاصية قابلية المقارنة. اما بشأن استخدام طريقة التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق ايهما اقل عند تقييم المخزون وإظهاره في قائمة المركز المالي من فترة مالية الى اخرى. يعتقد الباحثان، يمكن ان تتأثر خاصية القابلية للمقارنة من فترة لأخرى بسبب اختيار نموذج في فترة مالية واختيار نموذج اخر في مدة اخرى.

٢ - القابلية للتحقق

بما أن القابلية للتحقق تعني أن درجة الاتفاق والتطابق عالية في نتائج القياس بين المكلفين المختلفين بعملية القياس واستخدام نفس الوسائل وطرق القياس للأحداث الاقتصادية. يعتقد الباحثان أن القياس الأولي للمخزون يشمل جميع تكاليف الشراء وتكاليف التحويل والتكاليف الأخرى التي يتم تكبدها لإيصال المخزون إلى حالته وموقعة (KMPG,2024:38)، بالإضافة إلى ذلك استخدام طرق تحديد المخزون (الوارد أولاً ويصرف أولاً والمتوسط المرجح) سوف يعزز من خاصية قابلية التحقق

٣ - قابلية الفهم

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

١-٢-١٠ تحليل معيار المحاسبة الدولي 16IAS الممتلكات والمصانع والمعدات في ضوء خصائص المعلومات المحاسبية

ودوره في تعزيز قابلية الفهم للمحاسبين

أولاً: الخصائص النوعية الأساسية

١- خاصية الملائمة

وفق متطلبات المعيار تقيّم الممتلكات والمصانع والمعدات بالقيمة العادلة ، ان الهدف من قياس القيمة العادلة هو تقدير السعر الذي يمكن أن تتم به معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة (KMPG,2024:29)، يرى الباحثان أن التقديرات تتوافر فيها خاصية الملائمة لارتباطها بالمستقبل ومن ثم تتوفر فيها القيمة التنبؤية ، كما أن مقارنة التقديرات السابقة بالعمليات يضفي القيمة التأكيدية على تلك التقديرات ، كذلك يتطلب أيضاً بشأن القياس اللاحق اتباع إحدى النموذجين كسياسة للوحدة الاقتصادية اما نموذج التكلفة او إعادة التقييم ، يعتقد الباحثان سيعزز من خاصية الملائمة لأن الملائمة ترتبط بالحداثة والقدرة على المفاضلة بين البدائل عند اتخاذ القرارات المختلفة . أن الفقرة ٣٤ من المعيار تتطلب من الوحدة الاقتصادية تحديد مدى تكرار عملية إعادة التقييم للأصول الثابتة وعادة ما تكون إعادة التقييم سنوية في حال تعرض الأصول لتغيرات هامة وسريعة في قيمتها العادلة (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ٢٠٢١: ١٠٤٤)، يعتقد الباحثان هذا سوف يعزز من خاصية الملائمة لأن تتحقق الملائمة عندما يكون لها قيمة تنبؤية. اما الفقرة ٦٧ من المعيار تتطلب من الوحدة الغاء الاعتراف بالقيمة المسجلة (الدفترية) للأصل عندما لا تتوقع تحقق منافع مستقبلية من استخدام (مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ٢٠١٦: ١٤٠)، يعتقد الباحثان هذا سوف يعزز من خاصية ملائمة المعلومات من خلال قدرتها على التنبؤ في المستقبل. بالإضافة إلى ذلك يتطلب المعيار من الوحدة أن يُعاد النظر في طريقة الاندثار المطبقة على الأصل في نهاية كل سنة مالية على الأقل، إذا كانت التوقعات تختلف عن التقديرات السابقة (KMPG,2024:28)، يعتقد الباحثان هذا سيعزز من خاصية الملائمة من خلال التداخل بين الدور التنبؤي والتأكيدي.

٢ - خاصية التمثيل الصادق

عندما يتم استبدال اجزاء رئيسية من الأصل مع نفس النوع والمقدرة على القيام بنفس المهام يتطلب المعيار وفق الفقرة ٧٠ شطب قيمة الجزء المستبدل والاستهلاك المتراكم واطراف قيمة الجزء المستبدل على أنه تكلفة الموجود بشرط توفر القيمة الدفترية للأجزاء المستبدلة (IFRS Foundation,2020:17)، يعتقد الباحثان هذا سيعزز من خاصية التمثيل الصادق وبالتالي تحسين جودة المعلومات المحاسبية. من جانب آخر تنص الفقرة ٥٨ من المعيار، تُعد الاراضي والمباني أصولين قابلين للانفصال وتتم المحاسبة عنهما بشكل منفصل حتى إذا تم اقتناؤهما معاً لأن الاراضي ليس لها عمر انتاجي محدد ولا يتم استهلاكها أما المباني فلها عمر

إنتاجي محدود وتعد اصول قابلة للاستهلاك) مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ٢٠١٦: 139)، يعتقد الباحثان هذا سيعزز من خاصية التمثيل الصادق. بالإضافة الى ذلك، يتطلب المعيار بشأن المحاسبة عن الاستهلاك من الوحدة، يجب أن تعكس طريقة الاستهلاك المستخدمة النمط الذي يتوقع أن تستهلك به الوحدة الاقتصادية المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل (AASB,2019:12). يعتقد الباحثان هذا سيعزز من خاصية التمثيل الصادق.

ثانياً الخصائص الثانوية للمعلومات المحاسبية

١ - قابلية المقارنة

يتطلب المعيار، بشأن القياس اللاحق، يجب على الوحدة الاقتصادية اختيار إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم كسياسة محاسبية لها، ويجب عليها تطبيق تلك السياسة على كل فئة بأكملها من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات (ميرزا، ٢٠١١: ١١٦). يعتقد الباحثان هذا سوف يعزز من خاصية القابلية للمقارنة عندما تختار الوحدة سياسة واحدة من فترة لأخرى. من جانب آخر عند اختيار طرق الاستهلاك (طريقة القسط الثابت، طريقة القسط المتناقص، طريقة وحدات الإنتاج) يتطلب المعيار الفقرة ٦٢ ان تختار الوحدة الاقتصادية الطريقة التي تعكس الى أبعد حد النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية الكامنة في الأصل، عند اختيار أحد الطرق على الوحدة ان تطبق بشكل ثابت من فترة الى أخرى ما لم يوجد تغير في النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية ويجب الافصاح عنها (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ٢٠٢١: ١٠٤٩). يعتقد الباحثان هذا سيعزز من خاصية القابلية للمقارنة

٢ - قابلية التحقق

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

٣ - التوقيت المناسب

وفق متطلبات المعيار يبدأ استهلاك الأصل عندما يكون متاحاً للاستخدام بالطريقة التي تتوافق والمنافع التي يتم الحصول عليها من الأصل. ويتم إيقاف احتساب الاستهلاك عند إلغاء الاعتراف بالأصل (بيعة أو التخلي عنه كخردة) أو تصنيفه على أنه محتفظ به للبيع أيها اسبق وفق متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS5 الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة (ميرزا، ٢٠١١: ١١٧). يعتقد الباحثان هذا سوف يعزز من خاصية التوقيت المناسب.

٤ - قابلية الفهم

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

المبحث الثالث: قياس تأثير تحليل معايير الإبلاغ المالي الدولية كمدخل لتحسين جودة المعلومات المحاسبية:

١-٣ الإحصاء الوصفي لأفراد العينة واختبارات ثبات وصدق الاستبانة

لغرض اختبار فرضيات البحث تم الاعتماد على استمارة استبيان الملحق رقم (١) وقد تكونت من محورين: - تضمن المحور الأول منها اثنان وعشرون سؤالاً مخصصة لقياس تحليل معايير الإبلاغ المالي الدولية، والمحور الثاني تضمن خمسة عشر سؤالاً مخصصة لقياس جودة المعلومات المحاسبية. وقد استعمل للتعبير عن جمل الأبعاد الخمسة مقياس ليكرث الخماسي والذي تتراوح القياسات فيه بين نقطة واحدة بمضمون لا اتفق بشدة وبين خمس نقاط بمضمون اتفق بشدة وكما مبين بالجدول الاتي:-

الجدول (٥) درجات مقياس ليكرث الخماسي

الاستجابة	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة
الدرجة	٥	٤	٣	٢	١
الوسط الافتراضي لمقياس ليكرث الخماسي = (مجموع اقيام الاستجابات اعلاه) / عدد فئات المقياس الوسط الافتراضي لمقياس ليكرث الخماسي = $\frac{5+4+3+2+1}{5} = 3$ درجة					

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

وتم توزيع 162 استمارة استبيان على افراد العينة. وفيما يلي وصف الافراد عينة الاستبيان.

• توزيع افراد العينة حسب الجنس

الجدول (٦) توزيع افراد العينة حسب الجنس

النسبة المئوية الصالحة	النسبة المئوية	التكرار	النسبة التراكمية
13.0	13.0	21	13.0
87.0	87.0	141	100.0
100.0	100.0	162	Total

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

• توزيع الافراد حسب المؤهل العلمي

الجدول (٧) توزيع الافراد عينة الاستبيان حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية الصالحة	النسبة المئوية	التكرار	النسبة التراكمية
11.1	11.1	18	11.1
3.7	3.7	6	14.8
42.6	42.6	69	57.4
42.6	42.6	69	100.0
100.0	100.0	162	Total

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

• توزيع الافراد حسب العمر

الجدول (٨) توزيع افراد العينة حسب العمر

النسبة المئوية الصالحة	النسبة المئوية	التكرار	النسبة التراكمية
35.2	35.2	57	35.2
46.3	46.3	75	81.5
18.5	18.5	30	100.0

	100.0	100.0	162	Total
--	-------	-------	-----	-------

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

الجدول (٩) معاملات كرونباخ الفا Cronbach's Alpha لاختبار ثبات الاستبيان

رقم المحور	اسم المحور	معامل كرونباخ الفا
الاول	تحليل معايير الابلاغ المالي الدولية	٩٣٪
الثاني	جودة المعلومات المحاسبية	٩٣.١٪

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

ويبين الجدول اعلاه ارتفاع معاملات الثبات لجميع ابعاد الاستبانة وان معامل الثبات لجميع المحاور يزيد عن ٧٠٪ وهي قيم مرتفعة من الناحية الإحصائية.

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

الجدول (١٠) معاملات التجزئة النصفية split-half reliability لاختبار ثبات الاستبيان

رقم المحور	اسم المحور	التجزئة النصفية باستخدام معامل Spearman-Brown or Guttman
الاول	تحليل معايير الابلاغ المالي الدولية	٨٥٪
الثاني	جودة المعلومات المحاسبية	٨٩٪

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

ويبين الجدول اعلاه ارتفاع معاملات الثبات لجميع ابعاد الاستبانة وان معامل الثبات لجميع المحاور يزيد عن ٧٠٪ وهي تعد قيم مرتفعة من الناحية الإحصائية.

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

• الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول

الجدول (١١) الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول - تحليل معايير الإبلاغ المالي الدولية

الارتباطات			
N	Sig. (2-tailed)	معامل الارتباط	Item
162	0.000	.505**	x1
162	0.000	.491**	x2
162	0.000	.550**	x3
162	0.000	.693**	x4
162	0.000	.681**	x5
162	0.000	.642**	x6
162	0.000	.557**	x7
162	0.000	.571**	x8
162	0.000	.643**	x9
162	0.000	.633**	X10
162	0.000	.536**	X11
162	0.000	.635**	X12
162	0.000	.649**	X13
162	0.000	.635**	X14
162	0.000	.619**	X15
162	0.000	.721**	X16
162	0.000	.706**	X17
162	0.000	.621**	X18
162	0.000	.642**	X19
162	0.000	.703**	X20
162	0.000	.643**	X21
162	0.000	.507**	X22

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

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

ويلاحظ من الجدول اعلاه ان جميع معاملات الارتباط بين المحور الأول ككل والاسئلة المتكون منها كانت قيم مرتفعة وذات دلالة من الناحية الاحصائية اذ ان جميع قيم (2-tailed) Sig. كانت أصغر من ٠.٠٠٥. وجميع تلك القيم كانت قيم موجبة مما يشير الى وجود ارتباط طردي بين كل فقرة وبين المحور الذي تنتمي له وهذا ما يعكس الاتساق الداخلي العالي بين فقرات ذلك المحور، وان كل فقرة قد ساهمت في اغناء واشباع المتغير المراد قياسه.

• الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني : جودة المعلومات المحاسبية

الجدول (١٢) الاتساق الداخلي لفقرات المحور - جودة المعلومات المحاسبية

الارتباطات			
N	Sig. (2-tailed)	معامل الارتباط	Item
162	.000	.740**	x1
162	.000	.629**	x2
162	.000	.788**	x3
162	.000	.665**	x4
162	.000	.708**	x5
162	.000	.704**	x6
162	.000	.619**	x7
162	.000	.660**	x8
162	.000	.795**	x9
162	.000	.657**	X10
162	.000	.774**	X11
162	.000	.695**	X12
162	.000	.732**	X13
162	.000	.680**	X14
162	.000	.856**	X15
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).			
*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).			

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

ويلاحظ من الجدول اعلاه ان جميع معاملات الارتباط بين المحور الثاني ككل والاسئلة المتكون منها كانت قيم مرتفعة وذات دلالة من الناحية الاحصائية اذ ان جميع قيم (2-tailed) Sig. كانت أصغر من ٠.٠٠٥. وجميع تلك القيم كانت قيم موجبة مما يشير الى وجود ارتباط طردي بين كل فقرة وبين المحور الذي تنتمي له وهذا ما يعكس الاتساق الداخلي العالي بين فقرات ذلك المحور، وان كل فقرة قد ساهمت في اغناء واشباع المتغير المراد قياسه.

٢-٣ الإحصاء الوصفي لاجابات افراد العينة

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

المحور الأول- تحليل معايير الإبلاغ المالي الدولية

تبين ان الوسط الحسابي الموزون لهذا المحور هو ٤.٠٩٢ وهو أكبر من الوسط الافتراضي للمقياس البالغ ٣ درجات، وبانحراف معياري منخفض جدا بلغ ٠.٤٢٥ في حين بلغت درجة معامل الاختلاف ٠.١٠٤٤، وهذا يدل على تقارب كبير حول فقرات هذا المحور من وجهة نظر الافراد عينة الاستبيان. وعلى المستوى التفصيلي لهذا المحور يتضح ان جميع فقرات هذا المحور كانت اوساطها الحسابية المحسوبة أكبر من الوسط الافتراضي للمقياس، وكانت الفقرة المتمثلة بالسؤال الثاني والمتضمن (بوفر المعيار ارشادات مفهومة عند تصنيف الاصول المالية الى ثلاث فئات، الاصول المالية بالكلفة المطفاة والاصول المالية بالقيمة العادلة

من خلال الدخل الشامل الاخر، والاصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.) قد حققت اقل معامل اختلاف في هذا المحور بلغ ٠.١٣٠ مما يعكس درجة الاتفاق العالية في إجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار ٤,٢٥٩ وبانحراف معياري ٠.٥٥٢ وهذا ما يدل على ان المعيار IFRS9 يوفر ارشادات مفهومة عند تصنيف الاصول المالية الى ثلاث فئات، الاصول المالية بالكلفة المطفأة والاصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر، والاصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. من وجهة نظر الافراد عينة الاستبيان. في حين ان الفقرة المتمثلة بالسؤال الخامس عشر المتضمنة (يوفر المعيار ارشادات مفهومة حول الاعتراف بتكلفة المخزون كمصروف عندما يتم بيع المخزون أي الفترة التي يعترف فيها بالإيراد المتعلق به.) قد حققت اعلى معامل اختلاف بلغ ٠.١٩٩ في هذا المحور وكان الوسط الحسابي لها بمقدار ٣.٩٠٧ وبانحراف معياري ٠.٧٧٩ وهذا ما يدل على انه بالرغم من الافراد عينة الاستبيان يرون ان معيار المحاسبة الدولي رقم ٢ يوفر ارشادات مفهومة حول الاعتراف بتكلفة المخزون كمصروف عندما يتم بيع المخزون أي الفترة التي يعترف فيها بالإيراد المتعلق به. الا ان اجماعهم على هذه الفقرة كان اقل من باقي الفقرات في هذا المحور.

اما بالنسبة لبقية الأسئلة فكانت النتائج كالآتي:-

- بالنسبة للسؤال الثاني والذي كان بمضمون (يوفر معيار IFRS9 ارشادات واضحة لتصنيف الأصول المالية ويعتمد على نموذج الأعمال الذي تتبعه الوحدة الاقتصادية وإدارة التدفقات النقدية التعاقدية.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٣٥ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقاً لذلك بالمرتبة الثانية في هذا المحور، والانحراف المعياري بلغ ٠.٥٨٩ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.٣٧٠ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان يؤيدون ان معيار IFRS9 يوفر ارشادات واضحة لتصنيف الأصول المالية ويعتمد على نموذج الأعمال الذي تتبعه الوحدة الاقتصادية وإدارة التدفقات النقدية التعاقدية..
- بالنسبة للسؤال الثالث والذي كان بمضمون (يوفر المعيار ارشادات ملائمة عند انخفاض قيمة الاصول المالية من خلال استخدام نموذج الخسائر الائتمانية المتوقعة بدلاً من نموذج الخسارة المتكبدة.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٦٥ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقاً لذلك بالمرتبة التاسعة في هذا المحور، والانحراف المعياري بلغ ٠.٦٧٦ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.٠٩٣ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان يروون ان المعيار IFRS9 يوفر ارشادات ملائمة عند انخفاض قيمة الاصول المالية من خلال استخدام نموذج الخسائر الائتمانية المتوقعة بدلاً من نموذج الخسارة المتكبدة.
- بالنسبة للسؤال الرابع والذي كان بمضمون (يقدم المعيار ارشادات أكثر وضوحاً عند تقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدار فترة حياة الادوات المالية وتسجيلها فوراً بدلاً من انتظار وقوع الخسائر.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٦٥ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقاً لذلك بالمرتبة الحادية عشر في هذا المحور، والانحراف المعياري بلغ ٠.٦٨٩ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١٦٧ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان يروون ان المعيار IFRS9 يوفر ارشادات اكثر وضوحاً عند تقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدار فترة حياة الادوات المالية وتسجيلها فوراً بدلاً من انتظار وقوع الخسائر.
- بالنسبة للسؤال الخامس والذي كان بمضمون (يوضح المعيار للوحدات الاقتصادية كيفية الافصاح عن الاصول المالية المسجلة في دفاتها بما في ذلك السياسات المحاسبية المتبعة ، والافتراضات المستخدمة في تقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٦٠ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقاً لذلك بالمرتبة السابعة في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ ٠.٦٤٠ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.٠٠٠ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان يروون ان المعيار IFRS9 يوضح للوحدات الاقتصادية كيفية الافصاح عن الاصول المالية المسجلة في دفاتها بما في ذلك السياسات المحاسبية المتبعة ، والافتراضات المستخدمة في تقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة.

- بالنسبة للسؤال السادس والذي كان بمضمون (يوفر المعيار إرشادات واضحة تنص على أنه لا يمكن إعادة تصنيف الأصول المالية إلا في حالة حدوث تغيير جوهري في نموذج الأعمال الخاص بالوحدة الاقتصادية). فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٤٦ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقاً لذلك بالمرتبة الخامسة في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ ٠.٦١٣ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١٨٥ وهو أعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الأفراد عينة الاستبيان يرون أن المعيار IFRS9 يوفر إرشادات واضحة تنص على أنه لا يمكن إعادة تصنيف الأصول المالية إلا في حالة حدوث تغيير جوهري في نموذج الأعمال الخاص بالوحدة الاقتصادية.
- بالنسبة للسؤال السابع والذي كان بمضمون (يوفر المعيار إرشادات مفهومة لتحديد ما إذا كان العقد مع الزبون قائماً ويتضمن حقوقاً والتزامات قابلة للتنفيذ. كما يقدم إرشادات واضحة لتحديد التزامات الأداء التي يجب على الوحدة الاقتصادية القيام بها مقابل الحصول على الإيرادات). فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٤٨ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقاً لذلك بالمرتبة السادسة في هذا المحور، والانحراف المعياري بلغ ٠.٦١٢ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١٣٠ وهو أعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الأفراد عينة الاستبيان يرون أن يوفر المعيار IFRS15 إرشادات مفهومة لتحديد ما إذا كان العقد مع الزبون قائماً ويتضمن حقوقاً والتزامات قابلة للتنفيذ. كما يقدم إرشادات واضحة لتحديد التزامات الأداء التي يجب على الوحدة الاقتصادية القيام بها مقابل الحصول على الإيرادات
- بالنسبة للسؤال الثامن والذي كان بمضمون (يوفر المعيار إرشادات ملائمة لتحديد سعر المعاملة، والذي يمثل المبلغ المتوقع أن تستلمه الوحدة مقابل الوفاء بالتزامات الأداء. كما يقدم إرشادات مرنة لتخصيص سعر المعاملة بين التزامات الأداء في العقد، بحيث يعكس المبلغ الذي تتوقع الوحدة الحصول عليه مقابل تحويل السلع والخدمات. والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقاً لذلك بالمرتبة التاسعة في هذا المحور، والانحراف المعياري بلغ ٠.٧٧٣ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١٣٠ وهو أعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الأفراد عينة الاستبيان يرون أن المعيار IFRS15 يوفر إرشادات ملائمة لتحديد سعر المعاملة، والذي يمثل المبلغ المتوقع أن تستلمه الوحدة مقابل الوفاء بالتزامات الأداء. كما يقدم إرشادات مرنة لتخصيص سعر المعاملة بين التزامات الأداء في العقد، بحيث يعكس المبلغ الذي تتوقع الوحدة الحصول عليه مقابل تحويل السلع والخدمات.
- بالنسبة للسؤال التاسع والذي كان بمضمون (يوفر المعيار إرشادات واضحة حول كيفية الاعتراف بالإيرادات عند قيام الوحدة الاقتصادية بالوفاء بالتزام الأداء ونقل السيطرة على الأصل إلى الزبون). فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٨٧ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقاً لذلك بالمرتبة التاسعة عشر في هذا المحور، والانحراف المعياري بلغ ٠.٧٧٣ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١٣٠ وهو أعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الأفراد عينة الاستبيان يرون أن المعيار IFRS15 يوفر إرشادات واضحة حول كيفية الاعتراف بالإيرادات عند قيام الوحدة الاقتصادية بالوفاء بالتزام الأداء ونقل السيطرة على الأصل إلى الزبون.
- بالنسبة للسؤال العاشر والذي كان بمضمون (يوفر المعيار إرشادات مرنة حول كيفية الاعتراف بالإيرادات إما بمرور الوقت، عندما يكون من الصعب نقل السيطرة على الأصل في نقطة زمنية محددة، أو في نقطة زمنية، عندما يتم نقل السيطرة على الأصل بشكل كامل في وقت معين). فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٦٠ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقاً لذلك بالمرتبة الثامنة في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ ٠.٦٥٩ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١١١ وهو أعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الأفراد

عينة الاستبيان يروون ان المعيار IFRS15 يوفر إرشادات مرنة حول كيفية الاعتراف بالإيرادات إما بمرور الوقت، عندما يكون من الصعب نقل السيطرة على الأصل في نقطة زمنية محددة، أو في نقطة زمنية، عندما يتم نقل السيطرة على الأصل بشكل كامل في وقت معين..

- بالنسبة للسؤال الحادي عشر والذي كان بمضمون (يوفر المعيار إرشادات واضحة حول كيفية التعامل مع التعديلات في العقود ، سواء كان ذلك من خلال إعادة تقييم العقد أو اضافة التزامات اداء جديدة) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٤١ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الرابعة في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ ٠.٥٧٤ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.٠٧٤ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان يروون ان المعيار IFRS15 يوفر إرشادات واضحة حول كيفية التعامل مع التعديلات في العقود ، سواء كان ذلك من خلال إعادة تقييم العقد أو اضافة التزامات اداء جديدة
- بالنسبة للسؤال الثاني عشر والذي كان بمضمون (يوفر المعيار إرشادات واضحة بشأن قياس المخزون عند الاعتراف الأولي، حيث يجب قياس المخزون بتكلفة تشمل جميع التكاليف المرتبطة باقتناء المخزون وتحويله إلى حالته الحالية وموقعه) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٣٧ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الثالثة في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ ٠.٥٨٥ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.٢٥٩ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان يروون ان المعيار IAS2 يوفر إرشادات واضحة بشأن قياس المخزون عند الاعتراف الأولي، حيث يجب قياس المخزون بتكلفة تشمل جميع التكاليف المرتبطة باقتناء المخزون وتحويله إلى حالته الحالية وموقعه.
- بالنسبة للسؤال الثالث عشر والذي كان بمضمون (يوفر المعيار إرشادات ملائمة حول طريقة التجزئة، التي تُستخدم بشكل خاص في الصناعات ذات الحجم الكبير من المخزون والأرباح المتناسقة. تتضمن هذه الطريقة حساب التكلفة عن طريق طرح هامش الربح من سعر البيع.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٧٤ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الرابعة عشر في هذا المحور، والانحراف المعياري بلغ ٠.٦٩٦ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.٠٠ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان يروون ان المعيار IAS2 يوفر إرشادات ملائمة حول طريقة التجزئة، التي تُستخدم بشكل خاص في الصناعات ذات الحجم الكبير من المخزون والأرباح المتناسقة. تتضمن هذه الطريقة حساب التكلفة عن طريق طرح هامش الربح من سعر البيع.
- بالنسبة للسؤال الرابع عشر والذي كان بمضمون (يوفر المعيار إرشادات مرنة لاختيار طرق تحديد المخزون، مثل طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً (FIFO) وطريقة المتوسط المرجح. يمكن استخدام أي من هاتين الطريقتين إذا كان المخزون له طبيعة واحدة ويستخدم لغرض واحد. ومع ذلك، لا يُسمح باستخدام طريقة الوارد آخرًا يصرف أولاً (LIFO) لأن هذه الطريقة لا تتماشى مع الانسياب الفعلي للمخزون) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٨٧ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الثامنة عشر في هذا المحور، والانحراف المعياري بلغ ٠.٧٥٨ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.٠٥٦ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان يروون ان المعيار IAS2 يوفر إرشادات مرنة لاختيار طرق تحديد المخزون، مثل طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً (FIFO) وطريقة المتوسط المرجح. يمكن استخدام أي من هاتين الطريقتين إذا كان المخزون له طبيعة واحدة ويستخدم لغرض واحد. ومع ذلك، لا يُسمح باستخدام طريقة الوارد آخرًا يصرف أولاً (LIFO) لأن هذه الطريقة لا تتماشى مع الانسياب الفعلي للمخزون.
- بالنسبة للسؤال السادس عشر والذي كان بمضمون (يقدم المعيار إرشادات ملائمة عن صافي القيمة القابلة للتحقق عندما تكون تكلفة المخزون اعلى والاعتراف بالفرق على انه خسارة انخفاض القيمة فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٩٣

والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الحادية والعشرون في هذا المحور، والانحراف المعياري بلغ ٠.٧٨٢. وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.٠٥٦ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان يروون ان المعيار IAS2 يقدم المعيار ارشادات ملائمة عن صافي القيمة القابلة للتحقق عندما تكون تكلفة المخزون اعلى والاعتراف بالفرق على انه خسارة انخفاض القيمة.

- بالنسبة للسؤال السابع عشر والذي كان بمضمون (يوفر المعيار إرشادات واضحة بشأن الاعتراف بكل بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات كأصل إذا كان من المتوقع أن تستفيد الوحدة الاقتصادية من المنافع الاقتصادية المستقبلية المتعلقة بالأصل، وإذا كان من الممكن قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق). فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٧٤ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الثالثة عشر في هذا المحور، والانحراف المعياري بلغ ٠.٧١٤. وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١١١ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان يروون ان المعيار IAS ١٦ يوفر إرشادات واضحة بشأن الاعتراف بكل بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات كأصل إذا كان من المتوقع أن تستفيد الوحدة الاقتصادية من المنافع الاقتصادية المستقبلية المتعلقة بالأصل، وإذا كان من الممكن قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق.

- بالنسبة للسؤال الثامن عشر والذي كان بمضمون (يوفر المعيار إرشادات مفهومة بشأن القياس الأولي لكل بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات عند الاعتراف بها لأول مرة، حيث يتم تسجيلها بالتكلفة التي تشمل سعر الشراء وجميع التكاليف المباشرة اللازمة لجعل الأصل صالحًا للاستخدام). فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٨٥ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة السابعة عشر في هذا المحور، والانحراف المعياري بلغ ٠.٧٤٧. وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.٠٣٧ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان يروون ان المعيار IAS ١٦ يوفر إرشادات مفهومة بشأن القياس الأولي لكل بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات عند الاعتراف بها لأول مرة، حيث يتم تسجيلها بالتكلفة التي تشمل سعر الشراء وجميع التكاليف المباشرة اللازمة لجعل الأصل صالحًا للاستخدام.

- بالنسبة للسؤال التاسع عشر والذي كان بمضمون (يوفر المعيار إرشادات مرنة للقياس اللاحق، حيث يمكن للوحدة الاقتصادية اختيار إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم لقياس الأصول. عند اختيار نموذج التكلفة، يتم قياس الأصل بتكلفته ناقصاً أي استهلاك متراكم وأي انخفاض في القيمة. وعند اختيار نموذج إعادة التقييم، يتم قياس الأصل بالقيمة العادلة في تاريخ إعادة التقييم، ناقصاً أي استهلاك متراكم وأي انخفاض في القيمة). فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٩١ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة العشرون في هذا المحور، والانحراف المعياري بلغ ٠.٧٦٠. وكان الوسط الحسابي بمقدار ٣.٩٨١ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان يروون ان المعيار IAS ١٦ يوفر إرشادات مرنة للقياس اللاحق، حيث يمكن للوحدة الاقتصادية اختيار إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم لقياس الأصول. عند اختيار نموذج التكلفة، يتم قياس الأصل بتكلفته ناقصاً أي استهلاك متراكم وأي انخفاض في القيمة. وعند اختيار نموذج إعادة التقييم، يتم قياس الأصل بالقيمة العادلة في تاريخ إعادة التقييم، ناقصاً أي استهلاك متراكم وأي انخفاض في القيمة.

- بالنسبة للسؤال العشرون والذي كان بمضمون (يوفر المعيار إرشادات مفهومة بشأن استهلاك كل بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات بشكل منتظم طوال عمره الإنتاجي. يعتمد الاستهلاك على طرق محاسبية منتظمة (مثل طريقة القسط الثابت أو طريقة القسط المتناقص)، ويتم تحديده بناءً على عوامل مثل العمر الإنتاجي المتوقع وقيمة الإنقاص المتوقعة) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٦٥ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة العاشرة في هذا المحور، والانحراف المعياري بلغ ٠.٦٦٨. وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.٠٣٧ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان يروون ان المعيار

IAS ١٦ يوفر إرشادات مفهومة بشأن استهلاك كل بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات بشكل منتظم طوال عمره الإنتاجي. يعتمد الاستهلاك على طرق محاسبية منتظمة (مثل طريقة القسط الثابت أو طريقة القسط المتناقص)، ويتم تحديده بناءً على عوامل مثل العمر الإنتاجي المتوقع وقيمة الإنقاص المتوقعة.

- بالنسبة للسؤال الحادي والعشرون والذي كان بمضمون (يوفر المعيار إرشادات ملائمة بشأن كيفية التعامل مع مؤشرات انخفاض قيمة الأصل، حيث يتعين الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة إذا كانت القيمة القابلة للاسترداد أقل من القيمة الدفترية). فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٧٩ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقاً لذلك بالمرتبة الخامسة عشر في هذا المحور، والانحراف المعياري بلغ ٠.٧٢١ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.٠٣٧ وهو أعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الأفراد عينة الاستبيان يرون أن المعيار IAS ١٦ يوفر إرشادات ملائمة بشأن كيفية التعامل مع مؤشرات انخفاض قيمة الأصل، حيث يتعين الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة إذا كانت القيمة القابلة للاسترداد أقل من القيمة الدفترية.
- بالنسبة للسؤال الثاني والعشرون والذي كان بمضمون (يوفر المعيار إرشادات واضحة بشأن استبعاد الأصل من القوائم المالية، سواء عند التخلص منه أو عندما لا يتوقع الحصول على منافع مستقبلية من استخدامه) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٨٣ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقاً لذلك بالمرتبة السادسة عشر في هذا المحور، والانحراف المعياري بلغ ٠.٧١٨ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٣.٩٢٦ وهو أعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الأفراد عينة الاستبيان يرون أن المعيار IAS ١٦ يوفر إرشادات واضحة بشأن استبعاد الأصل من القوائم المالية، سواء عند التخلص منه أو عندما لا يتوقع الحصول على منافع مستقبلية من استخدامه.

المحور الثاني: جودة المعلومات المحاسبية

تبين أن الوسط الحسابي الموزون لهذا المحور هو ٤.١٧٨ وهو أكبر من الوسط الافتراضي للمقياس البالغ ٣ درجات، وانحراف معياري منخفض بلغ 0.480 في حين بلغت درجة معامل الاختلاف ٠.١١٥، وهذا يدل على أن تقارب كبير جداً في الآراء حول فقرات هذا المحور من وجهة نظر الأفراد عينة الاستبيان.

وعلى المستوى التفصيلي لهذا المحور يتضح أن جميع فقرات هذا المحور كانت أوساطها الحسابية المحسوبة أكبر من الوسط الافتراضي للمقياس، وكانت الفقرة المتمثلة بالسؤال الثاني والمتضمن (تستند عملية إعداد معايير الإبلاغ المالي الدولي لخصائص المعلومات المحاسبية) قد حققت أقل معامل اختلاف في هذا المحور بلغ ٠.١٢٨ مما يعكس درجة الاتفاق العالية في إجابات أفراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار ٤,٣٨٩ وانحراف معياري ٠.٥٦٠ وهذا ما يدل على ضرورة تستند عملية إعداد معايير الإبلاغ المالي الدولي لخصائص المعلومات المحاسبية من وجهة نظر الأفراد عينة الاستبيان.

في حين أن الفقرة المتمثلة بالسؤال التاسع والمتضمن (يعتمد توقيت وقيمة الاعتراف ببند الموجودات والمطلوبات والإيرادات والمصروفات على فهم طبيعة وظروف ومبلغ وتوقيت الحدث من قبل المحاسب) قد حققت أعلى معامل اختلاف بلغ ٠.٢٠٠ في هذا المحور وكان الوسط الحسابي لها بمقدار ٤.٠٧٤ وانحراف معياري ٠.٨١٦ وهذا ما يدل على أنه بالرغم من أن الأفراد عينة الاستبيان يرون أن توقيت وقيمة الاعتراف ببند الموجودات والمطلوبات والإيرادات والمصروفات يعتمد على فهم طبيعة وظروف ومبلغ وتوقيت الحدث من قبل المحاسب.

أما بالنسبة لبقية الأسئلة فكانت النتائج كالآتي:-

- بالنسبة للسؤال الأول والذي كان بمضمون (ترتبط جودة المعلومات المحاسبية بقدرة المحاسب على تحليل وتفسير وفهم المعايير المحاسبية الدولية) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٦١ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقاً لذلك بالمرتبة الثامنة في هذا المحور، والانحراف المعياري بلغ ٠.٦٩٦ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.٣٣٣ وهو أعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الأفراد عينة الاستبيان يرون أن جودة المعلومات المحاسبية ترتبط بقدرة المحاسب على تحليل وتفسير وفهم المعايير المحاسبية الدولية ..

- بالنسبة للسؤال الثالث والذي كان بمضمون (ترك عملية تفسير المعايير المحاسبية على وفق الاهمية النسبية يرفع من الحاجة لقابلية الفهم للمحاسبين) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٦٧ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الحادية عشر في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ ٠.٦٩٨ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١٨٥ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان يروون ان ترك عملية تفسير المعايير المحاسبية على وفق الاهمية النسبية يرفع من الحاجة لقابلية الفهم للمحاسبين .
- بالنسبة للسؤال الرابع والذي كان بمضمون (تتأثر قابلية الفهم للمحاسب بالنظم المحيطة بالوحدة الاقتصادية وتحدد طبيعة المخرجات المطلوبة) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٤٦ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الرابعة في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ ٠.٦١٣ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١٨٥ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان يروون ان قابلية الفهم للمحاسب تتأثر بالنظم المحيطة بالوحدة الاقتصادية وتحدد طبيعة المخرجات المطلوبة .
- بالنسبة للسؤال الخامس والذي كان بمضمون (ترتكز عملية الوصول لتحسين فهم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على تحديد العلاقة بين الملائمة والتمثيل الصادق ومكوناتها) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار 1.146 والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الثالثة في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ ٠.٦٠٠ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١١١ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان يروون ان عملية الوصول لتحسين فهم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ترتكز على تحديد العلاقة بين الملائمة والتمثيل الصادق ومكوناتها .
- بالنسبة للسؤال السادس والذي كان بمضمون (هناك علاقة ارتباط بين بنود معايير الابلاغ المالي الدولي وخصائص المعلومات المحاسبية) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٥٥ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة السادسة في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ ٠.٦٤٢ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١٣٠ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان يروون ان هناك علاقة ارتباط بين بنود معايير الابلاغ المالي الدولي وخصائص المعلومات المحاسبية .
- بالنسبة للسؤال السابع والذي كان بمضمون (يعتبر الافصاح عن السياسات المحاسبية المستعملة احد ادوات زيادة قابلية الفهم لدى المستفيدين من المعلومات) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٤٥ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الثانية في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ ٠.٦٠٣ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١٦٧ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان يروون ان الافصاح عن السياسات المحاسبية المستعملة يعد احد ادوات زيادة قابلية الفهم لدى المستفيدين من المعلومات .
- بالنسبة للسؤال الثامن والذي كان بمضمون (تعتبر الاهمية النسبية أحد ادوات المرونة في قابلية الفهم لدى المحاسبين في تبرير اختيار السياسات المحاسبية على وفق طبيعة استعمال المعلومة.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٦٠ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة السابعة في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ ٠.٦٥٩ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١١١ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان يروون ان الاهمية النسبية تعتبر احد ادوات المرونة في قابلية الفهم لدى المحاسبين في تبرير اختيار السياسات المحاسبية على وفق طبيعة استعمال المعلومة .
- بالنسبة للسؤال العاشر والذي كان بمضمون (تحتاج عملية الفهم لاستيعاب ملائمة المعلومات ودورها في اتخاذ القرارات) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٧٤ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الرابعة عشر في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ ٠.٧٣٢ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.٢٠٤ وهو اعلى من الوسط الافتراضي

لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان يرون ان عملية الفهم تحتاج لاستيعاب ملائمة المعلومات ودورها في اتخاذ القرارات.

- بالنسبة للسؤال الحادي عشر والذي كان بمضمون (أن فهم الابعاد المرتبطة بالحدث الاقتصادي في السابق ودورها في تحديد التدفقات النقدية المستقبلية يساعد في تحسين جودة الفهم لدى المحاسبين) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٦٥ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة العاشرة في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ ٠.٦٨٩ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١٦٧ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان يرون أن فهم الابعاد المرتبطة بالحدث الاقتصادي في السابق ودورها في تحديد التدفقات النقدية المستقبلية يساعد في تحسين جودة الفهم لدى المحاسبين .

- بالنسبة للسؤال الثاني عشر والذي كان بمضمون (أن ارتباط ملائمة المعلومات المحاسبية بأهميتها النسبية يساعد في تحويل قابلية الفهم لدى المحاسبين كمؤشر للاختيار بين السياسات المحاسبية وفقاً للأهمية النسبية) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٥٣ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الخامسة في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ ٠.٦٤٢ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١٨٥ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان يرون أن ارتباط ملائمة المعلومات المحاسبية بأهميتها النسبية يساعد في تحويل قابلية الفهم لدى المحاسبين كمؤشر للاختيار بين السياسات المحاسبية وفقاً للأهمية النسبية .

- بالنسبة للسؤال الثالث عشر والذي كان بمضمون (تتطلب قابلية الفهم لدى المحاسب التركيز على خصائص الاصل الالتزام وتحديد العلاقة بينهما وبين التدفقات النقدية وحساسية القيمة لعوامل السوق والمخاطر) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٦٢ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة التاسعة في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ ٠.٦٧٠ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١٣٠ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان يرون ان قابلية الفهم لدى المحاسب تتطلب التركيز على خصائص الاصل الالتزام وتحديد العلاقة بينهما وبين التدفقات النقدية وحساسية القيمة لعوامل السوق والمخاطر

- بالنسبة للسؤال الرابع عشر والذي كان بمضمون (تتطلب جودة المعلومات المحاسبية زيادة قابلية الفهم للمحاسب لتوفير وتقديم معلومات كاملة وعدم حذف أي منهما كجزء من التمثيل الصادق) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٦٧ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الثانية عشر في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ ٠.٦٩٨ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١٨٥ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان يرون ان جودة المعلومات المحاسبية تتطلب زيادة قابلية الفهم للمحاسب لتوفير وتقديم معلومات كاملة وعدم حذف أي منهما كجزء من التمثيل الصادق .

- بالنسبة للسؤال الخامس عشر والذي كان بمضمون (تعتمد عملية صناعة المعلومة بحيادية على تكوين المحاسبين مجموعة من الافتراضات والتقديرية لكي تكون الكشوفات المالية خالية من التحيز وهذا يستند على قدرة المحاسبين على الفهم) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٧٤٤ والذي يقيس مدى تقارب اراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الثالثة عشر في هذا المحور ، والانحراف المعياري بلغ ٠.٧١٤ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١١١ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني ان الافراد عينة الاستبيان يرون ان عملية صناعة المعلومة بحيادية تعتمد على تكوين المحاسبين مجموعة من الافتراضات والتقديرية لكي تكون الكشوفات المالية خالية من التحيز وهذا يستند على قدرة المحاسبين على الفهم.

٣-٣ نتائج اختبار فرضيات البحث

الفرضية الرئيسية " هناك تأثير مباشر ذو دلالة احصائية لتحليل لمعايير الإبلاغ المالي في جودة المعلومات المحاسبية. لاختبار هذه الفرضية تم صياغة نموذج الانحدار الخطي الآتي:-

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

حيث:-

AIQ = المتغير التابع (جودة المعلومات المحاسبية)

وباستخدام البرنامج الاحصائي SPSS كانت النتائج كالآتي:-

الجدول (١٣) ملخص نموذج اختبار الفرضية

Model Summary ^a				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.657 ^a	.431	.427	.363
a. Predictors: (Constant), IFRSA				
b. Dependent Variable: AIQ				

المصدر: اعداد الباحثان

يبين جدول ملخص النموذج اعلاه model summary ان قيمة الارتباط (R) بين المتغيرات بلغت ٠.٦٥٧ وهي قيمة مرتفعة القوة، وان معامل التحديد R Square بلغ ٠.٤٣١ والذي يمثل القوة التفسيرية للنموذج المستخدم. اي ان المتغير المستقل (تحليل معايير الإبلاغ المالي الدولية) يفسر ما قيمته ٤٣.١٪ من التباين الحاصل في المتغير التابع (جودة المعلومات المحاسبية)، وان الانحراف المعياري لخطأ التقدير Std. Error of the Estimate كان ٠.٣٦٣ وهو رقم منخفض جدا. وكلما انخفض هذا النوع من الاخطاء كلما كان ذلك أفضل من الناحية الاحصائية.

الجدول (١٤) تباين اختبار الفرضية

ANOVA ^a					
Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Regression	15.951	1	15.951	120.444	.000 ^b
Residual	21.057	160	.132		
Total	37.008	161			
a. Dependent Variable: AIQ					
b. Predictors: (Constant), IFRSA					

المصدر : اعداد الباحثان

يبين الجدول اعلاه التباين اعلاه anova ان قيمة F المحسوبة بلغت ١٢٠.٤٤٤ وهي أكبر من قيمتها الجدولية المحسوبة وفق درجات الحرية df (١٦٠،١) والبالغة ٣.٩٤ عند مستوى دلالة ٥٪. وان مستوى معنوية الاختبار Sig بلغت ٠.٠٠٠ وهي اقل من قيمة الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والمحدد سلفا بمقدار ٠.٠٥، وهذا ما يدل على ملائمة النموذج الاحصائي المستخدم لاختبار الفرضية.

الجدول رقم (١٥) معاملات دالة الانحدار للفرضية الثانية

Coefficients ^a						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficient	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.138	.279		4.087	.000
	IFRSA	.743	.068	.657	10.975	.000

a. Dependent Variable: AIQ

المصدر: اعداد الباحثان

ويبين جدول معاملات دالة الانحدار Coefficients ان قيمة ثابت معادلة الانحدار B_0 بلغت ١.١٣٨، وان قيمة ميل معادلة الانحدار B_1 بلغت ٠.٧٤٣ والتي تبين تأثير المتغير المستقل في المتغير الوسيط (بواسطة المعامل B)، وتشير القيمة الموجبة للمعامل B_1 الى ان هنالك تأثير طردي بين المتغيرين المستقل والتابع او بعبارة اخرى ان اي زيادة في المتغير المستقل (تحليل معايير الابلاغ المالي الدولية) بمقدار درجة واحدة يؤدي الى الزيادة بمقدار ٧٤.٣٪ في المتغير التابع (جودة المعلومات المحاسبية) مع ثبات كل المتغيرات المستقلة الأخرى، ويلاحظ من الجدول أعلاه أيضا ان مستوى معنوية احصاءة T للمتغير المستقل بلغت ٠.٠٠٠ وهي اقل بكثير من الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والمحدد سلفا بمقدار ٠.٠٥ وهذا يعني ان بيانات العينة قد وفرت دليلا مقنعا على قبول فرضية البحث لثبوت الاثر احصائيا وبالتالي ان هناك تأثير ذو دلالة إحصائية طردية (إيجابية) لتحليل معايير الابلاغ المالي الدولية في جودة المعلومات المحاسبية.

المبحث الرابع: استنتاجات والتوصيات

١-٤ الاستنتاجات

- ١- نلاحظ أن العديد من IASs و SIC قد تم استبدالها أو تعديلها من قبل IASB منذ عام ٢٠٠١ وذلك التحول من الاستقراء الى الاستنباط. ولا يمكن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في أي بلد دون موافقة الجهات التنظيمية الوطنية في ذلك البلد.
- ٢- ان المعرفة المحاسبية هي نتيجة تراكم الخبرات لدى المحاسب حيث تمكنه من التعرف على المبادئ والمفاهيم المحاسبية وتطبيقها وكذلك وتساعد في اختيار البدائل المحاسبية التي تتناسب مع نوع النشاط واتخاذ القرارات
- ٣- أن المحاسبين المؤهلين تأهيلا عاليا والمستخدمين المدربين تدريباً جيداً سوف يتكيفون بشكل أفضل عند تبني المعايير المحاسبية الدولية IAS / IFRS
- ٤- أن الاختلاف في تفسير معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS في بلدان مختلفة هذا بالتأكيد يتعارض مع الهدف الرئيسي لمجلس معايير المحاسبة الدولي IASB المتمثل في التنسيق الدولي للممارسات المحاسبية، ومن المفترض أن تثير هذه النتائج انتباه واضعي المعايير المحاسبية لتقليل تكرار هذه التعبيرات الغامضة في الإصدارات الجديدة أو المراجعة المستقبلية لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS
- ٥- يعتمد تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS والحصول على معلومات مالية ذات جودة أعلى من يتولى عملية التنفيذ والتطبيق أي منتج المعلومة (المحاسب) ، عندما يكون منتج المعلومة (المحاسب) قادر على تحليل وتفسير وفهم المعايير المحاسبية الدولية سيقدم معلومات محاسبية ذات جودة.

٢-٤ التوصيات

- ١- ضرورة قيام لجنة تفسيرات معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRIC) بدوراً هاماً من أجل تقديم تعليقات مفيدة حول القضايا المحاسبية التي قد تؤدي إلى تفسيرات غير مرضية أو متناقضة، من أجل التقليل من الغموض وعدم الاتساق في تفسير معايير الإبلاغ المالي الدولية بما في ذلك الاستخدام المكثف لتعبيرات الاحتمالية.

- ٢- ضرورة التغلب على استخدام الحكم الشخصي في القياس، وهنا لابد من فتح نافذة المناقشة مع المدققين خلال السنة بالإضافة الى الجهات المهنية للتأكد من مصداقية الحكم الشخصي.
- ٣- ضرورة أن يضع مجلس معايير المحاسبة الدولي (IASB)، بصفته الجهاز المركزي الذي يوجه عملية التقارب، حدوداً معقولة عند استخدام تعبيرات عدم التأكد في المعايير الدولية المفترض استخدامها في سياقات ثقافية مختلفة.
- ٤- ضرورة التنسيق حول ايجاد جهة مهنية محلية تمثل ديوان الرقابة المالية الاتحادي ومجلس المهنة للإجابة عن جميع الحالات التي تتطلب التفسير ومفاتيح IASB حول اي حالة يمكن ان تكون مثار للجدل.
- ٥- ضرورة اقامت ندوات وورش عمل للمحاسبين العاملين في القطاع المصرفي لتحسين مستوى الفهم لمعايير الابلاغ المالي.

References

١. احمد، محمد ابراهيم رمضان (٢٠١٨) نموذج مقترح لقياس جودة المعلومات المحاسبية كمدخل لرفع كفاءة سوق الاوراق المالية في ضوء IFRS، اطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية التجارة، جامعة المنوفية.
٢. أحمد، عماد محمد رياض. (٢٠٢٠). مدى تأثير معايير المحاسبة القائمة على القواعد مقابل المبادئ على العلاقة بين دوافع الإدارة وجودة التقرير المالي-دراسة تطبيقية على البيئة السعودية. الفكر المحاسبي، المجلد ٢٤، العدد ٣.
٣. أمال، تخنزي (٢٠١٩) الممارسة المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي SCF والمتغيرات المحاسبية الدولية IAS/IFRS، اطروحة مقدمة الى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير / جامعة باتنة للحصول على درجة " دكتوراه في علوم التسيير، الجزائر .
٤. أنور، محمد حسين احمد، (٢٠٢٢) دراسة تحليلية للأثار المتوقعة من تطبيق معيار الايراد من العقود مع العملاء IFRS15 على جودة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية وانعكاس ذلك على قرارات المستثمرين، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الثالث
٥. حميدات، جمعة فلاح (٢٠١٩) خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين.
٦. الجنابي، عامر محمد سلمان وجاري، احمد سعد (٢٠١٧) توافق البيئة العراقية مع معايير IFRS وتأثيره في جودة المعلومات المحاسبية بالتطبيق على عينة من المصارف الخاصة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، بحث مقدم الى المؤتمر العلمي والمهني الاول للجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين.
٧. الساعدي، مؤيد يوسف نعمة وزيار، سلمان عبود (٢٠١٣) جودة المعلومات وتأثيرها في القرارات الاستراتيجية، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد ١٥، العدد ٣.
٨. شاوشي، كهيبة (٢٠١٦) أطار مقترح لأثر تطبيق المعايير الدولية في الحد من ممارسات ادارة الأرباح، اطروحة مقدمة الى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير / جامعة باتنة للحصول على درجة " دكتوراه في علوم التسيير، الجزائر .
٩. دواق، سميرة (٢٠٢٠) مدى ملائمة البيئة المحاسبية في الجزائر لمتطلبات القياس والافصاح وفق معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية، اطروحة مقدمة الى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير / جامعة محمد بوضياف للحصول على درجة " دكتوراه في علوم التسيير، الجزائر .
١٠. العامري، سعود جايد (٢٠٢١) المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الابلاغ المالي، أطر نظرية وتطبيقات عملية، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، عمان.
١١. العاني صفاء احمد، ومكط علاء جميل. (٢٠١٩). تأثير تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي "IFRS 15" الإيرادات من العقود مع الزبائن" على جودة الإبلاغ المالي، مجلة العلوم الادارية والاقتصادية المجلد ٢٥ العدد ١١٣.
١٢. عائشة، قاسمي والحوجرة، كامل محمد (٢٠١٨) أثر الاستعداد للتغيير التنظيمي على خدمات المؤسسات العمومية، مجلة دراسات - العدد الاقتصادي، مجلد ٩، عدد ١.
١٣. عبد الحليم، صفوان قصي (٢٠٠٧) الإطار المفاهيمي المحاسبي الدولي وانعكاساته على المعايير المحاسبية الدولية، اطروحة دكتوراه، جامعة بغداد.
١٤. عبد القادر، محسن بابقي (٢٠١٣) المحاسبة الدولية، مطبوعات جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء.
١٥. العجيل، عمر سعد. (٢٠٢٢) أثر تطبيق حوكمة الشركات على تحسين جودة المعلومات المحاسبية وترشيد القرارات في ظل الرقمنة، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والادارية، المجلد ١٣، العدد ٢.
١٦. عجيلة، حنان (٢٠٢٠) إصلاح مهنة المحاسب المعتمد في ضوء النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، اطروحة مقدمة الى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير / جامعة غرداي للحصول على درجة " دكتوراه في علوم التسيير، الجزائر .
١٧. لطفي، أمين السيد احمد، (٢٠٠٤) المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية، الدار الجامعية، الإسكندرية.

١٨. محمد، كوثر محمد عبد الحافظ وعبد الموجود، محمود ابراهيم محمد وهلال، اسامة احمد جمال (٢٠٢٤) سلاسل الكتل كمتغير معدل لتأثير التقديرات المحاسبية في جودة المعلومات المحاسبية، مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد ٢٥ ، العدد ٢
١٩. محمد، أسامة أحمد عطا (٢٠٢٠) التناظر المعرفي وعلاقته بانفعالات التعلم والتحصيل الأكاديمي لدى طلاب الجامعة بالبحر الأحمر. مجلة كلية التربية، جامعة عين شمس، العدد ٤٤ ، الجزء ٣.
٢٠. المشهداني، بشرى نجم عبد الله ونجم، أسماء سهيل (٢٠٠٩) المداخل المعتمدة في صياغة المعايير المحاسبية في العراق وأهمية تفعيلها. مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد ٢ ، العدد ٨.
٢١. منصر، عبد العالي (٢٠٢٢) مساهمة جودة المعلومات المحاسبية في تفعيل البعد الاستراتيجي للمحاسبة، اطروحة دكتوراة مقدمة الى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر – بسكرة.
٢٢. المهدي، بتول محمد (٢٠٠٧) أثر التحول إلى اقتصاد السوق في المحاسبة، اطروحة دكتوراه، الجامعة المستنصرية.
٢٣. الناعي، محمود السيد وحسن، كمال عبد السلام على (٢٠٢٢) أثر التكامل بين عناصر المدخل السلوكي والمراجعة الداخلية على مستوى جودة المعلومات المحاسبية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد ٤٦ ، العدد ٢
٢٤. النوري، علي ناصر ثابت (٢٠١٨) تأثير تبني المعايير الدولية للإبلاغ المالي في جودة المعلومات المحاسبية وانعكاسها على قرارات الاستثمار في البيئة العراقية، رسالة مقدمة الى كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد للحصول على درجة الماجستير علوم في المحاسبة.
- 25.Armenakis, A. A., & Harris, S. G. (2002). Crafting a change message to create transformational readiness. *Journal of organizational change management*.
- 26.Armenakis, A. A., Bernerth, J. B., Pitts, J. P., & Walker, H. J. (2007). Organizational change recipients' beliefs scale: Development of an assessment instrument. *The Journal of applied behavioral science*, 43(4), 481-505.
- 27.Anggraita, V., Rossieta, H., Wardhani, R., & Wibowo, B. (2020). IFRS Adoption on Value-relevance and Risk-relevance of Accounting Information among Indonesian Banks. *Pertanika Journal of Social Sciences & Humanities*, 28(1).
- 28.Chand, P., Patel, C., & Patel, A. (2010). Interpretation and application of “new” and “complex” international financial reporting standards in Fiji: Implications for convergence of accounting standards. *Advances in Accounting*, 26(2), 280-289.
- 29.Chen, A., & Gong, J. J. (2020). The effect of principles-based standards on financial statement comparability: The case of SFAS-142. *Advances in accounting*, 49, 100474.
- 30.Choi, F. D., & Meek, G. K. (2008). *International accounting*. 6th Pearson Education.
- 31.Coetsee, D., Mohammadali-Haji, A., & Van Wyk, M. (2022). Revenue recognition practices in South Africa: An analysis of the decision usefulness of IFRS 15 disclosures. *South African Journal of Accounting Research*, 36(1), 22-44.
- 32.Deloitte, (2014). IFRS 15 — Revenue from Contracts with Customers: Part 2B – Differences vs. IAS 18 — Revenue, Deloitte Touché Tohmatsu Limited.
- 33.EY, A. I. (2019). A closer look at IFRS 15, the revenue recognition standard IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. Updated September.
- 34.EY, A. I. (2021). A closer look at IFRS 15, the revenue recognition standard IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. Updated October.
- 35.Gierusz, J., Kolesnik, K., & Gembka, S. S. (2019). The interpretation of "in context" verbal probability expressions used in international financial reporting standards: Evidence from Poland. *European Financial and Accounting Journal*, 14(1), 25-46.
- 36.Gist, M., Rosen, B., & Schwoerer, C. (1988). The influence of training method and trainee age on the acquisition of computer skills. *Personnel Psychology*, 41(2), 255-265.
- 37.Gray, S. J. (1988). Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally. *Abacus*, 24(1), 1-15.
- 38.Gupta, G., Salter, S. B., & Lewis, P. A. (2019). Do accounting values influence accounting actions? Evidence from India and the US. *Journal of Theoretical Accounting Research*, 15(1).
- 39.Gupta, G., Salter, S. B., & Lewis, P. A. (2019). Do accounting values influence accounting actions? Evidence from India and the US. *Journal of Theoretical Accounting Research*, 15(1)..
- 40.IASB, (2018) "Conceptual Framework for Financial Reporting". March
- 41.IFRS, (2018) "Conceptual Framework for Financial Reporting". March.
- 42.IFRS Foundation (2020) *International Accounting Standards Board and IFRS Interpretations Committee*, United Kingdom, London



43. IFRS Foundation, constitution, effective from 1 December 2018, retrieved 30 March 2020, from <https://www.ifrs.org/-/media/feature/about-us/legal-and-governance/constitution-docs/ifrs-foundation-constitution-2018.pdf>.
44. Kieso, Donald, Weygandt, Jerry, Warfield, Terry, (2020) "intermediate accounting", IFRS edition, Fourth Edition, John Wiley & Sons, Inc.
45. KPMG. (٢٠٢١). IFRS compared to U.S. GAAP. <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2021/12/ifrs-us-gaap-2021.pdf>
46. Nobes, Christopher & Parker, Robert (2006), "Comparative International Accounting", 9TH Edition. Prentice Hall.
47. Nobes, C., Parker, R. B., & Parker, R. H. (2008). Comparative international accounting. Pearson Education.
48. Phan, D. H. T., & Mascitelli, B. (2014). Optimal approach and timeline for IFRS adoption in Vietnam: Perceptions from accounting professionals. *Research in Accounting Regulation*, 26(2), 222-229.
49. Rafferty, A. E., Jimmieson, N. L., & Armenakis, A. A. (2013). Change readiness: A multilevel review. *Journal of management*, 39(1), 110-135.
50. Schneider, B. (1987). The people make the place. *Personnel psychology*, 40(3), 437-453.
51. Wong, P. (2004). Challenges and Successes in Implementing International Standards: Achieving Convergence to IFRSs and ISAs: The Wong Report. International Federation of Accountants (IFAC).
52. Yasas, T. G., & Perera, H. A. P. L. (2019). The impact of IFRS adoption on quality of accounting information: evidence from Sri Lanka. *Kelaniya journal of management*, 8(1), 21-36.
53. Yang, F. (2011), "Work, motivation and personal characteristics: an in-depth study of six organizations in Ningbo", *Chinese Management Studies*, Vol. 5 No. 3, pp. 272-297. <https://doi.org/10.1108/17506141111163363>
54. Zhang, Y., De Zoysa, A., & Cortese, C. (2019). Uncertainty expressions in accounting: critical issues and recommendations. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 13(4), 4-22.
55. Zhang, Y., De Zoysa, A., & Cortese, C. (2020). The directionality of uncertainty expressions and the foreign language effect: Context and accounting judgement. *Meditari Accountancy Research*.