

التطورات البيئية المعاصرة وانعكاساتها

على نظام الإبلاغ المالي

م. عبد الحسين توفيق شبلي
قسم المحاسبة-كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة البصرة

أ.م. د. عباس حميد يحيى التميمي
جامعة بغداد

المستخلص

تشكل التطورات التكنولوجية والمعلوماتية التي تجتاح العالم عوامل ضغط على القائمين على مهنة المحاسبة بشكل عام ، وعلى معدي المعلومات المحاسبية . ذلك إن متخذي القرارات الإدارية صاروا بحاجة إلى معلومات جديدة تتلائم والوضع البيئي الجديد من منافسة شديدة ومحاولة الدخول لأسواق جديدة ، وعليه فإن على القائمين على نظام الإبلاغ المالي محاولة التكيف والوضع الجديد ومحاولة تجاوز الانتقادات التي توجه إلى الإبلاغ المالي التقليدي ومنها اقتصره فقط على الإبلاغ عن المعلومات المالية وإهماله المعلومات غير المالية ، وكذلك عدم اهتمامه بالإبلاغ عن الأصول غير الملموسة ، إضافة إلى عدم ابلاغه عن معلومات تتعلق بالمستقبل . وعليه فإن تقديم معلومات موضوعية وتكيفية نظام الإبلاغ المالي يعد من اولويات مهنة المحاسبة خلال السنوات القادمة ، لان المعلومات التي تعبر عن واقع الوحدة في ظل الاقتصاد المعرفي تمثل شريان الحياة بالنسبة لمتخذي القرارات في هذه الوحدات .

المصطلحات الرئيسية للبحث: مهنة المحاسبة ،القرارات الادارية ،نظام الابلاغ المالي.



مجلة العلوم

الاقتصادية والإدارية

المجلد ١٩

العدد ٧٢

الصفحات ٣٥٦ - ٣٧٢

*بحث مستل من اطروحة دكتوراه لم تناقش بعد



المقدمة

في ظل التطورات التكنولوجية المتسارعة والاتجاه المتنامي نحو العولمة، فقد أصبحت معظم المهن (إن لم تكن جميعها) تحت ضغط مواكبة هذه التغيرات، والمحاسبة واحدة من هذه المهن التي أصبحت في دائرة الضوء من خلال أهمية المعلومات التي من المفترض إن تقدمها لمتخذي القرارات، وذلك من خلال اعداد انتقادات واسعة من حيث انه يستند على مدخل القيمة وكذلك اهتمامه بالأحداث التاريخية على حساب أهمية المعلومات المتعلقة بالمستقبل أو توقع الاحداث المستقبلية، إضافة إلى إن الإبلاغ المالي التقليدي لا يفصح عن المعلومات غير المالية ، وأخيرا انه لا يفصح عن الأصول غير الملموسة .

ويرى العديد من الباحثين إن هذه النقاط تمثل الضعف الذي يسيطر على الإبلاغ المالي التقليدي بحيث انها لا تتماشى والتطورات البيئية المحيطة بالوحدة الاقتصادية ،ذلك انه في نهاية القرن الماضي وكنتيجة للتطور العلمي الهائل الذي والتراكم المعرفي فقد انبثقت مفاهيم كانت مصاحبة لهذا التطور ، ومنها عصر المعلومات وثورة المعلومات والتجارة الالكترونية والأصول غير الملموسة وراس المال الفكري وراس المال البشري وتكنولوجيا المعلومات وغيرها من المفاهيم التي تمثل انعكاساً للتطورات الدراماتيكية التي يشهدها العالم من ثورة بالتكنولوجيا والمعلومات . وتمثل المعرفة Knowledge محور ما تقدم ، حيث أصبحت المعرفة بمثابة السلعة التي أصبح لها سعراً ويتم تداولها بين الشركات وتؤثر تأثيراً كبيراً على انتاجية عوامل الانتاج . كما إن المعرفة هي الاساس في ما يعرف بالاقتصاد المعرفي ،وأصبحت تشكل الرقم الأهم في معادلة الاقتصاد بشكل عام وتستخدم في خلق الثروة وتحويل الموارد المتاحة إلى سلع وخدمات .

مما تقدم يتضح حجم المسؤولية الملقاة على نظام مصممي الإبلاغ المالي ، ذلك انه في ظل هذه التطورات المتسارعة والمنافسة الشديدة فان توفر المعلومات الدقيقة أصبحت بمثابة الحياة أو الموت بالنسبة لمتخذي القرارات،لأنه عدم توفر مثل هذه المعلومات فان مسالة بقاء الوحدة الاقتصادية سيصبح موضع شك كبير .

المبحث الأول / منهجية البحث

يتناول هذا المبحث المنهجية التي سيتبعها الباحث في انجاز البحث من مشكلة وهدف وأهمية للبحث، بالإضافة إلى الاسلوب الذي سيتبع في مناقشة منهجية البحث .

١-١ مشكلة البحث

في ضوء ما تقدم يمكن للباحث من صياغة مشكلة البحث على شكل تساؤلات وكما يأتي :-

أولاً: هل تؤثر التطورات التكنولوجية والمعلوماتية على نظام الإبلاغ المالي ؟

ثانياً: هل إن نظام الإبلاغ المالي الحالي استطاع من التكيف مع التطورات البيئية من تكنولوجيا وثورة معلوماتية ومنافسة شديدة ؟

ثالثاً: ما هي العناصر من عناصر الإبلاغ المالي التي يتجلى فيها التاثر بالتغيرات البيئية أكثر من غيرها؟

٢-١ أهمية البحث

تواجه المحاسبين ضغوطاً متزايدة من ناحية التكيف والاستعداد للتغيرات التكنولوجية والمعلوماتية التي تكتسح عالم الاقتصاد، وبالتالي يفترض إن لا يكونوا غائبين عن مثل هذه التغيرات وان يكونوا مستعدين لها. ومن هنا تكمن أهمية البحث، حيث انه يتناول موضوعاً حيويماً يمس مستقبل الوحدات الاقتصادية ومدى توفر المعلومات لمتخذي القرارات لتتمكن هذه الوحدات من التكيف مع هذه التغيرات المؤثرة .



٣-١ هدف البحث

يهدف البحث إلى تسليط الضوء على الأثر الذي تتركه التغيرات البيئية والابتكارات التكنولوجية وثورة المعلومات على نظام الإبلاغ المالي ، وما هي بالتحديد عناصر الإبلاغ المالي التي ستتأثر أكثر من غيرها بهذه التغيرات .

٤-١ أدوات البحث

سيعتمد الباحث في انجاز بحثه على الجانب النظري والفلسفي ، حيث تم الاعتماد على الكتب والدوريات المتوفرة ، بالإضافة إلى الاعتماد على ما توفر على الشبكة العالمية للمعلومات internet .

المبحث الثاني/ الإطار النظري للبحث

يتناول هذا المبحث مفهوم وتعريف الإبلاغ المالي ، واهدافه ، وأثر التغيرات البيئية على عناصر نظام الإبلاغ المالي.

١-٢ مفهوم وتعريف الإبلاغ المالي:-

عند تناول موضوع الإبلاغ المالي تظهر مصطلحات تبدو مرادفة له ، مثل الإفصاح والنظام المحاسبي والمحاسبة وغيرها من المصطلحات ، ولا يمكن مناقشة مفهوم الإبلاغ المالي دون التعرض لتلك المصطلحات

من الناحية اللغوية فإن كلمة "فصح" تعني سقاهاً لبناً فصيحاً ، وهو اللين الذي أخذت رغوته ، أو ذهب لباؤه وخلص منه . ومن المجاز "سرينا حتى أفصح الصبح" و "حتى بدا الصباح المفصح" (الزمخشري، ٤٧٤: ١٩٦٥) . أي يمكن القول إن الإفصاح والفصح هو الكشف عن الأمور الخافية ويعني كذلك التصريح بشيء ما وفي اللغة أفصح به أي صرح. أما الإبلاغ فيأتي من البلاغة، ففي لسان العرب في مادة "بلغ" فتعني الوصول والانتهاج . ويقول ابن منظور البلاغ ما يتبلغ به ويتوصل إلى الشيء المطلوب ، وتبلغ بالشيء إذا وصل إلى مراده .(ابن منظور مادة بلغ) .

أما من الناحية المحاسبية فقد تعددت التعاريف التي تناولت الإبلاغ ، وقد اختلفت باختلاف وجهات النظر التي انطلق منها الباحثون الذين تصدوا لهذا الموضوع . فمن وجهة النظر الضيقة والتي ينظر من خلالها للإبلاغ على أنه الإفصاح بعينه جاء تعريف Henderson الذي ينظر للإبلاغ المالي " على أنه الإفصاح عن المعلومات المحاسبية عن طريق التقارير والقوائم المالية ، وإن الإبلاغ الخارجي يرتبط بتقديم تقارير مالية ذات غرض عام في سبيل تقديم معلومات تلبي الاحتياجات العامة للمستخدمين الخارجيين الذين ليس بإمكانهم الحصول على المعلومات التي يحتاجونها بشكل مباشر من وحدة الإبلاغ . (Henderson , et.al.,1992:218) .

أما مفهوم وحدة الإبلاغ Reporting Entity فقد أوضحها مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بأنها " منطقة محدودة من الأنشطة الاقتصادية التي تنتج معلومات مالية والتي من المحتمل أن تكون مفيدة للمستثمرين الحاليين أو المحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين الذين لا يستطيعون الحصول مباشرة على المعلومات التي يحتاجونها في اتخاذ القرارات المتعلقة بتوفير الموارد للكيان أو الوحدة الاقتصادية وتقييم فيما إذا كانت هذه المعلومات قد جعلت من الإدارة ومجلس الإدارة يتمتعان بالفاعلية والكفاءة في استخدام هذه الموارد المقدمة لهما " (IASB,2010:8) . وبنفس نظرة Henderson يعرف Meigs وآخرين الإبلاغ المالي على أنه عمليات تجهيز المعلومات المالية ذات الغرض العام والذين هم خارج الوحدة الاقتصادية .(Meigs,et.al.,1996:6).



التطورات البيئية المعاصرة وانعكاساتها على نظام الإبلاغ المالي

ومن زاوية أخرى ينظر إلى الإبلاغ المالي على أنه وسيلة لتقدير درجة عدم التأكد والمساعدة في اتخاذ القرارات الاستثمارية، وفي هذا السياق جاء تعريف Larson & Miller اللذان أكدا على إن "الإبلاغ المالي يتضمن عمليات تقديم المعلومات المفيدة إلى المستثمرين والدائنين وأطراف أخرى لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الاستثمارية والائتمانية وقرارات مشابهة أخرى، وإن هذه المعلومات يفترض أن تساعد مستخدميها في تقدير حجم وتوقيت ودرجة عدم التأكد المحيطة بالتدفقات النقدية المتوقعة (أو المنشودة) (Larson&Miller, 1995:573). أما AICPA فقد انطلق في تعريفه للإبلاغ المالي من زاوية النظر إليه على أنه نظام فقد عرفه بأنه عملية تقديم معلومات تتعلق بالوحدة الاقتصادية إلى المستخدمين وذلك من خلال تفاعل مجموعة من العناصر المختلفة التي تعمل معاً بهدف مساعدتهم في اتخاذ القرارات المناسبة وتمثل التقارير المالية احد عناصره" (Jenkis Report, 1994:ch1).

وعلى ذلك فإن الإبلاغ المالي كنظام يتضمن مدخلات تمثل المعاملات التي قامت بها الوحدة الاقتصادية، وتخضع هذه المعاملات لعمليات مختلفة تتمثل بالقياس والتصنيف والتحليل وبالتالي تقديمها كمخرجات على شكل قوائم وكشوفات مالية. وعليه فالقوائم المالية والكشوف المالية تعد احد أجزاء نظام الإبلاغ المالي ولا تمثل الإبلاغ المالي بعينه.

وبالتالي فالإبلاغ كنظام رئيسي يتضمن أنظمة فرعية مثل التقارير المرحلية التي تتألف من بيانات تخص فترة اقل من سنة (فصلية عادة) كمدخلات وعمليات القياس والتصنيف والمخرجات عبارة عن تقارير مرحلية تفيد المحللين الماليين في تقييم اتجاه أرباح الوحدة الاقتصادية، وبناءً عليه فقد عرّف "العاني" الإبلاغ المالي على أنه "ذلك النظام المسنول عن تنظيم المحاسبة ويتكون من مجموعة من عناصر محاسبية تهدف إلى توفير معلومات إلى مجموعة من الأطراف المستفيدة من هذه المعلومات، وهذا يعني إن حلقة الاتصال بين هذه الأطراف وتلك المعلومات هو نظام الإبلاغ المالي" (العاني، ٢٠٠٤: ٣٩).

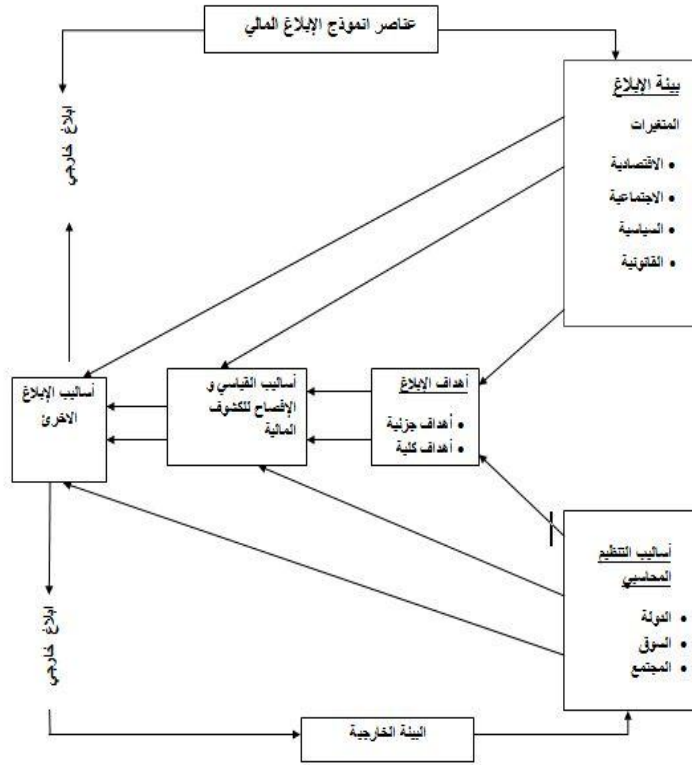
إن الإشارة من قبل البعض إلى إن الإبلاغ المالي عبارة عن نظام مفتوح والذي يفهم ضمناً على أنه يؤثر ويتأثر بالبيئة المحيطة بالوحدة الاقتصادية، سواء كانت الاجتماعية أو الاقتصادية أو القانونية إضافة إلى البيئة الداخلية التي تضم أساليب القياس وكذلك النظام المحاسبي المعمول به، وعلى ذلك فقد أشار "المعيني" إلى إن "الإبلاغ المالي هو النموذج المحاسبي المستخدم في بيئة معينة (مجتمع أو دولة معينة) يشمل مجمل عناصر العملية المحاسبية (أهداف الإبلاغ، أساليب القياس والإفصاح، وأساليب التنظيم المحاسبي) أي أنه يتجاوز حدود إعداد الكشوف المالية عاكساً المتغيرات البيئية (الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والقانونية) التي يعمل في إطارها النموذج (المعيني، ٢٠٠٧: ١٢٠) وقد وضع نفس الباحث إطاراً عاماً للإبلاغ المالي كما يتضح من الشكل رقم (١). ويمكن القول إن الإبلاغ المالي ممكن أن ينظر إليه على أنه حلقة الاتصال بين الأطراف المختلفة ذات العلاقة والاهتمام بالمعلومات المتعلقة بالوحدة الاقتصادية وكل جهة تحتاج لهذه المعلومات لاتخاذ القرارات المناسبة لها. وبذلك فقد أصبح للإبلاغ المالي مفهوماً ذات أبعاداً متعددة، وليس مجرد تطبيق للمعايير المحاسبية عند إعداد القوائم المالية، على إن لا يفهم من ذلك إن الإبلاغ المالي هو الغاية بل إنه يمثل الوسيلة الهامة لتوصيل المعلومات الخاصة بالأنشطة المختلفة للوحدة الاقتصادية إلى الجهات المستفيدة وذلك من خلال الكشوف والتقارير المالية وإن هذه الأخيرة تمثل إحدى أدوات الإبلاغ المالي وليس الإبلاغ بعينه.

يتضح مما سبق إن هنالك نظرات متعددة ينظر من خلالها إلى الإبلاغ المالي، حيث هناك النظرة التي تؤكد على أنه الإفصاح والنظرة الأخرى تنظر إليه على أنه نظام، وأخرى على أنه حلقة اتصال، وعليه يمكن للباحث إن يضع تعريفاً بسيطاً للإبلاغ المالي على أنه "ذلك النظام الشامل الذي يحتوي على أنظمة فرعية وهي القياس والإفصاح والتوصيل والتي تتكامل مع بعضها لغرض تقديم المعلومات المتعلقة بالتنبؤ بالتدفقات النقدية وتقييم المخاطر المستقبلية وكل ما يتعلق بأنشطة الوحدة الاقتصادية وتقديمها إلى المستخدمين سواءً الداخليين منهم أو الخارجيين لمساعدتهم على اتخاذ قراراتهم المتنوعة" ولغرض تلبية ذلك تقع على نظام الإبلاغ المالي مهمة صعبة بان يتصف بالديناميكية وعدم السكون والسلبية بل ينبغي إن يكون مرناً ومتحركاً مع التغيرات البيئية المحيطة من حيث (Balkoui 2000 136).

شكل رقم (١)

الإطار العام لانموذج الإبلاغ المالي

التطورات البيئية المعاصرة وانعكاساتها على نظام الإبلاغ المالي



♣ ضرورة مجارته للتطور المستمر في احتياجات الجهات المستفيدة من المعلومات .
 ♣ ضرورة الخضوع للتغير في العوامل البيئية المؤثرة (الاقتصادية والسياسية والقانونية والاجتماعية وغيرها).

♣ التأثير بالخصائص النوعية للمعلومات المقدمة.

مما تقدم يمكن القول بان الإبلاغ المالي عملية أوسع من الإفصاح لأنه تقع على الإبلاغ المالي مسؤولية توفير المعلومات الملائمة لنماذج القرارات المطلوب اتخاذها ، وبالتالي يفترض إن يكون هناك توافقاً كبيراً بين نماذج القرارات المستخدمة وبين المعلومات المطلوبة ، ولذلك فإن نظام الإبلاغ المالي يتضمن مجموعة عناصر محاسبية وغير محاسبية كالمعلومات وقنوات توزيع المعلومات ومصدر المعلومات وثقافة الوحدة والنظام القانوني وبيئة الوحدة وأساليب العمل بها والممارسات والمعايير المحاسبية وتنظيم مهنة المحاسبة وأسواق راس المال وغيرها من العناصر .

من هنا نجد إن الاتجاه المتمثل بان مفهوم الإبلاغ المالي أوسع واشمل من الإفصاح إذ يأخذ بنظر الاعتبار العديد من العوامل التي تدخل في صناعة المعلومات لأغراض اتخاذ القرارات (زويلف، ٢٠٠٨، ٢٤٩).



٢-٢ أهداف الإبلاغ المالي :-

يتعرض نظام الإبلاغ المالي في كثير من الأحيان لانتقادات عديدة من قبل الجهات ذات العلاقة بالمعلومات المالية التي تخص الوحدة الاقتصادية ، ذلك لان مسالة إرضاء جميع تلك الجهات يعد أمراً غاية في الصعوبة حيث يتطلب ذلك فهما واسعاً للمصالح المتناقضة القائمة في سوق المعلومات وخاصة إذا ما عرفنا ان الكشوف المالية تمثل نتائج تشابك وتداخل مصالح جهات عديدة بدءاً من الوحدة الاقتصادية والمستخدمين بأنواعهم إضافة للمعايير التي تحكم طريقة إعداد هذه الكشوف المالية . وينبغي ان لا يتم التفاوض عن مسالة بغاية الأهمية هي ان مخرجات نظام الإبلاغ المالي تتضمن معلومات تقدم كما هو معروف إلى مستخدمين داخليين ومستخدمين خارجيين مثل المستثمرين والدائنين وجهات ضريبية ، وان كل جهة من هذه الجهات تتخذ قرارات تختلف عن الجهة الأخرى وبالتالي فان على نظام الإبلاغ المالي ان يقدم معلومات متنوعة تناسب كل قرار من قرارات هذه الجهات المتعددة . ولانجاز ذلك يجب تحديد ما يأتي (الشيرازي، ١٩٩٠، ٧٤) :-

أولاً: من هم المستخدمون الرئيسيون لمعلومات الإبلاغ المالي .

ثانياً: طبيعة القرارات التي يتخذونها والمعلومات اللازمة لها .

ثالثاً: المعلومات التي يمكن تضمينها في التقارير المالية لتلبية احتياجات مستخدميها .

واستجابة للانتقادات الموجهة للإبلاغ المالي للشركات المساهمة فان أعضاء مجلس المعهد الاميريكي للمحاسبين القانونيين AICPA قد أعلنوا في نيسان من عام ١٩٧١ عن تشكيل فريقين دراسيين ، حيث أنيط بالفريق الأول والذي أطلق عليه Wheat Committee مهمة تحسين عملية وضع المعايير ، ونتيجة لتقريرها فقد تشكل مجلس معايير المحاسبة المالية FASB . أما فريق الدراسة الثاني المعروف بمصطلح Trueblood Committee فقد أنيط به تطوير أهداف الكشوف المالية ، أي مهمة تحديد ما يأتي (البقاوي، ٢٣٩:٢٠٠٩) :-

١- من هي الجهات التي تحتاج إلى الكشوف المالية ؟

٢- ما هي المعلومات التي تحتاج إليها تلك الجهات ؟

٣- ما هو ذلك المقدار من المعلومات التي هناك حاجة لها بحيث يمكن توفيرها من خلال المحاسبة ؟.

إذن إن عملية تحديد أهداف الإبلاغ المالي تعد أمراً ليس باليسير وذلك لتعدد الجهات المرتبطة بالوحدة الاقتصادية، وان كل جهة تحتاج لمعلومات معينة تختلف عن نوعية المعلومات التي تحتاج إليها الجهات الأخرى ، لذلك فان تحديد أهداف الإبلاغ المالي يفترض ان توجه نحو تلبية متطلبات تلك الجهات، وعليه فقد بذلت جهوداً حثيثة من قبل العديد من الجهات بخصوص تحديد أهداف الإبلاغ المالي، وان ابرز هذه المحاولات هي محاولة FASB بهذا الصدد حيث اصدر بيانين بذلك ، الأول عام ١٩٧٨ الذي يتعلق بالأهداف في منشآت الأعمال ، أما البيان الثاني فصدر في عام ١٩٨٠ الذي يتعلق بالوحدات الاقتصادية غير الهادفة للربح وان أهم ما جاء في البيان الأول من أهداف للإبلاغ المالي ما يأتي (Henderikson&Brada, 1992:127) :-



التطورات البيئية المعاصرة وانعكاساتها على نظام الإبلاغ المالي

- ١- يجب إن يقدم الإبلاغ المالي معلومات مفيدة لكل من المستثمرين والدائنين (الحاليين والمحتملين) ومستخدمين آخرين في صنع قرارات استثمار وانتمان عقلانية وقرارات مشابهة أخرى، وإن هذه المعلومات ينبغي إن تكون قابلة للإدراك من قبل أولئك الذين يتمتعون بفهم معقول للأنشطة التجارية والاقتصادية ولديهم الرغبة في دراسة المعلومات بجهد معقول.
 - ٢- يجب إن يقدم الإبلاغ المالي المعلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين (الحاليين والمحتملين) ومستخدمين آخرين في تقدير حجم وتوقيت ودرجة عدم التأكد المحيطة بالمتحصلات النقدية المتوقعة من التوزيعات والفوائد ، وكذلك تلك التي تنشأ من بيع الاستثمارات واسترداد أو استحقاق القروض . وإذا كانت التدفقات النقدية للمستثمرين والدائنين ذات علاقة بالتدفقات النقدية للوحدة الاقتصادية فيجب على الإبلاغ المالي عندها إن يقدم معلومات تساعد كل من المستثمرين والدائنين وآخرين في تقدير حجم وتوقيت ودرجة عدم التأكد المحيطة بصافي التدفقات النقدية المتوقعة للوحدة الاقتصادية.
 - ٣- يجب أن يقدم الإبلاغ المالي معلومات عن الموارد الاقتصادية للوحدة الاقتصادية والادعاءات والمطالب في هذه الموارد، وعن آثار المعاملات والأحداث والظروف التي تؤدي إلى تغير هذه الموارد والادعاءات فيها. كما يؤكد Kieso وآخرون على انه يمكن تلخيص أهم أهداف الإبلاغ المالي بشكل عام بتوفير معلومات مفيدة لاتخاذ قرارات اقتصادية تتعلق بالاستثمار والانتمان وتقدير التدفقات النقدية المحتملة (المستقبلية) ، إضافة لتوفير المعلومات المتعلقة بموارد الوحدة الاقتصادية والتزاماتها وتغطيتها والتغيرات التي تطرأ عليها. (Kieso&Others, 2010:6) .
- ولكن على الرغم من الجهود المبذولة سواء من قبل الكتاب أو من قبل الجهات المهنية فلا تزال أهداف الإبلاغ المالي تثير الجدل وذلك لتشابك مصالح العديد من الجهات ذات العلاقة بالإبلاغ كما أوضحنا ، وإن الإبلاغ المالي لا يقتصر فقط على الاتجاه نحو الخارج بل يتجه للداخل أيضا، ولا يهمل المعايير التي تصدرها الجهات المهنية المنظمة لمهنة المحاسبة . وعلى أساس ذلك فإن العديد من الباحثين قد أوصوا ببعض النقاط عند تناول العوامل الداخلية والخارجية المؤثرة في الإبلاغ المالي والتي لخصها أفریطس بما يأتي (أفریطس، ٢٠٠٢:٣) :-
- ١- صعوبة حصر جميع العوامل المؤثرة في أنموذج الإبلاغ المالي بدولة محددة.
 - ٢- عدم إمكانية تعميم درجة تأثير عامل مستقل أو مجموعة من العوامل لان العوامل المختلفة تؤثر بدرجات متفاوتة في صياغة أنموذج الإبلاغ .
 - ٣- إن العوامل البيئية غير مستقلة ، بمعنى إن هذه العوامل تؤثر وتتأثر ببعضها البعض.
- يلاحظ مما سبق إن حصر وتحديد أهداف الإبلاغ المالي بدقة مسالة في غاية الصعوبة لكون الإبلاغ المالي تتداخل فيه العديد من العوامل المالية وغير المالية والاقتصادية والاجتماعية بالإضافة إلى ثقافة المجتمع والنظام السياسي للدولة. ولكن مع ذلك لا بأس من وجود هدفاً عاماً للإبلاغ المالي ويتفرع هذا الهدف العام إلى أهداف فرعية كُـل حسب حاجته من قبل المستخدمين. وعلى ذلك فقد خُـلص "العاني" إلى مجموعة من النتائج عند تناوله موضوع أهداف الإبلاغ المالي يمكن تلخيصها بما يأتي (المعيني، ٢٠٠٤:٦٣) :-



التطورات البيئية المعاصرة وانعكاساتها على نظام الإبلاغ المالي

- ١- لامناس من وجود هدف عام لكل نظام للإبلاغ المالي يعكس حاجات المستخدمين التي تمثل المحك الأساسي في صياغة الهدف والطموح المنشور لكل من له علاقة باعداد وتوفير المعلومات.
 - ٢- ليس كافياً إن يكون لنظام الإبلاغ المالي هدف عام حيث إن الأهداف الخاصة تجسّد بشكل لا يقبل الجدل مدى علاقة هذا النظام بأفراد المجتمع، حين يترجم نظام الإبلاغ المالي حاجات المستخدمين إلى أهداف ممكنة التحقيق فإنه يرتبط بعلاقة إيجابية معهم، وبذلك فإنه يقترب كثيراً من إن يصبح نظاماً حقيقياً وليس تجريدياً مبني على التخيلات والتصورات.
 - ٣- في الأساس إن أهداف الإبلاغ المالي مختلفة، فهناك تباين بين الأهداف الخاصة لكل نظام إبلاغ وفي كل دولة. ويعزى ذلك لاختلاف حاجات المستخدمين بسبب اختلاف قيمهم والعوامل الثقافية الأخرى المسؤولة عن تحديد تلك الحاجات .
 - ٤- لا يمكن إن نعزو اختلاف أهداف نظم الإبلاغ المالي إلى عناصر محاسبية فقط، فهناك دوراً للضغوط القانونية والاجتماعية والسياسية والدينية والمؤسسية والتنظيمية وما إلى ذلك في بلورة أهداف نظام الإبلاغ المالي.
- وبالتالي فإنه مهما حاولنا إن نجعل الأهداف تجريدية فإننا سنفشل بذلك حتماً ، فالاهداف ترتبط بحاجات المستخدمين والتي ترتبط بدورها بالعناصر الثقافية المميزة لكل مجتمع من المجتمعات . وان الحالة المعيارية تظهر عند محاولة النظام الاجتماعي بلوغ عناصره الثقافية الخاصة فقط وليس العناصر الثقافية عبر دول مختلفة.

٣-٢ أثر التطورات البيئية على نظام الإبلاغ المالي :

إن الإبلاغ المالي (التقليدي) قد تعرض إلى انتقادات واسعة تتمثل في انه يستند على مدخل القيمة، والانتقاد الآخر هو اهتمامه بالأحداث التاريخية على حساب أهمية المعلومات المتعلقة بالمستقبل وتوقع الأحداث المستقبلية ، وكذلك إن الإبلاغ المالي التقليدي لا يفصح عن المعلومات غير المالية ، والانتقاد الأهم هو عدم الإفصاح عن الأصول غير الملموسة .

وهذه جميعها تمثل نقاط ضعف لا تتماشى والتطورات البيئية المحيطة بالوحدة الاقتصادية، حيث انه في نهاية القرن الماضي وكنتيجة للتطور العلمي الهائل والتراكم المعرفي ظهرت مفاهيم مصاحبة لهذا التطور ،منها عصر المعلومات والاقتصاد الجديد واقتصاد المعلومات وراس المال البشري وراس المال الفكري والمعلوماتية وتكنولوجيا المعلومات والتكنولوجيا الرقمية والتجارة الالكترونية ومفاهيم أخرى، وان جميع هذه المفاهيم تمثل انعكاساً للتطورات الدراماتيكية التي شهدها العالم من ثورة بالتكنولوجيا والمعلومات .

وتمثل المعرفة Knowledge محور ذلك كله حيث أصبحت المعرفة بمثابة السلعة ولكنها تختلف عن السلعة المادية على الرغم من انها صار لها سعراً ويتم تداولها بين الأشخاص والشركات وتؤثر تأثيراً كبيراً على إنتاجية عوامل الإنتاج ، وان هذا التطور العلمي والاختراعات والتوسع في استخدام تقنية المعلومات قد ساهم إلى حد كبير بتلاشي الحدود بين الدول ، مما فسح المجال واسعاً على عملية التبادل التجاري للسلع والخدمات بطريقة أكثر سرعة وفاعلية من الطرائق التقليدية الأخرى والمتعارف عليها سابقاً بين الشركات .



التطورات البيئية المعاصرة وانعكاساتها على نظام الإبلاغ المالي

نتيجة لذلك فقد تراجعت الأهمية النسبية لعوامل الإنتاج التقليدية المعتمدة على ما يسمى بأدبيات الإدارة "بنموذج راس المال التكنولوجي المتماثل في إطار الميزة (أو الفائدة) النسبية Comparative Advantage وذلك لصالح عوامل الإنتاج المعرفية المعتمدة على نموذج اقتصاديات النطاق Economic of Scope الذي يتعامل مع المنتجات المتنوعة للغاية ذات المحتوى التكنولوجي غير المتماثل، وبالتالي ظهر ما يسمى باقتصاد المعرفة Knowledge Economy والذي يركز مفهومه على إن راس المال المعرفي أو الفكري في حقيقة الأمر هو أكثر أهمية من راس المال المادي وإن الجزء الأعظم من القيمة المضافة يعتمد على المعرفة، ويفهم اقتصاد المعرفة على أنه تغيير أو نشوء أو بزوغ مجموعة من الأنشطة الاقتصادية والتراكيب أو الأبنية والنظم والآليات التي تعظم دور المعرفة اكتساباً واستيعاباً وتوليداً وإنتاجاً وتوظيفاً عبر كافة الأنشطة الاقتصادية والتكنولوجية والصناعية والعسكرية والسياسية والاجتماعية (الزيات، ٢٠٠٣: ١١).

إن المعرفة هي أساس الاقتصاد المعرفي، وفي العقدين الأخيرين من القرن الماضي أصبحت تشكل المساحة الأكبر والرقم الأهم في معادلة الاقتصاد بشكل عام وتستخدم في خلق الثروة وتحويل الموارد المتاحة إلى سلع وخدمات، وقد صاحب ذلك في إن تكون دورة حياة الإنتاج ودورة حياة المنتج قصيرة ومرتبطة بشكل عام ارتباطاً وثيقاً بالبيئة المحيطة الحديثة وقد توسعت أعمال الشركات وتغلقت الاندماجات بين الشركات على الحدود الجغرافية، بحيث أصبحت الاندماجات لا تحدها الحدود الجغرافية، وقد صاحب ذلك ظهور الاتفاقيات والمعاهدات الدولية التي تسعى لتحرير التجارة العالمية. وعليه فقد أصبح العالم يمثل سوقاً واسعاً ومنتشراً في بقاع الأرض ومتاحاً للجميع ويتأثر بمتغيرات هذا السوق الواسع كل من المنتجين والمستهلكين على حدٍ سواء، وعلى ذلك فقد أصبحت المنافسة تتسم بالشراسة، وإن معظم الشركات المتوسطة والصغيرة التي لم تدخل لتكتل معين عرضة لفقدان حصتها في السوق، أما الشركات الأخرى فقد سعت إلى تشكيل كتلات اقتصادية عملاقة ليساعدها ذلك في امتلاك الحصة الأكبر والأهم في السوق. وقد حدد Grant مجموعة من الخصائص التي يمتلكها الاقتصاد المعرفي حيث يمكن تلخيصها بالاتي

-: (Grant, 1996: 109-122)

- ١- إن العامل الرئيس في الإنتاج هو المعرفة بخلاف الاقتصاد التقليدي، سواء الزراعي الذي تعد الأرض هي العامل الرئيس، أو الصناعي الذي يعد راس المال هو العامل الرئيس.
- ٢- الاهتمام بالأمور غير الملموسة بدلاً من الأمور الملموسة، مثل الأفكار والعلاقات التجارية وبراءة الاختراع، أي إن التركيز يكون على الخدمات أكثر منه على السلع والأصول المادية.
- ٣- نظراً لتطور وسائل الاتصال الحديثة فإن عصر المعلومات يتصف (بالشبيكية)، وذلك من خلال الأقمار الاصطناعية والشبكة العالمية للمعلومات internet حيث أصبح بإمكان الوحدة الاقتصادية إن تتشارك مع الوحدات الأخرى المنتشرة في جميع أنحاء العالم بالمعلومات وبالتعاملات التجارية والمالية وغيرها.
- ٤- يتصف الاقتصاد المعرفي بأنه رقمي، مما يؤثر بشكل كبير في سعة وخرن ونقل ومعالجة البيانات والمعلومات.
- ٥- إن الاقتصاد المعرفي أو عصر المعلومات بشكل عام يوصف بأنه عصر افتراضياً أو أنه أصبح عملاً افتراضياً Virtual Work بشكل واقعي وحقيقي، وانحسار قيود الزمان والمكان وانخفاض الكلفة في ظل التطورات التكنولوجية الحديثة.
- ٦- انتشار التسوق الإلكتروني، الذي لم يكن معروفاً من قبل والذي يتميز بسرعة تدفق المعلومات عن المنتجات وأسعارها.



التطورات البيئية المعاصرة وانعكاساتها على نظام الإبلاغ المالي

مما تقدم يصبح من الطبيعي إن ينعكس ذلك على المحاسبة كعلم اجتماعي وثيق الصلة بالتطورات البيئية المحيطة، ذلك إن الازدهار الاقتصادي وكما يؤكد Lev&et.al. بعد الحرب العالمية الثانية قد خلق (سوقاً بائعاً) في معظم البلدان المتطورة ، وبالتالي فإن طرائق الإبلاغ المالي قد ركزت على الكلفة لتقديم صورة ملائمة لأداء المشروع، ولكن تحولت تدريجياً التجارة العالمية باتجاه أسواق المشتري وان مثل هذه الأسواق لا تستوعب جميع البضاعة المنتجة، مما يعني زيادة الحاجة إلى سرعة الابتكار وتقليل دورة حياة المنتج .

وبناء على ذلك فقد اضحى التمايز والابتكار يمثلان جزءاً لا يتجزأ من قدرات وأصول الوحدة الاقتصادية ، وان البحث والتطوير والقدرة على التكوين والعلاقة التجارية وبراءة الاختراع وحق التأليف ، كل ذلك يُعد أساسياً للحصول على ميزة تنافسية ، وهذا يعني إن طرائق الإبلاغ المالي التي ركزت على الكلفة لا يمكن إن توفر معلومات ملائمة عن أداء الوحدة الاقتصادية (lev,et.al.,2005:42). لذلك يتحتم على نظام الإبلاغ المالي إن يرتب أوراقه في مواجهة هذه المتطلبات الجديدة من المعلومات التي يحتاج إليها متخذي القرارات والمتمثلين بالشركات الكبرى لإغراض الاندماج والدخول في الأسواق الجديدة، حيث إن المتغيرات الجديدة قد زادت من حجم التحديات التي يواجهها نظام الإبلاغ المالي ، وحاجة ماسة لإيجاد نظام للإبلاغ يواكب هذه التطورات ويقدم المعلومات للجميع بصرف النظر عن الحدود الجغرافية ويتناغم مع التطورات الاقتصادية والتكنولوجية ، وان هذه الظروف المعقدة والمتسارعة هي التي كانت الباعث الرئيس في نشوء وإقرار الاتفاقية العامة للتجارة والتعريفات GATT في سنة ١٩٩٤ وذلك بعد مفاوضات طويلة بين حكومات الدول ذات العلاقة .

وفي مطلع سنة ١٩٩٥ تم تحويل اتفاقية GATT إلى اتفاقية منظمة التجارة العالمية (World WTO)

(Trade Organization) ويمثل إنشاء هذه المنظمة الحدث الأبرز في الاقتصاد العالمي حيث كبر حجم التبادل والمعاملات وزادت الاندماجات بين الشركات عبر الحدود، وفي ظل هذه الظروف التي تعد تحدياً للمحاسبة بشكل عام ولنظام الإبلاغ المالي بشكل خاص ينبغي على المحاسبين إن يطوروا من قابلياتهم لتتلائم والوضع الجديد من خلال تهينة نوعية جديدة من المعلومات التي تواكب التطورات الجديدة في مجال اتخاذ القرارات وغيرها. بسلام آخر فالمنطق يحتم أن تكون هناك استجابة وتفاعل من قبل المحاسبين على هذه التطورات الجديدة ، وعلى أساس ذلك فإن لجنة الخبراء في معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي (International Standards of Accounting and Reporting (ISAR) قامت بتنظيم ندوة في سنة ١٩٩٦ لمناقشة إزالة الحواجز والعقبات التي تواجه تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمحلية ، حيث يمثل هذا التطبيق انعكاساً لعوامل تطبيق تحرير التجارة الدولية في مجال الخدمات بشكل عام والمحاسبة بشكل خاص ، كما ناقشت الندوة في الوقت نفسه المعوقات والحواجز التي ينبغي التغلب عليها لمواجهة الجهود التي تعرقل جهود مجلس معايير المحاسبة الدولية في تحقيق التوافق الدولي في مهنة المحاسبة .

وعلى الرغم من إن اتفاقية التجارة الدولية في مجال الخدمات (General Agreement GATS

On The Trade In Service) لن تغير من المحاسبة كعلم يعتمد النظم المحاسبية باختلاف أنواعها واتجاهاتها أو عناصر النظام المحاسبي أو مقوماته ، إلا إن تطبيق اتفاق المنظمة العالمية للتجارة سوف يجعل العالم سوقاً اقتصادية واحدة، الأمر الذي سيزيد من حدة المنافسة بين الشركات المحلية والعالمية ، إضافة للغزو الاقتصادي للدول الأقل نمواً وتقدماً، مما سيلقي على المحاسبة عبئاً ثقيلاً وهذا ما دفع فريق العمل المنبثق عن WTO على إن يضع الأولوية الاهتمام بقطاع المحاسبة مما يتطلب ضرورة تطوير أنظمتها وإجراءاتها لتساير تلك التطورات المتلاحقة في عالم تسوده التكتلات الاقتصادية الضخمة وتكنولوجيا التطبيقات المتقدمة المبنية على استخدام الحاسبات الالكترونية ونظم المحاكاة الحديثة (المحمود، ١٩٣:٢٠٠٤).

ولذلك يمكن إبراز أهم انعكاسات التطورات المعرفية على نظام الإبلاغ المالي بما يأتي :-



٢-٣-١ نشر المعلومات المالية إلكترونياً :

لقد استطاعت الوحدات الاقتصادية من خلال التطورات المعرفية والتكنولوجية من نشر معلوماتها المالية وغير المالية والتنبؤات المستقبلية عبر إنشاء مواقع لها على الشبكة العالمية للمعلومات ، وهي بذلك قد استفادت من سرعة انتشار إعلاناتها وإنشاء علاقات مع زبائنها ومورديها بكلفة أقل وبكفاءة أكبر، وكذلك الوصول إلى المعلومات المطلوبة من قبل المستفيدين بسرعة أكبر من النشر التقليدي . هذا وقد أحدثت الشبكة العالمية للمعلومات *internet* ثورة تسويقية، حيث قدمت طريقة مبتكرة للاتصال المباشر مع الزبائن وبيعهم المنتجات أو الخدمات حول العالم . وبالتأكيد فإن طبيعة الإنتاج والزبون تمثلان القاعدة التي ستؤثر في تنفيذ التسويق الإلكتروني *e-Marketing* عبر الشبكة العالمية (Poon&Li,2003:1) أما ما يتعلق بالحد الأدنى من المعلومات التي يستوجب نشرها على مواقع الشبكة العالمية فهي كما يأتي :

(Fitzsimons,2000:60)

- ١- بيانات ومعلومات مالية ،مثل التقارير المالية السنوية وربح السنوية والنسب المالية وموقف المخزون وتقرير المدقق وبيانات مقارنة مع المنافسين.
- ٢- بيانات ومعلومات وصفية وغير مالية مثل وصف المنتجات والخدمات التي تقدمها الوحدة الاقتصادية وعدد العاملين بها وتشكيل مجلس الإدارة ووسائل الاتصال بها .
- ٣- أدوات على الموقع تتيح للمستخدم إجراءات معينة مع الوحدة الاقتصادية صاحبة الموقع مثل خدمات التجارة الإلكترونية.

ومما تجدر الإشارة إليه إن الوحدات الاقتصادية الكبيرة تتجه لنشر بياناتها المالية من خلال موقعها على الشبكة العالمية أكثر من الوحدات الاقتصادية الصغيرة ، لأن مثل هذه الإجراءات تتطلب إمكانات مادية وبشرية قد لا تمتلكها الوحدات الصغيرة ، حيث إن هذه الأمور تتناسب وسياسات الوحدات الاقتصادية الكبيرة ذلك إن المنفعة تتجاوز كلفة إنشاء مثل هذه المواقع . والكلام ينطبق أيضا على محتوى التقارير المالية المنشورة خلال الموقع الإلكتروني حيث أنه كلما كبر حجم الوحدة الاقتصادية كلما كانت التقارير المنشورة تحتوي على معلومات أكثر تفصيلا والعكس صحيح . علاوة على ذلك فلقد أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC مشروعاً بحثياً بشأن نشر نتائج الأعمال على الشبكة العالمية يتلخص بالاتي (IASC,1999)

- أ- مقدمة تحتوي على النمو الكبير للمواقع الإلكترونية للشركات المساهمة على الشبكة العالمية في ظل تحرير التجارة .
 - ب- الفرص الحالية والمستقبلية المتعلقة باستخدام الإبلاغ المالي الإلكتروني .
 - ج- أمثلة وتقرير كامل لموقف الإبلاغ المالي الحالي على الشبكة العالمية وعلى المستوى الدولي ، وذلك من خلال دراسة شملت أكثر من ٦٦٠ شركة مساهمة في ٢٢ دولة ، ومناقشة لبيانات الإبلاغ المالي الإلكتروني طبقاً لمتطلبات العرض التي تطلبها بعض الدول .
 - د- الاعتبارات العامة الواجب أخذها بالحسبان عند وضع معايير محاسبة دولية من حيث الشكل والموضوع من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية لتنظيم استخدام المواقع الإلكترونية للتقرير المالي .
- تعد هذه النقاط الإطار العام للإبلاغ الإلكتروني وصادرا من جهة مهنية متخصصة عالمية ، ولكن تترك التفاصيل للوحدات الاقتصادية في إن تختار الطريقة التي تناسبها حسب ما تمليه عليها الظروف الاقتصادية والاجتماعية والقانونية في البلد الذي تعمل فيه ، وبالتالي فقد بذل العديد من الباحثين جهودا حثيثة لتحديد الأمور الواجب إتباعها عند نشر التقارير المالية الكترونيا ، وفي هذا الصدد قدمت دراسة من قبل Lymer وآخرون في سنة ١٩٩٩ أكدت على بعض العوامل الواجب توافرها وتنفيذ من قبل الوحدة الاقتصادية عند نشر قوائمها المالية على الشبكة العالمية ومن أهمها ما يأتي (Lymer,et.al.,1999:62-65) :-
- أ- يفترض عدم وجود تضارب بين محتويات التقارير المالية المنشورة على الشبكة العالمية مع محتويات التقارير المالية وفقا للطريقة التقليدية المتعارف عليها والتي عادةً ما تنشر في الصحف.
 - ب- أن يتم تجهيز الجزء الذي سيعرض من خلاله التقارير المالية من موقع الوحدة الاقتصادية بصورة يسهل معها للمستخدمين الوصول إليه ويكون خاضعا للرقابة والمتابعة .



التطورات البيئية المعاصرة وانعكاساتها على نظام الإبلاغ المالي

ج- عندما تعتمد الوحدة الاقتصادية إلى نشر تقارير مالية تفصيلية على موقعها الإلكتروني وأكثر تفصيلاً مما موجود في تقاريرها المالية التقليدية المنشورة بالصحف عندئذ يجب إن توضح إن البيانات المنشورة بالطريقتين متطابقة ولكن التقرير على الموقع الإلكتروني أكثر تفصيلاً .
د- يجب إن يكون مكان نشر التقارير المالية في مكان ثابت من موقع الوحدة الاقتصادية الإلكتروني ليسهل على المستخدمين الرجوع إليه من حين لآخر .

وفي شهر كانون الثاني من سنة ٢٠٠٠ اصدر مجلس معايير المحاسبة المالية FASB مشروعاً بحثياً يتعلق بالنشر الإلكتروني لمعلومات نتائج الأعمال تضمن الممارسات الجارية للشبكة العالمية في مجال التوزيع الإلكتروني للمعلومات ومحتويات المواقع الحالية بشأن الإبلاغ المالي للشركات الأميركية أو غير الأميركية ، وتوفير المعلومات لفئات الدائنين والمستثمرين المتخصصين وغير المتخصصين وغيرها من المعلومات .
إن هذا الاهتمام بالإبلاغ المالي باستخدام الشبكة العالمية للمعلومات يحقق للشركات المستخدمة هذا النوع من الإبلاغ المزايا الآتية (Salehi&Others,2010:149) :-

أ- **الوصول Access** : إن استخدام الشبكة العالمية يتيح لمستخدمي المعلومات المحاسبية الوصول غير المحدود والواضح للمعلومات المالية .

ب- **الفورية Immediacy** : إن مستخدمي المعلومات المحاسبية هم باحثون باستمرار عن المعلومات ، وهذا ممكن من خلال الإبلاغ المالي الإلكتروني IFR .

ج- **الوفرة (أو الإثراء) Richness** : إن المستخدمين يبحثون عن المحتوى الكامل لوسائل الإعلام على شبكة المواقع العالمية .

د- **الاتصال Connectivity** : إن المستخدمين يبحثون عن المعلومات المحاسبية ذات العلاقة بأماكن جغرافية مختلفة ويحتاجون للاتصال غير الناطق .

هـ- **التفاعل Interactivity** : إن مستخدمي المعلومات المحاسبية يريدون إن يستخدموا النموذج المحاسبي لفائدتهم الشخصية **Personal Internet** .

و- **فيما يتعلق بالفورية Immediacy** فقد أشار Beattie إلى انه منذ القِدم والإبلاغ المالي الخارجي ذو طبيعة دورية وعلى طول الوقت انتقدت هذه الطريقة في الإبلاغ المالي ، في حين إن الاتصال عن طريق الشبكة العالمية يوفر الإمكانيات في الإبلاغ الفوري .

واستخدمت الشركات كذلك مقاطع الفيديو **Video Clips** لكي تبرز وتوضح انجازاتها وأنشطتها الاقتصادية والمالية ، وتعتقد معظم الشركات إن مثل هذه الوسيلة تعد الأنجع لأنها ستجعل مستخدم المعلومات يثق أكثر بالوحدة الاقتصادية وقد ثبت ذلك في العديد من الدراسات .



٢-٣-٢ المحاسبون Accountants

إن الانعكاس الأخر على عناصر الإبلاغ المالي سيكون على المحاسبين ،حيث إن هذه التطورات المتسارعة في البيئة المحيطة تتطلب من المحاسبين أن يكونوا على قدر المسؤولية في تطوير مهاراتهم وقدراتهم في تحويل البيانات المالية وغير المالية إلى معلومات مفيدة لمستخدميها لغرض اتخاذ القرارات المختلفة من الطبيعي أن لا يتم ذلك الا بعد امتلاك المحاسب المؤهلات التي تؤهله من الدخول في تطبيقات تكنولوجيا المعلومات وإجراءات التجارة الالكترونية وغيرها من المؤهلات التي لم تكن ضرورية سابقاً .

يتضح مما سبق إن كفاءة المحاسبين لها الأهمية القصوى في التأثير على جودة الإبلاغ المالي وفاعليته ،وان كفاءة المحاسبين لا يمكن إن تتحقق إلا بعد إن يتم تأهيلهم تأهيلاً علمياً ومهنياً ، ولذلك فقد تنبّهت المنظمات المهنية والكتاب والحكومات لأهمية التأهيل المحاسبي وكذلك التحليل والتعليق المحاسبي Critiquing Accounting في الدراسات المحاسبية وذلك من خلال ورقتين بحثيتين :

الأولى قدمت من قبل جمعية المحاسبة الاميريكية AAA في سنة ١٩٨٦ حول التعليم المحاسبي ،حيث قامت AAA بإنشاء هيئة تغيير التعليم المحاسبي AECC وجعل أهم أولويات هذه الهيئة تطوير التعليم المحاسبي لمواجهة احتياجات القرن الواحد والعشرون .

والثانية قدمت من قبل شركة Arthur Anderson وذلك في سنة ١٩٨٩ والورقتان أكدتا انه بدون تغييرات كبيرة ومهمة في التعليم المحاسبي فان محاسبى المستقبل سوف لا يتمكنوا من تلبية الاحتياجات الناشئة جرّاء الأعمال التي تزداد تعقيدا يوماً بعد آخر (Ainsworth,2001:279) .

ومن الخطوات الجديرة بالذكر في هذا الصدد هي تقديم لجنة التعليم التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC's Education Committee وذلك في عام ١٩٩٤ إرشادات بخصوص التأهيل المطلوب للمحاسبين وقيام منظمة الأمم المتحدة في عام ١٩٩٩ بوضع منهاج دولي لمتطلبات التأهيل المحاسبي والذي اقره مؤتمرها للتجارة والتنمية UNCTAD ، كما وقامت العديد من الجامعات في دول العالم بتطوير التعليم المحاسبي لديها وتضمين مناهج بالموضوعات ذات العلاقة بتكنولوجيا المعلومات والاتصالات (زويلف،٢٣٢:٢٠٠٨). ومن الخطوات الأكثر أهمية في هذا الصدد هو إن كل من Albercht & Sack قاما في سنة ٢٠٠٠ وذلك برعاية كل من AAA & IMA وخمس شركات كبرى من CPA قد أشارت هذه الدراسة إلى إن التغييرات التي طرأت على التعليم المحاسبي خلال السنوات السابقة لم تكن منتشرة Pervasive أو موضوعية Substantive بشكلٍ كافٍ .

وقد أشارت هذه الدراسة أيضاً إلى إن التغييرات المهمة في التعليم المحاسبي ينبغي إن يحدث وبشكل سريع وفوري وبخلاف ذلك فان بقاء المحاسبة على قيد الحياة survive سيكون أمراً مشكوكاً فيه .وفي هذا السياق أيضاً فقد وضع Scott في سنة ٢٠٠١ إطاراً مفاهيمياً حدّد من خلاله أهمية الوظائف العامة والمهارات ، لكنه أكد إن هذه المهارات (التي تتضمن طريقة التفكير وخرائط التشخيص والمهارات الخاصة) غير كافية للحصول على الأداء المهني الفعال ،حيث أكد انه في القدر نفسه من الأهمية إن يمتلك المحاسب ما يأتي (Wells,et.al.,2009:4) :

- أ- مستوى عالٍ من الذكاء الاجتماعي المؤثر والشخصية المميزة.
- ب- طريقة فورية بالتفكير ، والقدرة على "قراءة" واستشراف مايجري مع كل حالة جديدة أو طارئة .
- ج- المقدرة على تتبع العمليات وبشكلٍ حاذق Deftly وتقييم النتائج المترتبة على مسارات بديلة للنشاط .
- د- مجموعة من "الخرائط الوصفية Diagnostic Maps" التي طوّرت من خلال حلول تطبيقات المشاكل السابقة .

وقد لخص مؤتمر الأمم المتحدة حول التجارة والتطوير الذي عقد في صيف ٢٠٠٣ أهم المتطلبات العلمية التي يفترض إن يلم بها المحاسب بما يأتي (الامم المتحدة،٢٠،٢٠٠٣) :

- ١- التعرف على الأنواع المختلفة لنظم المعلومات وعلاقتها بنظم المعلومات المحاسبية .
- ٢- التعرف على مفهوم تقنية المعلومات وما هو مجال عمل المتخصصين في تقنية المعلومات



التطورات البيئية المعاصرة وانعكاساتها على نظام الإبلاغ المالي

- ٣- معرفة نقاط الالتقاء بين عمل المحاسب والمجالات الوظيفية لتقنية المعلومات وكيف تستطيع تقنيات المعلومات مساعدة المحاسبين لأداء أعمالهم .
- ٤- فهم كيفية العمل مع نظم المعلومات المتكاملة وفهم دورهم في عمليات اتخاذ القرارات وتحديد علاقاتهم بالوحدة الاقتصادية .
- ٥- فهم كيفية إجراء الرقابة الإدارية في نظم معالجة البيانات .
- ٦- وصف وتطبيق الأدوات والتقنيات الرئيسية لتحليل النظم وتصميمها وتطويرها .
- ٧- القدرة على تقييم كفاءة أداء نظم المعلومات .
- ٨- وصف نظام الحماية المتعلقة بالمعلومات والتطبيقات وتحديد الكلف الخاصة بها .
- ٩- مناقشة الإجراءات المتعلقة بصيانة النظم التي تؤدي إلى إن تكون دقيقة وجاهزة .
- ١٠- فهم وإدراك أهمية التجارة الالكترونية في بيئة الأعمال الحديثة وكيفية عملها وما هي تكاليفها وأي تغييرات يمكن إن تحدثها في الوحدة الاقتصادية.

النتائج والتوصيات :

- ١- مما تقدم فإن الباحث قد توصل إلى جملة من النتائج التي يمكن تلخيصها بالاتي :
 - ١- يثير موضوع الإبلاغ المالي جدلاً واسعاً بين الباحثين حول مفهومه ، فهناك من ينظر إليه على انه عملية تقديم المعلومات ذات الغرض العام إلى جهات خارجية،ومن ينظر إليه على انه وسيلة لتقدير درجة عدم التأكد والمساعدة في اتخاذ القرارات الاستثمارية . ونظرة اخرى تنظر إليه من زاوية انه نظام تتفاعل عنده عناصر عدة والتي تعمل معاً بهدف المساعدة في اتخاذ القرارات المناسبة .
 - ٢- إن الإبلاغ المالي هو عملية اوسع من الإفصاح حيث تقع عليه المسؤولية الأهم في توفير المعلومات الملائمة لنماذج القرارات المطلوب اتخاذها ، وعليه يفترض إن يكون هناك توافقاً كبيراً بين نماذج القرارات المستخدمة وبين المعلومات المطلوبة ، ولهذا السبب فإن نظام الإبلاغ المالي يتضمن مجموعة عناصر محاسبية وغير محاسبية كالمعلومات وقنوات توزيع المعلومات ومصدر المعلومات وثقافة الوحدة وبيئتها، وأساليب العمل فيها والممارسات والمعايير المحاسبية وتنظيم مهنة المحاسبة واسواق راس المال وغيرها من العناصر،وعليه فإن مفهوم الإبلاغ المالي اوسع وأشمل من مفهوم الإفصاح لاحتوائه على العديد من العناصر التي تدخل في (صناعة) المعلومات .
 - ٣- يتعرض نظام الإبلاغ المالي في كثير من الاحيان لانتقادات عدة من قبل الجهات ذات العلاقة بالمعلومات المالية التي تخص الوحدة الاقتصادية وخاصة إذا ما عرفنا إن الكشوف المالية تعكس نتائج وتشابك وتداخل مصالح جهات عديدة بدءاً من الوحدة الاقتصادية والمستخدمين بانواعهم ، إضافة إلى المعايير التي تحكم طريقة اعداد هذه الكشوف المالية .
 - ٤- إن عملية تحديد أهداف الإبلاغ المالي تعد امراً ليس باليسير وذلك لكون الإبلاغ المالي تتداخل فيه العديد من العوامل المالية وغير المالية ، والعوامل الاقتصادية والاجتماعية ، إضافة إلى ثقافة المجتمع والنظام السياسي للدولة . ولكن مع ذلك لا باس من وضع هدفاً عاماً للإبلاغ المالي بحيث يتفرع من هذا الهدف العام اهداق فرعية كل حسب حاجته من قبل المستخدمين .



التطورات البيئية المعاصرة وانعكاساتها على نظام الإبلاغ المالي

٥- لقد كان للتطورات الاقتصادية المحيطة وتسيّد الاقتصاد المعرفي انعكاسات مهمة وخطيرة على نظام الإبلاغ المالي، من أهمها الاتجاه نحو نشر المعلومات المالية إلكترونياً ، والانعكاس الآخر كان على المحاسبين ، ذلك إن التطورات المتسارعة في البيئة المحيطة تتطلب من المحاسبين إن يكونوا على قدر المسؤولية في تطوير مهاراتهم وقدراتهم في توفير المعلومات المالية منها أو غير المالية إلى متخذي القرارات بأنواعها ،ومن الطبيعي إن لا يتم ذلك إلا بعد امتلاك المحاسب المؤهلات التي تؤهله إلى من الدخول في تطبيقات تكنولوجيا المعلومات وإجراءات التجارة الإلكترونية وغيرها من المؤهلات التي لم تكن ضرورية سابقاً.

٦- إن طرائق الإبلاغ المالي التي ركزت على الكلفة لا يمكن إن توفر معلومات ملائمة عن أداء الوحدة الاقتصادية، وبالتالي يتوجب على القائمين على نظام الإبلاغ المالي إن يرتّبوا أوراقهم لمواجهة هذه المتطلبات الجديدة من المعلومات التي يحتاج إليها متخذو القرارات مثل الشركات الكبرى لأغراض الاندماج أو الدخول لأسواق جديدة ، ذلك إن هذه المتغيرات الجديدة قد زادت من حجم التحديات التي يواجهها نظام الإبلاغ المالي .

وبناءً على ما تقدم يوصي الباحث بضرورة تطوير المناهج الدراسية الخاصة بمهنة المحاسبة بحيث تركز على اكتساب المعرفة التي تتعلق بالتدريب على تقنية المعلومات والنشر الإلكتروني . لتلائم ومتطلبات الاقتصاد الحديث القائم على المعرفة بحيث يتطور نظام الإبلاغ المالي ليستطيع توفير المعلومات الضرورية في هذه المرحلة .

ويوصي الباحث كذلك بإجراء المزيد من الدراسات حول تحديد الآثار المترتبة على التغيرات البيئية والتكنولوجيا ، وذلك لتحديد العناصر التي تتأثر بهذه التغيرات أكثر من غيرها حتى يمكن تطويرها ومعالجتها لمواجهة هذه التغيرات الخطيرة والتي تمس مستقبل الوحدة الاقتصادية مباشرة .

قائمة المصادر والمراجع

١-١ المصادر والمراجع العربية

أولاً : الكتب

- ١- ابن منظور، جمال الدين محمد بن مكرم الانصاري، "لسان العرب"، المؤسسة المصرية للتأليف والانباء والنشر، بدون سنة نشر.
- ٢- الشيرازي، مهدي عباس ، "نظرية المحاسبة"، مطبعة ذات السلاسل، الكويت، ١٩٩٠ .
- ٣- البلقاوي، احمد رياحي، "نظرية المحاسبة"، ترجمة العبد الله، رياض والجراوي، طلال، دار اليازوري، عمان، ٢٠٠٩ .
- ٤- الزمخشري، جار الله ابو القاسم محمود بن عمر، "اساس البلاغة"، دار صادر-دار بيروت، بيروت، ١٩٦٥ .

**ثانياً: البحوث والدراسات والدوريات :**

- ١- الزيات ، فتحي مصطفى، "اقتصاد المعرفة ودوره في تحديث الصناعة العربية" مؤتمر تحديث الصناعة العربية في ضوء المتغيرات الدولية، كلية التجارة، جامعة المنصورة ، ٢٠٠٣
- ٢- المحمود، صالح عبد الرحمن، "انعكاسات التطورات الاقتصادية الحديثة على الاطار العلمي لنظرية المحاسبة بالتركيز على معايير المحاسبة الدولية"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز :الاقتصاد والادارة ، مجلد ١٨، ٢٠٠٤
- ٣- الامم المتحدة ، مؤتمر الامم المتحدة حول التجارة والتطوير ،جنيف ٢٩ ايلول لغاية ١ تشرين الأول، ٢٠٠٣
- ٤- زويلف، انعام محسن حسن ،"اثر اقتصاد المعرفة في نظام الإبلاغ المالي" مجلة اقتصاديات شمال افريقيا ، عدد ٥ ، ٢٠٠٨

ثالثاً : الأطاريح الجامعية :

- ١- العاني ، معاوية كريم شاكر ،"اثر الاطار الثقافي في نظام الإبلاغ المالي "، اطروحة دكتوراه ، الجامعة المستنصرية ، كلية الإدارة والاقتصاد ، بغداد ، ٢٠٠٤
- ٢- المعيني ، سعد سلمان ،"المدخل الاقتصادية لنظرية المحاسبة ودورها في صياغة نموذج توافقي بين المحاسبة الجزئية والمحاسبة الكلية " ، اطروحة دكتوراه ، جامعة بغداد ،كلية الإدارة والاقتصاد ، بغداد ، ٢٠٠٧

1-2 Foreign References;**First:Non Arabic Book**

- 1- Belkaoui,Ahmed R.,"Accounting Theory" ,4th.ed.,Thomson Learning,2000.
- 2- Henderson,Peirson and Brown,"Financial accounting Theory, It's nature and development" 2nd.ed.,Longman Chesire,Australia,1992.
- 3- Hendereiksen, Eldon S.and Breda, Michael Vane, "Accounting Theory"5th.ed .,Richard D.Irwin Inc .,1992.
- 4- Kieso,Donald E.and others, "Intermediate Accounting" ,30th.ed., John Willey&Sons,2010.
- 5- Larson, Kermit D. and Miller, Paul B.W., "Financial Accounting" ,6th.ed., 1995.
- 6- Lev,B. and others, "Perspective of Intellectual Capital", B.Marred, USA,2005.

Second: Non Arabic Periodicals & Reports:

- 1-Ainsworth,Penne,"Changes in accounting Curricla: discussion and design", Accounting Education ,Vol.3,2001.
- 2-Fitzsimans,A.P. & Shoaf, V.L., "FASB studies the electronic reporting of business Information", Commercial Lending Review ,Fall 2000.
- 3- ISAB," Conceptual Framework For Financial Reporting ,the reporting Entity" March,2010.
- 4- Lymer, Andrew ,&others , "Business Reporting on the Internet: A report Prepared for the International Accounting Standards Cimmittee", 1999.
- 5- Poon, Pak-Lok & Li,David, "Internet Financial Reporting ",Information Systems Control Journal,Vol.1,2003.
- 6- Salehi, Mahdi & others , "A study of the integrity of Internet Financial Reporting : Empirical Evidence of Emerging Economy", Global Journal of Management and Business Research,Vol.10,2010.

Contemporary Enviromental Development and Their Impact on the Financial Reporting System

Abstract



The developments of technology and information that is sweeping the world based on the factors of pressure on the accounting profession in general, and the authors of the accounting information. That because the makers of administrative decisions have become in need of new information fit and the environmental situation of the new competition and try to enter new markets, hence the existing system of financial reporting trying to adapt the new situation and trying to overcome criticism of the financial reporting of traditional and which is confined only to the reporting of information Finance and neglect non-financial information, as well as lack of interest in reporting on intangible assets, in addition to not reporting the information for the future. Therefore, to provide objective information and air conditioning system of financial reporting is one of the priorities of the accounting profession in the coming years, because the information that reflect the reality of unity in the knowledge economy is the lifeblood of decision makers in these units.

Keyword: Accounting Professional, Administration decision, Financial reporting system.