مجلة تنمية الرافدين

اسم المقال: مدخل الإنصاف لتطوير الإطار الفكري للمحاسبة وأثره على وظيفة الإفصاح المحاسبي – دراسة تحليلية لآراء عينة من الأكاديميين في الجامعات العراقية
اسم الكاتب: دارستان حسن حمد، فاضل نبي عثمان
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/10207
تاريخ الاسترداد: 2026/11/01 06:43 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة تنمية الرافدين كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الموصل ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

Research Paper

The Fairness Approach to Developing the Intellectual Framework of Accounting and its Impact on the Function of Accounting Disclosure - An Analytical Study of the Opinions of A Sample of Academics in Iraqi Universities

Darstan H. Hamad[1], Fazil N. Othman[2]

[1,2]Department of Accounting Techniques, College of Administrative Technology, Polytechnic University, Erbil, Iraq.

Corresponding author: Darstan H. Hamad.
darstan.hamad@epu.edu.iq

DOI: https://doi.org/10.33899/tanra.v44i147.49210

Article History: *Received*: 18/9/2024, *Revised*:10/11/2024, *Accepted*: 24/11 /2024, *Published*: 1/9/2025.

Abstract

The study aims to identify the concept and importance of accounting fairness and its three criteria (benefit, equality, justice, and neutrality) in an attempt to develop the intellectual framework for accounting and how it is reflected in the accounting disclosure function, in light of the problem of the study, which was formulated as saying that there was not sufficient attention to the approach to fairness in developing the accounting intellectual framework. Despite the partial interest in some of the standards within this approach, and to achieve the objectives of the study and test its hypotheses, the study relied on the primary data, as it was investigated through the main tool of the study (the questionnaire), which was designed based on previous studies and the theoretical framework of accounting theory and its components. The sample consisted of 50 professors and assistant professors with doctoral degrees who were selected randomly from Iraqi universities. The descriptive statistical analysis was employed to analyze the study variables and test their hypotheses using the Statistical Package for the Social Sciences (SPSS). The main result was that the approach meets fairness criteria based on benefit, equality, and justice. Neutrality is the requirement of the social nature of accounting as well as ensuring the acceptance of accounting methods and applications by the beneficiary parties. The study concluded with several recommendations, the most important of which is that adopting the fairness approach through its three criteria (the fairness and equality standard, the benefit standard, and the neutrality standard) contributes to developing the intellectual framework of the current accounting theory and has a great impact on achieving the objectives of the fairness function.

Keywords:
Fairness approach, accounting theory, accounting disclosure

Journal of
TANMIYAT AL-RAFIDAIN
(TANRA)
A scientific, quarterly, international, open access, and peer-reviewed journal

Vol. 44 , No. 147
Sep. 2025

© University of Mosul | College of Administration and Economics, *Mosul, Iraq.*

TANRA retain the copyright of published articles, which is released under a "Creative Commons Attribution License for CC-BY-4.0" enabling the unrestricted use, distribution, and reproduction of an article in any medium, provided that the original work is properly cited.

***Citation*:** Hamad, Darstan, Othman H., Fazil. (2025). The Fairness Approach to Developing the Intellectual Framework of Accounting and its Impact on the Function of Accounting Disclosure - An Analytical Study of the Opinions of A Sample of Academics iin Iraqi Universities. *TANMIYAT AL-RAFIDAIN*, *44* (147), 34-61. https://doi.org/10.33899/tanra.v44i147.49210

P-ISSN: 1609-591X
e-ISSN: 2664-276X
tanmiyat.uomosul.edu.iq

ورقة بحثية

مدخل الإنصاف لتطوير الإطار الفكري للمحاسبة وأثره على وظيفة الإفصاح المحاسبي – دراسة تحليلية لآراء عينة من الأكاديميين في الجامعات العراقية

دارستان حسن حمد[1]، فاضل نبي عثمان[2]

[1،2] قسم تقنيات المحاسبة، كلية التقنية الإدارية، جامعة بوليتكنيك، اربيل، العراق.

المؤلف المراسل: دارستان حسن حمد (darstan.hamad@epu.edu.iq)

DOI: https://doi.org/10.33899/tanra.v44i147.49210

تاريخ المقالة: *الاستلام*:2024/9/18، *التعديل والتنقيح*:2024/11/10، *القبول*:2024/11/24، *النشر*: 2025/9/1

المستخلص

أهداف تهدف الدراسة إلى التعريف بمفهوم وأهمية الإنصاف المحاسبي ومعاييره الثلاثة (المنفعة، المساواة والعدالة، الحيادية) لمحاولة تطوير الإطار الفكري للمحاسبة وكيفية انعكاسه على وظيفة الإفصاح المحاسبي، في ضوء مشكلة الدراسة والتي تم صياغتها بـ لم يكن هناك الاهتمام الكافي بمدخل الإنصاف في تطوير الإطار الفكري المحاسبي الحالي على الرغم من الاهتمام الجزئي في بعض المعايير الموجودة ضمن هذا المدخل، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها تم الاعتماد على البيانات الأولية للدراسة، فقد تم استقصاؤها من خلال الأداة الرئيسة للدراسة (الاستبانة) التي تم تصميمها استناداً إلى الدراسات السابقة والإطار النظري لنظرية المحاسبة ومكوناته، إذ تم استطلاع آراء عينة من الأكاديميين في الجامعات العراقية حول الموضوع، وتم اختيار (50) أستاذاً واستاذاً مساعداً من حملة شهادة الدكتوراه، وقد اعتمد الدراسة على أسلوب التحليل الإحصائي الوصفي وتحليل متغيرات الدراسة واختبار فرضياتها باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SSPS). ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحثان هي: 1. يلبي مدخل الإنصاف القائم على معايير المنفعة، المساواة والعدالة والحيادية متطلبات الطبيعة الاجتماعية للمحاسبة وكذلك ضمان تحقيق القبول للطرائق والتطبيقات المحاسبية من قبل الأطراف المستفيدة، 2. يسهم مدخل الإنصاف في تطوير الإطار الفكري للمحاسبة في تلبية متطلبات وظيفة الإفصاح المحاسبي لما له من أثر في تحديد الطرائق والأجراءات المناسبة لأدوات الإنصاف المحاسبي تتسم بالمنفعة والمساواة والعدالة والحيادية، أما الاستنتاجات فتمثلت في الجانب العملي بما يأتي: هناك علاقة مترابطة ومتكاملة بين مدخل الإنصاف وبين مكونات الإطار الفكري لنظرية المحاسبة لما له من أثر وانعكاس على وظيفة الإفصاح المحاسبي.وقد خلصت الدراسة إلى توصيات عديدة أهمها أن تبني مدخل الإنصاف من خلال معاييره الثلاثة (معيار العدالة والمساواة، معيار المنفعة، معيار الحيادية) يسهم في تطوير الإطار الفكري لنظرية المحاسبة الحالية، وهذا له أثر كبير في تحقيق وظيفة الإفصاح.

الكلمات المفتاحية:

مدخل الإنصاف، الإطار الفكري لنظرية محاسبية، وظيفة الإفصاح المحاسبي

مجلة

تنمية الرافدين

(TANRA): **مجلة علمية، فصلية، دولية، مفتوحة الوصول، محكمة.**

المجلد (44)، العدد (147)
أيلول 2025

© جامعة الموصل |
كلية الإدارة والاقتصاد، *الموصل، العراق.*

تحتفظ (**TANRA**) بحقوق الطبع والنشر للمقالات المنشورة، والتي يتم إصدارها بموجب ترخيص (Creative Commons Attribution) لـ (CC-BY-4.0) الذي يتيح الاستخدام، والتوزيع، والاستنساخ غير المقيد وتوزيع للمقالة في أي وسيط نقل، بشرط اقتباس العمل الأصلي بشكل صحيح.

الاقتباس، حمد، دارستان حسن، عثمان، فاضل نبي (2025). مدخل الإنصاف لتطوير الإطار الفكري للمحاسبة وأثره على وظيفة الإفصاح المحاسبي - دراسة تحليلية لآراء عينة من الأكاديميين في الجامعات العراقية. *تنمية الرافدين*، *44* (147)، 34-61.
https://doi.org/10.33899/tanra.v44i147.49210

P-ISSN: 1609-591X
e-ISSN: 2664-276X
tanmiyat.uomosul.edu.iq

1. المحور الأول : المقدمة

عملت الكثير من المنظمات ومجالس المحاسبة في العالم على فكرة بناء إطار فكري متكامل لنظرية المحاسبية، إلّا أنه وعلى الرغم من كل تلك المحاولات نرى في الإطار الفكري الحالي فيها كثير من القصور، وأن بناء إطار فكري متكامل لنظرية المحاسبية يحتاج إلى كثير من الوقت والجهد، ومن الصعوبة جداً في الوقت الحالي الوصول إلى تلك الإطار المطلوب.

وكنقطة انطلاق في هذا الاتجاه فقد اعتمد الباحثون على مناهج عديدة ومداخل مختلفة منها المناهج الفكرية المختلفة والمداخل التقليدية والحديثة وبعد دراسة الموضوع ترى الباحثة بأنه لم تحل هذه المناهج القصور الموجودة في الإطار الفكري المحاسبي، وبالتالي أثرت ذلك على عدم إمكانية توفير المعلومات المحاسبية الملائمة لمستخدمي القوائم المالية.وعليه تسعى الباحثة على إيجاد بعض الحلول باستخدام مدخل الإنصاف في تطوير الإطار الفكري الحالي وخاصة في مجال الإفصاح المحاسبي.

2. الفصل الأول/ منهجية الدراسة:

1.2 مشكلة الدراسة:

تنبع مشكلة الدراسة من الحاجة المتزايدة لتطوير الإطار الفكري الحالي لنظرية محاسبية بما يتلاءم مع التطورات الحاصلة في البيئة ، وخصوصا التغيرات التي تحصل في البيئة الاقتصادية ، وبناء" على ما تقدم يمكن تحديد مشكلة البحث من خلال النقاط الآتية-:

1. لم يكن هناك الاهتمام الكافي بمدخل الإنصاف في تطوير الإطار الفكري المحاسبي الحالي بالرغم من الاهتمام الجزئي في بعض المعايير الموجودة ضمن هذا المدخل وذلك استنادا إلى عدم إيجاد الحلول لبعض مشاكل الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية التي تساعد مسخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات بالرغم من التعديلات الجارية عند اصدار المعايير الخاصة بوظيفة الإفصاح من قبل مجلس المعايير المحاسبية.
2. بالرغم من وجود مجموعة من المداخل لتكوين نظرية محاسبية إلّا أنها لم تستطع حل مشاكل الإفصاح المحاسبي في إطار الفكري لهيكل النظرية المحاسبية.

2.2 أهمية الدراسة:

تنبع أهمية البحث من أنه يتناول موضوعا له تأثير مباشر في تطوير الإطار الفكري الحالي لنظرية المحاسبية، إذ إن القصور الحالي لم يحقق الإنصاف في وظيفة الإفصاح وبالتالي فأن اختلاف وجهات نظر الباحثين والمهنيين حول القياس خاصة فيما يتعلق بتحقيق معايير الإنصاف عند إعداد القوائم المالية سوف يسهم في توفير معلومات ذات جودة عالية لمستخدمي المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة من جهة، وكذلك التغيرات في حاجة مستخدمي المعلومات المحاسبية سوف تكون هناك فجوة بين مُعد المعلومات المحاسبية بعيداً عن تطبيق معايير الإنصاف نظراً لما يتصل بها جوانب أخلاقية.

2.3. أهداف الدراسة:

يهدف البحث إلى دراسة المحاولات الجارية في تطوير الإطار الفكري الحالي من خلال تبني مدخل الإنصاف وبيان أثره في وظيفة الإفصاح المحاسبي.

2.4. فرضيات الدراسة:

يعتمد الباحثان في الدراسة الحالية على الفرضيات الآتية:

الفرضية الرئيسة الأولى: يوجد تأثير لمدخل الإنصاف في تطوير الإطار الفكري الحالي، ويتفرع منها الفرضيات الآتية:

الفرضية الفرعية (1): يوجد تأثير لمعيار المنفعة ضمن مدخل الإنصاف في تطوير الإطار الفكري الحالي .

الفرضية الفرعية (2): يوجد تأثير لمعيار المساواة والعدالة ضمن مدخل الإنصاف في تطوير الإطار الفكري الحالي.

الفرضية الفرعية (3): يوجد تأثير لمعيار الحيادية ضمن مدخل الإنصاف في تطوير الإطار الفكري الحالي.

الفرضية الرئيسة الثانية: توجد علاقة بين مدخل الإنصاف وتطوير الإطار الفكري المحاسبي على وظيفة الإفصاح ويتفرع منها الفرضيات الآتية:

الفرضية الفرعية (1): توجد علاقة بين معيار المنفعة ضمن مدخل الإنصاف و وظيفة الإفصاح المحاسبي.

الفرضية الفرعية (2): توجد علاقة بين معيار المساواة والعدالة ضمن مدخل الإنصاف و وظيفة الإفصاح المحاسبي.

الفرضية الفرعية (3): توجد علاقة بين معيار الحيادية ضمن مدخل الإنصاف و وظيفة الإفصاح المحاسبي

2.5. حدود الدراسة:

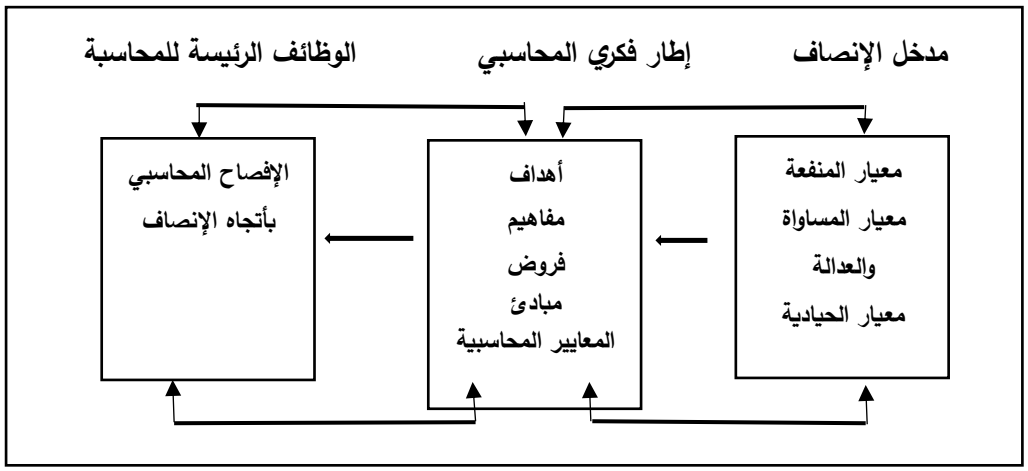
تقع حدود الدراسة ضمن الآتي:

الحدود المكانية: المتمثلة بعينة من الأكاديميين حاملي درجة أستاذ، وأستاذ مساعد في الجامعات العراقية

حدود الزمانية:يمكن تحديد الحدود الزمانية للدراسة والتي يمكن الاعتماد عليها من خلال الجانب التطبيقي للسنوات 2024-2023

2.6. أنموذج الدراسة الافتراضي:

الشكل الآتي يوضح أنموذج البحث، والمتغيرات وطبيعة علاقات الارتباط والتأثير:



الشكل(1). انموذج البحث

2.7. منهج الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة وبناءً على طبيعتها يتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، بحيث يعتمد الباحثان في الجانب الوصفي من الدراسة النظرية بالإعتماد على المصادر المكتبية من المراجع العلمية والأبحاث التي تناولت موضوع الدراسة.

أما المنهج التحليلي فاعتمد الباحثان على تحليل المعطيات والبيانات التي يتحصل عليها من خلال الإستبانة

2.8. أساليب جمع البيانات:

تتمثل عملية جمع البيانات لإنجاز البحث في جانبين رئيسين هما:

1 . **الجانب النظري:** تم التطرق إلى موضوع الدراسة بالاستناد إلى مصادر البيانات الثانوية من خلال الأطلاع على الكتب والمراجع والأبحاث والدراسة السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة، فضلاً عن مواقع الأنترنت المختلفة.

2. **الجانب التحليلي:** لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة تم جمع البيانات الأولية من خلال الاستبانة بوصفها أداة رئيسة للدراسة التي صممت خصيصا لهذا الغرض.

2.9. دراسات سابقة:

أولاً: استعراض الدراسات ذات العلاقة بأبعاد الدراسة الحالية.

1. دراسة (بدروسيان، 2007):

– الموضوع: مفهوم الإنصاف في المحاسبة وأثره في عملية الأبلاغ المالي دراسة تحليلية وميدانية للأنموذج ومستخدمي التقارير المالية بالعراق.

– النتائج: تذهب الدراسة إلى أنه ينقسم الأدب المحاسبي على مدرستين أساسيتين، الأولى مدرسة معيارية تهتم بالمفاهيم المعيارية مثل الأخلاق والمفاهيم الاجتماعية، وتركز على بيانات الآثار المترتبة على القيمة، لذا أصبح تحديد الأهداف جوهرها من خلال تحديد وتفسير احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية. في حين تركز المدرسة الإيجابية على الاستمرارية التجريبية للمحاسبة كونها تخصصًا للتعليم الرسمي مع التركيز على العرض المحايد للأحداث المحاسبية والإفصاح عنها، يصبح من الواضح أن مستخدمي المعلومات المحاسبية هؤلاء هم جوهر كلتا المدرستين ، من خلال تلبية احتياجات المعلومات هناك بموجب معايير القيمة في المدرسة الأولى ، ومن خلال عكس الواقع العملي لهم بطريقة محايدة دون تفضيل بعض المستخدمين على الآخرين ،

2. دراسة (سلمان عبد الله وعدالت توفيق، 2012):

– الموضوع: مفهوم الإنصاف المحاسبي ودوره في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

– النتائج: وقد حدد الباحثان فرضية واحدة مفادها "إنصاف المحاسبين في عملهم المحاسبي يؤدي إلى تخفيض ممارسات إدارة الأرباح ". وتشير النتائج البحث إلى أن الممارسات المحاسبية التي تؤدي إلى التلاعب في نتائج المحاسبية لغرض خلق انطباع مغاير للأداء الاقتصادي الحقيقي للوحدة الاقتصادية تُعد من الممارسات المحاسبية غير الأخلاقية، وأن تحقيق الإنصاف في العمل المحاسبي يؤدي إلى الحد من تلك الممارسات غير الأخلاقية، وهذه النتيجة تحقق فرضية البحث. فضلاً عن أن التزام المحاسبين بالإنصاف في العمل المحاسبي سوف يقلل من خطر تعرض الوحدات الاقتصادية لخطر الأفلاس أو الأنهيار، ويوصي الباحثان بضرورة إدخال موضوع أخلاقيات المحاسبية وفلسفة الأخلاق بوصفها مادة مستقلة ضمن مفردات المناهج الدراسية لقسم المحاسبة في الجامعات العراقية.

ثانياً: مناقشة الدراسات السابقة

على الرغم من توفر بعض الدراسات التي تناولت جزءاً من هذه الدراسة، إلا إنه لا توجد دراسة علمية إلى حد علم الباحثين استطاعت تغطية التفاصيل المتعلقة بمدخل الإنصاف بشكل كامل من منظور محاسبي، لذلك جاءت هذه الدراسة كإضافة نوعية في هذا المجال وإنها تقتصر على البيئة العراقية.

ثالثاً: مجالات الاستفادة من الدراسات السابقة:

- الاستفادة منها في الأدوات العلمية، وطرائق جمع البيانات، والأساليب والأدوات الإحصائية.
- الاستفادة من الدراسات السابقة في بناء اركان الإطار النظري للبحث.
- تساعد الباحث على تحديد مشكلة البحث، وأهمية البحث
- تساعد الباحث على إعداد منهجية البحث.
- تساعد الباحث على تحديد وصياغة الفرضيات وتساؤلات البحث.

رابعا: أهم ما ميز الدراسة الحالية

بعد الإطلاع على ما توصلت إليه الدراسات السابقة، يمكن ملاحظة ما يأتي:

1- من الملاحظ أن الدراسات السابقة قد أجريت من قبل الباحثين في بيئات مختلفة منها البلدان العربية، إلى جانب الدراسات في البيئات العالمية والمتقدمة، وهي كلها تختلف من حيث متغيراتها البيئية التي انعكست في وجهات نظر متباينة حول (اتباع مداخل متعددة في محاولة لبناء الإطار الفكري لنظرية محاسبية، إلا أن ما تميز هذه الدراسة دراسة استطلاعية تحليلية لآراء أساتذة الجامعة في تطوير إطار الحالي لنظرية محاسبية من خلال مدخل الإنصاف، واستخلاص ما يعزز منهجية الدراسة وأهدافها.

2- اعتمدت هذه الدراسات من حيث المشكلة على مدى أثر مدخل الإنصاف في تطوير إطار فكري متكامل لنظرية محاسبية باستخدام أسلوب الاستبانة في قياس تلك الأثر من خلال معايير الإنصاف، بغض النظر عن الاختلافات البيئية التي تستوجب دراسة بناء النظرية المحاسبية، والتي تتميز بها هذه الدراسة.

3- حاول الباحثان في هذه الدراسة تحديد أثر المدخل الإنصاف في الأهداف والمبادئ والفروض والمفاهيم التي تحقق إطاراً فكرياً متكاملاً لنظرية محاسبية.

3. الفصل الثاني/ الإطار الفكري لنظرية محاسبية:

1.3 الإطار الفكري لنظرية المحاسبة :

هناك عدة تعريفات للإطار الفكري، يمكن بيانها كما يأتي:

1.1.3. الإطار الفكري لنظرية محاسبية:

إن الإطار الفكري يشير إلى نظام متسق منطقياً يتألف من أهداف مرتبطة بعضها البعض والمفاهيم الأساسية للنظام التي يمكن أن توجه المعايير المحاسبية المتبعة ووضع قواعد الطبيعية للقيود المحاسبية والقوائم المالية، يُعدّ الإطار الفكري بمثابة مجموعة من الأسس والأهداف المترابطة وتعيين الأهداف، أهداف وأغراض المحاسبة المالية، في حين تشكل أسس المفاهيم الأساسية التي تساعد على إنجاز هذه الأهداف (Schroeder et al., 2006).

كذلك يعرف الإطار الفكري للنظرية المحاسبية هو مجموعة من المفاهيم والمبادئ التي توفر التوجيه لوضع المعايير المحاسبية وإعداد البيانات المالية، أي إنه أداة مهمة للمحاسبين ومراجعي الحسابات وغيرهم من المهنيين الماليين؛ لأنه يوفر لغة مشتركة لمناقشة المعلومات المالية وفهمها، ويستخدم الإطار الفكري أيضاً لتقييم نوعية التقارير المالية ولضمان تلبيتها لاحتياجات المستعملين.

مما سبق يتضح أنه مجموعة من المبادئ التي تنظم فهم العمليات المحاسبية وتوفير إرشادات واضحة للمحاسبين والجهات المهتمة بالمعلومات المالية، حيث يركز الإطار الفكري الجديد على التكيف مع التطورات الحديثة في العالم الاقتصادي والتقني، ويهدف إلى تحقيق التوازن بين الاحتياجات المختلفة للمستخدمين للمعلومات المالية، وتوفير معايير واضحة للإبلاغ المال.

2.1.3. طبيعة الإطار الفكري The Nature of a Conceptual Framework

يحدد تقرير لجنة Trueblood اثنتي عشر هدفاً وسبع خصائص نوعية للإبلاغ المالي، ومنذ تأسيسه فقد أقر مجلس معايير المحاسبة المالية FASB أهمية أهداف الكشوف المالية عند اختيار أو تبني المعايير المالية، كما أن مجلس معايير المحاسبية أقر بانخفاض مصداقية الإبلاغ المالي في السنوات السابقة، فانتقد المجلس المواقف الآتية:

- هناك قبول لطريقتين محاسبيتين أو أكثر تعالج الحقائق نفسها.
- هناك استخدام لطرائق محاسبية أقل تحفظاً وليس الطرائق الأكثر تحفظا كما كان في السابق.
- يتم استخدام الاحتياطات لتحقيق تمهيد إصطناعي للدخل.
- فشل الكشوف المالية في التحذير من اخفاقات في السيولة وشيكة الوقوع.
- يتم اللجوء إلى مقدمات بعد عمليات شطب كبيرة.
- تفاؤل غير معدل عند وضع التقديرات حول إمكانية استرداد التكاليف ورأس المال.
- الإبلاغ من خارج كشف الميزانية هو الشائع أي الإفصاح من خلال الملاحظات الهامشية حول الكشوف المالية.
- هناك تأكيد غير مسوغ على عدم الأهمية النسبية لتبرير عدم الإفصاح عن معلومات غير مؤاتية أو لأجل الابتعاد عن المعايير.
- الشكل أكثر ملاءمة من الجوهر"، أي هناك ميل إلى الشكل على حساب الجوهر ولأجل تصحيح بعض من هذه المواقف ولتوفير وسيلة أكثر إحكاما لوضع المعايير ولزيادة فهم المستخدمين للكشوف المالية وكذلك لتعزيز الثقة أو المصداقية بالإبلاغ المالي، فقام مجلس معايير المحاسبة المالية FASB بوضع مشروع الإطار الفكري، فوصف المجلس هذا المشروع بالآتي:
- توجيه مجلس معايير المحاسبة المالية عند وضع المعايير.
- توفير إطار مرجعي لحل مشاكل محاسبية في حالة عدم وجود معايير محددة تم اصدارها.
- تقليص حدود الأحكام الشخصية عند إعداد الكشوف المالية.
- تعزيز القدرة على المقارنة من خلال تقليص عدد الطرائق المحاسبية البديلة. (Belkawi, 249, 2009)

3.1.3. الإطار المفاهيمي بوصفه حلاً مؤقتاً لحين تطوير ووضع النظرية المحاسبية:

يعزو الحميد (2009) الفضل في التحول من بناء نظرية محاسبية متكاملة إلى تطوير إطار مفاهيمي للمحاسبة المالية لدراسة Vatter (1963)، إلا أن (Zeff ,1999) يرى بأن محاولات تأطير الممارسات المحاسبية في المحاسبة المالية تعود إلى محاولة أساتذة المحاسبة Wilia A. Paton عام ١٩٢٩م، و John B. Canning عام 1929، فكان عمل Paton المنشور عام 1922 عبارة عن أطروحته التي نال بها درجة الدكتوراه عام ١٩٢٠م وكانت بالاقتصاد.

ولا يزال ثمة خلط بين الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية ونظريتها، وبالإطلاع على أعمال الأكاديميين والباحثين في المحاسبة نجد أنه يتم أحيانا الدمج والمزج بين الإطار المفاهيمي (الفكري أو النظري) للمحاسبة

المالية وبين نظرية محاسبية المالية في كتب نظرية محاسبية، فأحيانا يتم استخدام الإطار المفاهيمي على أنه نظرية محاسبية، فمثلا يعرف (Dean and Clark,2003) الإطار المفاهيمي بنظرية عامة، وأحيانا يتم استخدامهما كمترادفين، والترادف بين المصطلحين يظهر جلياً فيما نص عليه حنان (2009) من أنه "يمكن تقسيم عناصر هيكل نظرية محاسبية، أو كما يسمى حديثاً هيكل الإطار المفاهيمي – النظري ..."، وعندما سرد (حنان، 2009) للتفصيلات الأولية لعناصر هيكل نظرية المحاسية فصلها على النحو الآتي:

فالغاية من بناء الإطار المفاهيمي هي أن تحظى مهنة المحاسبة بتقنين ذاتي (Self-regulated) (Archer، 1993)، فإطار مفاهيم المحاسبة الآلية لا يعدو عن كونه بديلاً مؤقتاً للنظرية لمحاسبية التي لم نصل إليها إلى الآن (2009؛ 2010،Al-Adeem and Fogarty) فيسترشد به عند وضع معايير المحاسبة المالية إلى حين تطوير أو بناء نظرية للمحاسبة تحظى بالقبول العام، فالاسترشاد بالإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية يتم بفرضه قانونيا أو نظاميا ولكن حتما ليس على أنه نظرية تم جمعها وروضعها في مستند (Walk، Dodd and earney، 2004).

ويضاف إلى هذا أنه وبدون وجود نظرية محاسبية مقبولة قبولاً عاماً فإنه لا يمكن الإجابة عن أسئلة مهمة تمس الفكر المحاسبي (Al-Shirazi, 1990)، الأمر الذي يضع مهنة المحاسبة في وضع متدنٍ إذا ما قورنت بالعلوم الأخرى.

والإطار المفاهيمي ليس نظرية (Vorster, 2007)، وهذا ينطبق على الإطار الذي صدر عن مجلس معايير المحاسبة (FASB) ، وإنما استمد سلطته على المحاسب من قبل الجهات المنظمة للمهنة، ففي الولايات المتحدة الأمريكية يمنع قانون رقم ٢٠٣ الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين المرخص فهم (AICPA)المراجعين في أغلب الأحيان من إصدار رأي نظيف في حالة كون القوائم المالية غير معدة بناءً على المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) (Al-Adeem, 2020).

2.3. مفهوم الإنصاف المحاسبي:

يُعد المدخل الاخلاقي في المحاسبة من أقدم المداخل التي استخدمت في صياغة نظرية محاسبية في كتابات Scott منذ عام 1941 حيث استخدم مجموعة من المفاهيم والقيم الأخلاقية في محاولة لبناء نظرية محاسبية كالإنصاف Fairness والعدالة Justice والصدق والتمثيل Truth والمساواة Equity وهذه المفاهيم تمثل جوهر المدخل الأخلاقي.(Balqawi, 2009)، الذي يعتبر من المفاهيم السلوكية المهمة في المحاسبة.

فالإنصاف Fairness بالنسبة Scott هوعرض القوائم المالية المحاسبية بشكل عادل Fair وغير متحيز unbiased ونزيه Impartial دون خدمة المصالح الخاصة: أما العدالة Justice بالنسبة لـ Scott يعني المعاملة المتساوية Equitable Treatment لكافة الأطراف ذات المصلحة والصدق (الحقيقة (Truth) بالنسبة له هي وجود القوائم المالية المحاسبية الصادقة والدقيقة True and accurate والخالية من أية تحريفات misrepresentation. (Lotfy, 2006) والغرض من وجود هذه القيم الأخلاقية هي الإنصاف، فهو قد أصبح أحد الأهداف الرئيسة للمحاسبة. (Balqawi; 2009).

ويعرف D.R. Scott الإنصاف هو عبارة عن عرض القوائم المالية المحاسبية بشكل عادل وغير متحيز ونزيه دون خدمة مصالح طرف على حساب طرف آخر (D. R. Scott, 1941)

وتعتقد الباحثة أن الإنصاف المحاسبي يمثل أحد الآليات البديلة لحوكمة الشركات التي تسعى إلى حماية وضمان حقوق المستثمرين والفئات ذات المصلحة.

ثانياً: مفهوم الإنصاف المحاسبي:

في أواخر سبعينيات القرن العشرين، وبعد ما بدأت منهج الإنصاف يشيع في نظريات وعمليات المحاسبة استخدمه مصطلح (Equity)، أول مرة في عام 1977 (Tasos, 2018)، من قبل المحاسبين لوصف البيانات المالية على أنها كاملة وغير مضللة ومعدة من قبل مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً (Rogelj, (GAPP) 2019, p.114)

يشير هذا المصطلح العلاقة بين الإنصاف والموضوعية في الإفصاح عن المعلومات لطرف معين يستفيد من المعلومات الواردة في البيانات المالية. وفقاً لـ (Nobes & Parker .2000)، فإن المعدين الخارجيين هم أولئك الذين ليس لديهم تأثير كبير على إنتاج المعلومات. وقد تم دعم ذلك من خلال إثبات أن Equity عنصر حاسم في إعداد التقارير المالية. (Nobes،2000).

وبشكل عام الإنصاف المحاسبي يعني الابتعاد عن المنافع الذاتية أو الأحكام المسبقة، وعدم التحيز ، ولتحقيق الإنصاف في العمل المحاسبي ينبغي على المحاسبين الابتعاد عن المنافع الشخصية والأحكام المسبقة على النتائج المحاسبية، وأن يكون المحاسب منصفاً وغير متحيز سواء في المبادىء المحاسبية، والممارسة والتطبيق العلمي، أو الاجتهاد والحكم الشخصي وانتهاء بالعرض والإفصاح المحاسبي.

ثالثاً: طبيعة ومضمون الإنصاف المحاسبي:

من حيث معرفة حيثيات الطبيعة والمضمون والمحتوى لمبدأ الإنصاف فأنه لا يكفي الإفصاح فقط عن المعلومات المحاسبية في حد ذاتها لتحقيق الهدف من فرض التوصيل المحاسبي لأصحاب المصالح، ولكن يستلزم الأمر توافر مبدأ ومفهوم آخر يتمثل في مفهوم الإنصاف فعند الإفصاح عن الآثار الفعلية و المحتملة الحدوث لنشاط ما في المنشأة لكافة الأطراف من أصحاب المصالح، و حتى لا تكون تصبح المعلومات المحاسبية مظللة للقارئ، من هذا المنطلق يتبين أنه يمكن أن يتحدد مضمون هذا المبدأ الإنصافي المحاسبي فيما يأتي :

- يجب أن تكون المعلومات المحاسبية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمشروع سواء في داخله أو خارجه وهذا أمر ضروري وحيوي ويجب مراعاته.
- ستزداد أهمية هذا المبدأ مع ظهور الأهتمام بنظرية الوكالة في الفكر المحاسبي المعاصر، حيث ينظر إلى المنشآة من خلالها، على أنها مجموعة من العلاقات التعاقدية A set of Contractual relationships منها العلاقة بين الشركة كشخصية معنوية و بين المستثمرين و العلاقة بين الإدارة و بين حملة السندات، وهم أطراف أصحاب المصلحة.

يمكن تحديد الأهداف والمفاهيم والفروض والمبادئ والمعايير المحاسبية في حالة تطبيق مدخل الإنصاف : إن تحديد **الأهداف** تعمل على تقديم معلومات مفيدة في قرارات الأستثمار والإئتمان، وتقدير التدفقات النقدية المستقبلية وعن موارد المنشأة والحقوق عليها والتغيرات التي تمت عليها لمستخدمي المعلومات (Hussein, 2007).

ويمكن للباحثين تناول وعرض أشكال تلك العلاقة والتأثير من خلال معايير الإنصاف على النحو الآتي :

1. معيار المنفعة:

أصحاب هذا المنهج يرون أن النظرية المحاسبية يجب أن تحتوي على معيار المنفعة، وأن تتضمن أبعاده في تلك النظرية، ويمكن عرض أثر هذا المدخل على صياغة وتحديد الأهداف المحاسبية من خلال معيار المنفعة على النحو الآتي:

تعمل على اتخاذ قرارات تتعلق بالرفاهية الاجتماعية من خلال مجموعة قيم اجتماعية محددة .

2. معيار المساواة والعدالة:

أصحاب هذا المنهج يرون أن النظرية المحاسبية يجب أن تحتوي على معيار المساواة والعدالة، وأن تتضمن أبعاده في تلك النظرية، ويمكن عرض أثر هذا المدخل على صياغة أو تحديد الأهداف المحاسبية من خلال معيار المساواة والعدالة على النحو الآتي:

- ظهور فرع جديد تحت مسمى المحاسبة الاجتماعية الاقتصادية لصياغة أبعاد جديدة مستقبلية للنظرية المحاسبية من حيث العدل والمساواة.
- الاهتمام بمسألة التوزيع ومشاكله وتطوره من مجرد الحيادية في العرض إلى التركيز على توزيع مسؤوليات إدارية وإضافة منظور اجتماعي لها، وحل الصراعات حول توزيع الموارد على عدد محدود . (Belkawi, 2009) .

3. معيار الحيادية :

أصحاب هذا المنهج يرون أن النظرية المحاسبية يجب أن تحتوي على معيار الحيادية، وأن تتضمن أبعاده في تلك النظرية، ويمكن عرض أثر هذا المدخل على صياغة أو تحديد الأهداف المحاسبية من خلال معيار الحيادية على النحو الآتي:

- يسهم هذا المعيار في جعل الأهداف المحاسبية متوافقة مع المبادئ المحاسبية عموما ومعايير التدقيق المقبولة من حيث العرض والإنصاف والحيادية (Belkawi, 2009) .
- القوائم المالية العادلة ينبغي أن تكون تلك القوائم خالية من التحيز وتعبر عن الأرقام ودلالاتها بموضوعية، وكذلك بإمكانية تعميمها بحيث تكون متاحة للاستخدام من قبل الجميع وبدون مفاضلة بينهم ولا تخدم طرفاً على حساب طرف آخر، وتتم المعالجة المحاسبية بشكل منصف وحيادي لكافة الأطراف المعنية، فالإجراءات المحاسبية تعطي معاملة عادلة لجميع الأطراف الذين لهم مصلحة فيها، وينبغي أن تكون التقارير المحاسبية صورة صادقة وصحيحة للمعلومات التي تقدم لأصحاب العلاقة وبحيث يكون ما تم تسجيله من البيانات في

القوائم المالية قد حدث فعلاً، ولا يجوز على سبيل المثال تسجيل مبيعات وهمية لجذب مستثمرين والإيقاع بالدائنين . (Ben Atta, 2017) .

ويمكن للباحثة إظهار العلاقة بين مدخل الإنصاف والنظرية المحاسبية من حيث تأثير وتحديد **مفاهيم** المحاسبية وفقاً لمعايير الإنصاف:

1- معيار المنفعة :

أصحاب هذا المنهج يرون أن النظرية المحاسبية يجب أن تحتوي على معيار المنفعة، وأن تتضمن أبعاده تلك النظرية، ويمكن عرض أثر هذا المدخل على صياغة أو تحديد الأهداف المحاسبية من خلال معيار المنفعة على النحو الآتي:

- توفر مجموعة متناسقة من المبادئ المشتقة منطقياً، والتي تستخدم كإطار مرجعي لتقييم وتطوير التطبيقات المحاسبية (Belkawi, 2009).
- تعظم وتحسين مفهوم معيار المنفعة في مبدأ الإنصاف في كل من محتوى وشكل الكشوف المحاسبية المالية، وبالتالي تعمل على تحسين الهيكل النظري.

2- معيارة المساواة والعدالة :

أصحاب هذا المنهج يرون أن النظرية المحاسبية يجب أن تحتوي على معيار المساواة والعدالة، وأن تتضمن أبعاده تلك النظرية، ويمكن عرض أثر هذا المدخل على صياغة وتحديد الأهداف المحاسبية من خلال معيار المساواة والعدالة على النحو التالي:

- يعمل على تحقيق تسوية عادلة بين حملة الأسهم والأطراف الأخرى التي لها مصالح من داخل وخارج المنظمات من أجل تحقيق توزيع عادل (Belkawi, 2009)
- يجب أن توفر التقارير المحاسبية عرضاً حقيقياً ودقيقاً وبدون أي تضليل للظواهر والأحداث المختلفة بناء على معيار المساواة والعدالة (Nawal, 2016)

3- معيار الحيادية:

أصحاب هذا المنهج يرون أن النظرية المحاسبية يجب أن تحتوي على معيار الحيادية، وأن تتضمن أبعاده في تلك النظرية، ويمكن عرض أثر هذا المدخل على صياغة أو تحديد الأهداف المحاسبية من خلال معيار الحيادية وعلى النحو الآتي:

- أثرت على إلزام وجود كشوف مالية حقيقية ودقيقة بعرض منصف وغير متحيز كذلك يجب أن تكون البيانات المحاسبية عادلة وغير منحازة وموضوعية (Nawal, 2016).
- عمل على تعظيم وتحسين مفهوم معيار الحيادية في مبدأ الإنصاف في كل من محتوى وشكل الكشوف المحاسبية المالية، وبالتالي تعمل على تحسين الهيكل النظري للمحاسبة وعلى وجه الخصوص فيما يخص المفاهيم المحاسبية (Belkawi, 2009) .

أما بالنسبة **للفروض** المحاسبية حيث تكون نقطة بداية للوصول إلى المبادئ العلمية التي تتكون منها النظرية المحاسبية، ويمكن للباحثة تناول وعرض أشكال تلك العلاقة والتأثير من خلال معايير الإنصاف على النحو التالي :

1- معيار المنفعة :

أصحاب هذا المنهج يرون أن النظرية المحاسبية يجب أن تحتوي على معيار الأخلاق، وأن تتضمن أبعاده في تلك النظرية، ويمكن عرض أثر هذا المدخل على صياغة وتحديد الأهداف المحاسبية من خلال معيار الأخلاق على النحو الآتي:

- القدرة على اتخاذ قرارات اقتصادية مدروسة على أساس عقلاني وأداة مهمة للنظام الرأسمالي (Belkawi ,2009) .
- تعظم وتحسن مفهوم معيار المنفعة في مبدأ الإنصاف في كل من محتوى وشكل الكشوف المحاسبية المالية، وبالتالي تعمل على تحسين الهيكل النظري للمحاسبة وعلى وجه الخصوص فيما يخص الفروض المحاسبية (Belkawi, 2009) .

2- معيار المساواة والعدالة :

أصحاب هذا المنهج يرون أن النظرية المحاسبية يجب أن تحتوي على معيار المساواة والعدالة وأن تتضمن أبعاده في تلك النظرية، ويمكن عرض أثر هذا المدخل على صياغة أو تحديد الأهداف المحاسبية من خلال معيار الأخلاق على النحو التالي:

- تعمل على تعظم وتحسين مفهوم معيار المساواة والعدالة في مبدأ الإنصاف في كل من محتوى وشكل الكشوف المحاسبية المالية، وبالتالي تعمل على تحسين الهيكل النظري للمحاسبة وعلى وجه الخصوص فيما يخص الفروض المحاسبية (Belkawi, 2009) .
- إيجاد فرضيات جديدة تخص القياس والإبلاغ في ضوء مفاهيم ومعايير الإنصاف تسهم في تحقيق العدالة والمساواة، وتعالج موضوع التوزيع العادل (Belkawi, 2009).

3- معيار الحيادية :

أصحاب هذ المنهج يرون أن النظرية المحاسبية يجب أن تحتوي على معيار الحيادية، وأن تتضمن أبعاده في تلك النظرية، ويمكن عرض أثر هذا المدخل على صياغة أو تحديد الأهداف المحاسبية من خلال معيار الحيادية على النحو الآتي:

- تعظم وتحسين مفهوم معيار الحيادية في مبدأ الإنصاف في كل من محتوى وشكل الكشوف المحاسبية المالية، وبالتالي تعمل على –تحسين الهيكل النظري للمحاسبة وعلى وجه الخصوص فيما يخص الفروض المحاسبية (Belkawi, 2009) .

– أما بالنسبة **للمبادئ** المحاسبية التي ترسم ملامح الإطار العام الذي يحكم كافة الطرائق والإجراءات المتبعة في إثبات العمليات المالية، وفي إعداد القوائم والبيانات المالية، لأنه في حالة قبول المبدأ يصبح مرشداً علمياً وعملياً لجميع المشتركين في الممارسة المهنية للمحاسبة، وهي مستمدة من الفروض، وهي تتصف بالشمول والملاءمة والقابلية للاستخدام في كل المشروعات الاقتصادية لقبولها التطور المستمر ، فالإنصاف يعتبر من المبادئ التي كان لها دور في تطور النظرية المحاسبية (Al–Khatib,, 2002) ويمكن للباحثة تناول وعرض أشكال تلك العلاقة والتأثير من خلال معايير الإنصاف على النحو الآتي :

1– معيار المنفعة :

أصحاب هذا المنهج يرون أن النظرية المحاسبية يجب أن تحتوي على معيار المنفعة وأن تتضمن أبعاده في تلك النظرية، ويمكن عرض أثر هذا المدخل على صياغة أو تحديد الأهداف المحاسبية من خلال معيار المنفعة على النحو الآتي:

– يربط النظرية المحاسبية بالممارسات أو التطبيقات المحاسبية.

– تقود أو ترشد مهنة المحاسبة في حالة اختيار الطرائق والأساليب الفنية، وعند إعداد الكشوفات المالية والأسلوب الذي ينظر له على أنه ممارسة محاسبية جيدة (Belkawi, 2009).

2– معيار المساواة والعدالة :

أصحاب هذا المنهج يرون أن النظرية المحاسبية يجب أن تحتوي على المعيار الأخلاقي، وأن تتضمن أبعاده في تلك النظرية، ويمكن عرض أثر هذا المدخل على صياغة أو تحديد الأهداف المحاسبية على النحو التالي:

– يجب أن تخضع المبادئ المحاسبية لعملية إعادة النظر حتى تكون متسقة مع الظروف المتغيرة (Nawal, 2016) .

– توصل إلى أن مناقشة الأصول أو الخصوم والإيرادات والتكاليف سابقة لأوانها ولا معنى لها حتى يتم تحديد المبادئ الأساسية التي ستؤدي إلى عرض عادل للحقائق في شكل محاسبة مالية وإعداد تقارير مالية يجب أن تكون هذه العدالة في المحاسبة وإعداد التقارير لصالح الناس، وهؤلاء الأشخاص يمثلون مختلف شرائح المجتمع.

3– معيار الحيادية :

أصحاب هذ المنهج يرون أن النظرية المحاسبية يجب أن تحتوي على معيار الحيادية، وأن تتضمن أبعاده في تلك النظرية، ويمكن عرض أثر هذا المدخل على صياغة أو تحديد المبادئ المحاسبية من خلال معيار الحيادية على النحو الآتي:

– تحديد المبادئ الأساسية التي تعمل على الالتزام بعرض منصف ومحايد للحقائق في شكل محاسبة مالية وإبلاغ مالي.

– تعتبر الأسس الوحيدة المؤطرة علميا للمبادئ المحاسبية هي معايير الإنصاف لكافة قطاعات المجتمع التجاري (الإدارة والعمال وحملة الأسهم والدائنين والعملاء والجمهور) التي يتم تحديدها وقياسها في ضوء عدة اعتبارات مثل البيئة الاقتصادية والسياسية وأنماط التفكير والعادات السائدة في قطاعات من هذا النوع، وباتجاه أن تؤدي إلى المبادئ المحاسبية المبنية على هذه البديهية إلى توليد محاسبة مالية، منصفة ومحايدة لكافة القطاعات من أصحاب حقوق ومصالح (Belkawi, 2009)

وأخيرا بالنسبة للمعايير المحاسبية ومعايير الإنصاف أسهمت في هذا الأمر لإعادة بناء النظرية المحاسبية، وهذا يتحقق نظرياً وعملياً، ويمكن للباحثة تناول وعرض أشكال تلك المعرفة والتأثير من خلال معايير الإنصاف على النحو الآتي:

1– معيار المنفعة:

يرى أصحاب هذا المنهج أن النظرية المحاسبية يجب أن تحتوي على معيار المنفعة، وأن تتضمن أبعاده في تلك النظرية، ويمكن عرض أثر هذا المدخل على صياغة أو تحديد الأهداف المحاسبية في حالة تطبيق معيار المنفعة على النحو الآتي:

– تعظيم وتحسين مفهوم معيار المنفعة في مبدأ الإنصاف في كل من محتوى وشكل الكشوف المحاسبية المالية، وبالتالي تعمل على تحسين الهيكل النظري للمحاسبة وعلى وجه الخصوص فيما يخص معايير التطبيق المحاسبية (Belkawi, 2009).

– بناء على ما تقدم يتضح بأن معيار المنفعة بوصفه أحد معايير مبدأ الإنصاف كان له أثر في صياغة وتطور المبادئ المحاسبية، مما انعكس هذا الأمر على تطور مضامين النظرية المحاسبية من خلال منفعة المعلومات الملائمة والصادقة، وتحسين الهيكل النظري للمحاسبة .

2– معيار المساواة والعدالة:

يرى أصحاب هذا المنهج أن النظرية المحاسبية يجب أن تحتوي على معيار المساواة والعدالة، وأن تتضمن أبعاده في تلك النظرية، ويمكن عرض أثر هذا المدخل على صياغة الأهداف المحاسبية في حالة تطبيق معيار المساواة والعدالة على النحو الآتي :

– أحد عوامل الإنصاف في أي شركة يمكن استخدامها الصحيح والعادل مع السلطة التنظيمية، وتطبيق الإرشادات والإجراءات واضحة بالتساوي على جميع الأطراف، ومن الضروري أن تفي بوعودك للآخرين إذا كان الإنصاف مهماً (Jugdev , 2018).

– أحد عوامل الإنصاف التدقيق التطبيقي في أي شركة يمكن استخدامها الصحيح والعادل في السلطة التنظيمية، وتطبيق الإرشادات والإجراءات الواضحة بالتساوي على جميع الأطراف، ومن الضروري أن تفي باحتياجات للآخرين (Jugdev , 2018).

3- **معيار الحيادية:**

يرى أصحاب هذا المنهج أن النظرية المحاسبية يجب أن تحتوي على معيار المساواة والعدالة، وأن تتضمن أبعاده في تلك النظرية، ويمكن عرض أثر هذا المدخل على صياغة أو تحديد الأهداف المحاسبية في حالة تطبيق معيار المساواة والعدالة على النحو الآتي:

- يناقش دوره للإجراءات المطلوبة في الإنصاف بهدف تبسيط عملية اتخاذ القرار لتحديد النتائج، وتجنب الصراع الجماعي والتوتر، ونتيجة لذلك المنظمات تكون علاقة مهمة التي تنفذ الإنصاف، وتميل إلى التمتع بمستويات عالية من الولاء والالتزام والأداء الجيد لموظفي الإنصاف الإداري والرضا الوظيفي (Francis ,2021) .
- تعظم وتحسين مفهوم معيار الحيادية في مبدأ الإنصاف في كل من محتوى وشكل الكشوف المحاسبية المالية، وبالتالي تعمل على تحسين الهيكل النظري للمحاسبة وعلى وجه الخصوص فيما يخص معايير التطبيق المحاسبية (Belkawi, 2009).

3.3 تأثير مدخل الإنصاف في وظيفة الإفصاح المحاسبي:

الإفصاح المحاسبي هو عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمين القوائم المالية من الأطراف الخارجية، والتي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر (Abu Zaid, 2005, 577).

فالإفصاح المحاسبي له مفهوم متغير، يختلف من بيئة لأخرى، بل يختلف في البيئة الواحدة من وقت لأخر، نظراً لتأثره بالعوامل الاقتصادية والسياسية والاجتماعية وغير ذلك من العوامل الأخرى، التي قد تشكل قوة ضغط على المنشأة عند قيامها بالإفصاح(Muhammad, 2001).

1- **علاقة وتأثير معيار المنفعة في الإفصاح المحاسبي:**

في السياق ذاته يمكن رصد أبعاد العلاقة والتأثير بين معيار المنفعة بوصفه أحد معايير الإنصاف المحاسبي ووظيفة الإفصاح المحاسبي في عدد من النقاط على النحو الآتي:

- ظهر أثر معيار المنفعة في وظيفة القياس المحاسبي من خلال الزام المحاسبين الابتعاد عن المنافع الذاتية على حساب المساهمين وأصحاب المصالح عند إعداد الكشوف المالية والالتزام بها خلال عملية الإفصاح (Abdullah, Tawfiq, 2011)، من هنا تمثلت آثار معيار المنفعة بوصفه أحد أبعاد الإنصاف في أساليب وقواعد وظيفة الإفصاح المحاسبية.

-ظهر أثر معيار المنفعة في وظيفة الإفصاح المحاسبي من خلال أنه حرص على مراعاة تماثل المعلومات ودلالة القوائم المالية ويخدم بعض المستفيدين على حساب فئات أخرى، الأمر الذي يسبب تقليل دورة القياس وكلفة المحتوى المعلوماتى للقوائم المالية وزيادة منفعة المعلومات المحاسبية للمستفيدين من أصحاب المصالح ،

وذلك عندما تتعادل المنفعة المتوقعة من الإفصاح وكلفته (Balqawi, 2009). وبذلك يكون لهذا المعيار تأثير كبير على عمليات وأساليب الإفصاح.

– أدى تبني وتطبيق هذا المعيار إلى تحسن جودة المعلومات المحاسبية وقابليتها للتطبيق بجانب تعزيز مستوى الشفافية بوصفه مطلباً لأصحاب المصالح في اتخاذ قراراتهم، وهذا يراعى في الإفصاح من حيث درجة ملاءمة المعلومات المالية الواردة في التقارير، ويتعتبر هذا بعداً يضاف إلى وظائف وعمليات الإفصاح المحاسبي (Abdel Aal and others, 2022).

2- علاقة وتأثير معيار المساواة والعدالة في الإفصاح المحاسبي:

توجد عدة أبعاد للعلاقة والتأثير بين المساواة والعدالة بوصفها أحد معايير الإنصاف المحاسبي ووظيفة الإفصاح المحاسبي والتي يمكن تناولها في النقاط الآتية:

– يمكن أن يصبح عالمنا أكثر إنصافاً وأكثر سِلماً وأكثر عدلاً ووفقاً لعرض Al-Abrrow وهناك جانبان مهمان لمبادئ الإنصاف من خلال معيار العدالة والمساواة كان لهما أثر على وظيفة الإفصاح المحاسبي وهما:

أولاً: يجب على الشركات الإبلاغ عن نتائجها التشغيلية ومركزها المالي عند الإبلاغ عن هذين الجانبين، بشكل صحيح حتى يكون لدى المستخدمين أو الأطراف فهم واضح لمقدار الربح المكتسب وحالة الأصول والخصوم. ولا ينبغي أن تكون هذه الأرقام منحرفة؛ لأن الأرقام التي تعرض الأرباح والأصول وما إلى ذلك يمكن التلاعب بها حتى عند اتباع المبادئ والإجراءات المحاسبية المقبولة عموما (Al-Abrrow,2018) .وهذا شكل من القياس الجديد في الإفصاح.

-أصبح معيار المساواة والعدالة يراعى في دورة وظائف الإفصاح المحاسبي أي في العمليات عند إعداد التقارير المالية المنشورة لمستخدميها. ويسهم المدقق في ذلك من خلال وضع قواعد ومعايير التدقيق، فضلاً عن إصدار أحكام شخصية. (Mintz ,2010) ،ووفقا لمستخدمي التقارير المالية، فإن الإنصاف موجود ويتحقق من خلال تطبيق القواعد والمعايير المحاسبية، فضلا عن النظام الموحد، مع التركيز على مصالح حملة الأسهم والإدارة. عند الاعتماد على قواعد التدقيق والمعايير والحكم الشخصي، يقدم المدقق رأيا عادلا. (Sunder, 2010).

-أثر معيار المساواة والعدالة على وظيفة الإفصاح من خلال تحسين مستوى الشفافية للقوائم المالية من خلال الإفصاح العادل والكافي بهدف توفير الثقة فيها(Al-Sakani, 2010).

3- علاقة وتأثير معيار الحيادية في الإفصاح المحاسبي:

تبين وجود عدة أبعاد للعلاقة والتأثير بين معيار الحيادية كأحد معايير الإنصاف المحاسبي ووظيفة الإفصاح المحاسبي والتى يمكن تناولها في النقاط الآتية:

– على الشركات تقديم تقارير عادلة وحيادية، بحيث يحتوي التقرير على بيانات غير متحيزة ويتم إعدادها بنزاهة وموضوعية دون خدمة مصالحها الخاصة أو المصالح الخاصة لمجموعة واحدة أو بضع مجموعات. وينبغي أن

تكون البيانات المالية متوازنة في نظر جميع الأطراف، وينبغي ألا تكون منصفة لمجموعة ما بينما تكون غير عادلة لمجموعة أخرى، ويعتبر هذا التطور في إطار طرائق الإفصاح المحاسبي (Al-Abrrow, 2018,) – عمل هذا المعيار الإنصافي على تعزيز دور التدقيق الداخلي والخارجي في الوحدات الاقتصادية وأثبات وتأكيد استقلاليتها وحياديتها في تطبيق القوانين والمعايير المحاسبية والتدقيقية، وتضمن الإنصاف المحاسبي مراجعة ومتابعة السياسات المرسومة وتقويمها، مما أدى إلى تحسين جودة وظائف الإفصاح المحاسبي (Al-Sakani, 2010).

ويرى الباحثان من خلال رصد تأثير مدخل الإنصاف في وظيفة الإفصاح المحاسبي، وتبني هذه المعايير له أثر على تغير أساليب وطرائق الإفصاح المحاسبي، وتبين أن هناك تأثيراً للعناصر غير الملموسة على ملاءمة وظائف الإفصاح المحاسبية لتقييم المؤسسات، هذا من جانب مساهمتها في زيادة القدرة التفسيرية لوظائف الإفصاح المحاسبية كانت بمثابة فتح لهذا المجال لدى المؤسسات، كما أمكن صياغة أنموذج محاسبي لقياس قيمة رأس المال الفكري والإفصاح المحاسبي عن قيمة رأس المال الفكري في القوائم المالية، بمعنى أنه يمكن الإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري في القوائم المالية والتقارير المالية.

4. الجانب التطبيقي:

الإحصاء الوصفي واختبارات جودة البيانات:

أولاً: متغيرات الإستبانة

ثانياً: اختبار الثبات الداخلي للإستبانة (الإتساق)

ثالثاً: اختبار توزيع البيانات

رابعاً: الوصف الإحصائي:

2.4. : اختبار فرضيات الدراسة:

إستمارة الإستبيان ووصف مكوناتها

1.2.4. توزيع عينة الدراسة:

تم توزيع فقرات الاستبانة في إطار تحقيق أهداف البحث المحددة، حيث تم تقسيمها إلى ثلاثة محاور، يتناول المحور الأول البيانات الشخصية، مثل اللقب العلمي، والتخصص، وعدد سنوات الخبرة.

أما المحور الثاني، فيتناول ثلاثة محاور رئيسة يتعلق المحور الأول بتبني مدخل الإنصاف في تطوير الإطار الفكري لنظرية المحاسبية، حيث يُقيس عبر ثلاثة أبعاد مختلفة، منها (معيار المنفعة ضمن مدخل الإنصاف ، معيار المساواة والعدالة ضمن مدخل الإنصاف، معيار الحيادية ضمن مدخل الإنصاف).

ويعالج المحور الثاني المتعلق مكونات الإطار الفكري لنظرية محاسبية، أما المحور الثالث والأخير فيتناول الفقرات التي تُقيس وظيفة القياس المحاسبي في ظل الإطار الفكري الناتج عن تبني مدخل الإنصاف، وذلك عبر بُعد (الإفصاح المنصف عند تبني مدخل الإنصاف).

تم استخدام مقياس لكرت الخماسي لجمع البيانات الأولية من خلال ملء استمارة الاستبانة، حيث تم توزيعها بطريقة المعاينة العشوائية البسيطة، ويمكن القول بأنه تم اختيار المجتمع ككل (وذلك لقلة الأكاديميين في الجامعات العراقية من حملة شهادة الدكتوراه في المحاسبة المالية والنظرية المحاسبية ولقبهم العلمي (أستاذ أو أستاذ مساعد) و كان حجم العينة المختارة هي (50) مشاركاً من فئات عينة البحث في الجامعات العراقية المختلفة، وتم ترميز متغيرات البحث بعد جمع البيانات.

2.2.4. ثبات أداة الدراسة:

لقياس ثبات أداة الدراسة تم استخدام معامل الفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) ويمكن تفسير هذا المقياس بأنه يقيس درجة الارتباط بين الاجابات، وأن قيمة ألفا المقبولة إحصائيا هي(60%) على الأقل لتعميم النتائج (Sekaran, 2003, 311) (Sekaran) ،حيث أظهرت النتائج من خلال التحليل أن قيمة معامل الثبات لكل من المحاور الثلاثة مع الأبعاد التابعة لها كانت القيم كلها مقبولة إحصائياً حيث كانت أكبر من (0.60)، وتراوحت قيمة الفا–كرونباخ بين (0.747–0.953) وهي قيمة عالية جداً، أما بالنسبة لفقرات الاستبانة ككل فكانت قيمة معامل الثبات ممتازة، حيث بلغت (0.968) وهذا يدل على ثبات المقياس، وبالتالي درجة ارتباط الإجابات جيدة جداً بين فقرات الاستبانة، وينعكس ذلك على دقة النتائج، وبالتالي الوثوق بها والأخذ بنتائجها، والجدول (1) يبين ذلك.

الجدول (1). نتائج معامل الثبات (Cronbach's Alpha)

محاور الدراسة	الأبعاد	عدد العبارات	معامل ألفا - كرونباخ	النتيجة
مدخل الإنصاف في تطوير الإطار الفكري لنظرية المحاسبية	معيار المنفعة ضمن مدخل الإنصاف	6	0.847	ثابتة
	معيار المساواة والعدالة ضمن مدخل الإنصاف	6	0.747	ثابتة
	معيار الحيادية ضمن مدخل الإنصاف	6	0.808	ثابتة
	المؤشر الكلي	18	0.921	ثابتة
مكونات الإطار الفكري لنظرية محاسبية	الأسئلة المتعلقة بالإطار الفكري لنظرية المحاسبية	8	0.848	ثابتة
وظيفة الإفصاح المحاسبي في ظل الإطار الفكري الناتج عن تبني مدخل الإنصاف	الإفصاح المنصف عند تبني مدخل الإنصاف	6	0.919	ثابتة
	المؤشر الكلي	12	0.953	ثابتة
المؤشر الكلي لكافة فقرات الاستبيان		38	0.968	ثابتة

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي ببرنامج SPSS

3.2.4. إختبارات الإستبيان

يوجد هناك طريقتان يتم من خلالهما اختبار كفاءة استمارة الاستبيان، ومدى صلاحيتها بوصفها أداة بحثية، وفيما يأتي سوف نتحدث عن هاتين الطريقتين.

1-6-1: اختبارات الخبراء والمحكمين :(الصدق الظاهري / آراء المحكمين)

تم اعتماد الدراسات السابقة بوصفها أساساً لإعداد استمارة الاستبانة، حيث قام الباحث بصياغة العبارات وتحديد شكل الاستجابة ووضع التعليمات بعد ذلك، تم عرض الاستبانة في صورتها الأولية على مجموعة من المتخصصين في المجال، بلغ عددهم (14) مختصاً، للتحقق من وضوح وانتماء العبارات، وللتحقق من صدق فقرات الاستبانة.

بعد انتهاء المتخصصين من مراجعة الاستبانة، تم اعتماد ملاحظاتهم بعناية، وتمت إجراء التعديلات اللازمة. تم إعادة صياغة بعض الفقرات وإدخال التصحيحات لمعالجة نقاط الضعف والنقص في الاستبانة، تم جمع المعلومات المنطقية والصحيحة، مع الالتزام بطبيعة الدراسة، بهدف ضمان الاتساق الداخلي وتحقيق التوازن في محتوى الاستبانة.

بفضل هذه الجهود، أصبحت الاستبانة أكثر جدوى في جمع المعلومات المنطقية والصحيحة، مما يسهم في تحقيق الغرض الرئيس من الدراسة بشكل أفضل).

الجدول (2). أسماء المحكمين

ت	أسماء المحكمين	اللقب العلمي	جهة العمل
	اياد شاكر سلطان	أستاذ	جامعة السليمانية
	باسمة فالح النعيمي	أستاذ	جامعة كويه
	برزين شيخ محمد	أستاذ	جامعة بوليتكنيك أربيل
	بشرى نجم المشهداني	أستاذ	جامعة بغداد
	بكر إبراهيم محمود	أستاذ	جامعة المستنصرية
	رياض جاسم العبدالله	أستاذ متمرس	جامعة بيان
	سمير طه ياسين	أستاذ مساعد	جامعة االتقنية الشمالية / الإدارية – الموصل
	سيروان كريم عيسى	أستاذ	جامعة صلاح الدين
	طلال محمد علي الججاوي	أستاذ	جامعة اشور
	غازي عثمان محمود	أستاذ	جامعة صلاح الدين
	فاطمة جاسم محمد	أستاذ	جامعة البصرة
	ماهر علي الشمام	أستاذ مساعد	جامعة الموصل
	محمد حويش الشجيري	أستاذ	جامعة العراقية

4.2.4. أساليب تحليل البيانات:

قام الباحثان باستخدام مجموعة من الأساليب والأدوات الإحصائية من خلال استخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS IBM V.27–Statistical Package for Social Sciences) وذلك من أَجِل الوصول إلى مؤشرات تهدف إلى تحقيق أهداف البحث الحالية، وكذلك اختبار فرضياتها وتشمل هذه الأدوات والوسائل ما يأتي:

1- الوسائل والأدوات المستخدمة لوصف متغيرات البحث من فقرات الاستبانة وأبعادها ومحاورها، وتتضمن التوزيعات التكرارية والنسب المئوية، وكذلك الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وأخيراً استخدام نسبة الإتفاق لتحديد نسبة الإتفاق والأهمية تجاه المتغير سواء كان فقرة أو بعد أو محور حسب آراء عينة البحث.

2- معامل الارتباط البسيط (Simple Correlation Coefficient): حيث يتم استخدامه لقياس قوة وطبيعة العلاقة بين متغيرات وأبعاد الدراسة (قياس قوة واتجاه العلاقة بين متغيرات وأبعاد البحث وكذلك تحديد معنوية هذه المعاملات).

3- الانحدار الخطي البسيط (Simple Linear Regression): حيث يستخدم لقياس تأثير المتغير المستقل (متغير تفسيري) على المتغير التابع (متغير استجابي) أي قياس تأثير متغير تفسيري واحد سواء كان متغيراً أو بعداً على المتغير المعتمد أو متغير الإستجابة.

4- اختبار :(t-test) لاختبار معنوية أو عدم معنوية معاملات الانحدار في النماذج المقدرة،

عن استخدام اختبار (F) لاختبار معنوية نماذج الانحدار المقدرة.

3.4. تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات

وصف عينة الدراسة

يتناول هذا المبحث وصف متغيرات البحث من فقرات ومحاور الدراسة الميدانية من خلال تحليل آراء المستجيبين من أفراد العينة، حيث تم توزيع متغيرات البحث إلى ثلاثة محاور: يتعلق المحور الأول بتبني مدخل الإنصاف في تطوير الإطار الفكري للنظرية المحاسبية ، إذ يُقاس عبر ستة أبعاد مختلفة، منها (معيار المنفعة ضمن مدخل الإنصاف ، معيار المساواة والعدالة ضمن مدخل الإنصاف، معيار الحيادية ضمن مدخل الإنصاف). ويعالج المحور الثاني، المتعلق مكونات الإطار الفكري لنظرية محاسبية، أما المحور الثالث والأخير، فيتناول الفقرات التي تُقاس وظيفة الإفصاح المحاسبي في ظل الإطار الفكري الناتج عن تبني مدخل الإنصاف، وذلك عبر بعد(الإفصاح المنصف عند تبني مدخل الإنصاف).

وقد تم استخدام التوزيع التكراري، والنسب المئوية، والأوساط الحسابية، والانحرافات المعيارية، ونسبة الاتفاق، وذلك لغرض وصف متغيرات البحث، وتم توزيع المبحث إلى جانبيين: المحور الأول يتضمن وصف أبعاد المحاور الثلاثة المذكورة آنفاً، أما المحور الثاني فيتضمن الأهمية النسبية لمتغيرات الدراسة (المحاور) وعلى النحو الآتي:

أختبار أنموذج الدراسة وفرضياتها.

يهدف هذا المبحث إلى اختبار فرضيات الدراسة للتعرف على علاقات الارتباط والتأثير بين المتغيرات الرئيسية والفرعية، ويتم التحقق من صحة الافتراضات من خلال استخدام عدد من الأدوات والأساليب الإحصائية منها (تحليل الأرتباط و تحليل الأنحدار) لإجراء التحليل على متغيرات الدراسة، ويتضمن هذا المبحث الجوانب الآتية:

1.3.4. تحليل علاقات الارتباط بين متغيرات الدراسة:

العلاقة بين أبعاد مدخل الإنصاف و تطوير الإطار الفكري

وتتفرع من الفرضية الرئيسة الأولى الفرضيات الفرعية الآتية و التي تنص على وجود علاقة ارتباط طردية و معنوية بين أبعاد مدخل الإنصاف والتي تتمثل بـ (معيار المنفعة ، معيار المساواة العدالة، معيار الحيادية) مع فقرات تطوير الإطار الفكري المحاسبي مجتمعة كما هو موضح في الجدول (3)

الجدول (3). معامل الأرتباط بين أبعاد مدخل الإنصاف و تطوير الإطار الفكري المحاسبي مجتمعة

المتغير المعتمد / المتغير المستقل	تطوير الإطار الفكري المحاسبي	القيمة الأحتمالية
معيار المنفعة	0.702**	0.000
معيار المساواة العدالة	0.761**	0.000
معيار الحيادية	0.754**	0.000

معنوي عند مستوى المعنوية ($p < 0.05$) n= 50

المصدر: من إعداد الباحثين إعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي(برنامج SPSS)

اختبار الفرضية الفرعية الاولى والتي تنص (وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين معيار المنفعة و تطوير الإطار الفكري المحاسبي) نلاحظ في الجدول (3) ومن خلال النتائج وجود علاقة ارتباط معنوية موجبة، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط بين المتغيرين (0.702**) وبقيمة احتمالية (p=0.000) عند مستوى معنوية (0.05) وهذا يؤكد أن هنالك ترابطاً موجباً بين المتغيرين، ونستنتج من ذلك أنه كلما ازداد معيار المنفعة ازداد تطوير الإطار الفكري المحاسبي باتجاه الإنصاف والعكس صحيح (وبهذا تقبل الفرضية الفرعية الأولى المنبثقة من الفرضية الرئيسة الأولى).

اختبار الفرضية الفرعية الثانية والتي تنص (وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين معيار المساواة والعدالة و تطوير الإطار الفكري المحاسبي) نلاحظ في الجدول (4) ومن خلال النتائج وجود علاقة ارتباط معنوية موجبة إذ بلغت قيمة معامل الارتباط بين المتغيرين (0.761**) وبقيمة احتمالية (p=0.000) عند مستوى معنوية (0.05) وهذا يؤكد على أن هنالك ترابطاً موجباً بين المتغيرين ونستنتج من ذلك أنه كلما ازداد معيار المساواة و العدالة ازداد تطوير الإطار الفكري المحاسبي بأتجاه الإنصاف والعكس صحيح (وبهذا تقبل الفرضية الفرعية الثانية المنبثقة من الفرضية الرئيسة الأولى).

اختبار الفرضية الفرعية الثالثة والتي تنص (وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين معيار الحيادية و تطوير الإطار الفكري المحاسبي) نلاحظ في الجدول (4) ومن خلال النتائج وجود علاقة ارتباط معنوية موجبة، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط بين المتغيرين (0.754**) وبقيمة احتمالية (p=0.000) عند مستوى معنوية (0.05) وهذ يؤكد على أن هنالك ترابطاً موجباً بين المتغيرين، ونستنتج من ذلك أنه كلما ازداد معيار الحيادية ازداد تطوير

الإطار الفكري المحاسبي باتجاه الإنصاف والعكس صحيح (وبهذا تقبل الفرضية الفرعية الثالثة المنبثقة من الفرضية الرئيسة الأولى).

العلاقة بين أبعاد مدخل الإنصاف ووظيفة الإفصاح المحاسبي

الجدول (4). معامل الأرتباط بين مدخل الإنصاف و وظيفة الإفصاح المحاسبي

المتغير المعتمد / المتغير المستقل	وظيفة الإفصاح المحاسبي	القيمة الأحتمالية
مدخل الإنصاف	0.729**	0.000

**معنوي عند مستوى المعنوية ($p < 0.05$) n= 50

المصدر: من إعداد الباحثين إعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي(برنامج SPSS)

وتتفرع من الفرضية الرئيسة الثالثة الفرضيات الفرعية الآتية والتي تنص على وجود علاقة ارتباط طردية و معنوية بين أبعاد مدخل الإنصاف والتي تتمثل بـ (معيار المنفعة ، معيار المساواة العدالة، معيار الحيادية)مع فقرات وظيفة الإفصاح المحاسبي مجتمعة كما هو موضح في الجدول (5)

الجدول (5). معامل الارتباط بين أبعاد مدخل الإنصاف ووظيفة الإفصاح المحاسبي مجتمعة

المتغير المعتمد / المتغير المستقل	وظيفة الإفصاح المحاسبي	القيمة الأحتمالية
معيار المنفعة	0.636**	0.000
معيار المساواة العدالة	0.701**	0.000
معيار الحيادية	0.687**	0.000

معنوي عند مستوى المعنوية ($p < 0.05$) n= 50

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي(برنامج SPSS)

اختبار الفرضية الفرعية من فرضية الرئيسة الثانية والتي تنص (وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين معيار المنفعة و وظيفة القياس المحاسبي) نلاحظ في الجدول (5) ومن خلال النتائج وجود علاقة ارتباط معنوية موجبة، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط بين المتغيرين (0.678**) وبقيمة احتمالية (p=0.000) عند مستوى معنوية (0.05) وهذ يؤكد أن هنالك ترابطاً موجباً بين المتغيرين، ونستنتج من ذلك أنه كلما ازداد معيار المنفعة ازدادت وظيفة القياس المحاسبي والعكس صحيح (وبهذا تقبل الفرضية الفرعية الأولى المنبثقة من الفرضية الرئيسة الثانية).

اختبار الفرضية الفرعية الثانية والتي تنص (وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين معيار المساواة والعدالة و وظيفة القياس المحاسبي) نلاحظ في الجدول (5) ومن خلال النتائج وجود علاقة ارتباط معنوية موجبة إذ بلغت قيمة معامل الارتباط بين المتغيرين (0.777**) وبقيمة احتمالية (p=0.000) عند مستوى معنوية (0.05)

وهذ يؤكد على أن هنالك ترابطاً موجباً بين المتغيرين ونستنتج من ذلك أنه كلما ازداد معيار المساواة و العدالة أزدادت وظيفة القياس المحاسبي والعكس صحيح (وبهذا تقبل الفرضية الفرعية الثانية المنبثقة من الفرضية الرئيسة الثانية).

اختبار الفرضية الفرعية الثالثة والتي تنص (وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين معيار الحيادية و وظيفة القياس المحاسبي) نلاحظ في الجدول (17) ومن خلال النتائج وجود علاقة ارتباط معنوية موجبة، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط بين المتغيرين (**0.689) وبقيمة احتمالية (p=0.000) عند مستوى معنوية (0.05) وهذ يؤكد أن هنالك ترابطاً موجباً بين المتغيرين، ونستنتج من ذلك أنه كلما ازداد معيار الحيادية ازدادت وظيفة القياس المحاسبي والعكس صحيح (وبهذا تقبل الفرضية الفرعية الثالثة المنبثقة من الفرضية الرئيسة الثانية).

تحليل التأثير بين متغيرات الدراسة:

الجدول (6). أثير أبعاد مدخل الإنصاف على وظيفة القياس المحاسبي مجتمعة

المتغير المعتمد / المتغيرات المستقلة	وظيفة القياس المحاسبي			
	الثابت (B0)	الميل(مقدار التأثير) (B1)	F	R2
معيار المنفعة	0.893 t (1.864) p(0.068)	0.764 t (6.382) p(0.000**)	40.728 p(0.000**)	%45.9
معيار المساواة العدالة	-0.519 t (-0.993) p(0.326)	1.107 t (8.547) p(0.000**)	73.048 p(0.000**)	%60.3
معيار الحيادية	0.159 t (0.277) p(0.783)	0.926 t (6.586) p(0.000**)	43.369 p(0.000**)	%47.5

** معنوي عند مستوى المعنوية ($p < 0.01$) n= 50

المصدر: من إعداد الباحثين إعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي(برنامج SPSS)

(يوجد تأثير معنوي لمعيار الحيادية ضمن مدخل الإنصاف في وظيفة القياس المحاسبي).

تشير معطيات الجدول (6) إلى أن هناك تأثيرا معنوياً لمعيار الحيادية ضمن مدخل الإنصاف في وظيفة القياس المحاسبي، ويدعمه قيمة (F) المحسوبة (43.369) وهي قيمة معنوية عند مستوى معنوي(p<0.05) ، وقد فسر معامل التحديد (R2) ما نسبته (47.5%) من التباين الحاصل في وظيفة القياس المحاسبي، كما أن قيمة (B) قد بلغت (0.926) وهي تشير إلى أن التغير الحاصل معيار الحيادية ضمن مدخل الإنصاف بوحدة واحدة يؤدي إلى تغير في وظيفة القياس المحاسبي بمقدار (0.926)، ويستدل من قيمة (t) المحسوبة (6.586) بأنها قيمة معنوية عند مستوى المعنوية (p<0.05)، بموجب ذلك تم قبول الفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الرئيسة الخامسة.

وبمقارنة النتائج الثلاث نلاحظ بأن تأثير معايير مدخل الإنصاف على وظيفة القياس المحاسبي مجتمعة تأتي بالترتيب الآتي (معيار المساواة العدالة ، معيار الحيادية ، معيار المنفعة) إذ إن معامل الانحدار(التأثير) لكل منهم تساوي(1.107 ، 0.926 ، 0.764) على التوالي ، جميع المعايير الثلاثة (المنفعة، المساواة العدالة، والحيادية) لها تأثير معنوي وإيجابي على الأداء الاستراتيجي، معيار المساواة العدالة يفسر أكبر نسبة من التباين في الأداء الاستراتيجي (60.3%) يليه معيار الحيادية (47.5%) ثم معيار المنفعة (45.9%). هذا يشير إلى أهمية تطبيق هذه المعايير في وظيفة القياس المحاسبي.

5. الخاتمة:

1.5 الاستنتاجات:(النتائج)

1. يُعد الإطار الفكري للمحاسبة من الموضوعات الجدلية تنعكس في طبيعتها الأساسية باتجاه مجموعة من المداخل والمناهج في محاولة لبناء وتطوير أبعاد وهيكل الإطار الفكري والتي تتبع في كونها تؤثر في العديد من الأطراف لمستخدمي المعلومات المحاسبية.
2. يُعد تطوير الإطار الفكري للمحاسبة موضع اهتمام الأكاديميين والمنظمات الراعية لمهنة المحاسبة نظرا لما له من أثر في ضمان تحقيق القبول بين مختلف الأطراف ذات المصلحة. وهو ما يمكن اعتماده من خلال تبني مداخل حديثة تشكل مجموعة من معايير التطبيق من قبل الأكاديميين والجهات المسؤولة لمهنة المحاسبة.
3. تؤدي نظرية المحاسبة دوراً رئيساً في إعداد التقارير المالية، هذا الدور هو ضمان تحقيق الهدف النهائي للإفصاح المحاسبي، لذلك أصبحت دراسة وفهم نظرية المحاسبة وعناصرها وهياكلها أمراً ضرورياً، فالإطار المفاهيمي المستمد من عناصر وهياكل نظرية المحاسبة مفيد جداً لإعداد معلومات مالية تتسم بالموثوقية وعلى ضوء ذلك اصبحت حاجة متزايدة لمهنة المحاسبة لتحقيق التوافق بين النظرية والتطبيق.
4. يلبي مدخل الإنصاف القائم على معايير المنفعة، المساواة والعدالة، والحيادية متطلبات الطبيعة الاجتماعية للمحاسبة وكذلك ضمان تحقيق القبول للطرق والتطبيقات المحاسبية من قبل أغلب الأطراف المستفيدة.
5. يسهم مدخل الإنصاف في تطوير الإطار الفكري للمحاسبة في تلبية متطلبات وظيفة القياس المحاسبي، لما له من أثر في تحديد الطرائق والاجراءات المناسبة لأدوات القياس المحاسبي تتسم بالمنفعة والمساواة والعدالة والحيادية.
6. يسهم مدخل الإنصاف في تعميق ثقافة المساواة والعدالة وتحقيق المنهج الأخلاقي عند تطوير الإطار الفكري للمحاسبة من خلال تحقيق أهداف وظيفتي الإفصاح المحاسبي.
7. أظهرت نتائج الدراسة الميدانية وجود علاقة ارتباط معنوية ذي دلالة إحصائية بين تبني معايير مدخل الإنصاف ومكونات الإطار الفكري لنظرية محاسبية.
8. أظهرت نتائج الدراسة الميدانية وجود تأثير معنوي ذي دلالة إحصائية بين تبني معايير مدخل الإنصاف في وظيفة الإفصاح المحاسبي.

1.5التوصيات :

1. 1-ضرورة الاهتمام الجدي من قبل الجهات والهيئات الراعية لمنهة المحاسبة في تفعيل معايير الإنصاف ومحاولة تبني معايير الإنصاف في تحديد هيكل الإطار الفكري الحالي.
2. ضرورة تبني مدخل الإنصاف ومعاييرها في تحديد الأهداف لتطوير الإطار الفكري الحالي على ضوء الأثر لتحقيق الإنصاف عند الإفصاح المحاسبي للمعلومات المحاسبية.
3. ضرورة الأخذ بنظر الاعتبار دراسة وتطوير مناهج المختلفة التقليدية والحديثة باتجاه تطوير الإطار الفكري الحالي للمحاسبة المتمثلة بالأهداف ، المفاهيم ، الفروض ، المبادئ وأخيراً التطبيقات العملية لتحقيق المزيد من رفع مستوى المهنة والارتقاء بمكانتها في المجتمع المالي.
4. إن المنهجين الإيجابي والمعياري في تطوير النظرية المحاسبية قد استخدما في العديد من السياقات المختلفة لدرجة أنهما فقدا كل وضوح للمعنى، ولكي تكون النظرية معيارية يجب أن تحتوي على أحكام قيمية. فالنظرية معيارية لم تختبر لذلك يجب إثبات أنها غير قابلة للاختبار من جهة , وإن "الإيجابية كما هي مطبقة على النظرية يجب استبدالها بـ "تجريبية" وهذا من جهة أخرى.
5. هناك مداخل أخرى تم دراستها في تطوير النظرية المحاسبية إلّا أنها لم تثبت نتائجها لحل كثير من مشاكل الإفصاح المحاسبي بوصفها المدخل الاجتماعي ومدخل التقارير المتكاملة، وذلك نتيجة استبعاد الافتراضات الأساسية حول البيئة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي يجب أن تعمل فيها مهنة المحاسبة.

- **الاقرار بالشكر: (Acknowledgements)**

الشكر والامتنان لكل من قدم لنا يد المساعدة في انجاز هذا البحث.

- **التمويل:(Funding)**

لا يوجد تمويل.

- **افصاحات المؤلف: (Author Disclosures)**

يقر المؤلفون بعدم وجود اي تضارب بالمصالح او افصاحات ذات صلة بهذا البحث .

References

- **Arabic References**

بلقاوي، أحمد رياحي، (2009)، نظرية المحاسبة، دار اليازوري للنشر والتوزيع العلمي، عمان، الأردن

بدروسيان، أسكوهي أوانيس، (2007)، مفهوم العدالة في المحاسبة وأثره على عملية إعداد التقارير المالية: دراسة تحليلية وميدانية لنموذج ومستخدمي التقارير المالية في العراق، رسالة دكتوراه، جامعة بغداد، العراق.

الحيالي، وليد ناجي، (2016)، الإطار النظري للمحاسبة في ضوء عمليات التجارة الإلكترونية، مركز الكتاب الأكاديمي.

حنان، رضوان حلاوة، (2009)، تطور الفكر المحاسبي – مدخل إلى النظرية المحاسبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، جامعة حلب، سوريا.

العديم، خالد، (2020)، تعميق الفهم في الإطار الفكري للمحاسبة المالية، جامعة الملك سعود – عمادة البحث العلمي.

عبد العال، إيهاب إبراهيم حامد وآخرون، (2022)، أثر البيانات الضخمة على تحقيق التقارب الدولي في القياس والإفصاح السحابي، دراسة مقارنة، مجلة المحاسبة والمراجعة ، العدد الأول228–289. https://doi.org/10.21608/naus.2022.230213

عبد الله، سليمان حسن، توفيق، عدالت محمد، (2011)، مفهوم العدالة المحاسبية ودورها في الحد من ممارسات الربحية (دراسة نظري)، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية،(69)18،235. https://doi.org/10.33095/jeas.v18i69.911

سعداوي، مراد مسعود، السعيدي، أحمد يوسف، (2020)، التحيز المحاسبي وأثره على جودة المعلومات المالية، دراسة ميدانية، مجلة دراسات القضايا الاقتصادية،11(2)، 37–53. https://doi.org/10.34118/DJEI.V11I2.718

شيرازي، عباس مهدي، (1990)، النظرية المحاسبية، الطبعة الأولى، الكويت: دار السلاسل.

مشعان، عبدالله شعيل، (2011)، "ممارسات معايير المحاسبة وحوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية دراسة تجريبية"، مجلة بحوث الأعمال المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، (25) 2.

- **Arabic References are presented in Roman script (translated)**

Abdel Aal, Ihab Ibrahim Hamid and others, (2022), The Impact of Big Data on Achieving International Convergence in Accounting Measurement and Disclosure: Acomparative study, *Journal of Accounting and Auditing*, (1), 228 - 289. https://doi.org/10.21608/naus.2022.230213

Abdullah, Suleiman Hassan, Tawfiq, Adalat Muhammad, (2011), The concept of accounting fairness and its role in reducing profit practices (a theoretical framework), *Journal of Economic and Administrative Sciences*, 18(69), p. 352. https://doi.org/10.33095/jeas.v18i69.911

Al-Hayali, Walid Naji, (2016), Theoretical Framework of Accounting in Light of E-Commerce Operations, Academic Book Center.

Al-Adeem, Khaled, (2020), Deepening understanding in the intellectual framework of financial accounting, King Saud University - Deanship of Scientific Research.

Balqawi, Ahmed Riyahi, (2009) ,Accounting Theory,Dar Al-Yazouri Scientific Publishing and Distribution, Amman, Jordan.

Badrosian, Askohi Awanis, (2007), The concept of fairness in accounting and its impact on the financial reporting process, an analytical and field study of the

model and users of financial reports in Iraq, (Unpublished dissertation) , University of Baghdad, Iraq.

Saadawi, Murad Masoud, Al-Saeedi, Ahmed Youssef, (2020), Accounting bias and its impact on the quality of financial information, a field study, *Economic Issue Studies Journal*, 11(2), 37-53. https://doi.org/10.34118/DJEI.V11I2.718

- **English References**

Al-Abrrow, H., Alnoor, A., & Abbas, S. (2019). The effect of organizational resilience and CEO's narcissism on project success: Organizational risk as mediating variable. *Organization Management Journal*, *16*(1), 1-13. https://dx.doi.org/10.1080/15416518.2018.1549468

Graeme W. Dean & Frank L. Clarke, 2003. An Evolving Conceptual Framework?," Abacus, Accounting Foundation, University of Sydney, vol. 39(3), pages 279-297, October. https://dx.doi.org/10.1111/j.1467-6281.2003.00133.x

Hussein, Nizam, (2007), Accounting Theory, http://www.geocities.com/irimawi/

Inyang, W. S., Eyo, R. E., & Nkang, M. E. (2020). Accounting Theory's Elements, Structures, Conceptual Framework and Financial Reporting: A Conceptual Approach. *Internasional Journal of Advanced Researh (IJAR)*, *8*, 12. https://dx.doi.org/10.21474/IJAR01/12126

Mishaan, Abdullah Shuail. (2011). Accounting Standards Practices and Corporate Governance in the Kingdom of Saudi Arabia - An Experimental Study. *Journal of Contemporary Business Research* , 25(2), 413 - 430 https://search.mandumah.com/Record/190620/Details

Hanan, Radwan Halawa, (2009), The Development of Accounting Thought - Introduction to Accounting Theory, Dar Al-Thaqafa for Publishing and Distribution, University of Aleppo, Syria.

Lotfi, Amin Al-Sayed Ahmed, (2006), Accounting Theory, University House, Egypt.

Nawal Sabaihi (2016), *Corporate Governance through Professional Accounting Ethics*, (Unpublished dissertation), University of Algeria, Algeria.

Schroeder, Martell Clark, Jack Cathy, (2006), Accounting Theory", translated and Arabized by Khaled Ali Ahmed Kajihi. and Ahmed Ould Mohamed Fall, Dar Al-Marikh for Publishing, Riyadh.

Sekaran, U., & Bougie, R. (2003). Research Methods for Business: A Skill Building Approach. 2003. *John Willey and Sons, New York*.

Shirazi, Abbas Mahdi, (1990), Accounting Theory, First Edition, Kuwait: Dar Al-Salasil. https://www.scribd.com/document/327017958