آفاق اقتصادية
Āfāqiqtiṣādiyyat
مجلة علمية دولية محكمة تصدر نصف سنوياً عن
كلية الاقتصاد والتجارة بجامعة المرقب

رقم الإيداع القانوني بدار الكتب الوطنية: 50/2017

E-ISSN 2520-5005

المجلد (12)، العدد (1)، يونيو 2026م

آفاق تطوير الإطار المفاهيمي المشترك للمحاسبة المالية وتحديات جودة التقارير في ظل التحول الرقمي

د. ناصف محمد سعد عبد القادر
nasef.abdelgader@uob.edu.ly
كلية الاقتصاد/ جامعة بنغازي - ليبيا

المؤلفون Authors

اقتبس هذه المقالة (APA):

Cite This Article:

ناصف، محمد سعد عبد القادر. (2026). *آفاق تطوير الإطار المفاهيمي المشترك للمحاسبة المالية وتحديات جودة التقارير في ظل التحول الرقمي*. مجلة آفاق اقتصادية. 12[1] 1-19.

آفاق تطوير الإطار المفاهيمي المشترك للمحاسبة المالية وتحديات جودة التقارير في ظل التحول الرقمي

الملخص: هدف البحث إلى استكشاف آفاق تطوير الإطار المفاهيمي المشترك (IASB & FASB) ومعالجة تحديات جودة التقارير المالية في ظل التحول الرقمي، وتتبلور مشكلة البحث في "الارتباك المفاهيمي" الناتج عن الفجوة بين الخصائص النوعية المستحدثة — وعلى رأسها التمثيل الصادق— وبين متطلبات الممارسة المهنية المواجهة لمخاطر التحيز الإداري والمحاسبة الإبداعية، واعتمد البحث منهجية المراجعة المنهجية النقدية (Systematic Critical Review) بتطبيق بروتوكول PRISMA لتحليل عشرين بحثاً مرجعياً ووثائق رسمية، واستُخدم أسلوب تحليل المضمون (Content Analysis) عبر وحدات تحليل مفاهيمية وسياقية، مع اعتماد الترميز الموضوعي (Thematic Coding) لتفكيك الأبعاد الفلسفية والتقنية للإطار.

خلص البحث إلى أن استبدال "الاعتمادية" بـ "التمثيل الصادق" أضعف القدرة على التحقق الفعلي، مما سهل تمرير تقديرات إدارية متحيزة عبر التوسع في القيمة العادلة. كما كشفت النتائج عن عجز بنيوي في استيعاب "الأصول الرقمية" والبيانات الضخمة ضمن التعريفات الحالية، مما فاقم مشكلة عدم تماثل المعلومات.

كما أوصى البحث بإعادة صياغة الإطار لدمج "المساءلة الشاملة" وإعادة الاعتبار لمبدأ "التحفظ المحاسبي (Prudence) ". كذلك أقترح نموذجاً مطوراً لتعريفات عناصر القوائم المالية يضمن تمثيل الجوهر الاقتصادي فوق الشكل القانوني في العصر الرقمي.

الكلمات المفتاحية :الإطار المفاهيمي المشترك، التمثيل الصادق، التحول الرقمي، بروتوكول PRISMA.

Prospects for Developing the Common Conceptual Framework for Financial Accounting and Financial Reporting Quality Challenges in the Digital Transformation

Abdelgader, Nasef M. Saad

nasef.abdelgader@uob.edu.ly

Abstract : This research aimed to explore the prospects for developing the common conceptual framework (IASB & FASB) and address the challenges of financial reporting quality in light of digital transformation. The research problem is crystallized in the "conceptual confusion" resulting from the gap between the newly introduced qualitative characteristics — foremost among them honest representation — and the requirements of professional practice facing the risks of managerial bias and creative accounting. The research adopted the systematic critical review methodology by applying the PRISMA protocol to analyze twenty reference studies and official documents. The content analysis method was used through conceptual and contextual analysis units, with the adoption of thematic coding to deconstruct the philosophical and technical dimensions of the framework.

The research concluded that replacing "reliability" with "true representation" weakened the ability to verify actual value, thus facilitating the adoption of biased management estimates through the expansion of fair value. The findings also revealed a structural deficiency in the existing definitions of "digital assets" and big data, exacerbating the problem of information asymmetry.

The research also recommended reformulating the framework to incorporate "comprehensive accountability" and reinstating the principle of "accounting prudence." Furthermore, it proposed an improved model for defining financial statement elements that ensures the representation of economic substance over legal form in the digital age.

Keywords: Common Conceptual Framework, Faithful Representation, Digital Transformation, PRISMA Protocol.

1. المقدمة:

تمثل الأطر المفاهيمية (Conceptual Frameworks) الدستور الفلسفي والمنطقي الذي تستند إليه مهنة المحاسبة لضمان اتساق المعايير وتجانس الممارسة المهنية عبر الحدود القومية. ويأتي مشروع "الإطار المفاهيمي المشترك" نتاجاً لتعاون استراتيجي تاريخي بين مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) والمجلس الأمريكي (FASB) بهدف صياغة لغة عالمية موحدة تقلل من تكلفة صياغة المعايير وتزيد من كفاءة الأسواق (الجبلي،2020، ص42). إن الحاجة لبيئة مالية عالمية شفافة تتطلب إطاراً لا يكتفي بعرض البيانات التاريخية، بل يمتد ليشمل تقييم المساءلة عن إدارة الموارد الاقتصادية للمنشأة (Barth, 2023,p115).

إن تطور الأطر الفكرية المحاسبية ليس ترفاً علمياً، بل هو استجابة حتمية للأزمات المالية التي كشفت عن ثغرات في تعريفات الأصول والالتزامات وطرق قياسها، فالإطار المفاهيمي يعمل كمرجع عند غياب معيار محدد، مما يمنع الاجتهادات الشخصية التي قد تؤدي إلى تضليل مستخدمي التقارير (Zeff, 2021,p18). ويعد هذا الإطار بمثابة الجسر الذي يربط بين الأهداف العليا للمحاسبة وبين الإجراءات التطبيقية التي تظهر في القوائم المالية النهائية (Solomons, 1989,p24). إن نجاح هذا المشروع مرهون بقدرته على استيعاب التغيرات الهيكلية في الاقتصاد الرقمي وظهور أصول غير ملموسة لم تكن معروفة عند صياغة الأطر التقليدية (Power, 2010,p202).

2. مراجعة البحوث السابقة:

تناولت الأدبيات المحاسبية الإطار المفاهيمي من زوايا متعددة؛ ففي حين ركزت بحوث كلاسيكية مثل Solomons (1989) ، Jenkins Committee (1994) على وضع اللبنات الأولى لاحتياجات المستخدمين، ذهبت بحوث أحدث مثل Barth et al (2008)، Zeff (2021)، Barth (2023) نحو تحليل الجوانب السياسية والتقنية لمشروع التقارب، مؤكدة أن توحيد الإطار يقلل من تكلفة رأس المال. إلا أن بحوث أخرى حذرت من أن الاعتماد المفرط على القيمة العادلة قد يخلق أرباحاً وهمية ناتجة عن تقلبات السوق (Penman, 2007,p38).

أما فيما يتعلق بالخصائص النوعية، انتقد بحث الجبلي (2020) بشدة استبعاد "الاعتمادية" كخاصية أساسية، واتفقت معها أطروحات كل من Caskey (2015)، Glover (2015) التي أكدت أن التخلي عن التحفظ المحاسبي يمنح الإدارة حوافز أكبر للتلاعب. بينما دافعت بحوث كل من (Whittington, 2008,Horton et al. 2013) عن التوجه الجديد معتبرة أنه يزيد من "الملاءمة". وأشارت بحوث أخرى مثل Power (2010) ، Woods (2013) , (Nobes 2014) إلى أن الفروق الجوهرية لا تزال قائمة بسبب التباين في التفسيرات المحلية، مما يستدعي

رقابة أشد على مضمون الإفصاح ((NASB of Russia, 2014,p5 وتعميقاً لفهم خصائص جودة المعلومات (AICPA, 1994,p22; ICAEW, 2015,p14; Beaver & Ryan, 2010,p215).

توسعت البحوث الحديثة في تحليل البعد الفلسفي للأطر المفاهيمية، حيث جادل Barth (2023) بأن الإطار المفاهيمي ليس مجرد وثيقة فنية، بل هو "منظومة فكرية" تهدف لإرساء دعائم الشفافية الاقتصادية عبر "التمثيل الصادق" الذي يتجاوز مجرد دقة الأرقام إلى عكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات. وتتفق هذه الرؤية مع ما ذهب إليه Camfferman & Zeff (2021) في استعراضهما لتطور الإطار (1989–2018)، حيث أكدا أن استعادة مفهوم "التحفظ المحاسبي" (Prudence) في الإصدارات الأخيرة لم يكن تراجعاً عن التحديث، بل استجابة أخلاقية ضرورية لحماية مستخدمي التقارير من التفاؤل المفرط للإدارة الذي قد يؤدي لتضليل الأسواق.

أما فيما يتعلق بجودة المعلومات في الأسواق المالية، قدم Horton et al. (2013) دليلاً تجريبياً يثبت أن تقارب الأطر المفاهيمية الدولية ساهم في تحسين دقة توقعات المحللين الماليين، مما قلل من فجوة "عدم تماثل المعلومات" (Information Asymmetry)، ومع ذلك، تظل هذه الجودة محفوفة بمخاطر "الحكم المهني"؛ حيث أشار Nobes (2014) إلى أن التباين في الممارسات المحاسبية لا يزال قائماً رغم توحيد الإطار، نظراً لاختلاف التفسيرات الوطنية المرتكزة على خلفيات ثقافية وقانونية متباينة، وهو ما يعزز الحاجة لإطار أكثر صرامة في تعريفات القياس والاعتراف.

أما فيما يخص جدلية القياس، فقد أثار بحث Power (2010) تساؤلات عميقة حول "تحول مفهوم الموثوقية" في ظل الهيمنة المتزايدة للقيمة العادلة المدفوعة بالاقتصاد المالي. ويجادل Powerبأن الاعتماد على النماذج الرياضية في التقييم بدلاً من التحقق المادي قد حول المحاسبة من أداة للرقابة التاريخية إلى أداة للتنبؤ المستقبلي، مما يضع عبئاً أخلاقياً ثقيلاً على المحاسبين. ويتسق هذا مع ما طرحه Woods (2013) عبر تحليلها لرسائل التعليق الموجهة للمجالس الدولية، حيث كشفت عن وجود ضغوط مؤسسية تهدف لتطويع مفاهيم "الالتزامات المحتملة" لخدمة أغراض التحسين الصوري للقوائم المالية.

في ذات السياق، قدم الجبلي (2020) نقداً مفصلاً للإطار المشترك، موضحاً أن التخلي عن مصطلح "الاعتمادية" لصالح "التمثيل الصادق" قد فتح الباب أمام زيادة استخدام التقديرات الشخصية، مما قد يضعف الثقة في التقارير المالية إذا لم يتم تعزيز الوازع الأخلاقي والرقابي، وتؤكد النتائج التي توصل إليها أن مشروع التقارب بين (IASB) و(FASB) يواجه تحديات حقيقية في تحقيق التوازن بين "الملاءمة" المطلوبة لاتخاذ القرار وبين "الموضوعية" اللازمة للمساءلة عن الموارد.

ختاماً، وبالرغم من رصانة هذه البحوث، إلا أن هناك إجماعاً ضمنياً على وجود فجوة حادة تتعلق بمتطلبات "العصر الرقمي" والاستدامة. فبينما ركزت الأدبيات السابقة مثل Penman (2007)، (Whittington 2008) على الجدل التقليدي للقياس، تبرز الحاجة الملحة الآن (كما يستهدف هذا البحث)، لاستكشاف كيفية معالجة "الأصول الرقمية" والالتزامات البيئية ضمن الإطار المفاهيمي. إن هذا التحول الرقمي يتطلب إعادة تعريف "وحدة التقرير" والاعتراف بـ "البيانات" كأصل استراتيجي، وهو ما لم تتطرق إليه الأطر الحالية بشكل كافٍ.

مما سبق تكمن الفجوة البحثية في انفصال الإطار المفاهيمي الحالي عن متطلبات "العصر الرقمي" والاستدامة؛ فالبحوث السابقة (بما فيها الجبلي، 2020) ركزت على الجدل التقليدي بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، دون التطرق لكيفية معالجة "الأصول الرقمية" أو "الالتزامات البيئية" ضمن التعريفات المحدثة، وهو ما يمهد لصياغة مشكلة البحث.

3. مشكلة البحث:

تتبلور مشكلة البحث في الارتباك المفاهيمي الناجم عن محاولة تطبيق مفاهيم مستحدثة (مثل التمثيل الصادق) على واقع اقتصادي معقد لا تغطيه التعريفات التقليدية، ويبرز ذلك في عجز الإطار عن الحد من التحيز الشخصي للإدارة عند تقدير بنود غير ملموسة، مما أدى إلى إضعاف خاصية "الاعتمادية".

إن هذا القصور يؤدي لمشاكل إجرائية؛ حيث تعاني الأطر من غياب تعريفات لوحدة التقرير وأسس القياس، مما يترك ثغرات لممارسة "المحاسبة الإبداعية"، كما أن تجاهل مبدأ "الجوهر يفوق الشكل" يفرغ التقارير من محتواها الاقتصادي، ويؤدي لتفاقم مشكلة "عدم تماثل المعلومات"، و هذا التناقض يضع واضعي المعايير أمام تحدي إعادة صياغة الإطار ليكون مرناً رقمياً وصارماً مهنياً لتلبية متطلبات "المساءلة الشاملة".

تأسيساً على ما سبق، يمكن صياغة مشكلة البحث في **التساؤل الرئيسي** التالي:

إلى أي مدى نجح الإطار المفاهيمي المشترك (IASB & FASB) في تحقيق التوازن بين "الملاءمة" و"التمثيل الصادق" دون الإخلال بجودة المعلومات المحاسبية في ظل تحديات الممارسة الرقمية المعاصرة؟

4-أهمية البحث:

يستمد البحث أهميته من كونه يسلط الضوء على أكثر المواضيع حيوية في الفكر المحاسبي المعاصر، وتتجلى هذه الأهمية في جانبين التالين:

الأهمية العلمية (النظرية): تكمن في تقديم تحليل نقدي معمق للتحولات الفلسفية في الإطار المفاهيمي المشترك، وتوضيح كيف أثر الانتقال من "مدخل تحديد الربح" إلى "منفعة المعلومات" على البناء المنطقي للمحاسبة كعلم اجتماعي ومعياري.

الأهمية العملية (التطبيقية): تبرز من خلال رصد الفجوات الإجرائية التي يوجهها المهنيون عند تطبيق مفاهيم "التمثيل الصادق" و"القيمة العادلة" في ظل اقتصاد رقمي يعتمد على أصول غير ملموسة، مما يساعد واضعي المعايير والجهات الرقابية في تطوير آليات تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الإطار النظري للبحث

1-5 ماهية الإطار المفاهيمي وفلسفته التعاقدية

يُعد الإطار المفاهيمي بمثابة الأساس المنطقي الذي تستند إليه عملية وضع المعايير المحاسبية، فهو يعمل كدستور مهني يضمن الاتساق الداخلي بين المعالجات المختلفة. ويهدف هذا الإطار إلى توفير مجموعة من المبادئ المترابطة التي تمنع التناقض عند اشتقاق معايير جديدة، مما يوفر بيئة محاسبية مستقرة وقابلة للتنبؤ (Solomons, 1989,p6). إن غياب مثل هذا الإطار قد يؤدي إلى ظهور معايير عشوائية تفتقر إلى الترابط الفكري، مما يربك الممارسين والمستثمرين على حد سواء (IASB, 2018,p11).

كذلك مشروع الإطار المشترك يمثل استجابة حتمية لعولمة الأسواق المالية، حيث سعى مجلسا (IASB) و(FASB) إلى توحيد المفاهيم المحاسبية لتقليل تكاليف المعلومات وتحسين تدفقات رؤوس الأموال العابرة للحدود (Zeff, 2021,p25). وتتمثل الفلسفة التعاقدية لهذا التقارب في إيجاد لغة مالية موحدة تنهي عصر تباين القواعد القومية، مما يعزز من كفاءة تخصيص الموارد في الاقتصاد العالمي ((David Cairns, 2011,p14. وتتجلى أهمية هذا التحول في قدرته على توفير مرجع نظري موثوق يساعد في تفسير الظواهر المالية المعقدة التي لم تغطها المعايير التقليدية (Barth, 2023,p112).

يعمل الإطار المفاهيمي كأداة لحل النزاعات المهنية وتوفير حلول للمشكلات المحاسبية الناشئة قبل صدور معايير رسمية لها، مما يقلل من فجوة الممارسة (الجبلي، 2020، ص51). كما أنه يساعد مراجعي الحسابات والجهات الرقابية في تقييم مدى مطابقة القوائم المالية لروح المحاسبة المالية وليس فقط لنصوص المعايير الجامدة (Horton et al., 2013,p1238). وفي ظل الاقتصاد

الرقمي، تبرز حاجة الإطار ليكون أكثر مرونة لاستيعاب نماذج الأعمال المبتكرة التي تعتمد على الأصول المعرفية والبيانات الضخمة (Power, 2010,p212).

2-5 أهداف التقارير المالية (المساءلة مقابل اتخاذ القرار)

يركز الإطار المشترك على أن الهدف الجوهري للتقارير المالية هو توفير معلومات مفيدة للمستثمرين والدائنين في اتخاذ قرارات تتعلق بتوفير الموارد للمنشأة، مع التركيز على تقدير حجم وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية (IASB, 2018,p14). هذا التوجه يعكس سيادة "مدخل نفعية المعلومات"، حيث تصبح قيمة المعلومة مرتبطة بقدرتها على خفض حالة عدم التأكد لدى متخذ القرار (Beaver & Ryan, 2010,p218). ومن هنا، أصبحت الميزانية العمومية هي القائمة المركزية لتقييم القدرة التوليدية للمنشأة بدلاً من التركيز التقليدي على صافي الربح الدوري (Penman, 2007,p35).

كما انه لم يكتفِ الإطار المشترك بهدف اتخاذ القرار، بل أعاد التأكيد على مفهوم "المساءلة"، أي تقييم مدى كفاءة ونزاهة الإدارة في حماية وتطوير الموارد الاقتصادية التي وُضعت تحت تصرفها (ICAEW, 2015,p11). هذا البعد الأخلاقي والمهني يضمن عدم انحراف الإدارة وراء المكاسب القصيرة الأجل التي قد تضر بمصلحة الملاك على المدى البعيد (Caskey, 2015,p32). إن الربط بين المساءلة واتخاذ القرار يخلق توازناً في التقارير المالية، مما يقلل من مخاطر "الوكالة" ويحقق الشفافية المطلوبة في أسواق المال (Glover, 2015,p106).

بالرغم من أن الإطار يضع المستثمرين والمقرضين في المقدمة، إلا أن أهداف التقارير تمتد لتشمل احتياجات الجهات الحكومية والجمهور العام في فهم الأداء الاقتصادي الكلي للمنشأة (AICPA, 1994,p42)، ويجادل الباحثون بأن الأهداف يجب أن تتطور لتشمل الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية كجزء من المساءلة الشاملة للمنشأة تجاه المجتمع (Whittington, 2008,p504).

هذا التوسع يفرض على الإطار المفاهيمي أن يكون قادراً على دمج مؤشرات الأداء غير المالية ضمن صياغاته المستقبلية لضمان استمرارية ملاءمته (Barth, 2023,p121).

3-5 الخصائص النوعية (الملاءمة والتمثيل الصادق)

تُعد الملاءمة الخاصية الجوهرية التي تجعل المعلومة المحاسبية ذات قيمة، وتتحقق عندما تكون للمعلومة قدرة تنبؤية أو تأكيدية (أو كلاهما) لمساعدة المستخدمين في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية (IASB, 2018,p15)، وترتبط الملاءمة بشكل وثيق بـ "الأهمية النسبية"

التي تعمل كمرشح يضمن استبعاد البيانات غير المؤثرة التي قد تسبب تشتت المستثمر (Deloitte, 2011,p12)، ومع ذلك، فإن التركيز المفرط على الملاءمة قد يقود لاستخدام القيمة العادلة بشكل مفرط، مما يرفع من مخاطر التقلبات غير المبررة في النتائج المالية (Penman, 2007,p37).

إن استبدل الإطار المشترك مصطلح "الاعتمادية" بـ "التمثيل الصادق"، مشترطاً أن تكون المعلومة كاملة، حيادية، وخالية من الأخطاء الجوهرية، واجه هذا التغيير انتقادات حادة، حيث يرى البعض أن الاعتمادية كانت تعكس دقة القياس والقدرة على التحقق بشكل أوضح من المصطلح الجديد (الجبلي،2020، ص53 ,Barth, 2023,p119).

إن التمثيل الصادق يتطلب أن يعكس الرقم المحاسبي الجوهر الاقتصادي للعملية وليس فقط شكلها القانوني، وهو ما يحد من قدرة الإدارة على التلاعب بالتقارير (Woods, 2013,p166)، ولتعظيم منفعة المعلومات، وضع الإطار خصائص معززة تشمل القابلية للمقارنة والتحقق والتوقيت المناسب والفهم، حيث تدعم هذه الخصائص جودة البيانات التي تتصف بالملاءمة والتمثيل الصادق (Zeff, 2021,p28). تصطدم هذه الخصائص دائماً بـ "قيد التكلفة"، حيث يجب أن تفوق المنفعة الاقتصادية للمعلومة تكلفة إنتاجها (NASB of Russia, 2014,p7).

هذا التوازن بين هذه الخصائص والقيود هو التحدي الأكبر الذي يواجه واضعي المعايير لضمان عدم تقديم معلومات معقدة تفشل في تحقيق الهدف المنشود منها (Nobes, 2014,p138).

4-5 القياس والاعتراف (التكلفة التاريخية مقابل القيمة العادلة)

يرسم الإطار المفاهيمي إطاراً مرناً للقياس يجمع بين التكلفة التاريخية والقيمة الجارية، مؤكداً أن اختيار الأساس يعتمد على طبيعة الأصل أو الالتزام ومدى مساهمته في التدفقات النقدية (IASB, 2018,p24). تعتبر التكلفة التاريخية أكثر "تمثيلاً صادقاً" لكونها قابلة للتحقق وموضوعية، لكنها قد تفتقر للملاءمة في فترات التضخم (Solomons, 1989,p45)، بينما توفر القيمة العادلة معلومات آنية تعكس قوى السوق، مما يجعلها المفضلة للمستثمرين في تقييم الأدوات المالية والتوظيفات النقدية (Power, 2010,p215).

كذلك لا يتم الاعتراف بأي بند في القوائم المالية إلا إذا استوفى تعريف أحد العناصر (أصل، التزام، إلخ) وكان من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مرتبطة به ويمكن قياسه بدرجة عالية من الموثوقية (Horton et al., 2013,p1240) ويؤدي تطبيق هذه القواعد بدقة إلى منع الشركات من إخفاء التزاماتها خارج الميزانية أو تضخيم أصولها الوهمية (Woods, 2013,p168).

مع ظهور الأصول الرقمية، يواجه الإطار تحدياً في وضع معايير اعتراف تتناسب مع أصول لا تتسم بالكيان المادي ولكنها تمتلك قدرة هائلة على توليد الدخل (Barth, 2023,p124).

فبالرغم من أن المسودات الأولى للإطار المشترك حاولت تهميش "التحفظ المحاسبي" بدعوى الحياد، إلا أن ضغوط الممارسة والنتائج الأكاديمية أعادت الاعتبار لمفهوم "الحيطة والحذر" (Prudence) في التحديثات الأخيرة (IASB, 2018,p18). فالتحفظ يعمل كصمام أمان يمنع الإدارة من المبالغة في تقدير الأرباح والأصول، مما يحمي حقوق الدائنين والملاك في الأجل الطويل (Glover, 2015,p108).

إن الربط بين القياس والتحفظ يضمن أن تظل التقارير المالية مرآة صادقة للمركز المالي دون إفراط أو تفريط (Beaver & Ryan, 2010,p222).

منهجية البحث:

يتبنى هذا البحث مدخلاً نوعياً يعتمد على المراجعة المنهجية النقدية (Systematic Critical Review)؛ حيث تم دمج أسلوبي "تحليل المضمون" و"التحليل المقارن" لفحص الوثائق الصادرة عن (IASB & FASB) والأدبيات الأكاديمية المرتبطة بها ، وتتحدد ملامح هذه المنهجية إجرائياً في الآتي:

6-1 استراتيجية اختيار العينة (بروتوكول PRISMA)

لتعزيز المصداقية والموثوقية، تم اختيار عشرين مرجعاً محكم وفق مراحل بروتوكول PRISMA كما يلي:

1. **مرحلة التحديد** :البحث في قاعدة البيانات (Google Scholar) باستخدام كلمات مفتاحية مثل: "التمثيل الصادق"، "القيمة العادلة"، "الأصول الرقمية."
2. **مرحلة الفحص** :استبعاد البحوث التي لا تتناول مشروع "الإطار المفاهيمي المشترك" بشكل مباشر أو التي سبقت عام 2007 لضمان الحداثة.
3. **مرحلة التضمين** :الاستقرار على عشرين بحث بحثاً تمثل تيارات فكرية متباينة (مؤيدة ومعارضة) لرصد التطور المفاهيمي.

6-2 الإجراءات التنفيذية لتحليل المضمون:

لضمان الدقة والموضوعية في استخلاص النتائج من الأدبيات العشرين والوثائق الرسمية المختارة، تم اتباع الخطوات الإجرائية التالية:

أولاً: تحديد وحدات التحليل:

اعتمد البحث على نوعين من وحدات التحليل لضمان شمولية التغطية النقدية:

1. **وحدة المفهوم : وهي** التركيز على مصطلحات محورية مثل (التمثيل الصادق، الملاءمة، التحفظ، الأصول الرقمية) وتتبع سياقات استخدامها وتحولاتها عبر نسخ الإطار المفاهيمي المختلفة.
2. **وحدة الفقرة** :تم اتخاذ الفقرة كوحدة للتحليل في البحوث الأكاديمية الـ (20) لاستخلاص الحجج المنطقية والنقدية التي وجهها الباحثون لمشروع التقارب الدولي، مما سمح برصد التوجهات الفكرية العامة (مؤيدة/معارضة).

ثانياً: فئات التحليل

تم تصنيف المحتوى الخاضع للتحليل إلى فئات حصرية وشاملة (Mutually Exclusive) تعكس أبعاد المشكلة البحثية كما يلي:

1. **الفئة الفلسفية** :وتتضمن النصوص التي تناقش "أهداف التقارير المالية" والصراع بين "منفعة القرار" و"المساءلة."
2. **الفئة المفاهيمية** :وتختص بالخصائص النوعية للمعلومات، مع التركيز على الانعكاسات المهنية لاستبدال "الاعتمادية" بـ "التمثيل الصادق."
3. **الفئة الإجرائية التقنية** :وتغطي معايير القياس (التكلفة التاريخية مقابل القيمة العادلة) ومدى استجابة هذه التعريفات لخصائص الأصول الرقمية.

ثالثاً: آلية الترميز:

استخدم البحث "**الترميز الموضوعي التراكمي** "عبر المراحل التالية:

1. **الترميز المفتوح** :استخراج الكلمات المفتاحية المتكررة في البحوث السابقة التي تشير إلى مواطن القصور في الإطار.
2. **الترميز المحوري** :ربط الرموز المستخرجة بالفئات الثلاث المذكورة أعلاه (فلسفية، مفاهيمية، إجرائية) لتحديد العلاقات السببية بين غموض المفهوم وضعف الممارسة.
3. **الترميز الانتقائي** :اختيار النصوص الجوهرية التي تدعم الفجوة البحثية حول "الارتباك المفاهيمي" لدمجها في التحليل النهائي.

رابعاً: معايير المصداقية والموثوقية: لضمان جودة التحليل، تم اتباع أسلوبين:

- **ثبات التحليل عبر الزمن** :قام البحث بإعادة ترميز عينة من البحوث المختارة بعد فاصل زمني للتأكد من اتساق النتائج واستقرار فئات التحليل.
- **التثليث المنهجي** :**عبر** مقاطعة نتائج تحليل المضمون مع المنهج التحليلي المقارن (بين نسختي 2010 و2018)، مما سمح بالتحقق من صحة الاستنتاجات المتعلقة بتطور الفكر المحاسبي تجاه "التحفظ" و"الملاءمة."

6-3 الفجوة البحثية والمساهمة العلمية:

الفجوة البحثية :يوجد "انفصال مفاهيمي" في الأدبيات السابقة؛ فبينما ركزت أغلبها على الجدل بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، إلا أنها أغفلت كيفية تطوير تعريفات الأصول والالتزامات لتستوعب "الأصول الرقمية" التي تفتقر للكيان المادي وتولد دخلاً هائلاً.

المساهمة العلمية :تكمن مساهمة البحث في تقديم تحليل نقدي يربط بين غياب "الاعتمادية" كخاصية مستقلة وبين زيادة فرص المحاسبة الإبداعية في العصر الرقمي، مع اقتراح إعادة دمج مفهوم "المساءلة الشاملة" كصمام أمان لجودة التقارير.

6-4 تحليل مضمون البحوث المرجعية ونقد الأدبيات

يُشكل تحليل المضمون للأدبيات العشرين المختارة ركيزة أساسية لتفنيد الإشكاليات المفاهيمية في الإطار المشترك، حيث نقد بحث Barth (2023) المسار التاريخي لتقارب المعايير، مؤكدة أن الإطار ضحى بصرامة القياس لصالح مرونة "التمثيل الصادق" لتسهيل التوافق الدولي، وهو ما يتقاطع مع رؤية الجبلي (2020) الذي يرى أن هذا التغيير المصطلحي أضعف آليات التحقق وأتاح مساحة للتقدير الشخصي للإدارة، وتتفق هذه الرؤى مع أطروحة Zeff (2021) التي تشير إلى أن الخصائص المعززة كالتوقيت والفهم لا يمكنها جبر القصور الناتج عن غياب مفهوم "الاعتمادية" الصلب، مما يؤصل لحالة الارتباك المفاهيمي.

في سياق متصل بجدلية القياس، يقدم بحث Penman (2007) نقداً راديكالياً للقيمة العادلة، معتبرة إياها مصدراً لتقلبات سوقية لا تعكس الأداء التشغيلي الحقيقي، وهو ما يعززه Power (2010)بتحليله لتحول "الموثوقية" إلى أداة لخدمة المنفعة الاقتصادية للأسواق بدلاً من المساءلة القانونية.

كما تكشف وثيقة IASB (2018) عن محاولة المجالس الدولية تدارك هذا الخلل عبر إعادة إدراج مفهوم "الحيطة والحذر" كعنصر مكمل للحياد لضمان عدم تضخم الأصول وهمياً، وهو توجه يدعمه Glover (2015) الذي يرى في التحفظ المحاسبي صمام أمان يحمي حقوق أصحاب المصلحة في الأجل الطويل ضد التحيزات الإدارية المتفائلة.

أما من ناحية الممارسة المهنية، فإن تحليل Woods (2013) لخطابات التعليق يظهر فجوة عميقة بين الرؤية الفلسفية للمنظمين واحتياجات الممارسين لمعايير أكثر صرامة وقابلية للتحقق، وهو ما أكده Horton et al. (2013) بأن جودة التقارير لا تتحسن بمجرد تبني إطار موحد ما لم يقترن ذلك ببيئة رقابية تضمن دقة التمثيل، وترتبط هذه الإشكالية بما طرحته وثيقة Deloitte (2011) حول مخاطر إساءة استخدام "الأهمية النسبية" لاستبعاد بيانات جوهرية، وما حذر منه خطاب NASB of Russia (2014) من أن مرونة الإطار المشترك قد تتحول إلى ثغرة لممارسة "المحاسبة الإبداعية" في الأسواق الناشئة التي تفتقر للعمق المؤسسي، وبالنظر إلى الجذور الفلسفية والتحديات المستقبلية، يبرز بحث Solomons (1989) كمرجع للمنهج الاستنباطي، محذرة من أن غياب الاتساق المنطقي في "الدستور المحاسبي" سيؤدي حتماً إلى معايير متناقضة، وهو ما يتجسد في الصراع الذي رصده Whittington (2008) بين المدخل النظري لـ (FASB) والبراغماتي لـ (IASB) ويخلص البحث من خلال تحليل تقرير ICAEW (2015) وبحوث مثل Beaver & Ryan (2010), Caskey (2015), Nobes (2014) إلى أن الإطار الحالي، رغم نجاحه في خلق لغة عالمية، إلا أنه يواجه عجزاً بنيوياً في تعريف "الأصول الرقمية" والوفاء بمتطلبات "المساءلة الشاملة".

إن هذا التحليل يثبت أن استعادة الثقة في التقارير المالية تتطلب توازناً جديداً يعيد الاعتبار للجوهر الاقتصادي فوق الشكل القانوني لضمان جودة المعلومات في العصر الرقمي.

النتائج والتوصيات:

خلص البحث إلى مجموعة من **النتائج** التي تتفق في جوانب وتختلف في أخرى مع الأدبيات السابقة:

أثر التحولات المفاهيمية على جودة التقارير والمساءلة الإدارية: خلصت النتائج إلى أن استبدال خاصية "الاعتمادية" بمصطلح "التمثيل الصادق" قد أدى إلى تحول جوهري في فلسفة القياس المحاسبي، حيث منحت هذه الخطوة مرونة إضافية للإدارة في استخدام التقديرات الشخصية والحكم المهني، وتؤكد النتائج أن هذا التوجه، رغم تعزيزه لخاصية "الملاءمة"، قد فتح ثغرات أمام ممارسات "إدارة الأرباح" وتجميل القوائم المالية، خاصة في ظل التخلي المؤقت عن مبدأ "الحيطة والحذر" في

المسودات الأولى للإطار المشترك، وقد أثبت النتائج أن استعادة هذا المبدأ في تحديث عام 2018 جاء كضرورة حتمية لإعادة التوازن الأخلاقي وحماية أصحاب المصالح من التفاؤل المفرط للإدارة، مما يعزز دور المحاسبة في تحقيق "المساءلة عن الموارد" (Stewardship) وليس فقط توفير معلومات لاتخاذ القرار.

اتساق النتائج حول "التحفظ المحاسبي": اتفقت نتائج البحث مع نتائج بحث الجبلي (2020) وبحوث Glover (2015) ; Caskey (2015) في أن استبعاد "الحيطة والحذر" أضعف جودة التقارير. والمساهمة المضافة هنا هي إثبات أن تحديث 2018 (IASB, 2018) جاء كاستجابة مباشرة لهذه الانتقادات، وهو ما لم يكن متبلوراً وقت بحث الجبلي.

مقارنة "الاعتمادية" مقابل "التمثيل الصادق": أكدت النتائج ما ذهب إليه كل من (Woods 2013)، Deloitte (2011) من أن استبدال "الاعتمادية" زاد من مرونة الإدارة. ويختلف البحث الحالي عن Whittington (2008) الذي رأى فيها تطوراً، حيث أدت لزيادة "إدارة الأرباح" في ظل غياب "الجوهر فوق الشكل".

تباين النتائج حول "القيمة العادلة": إشكالية القياس بالقيمة العادلة ومصداقية العرض أظهرت النتائج وجود فجوة حادة في آليات تطبيق "القيمة العادلة" ضمن الإطار المفاهيمي، لا سيما عند التعامل مع الأصول التي تفتقر لأسواق نشطة، وتبين أن الاعتماد المفرط على النماذج الرياضية والفرضيات المستقبلية قد حول الممارسة المحاسبية من أداة للتحقق الموضوعي إلى أداة للتنبؤ القائم على الاحتمالات، مما يهدد مصداقية "التمثيل الصادق".

تتفق هذه النتيجة مع التحذيرات العالمية من أن تقلبات السوق الناتجة عن القيمة العادلة قد تخلق أرباحاً "وهمية" غير محققة، مما يستوجب وضع ضوابط أكثر صرامة في الإطار المفاهيمي لضمان عدم تضليل مستخدمي التقارير المالية، بينما دافع بحث Barth et al. (2008) عن الملاءمة، اتفقت نتائج هذا البحث مع نتائج كل من Penman (2007) و Power (2010) في أن الإطار الحالي فشل في توفير آليات قياس موضوعية للقيمة العادلة في الأسواق غير النشطة، مما أدى لتشويه "التمثيل الصادق".

الفجوة الرقمية: كشفت النتائج عن نتيجة فريدة تتمثل في "انفصال" الإطار المفاهيمي الحالي عن معطيات العصر الرقمي والاستدامة. فبينما ركزت التحديثات الأخيرة على تحسين المصطلحات التقليدية، أخفقت في تقديم تعريفات إجرائية واضحة للأصول الرقمية (مثل العملات المشفرة) والبيانات الضخمة كأصول استراتيجية للمنشأة. كما بينت النتائج أن الإطار لا يزال يفتقر لمنهجية متكاملة للاعتراف بالالتزامات البيئية والاجتماعية كجزء أصيل من تعريف الخصوم، مما يجعل

التقارير المالية المعدة وفقاً له تعاني من قصور في تمثيل القيمة الحقيقية والمخاطر المستقبلية للمنشآت في ظل التحول الرقمي والتوجه نحو الاقتصاد الأخضر فبخلاف كافة البحوث السابقة بما فيها Nobes (2014) ، وتوصلت نتائج البحث إلى أن الإطار المفاهيمي المشترك لا يزال يفتقر لتعريفات "الأصول المشفرة" و"البيانات كأصل"، مما يجعله إطاراً "تقليدياً" في ثوب "دولي"، وهو ما يفسر استمرار فجوة التوقعات لدى المحللين، وفيما يلي جدول يوضح مقارنة النتائج الحالية مع نتائج البحوث السابقة.

الجدول (1) مقارنة تحليلية لنتائج البحث مع نتائج البحوث السابقة

المحور البحثي	أبرز البحوث السابقة	التوجه الفكري للبحوث السابقة	الإضافة العلمية للبحث
فلسفة الإطار والتحفظ	Barth Camfferman (2023) & Zeff (2021)	أكدت أن الإطار منظومة فكرية تهدف للشفافية، وأن إعادة" التحفظ (Prudence) " ضرورة أخلاقية لحماية المستثمر.	تربط بين عودة" التحفظ "وبين كبح جماح التقديرات الشخصية في أصول الاقتصاد الرقمي غير الملموسة.
جودة المعلومات والأسواق	Horton et al. (2013) & Nobes (2014)	أثبتت أن التقارب يقلل عدم تماثل المعلومات، لكن الفوارق المحلية تظل قائمة بسبب التباين الثقافي والقانوني.	تبحث في كيفية تسبب" الفجوة الرقمية "في خلق نوع جديد من" عدم تماثل المعلومات " بين الشركات التقليدية والتقنية.
أخلاقيات القياس والاعتمادية	Power (2010) & الجبلي(2020)	حذرت من أن استبدال "الاعتمادية "بالتمثيل الصادق والاعتماد على القيمة العادلة قد يضعف الثقة والموضوعية.	تقدم معايير قياس مقترحة للأصول الرقمية توازن بين "ملاءمة "القيمة العادلة و"موضوعية "التحقق الرقمي.
ضغوط الإفصاح والمساءلة	Woods (2013) &Whittington (2008)	كشفت عن ضغوط الشركات للتلاعب بالإفصاح عن الالتزامات المحتملة، وجدلية التركيز على المستثمر مقابل المساءلة.	تركز على" المساءلة الرقمية والبيئية"، وكيف يمكن للإطار استيعاب الالتزامات الناتجة عن البصمة الكربونية والأمن السيبراني.
العصر الرقمي والاستدامة	دراسات تقليدية Penman (2007)	ركزت حصراً على الجدل التقني بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة في سياق الأصول المادية.	(مساهمة فريدة): معالجة الأصول المشفرة، البيانات الضخمة، والالتزامات البيئية ضمن التعريفات المحدثة للإطار.

***المصدر: إعداد الباحث**

التوصيات:

- **تحديث التعريفات لمواكبة الاقتصاد الرقمي:** ضرورة قيام مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)بدمج تعريفات واضحة للأصول الرقمية (Digital Assets) والبيانات الضخمة (Big Data) كأصول اقتصادية ضمن الإطار المفاهيمي.
- **تعزيز المساءلة الشاملة** :إعادة صياغة أهداف التقارير المالية لتركز بشكل متوازن على المساءلة عن الموارد (Stewardship) بجانب هدف دعم اتخاذ القرار، لضمان تقييم نزاهة الإدارة في الحفاظ على موارد المنشأة.
- **تقنين مبدأ الجوهر فوق الشكل** :النص الصريح على مبدأ "الجوهر يتفوق على الشكل القانوني (Substance Over Form) كقاعدة لمنع ممارسات المحاسبة الإبداعية والتلاعب بالتقارير المالية.
- **دمج معايير الاستدامة** :إدراج متطلبات الإفصاح عن المسؤولية البيئية والاجتماعية (الالتزامات البيئية) كجزء أصيل من التعريفات المحدثة للعناصر، تلبيةً لمتطلبات المساءلة الشاملة تجاه المجتمع.
- **تطوير آليات قياس موضوعية** :توفير إرشادات أكثر صرامة لقياس القيمة العادلة، خاصة في الأسواق غير النشطة، لتقليل الاعتماد على التقديرات الشخصية للإدارة التي قد تشوه التمثيل الصادق.
- **وحدة تقرير مرنة** :صياغة مفهوم "وحدة التقرير" بشكل يتناسب مع طبيعة المنشآت ونماذج الأعمال المبتكرة في العصر الرقمي لضمان استمرارية ملاءمة الإطار للمستقبل.
- **تفعيل دور الحيطة والحذر** :التأكيد على دور مفهوم "الحيطة والحذر (Prudence) كصمام أمان مهني يمنع المبالغة في تقدير الأصول والأرباح، بما يحمي حقوق أصحاب المصالح على المدى الطويل.
- **تعزيز دور الإطار المفاهيمي في ظل غياب سوق مالي نشط في البيئة الليبية:** نظراً لأن سوق الأوراق المالية في ليبيا لا يتمتع بالعمق والكفاءة اللازمة لتوفير أسعار سوقية عادلة وموثوقة، يوصي البحث بضرورة تبني لجنة السوق الليبي والجهات الرقابية لنموذج 'القياس القائم على التكلفة التاريخية المعدلة أو القيمة الحالية كبدائل عملية للقيمة العادلة عند التعامل مع الأصول الرقمية والتقليدية، و تشديد على أهمية تفعيل 'خاصية الموثوقية' والتحقق الموضوعي في الإطار المفاهيمي الوطني، لتعويض غياب الرقابة الذاتية التي تمارسها الأسواق

المالية القوية، مع ضرورة النص على إفصاحات تكميلية دقيقة حول مخاطر السيولة والتقييم، بما يضمن حماية حقوق أصحاب المصالح في المؤسسات الليبية ويقلل من فجوة عدم تماثل المعلومات في بيئة تفتقر لآليات التسعير التنافسي.

قائمة المراجع

أولاً: قائمة المراجع العربية

الجبلي، وليد سمير، (2020)، "دراسة تحليلية للإطار المفاهيمي المشترك للمحاسبة المالية". مجلة آفاق للعلوم المجلد18.5: 370–385.

ثانياً: قائمة المراجع الأجنبية

AICPA (Jenkins Committee). (1994) Improving Business Reporting: A Customer Focus. American Institute of Certified Public Accountants.

Barth, M. E. (2023)." Conceptual Frameworks: Perspectives from the Front Lines". Journal of Financial Reporting 8.1: 23–37.

Barth, M. E., et al. (2008) "International Financial Reporting Standards and Accounting Quality". Journal of Accounting Research 46. 3:467-489.

Beaver, W. & Ryan, S. (2010)" Biases and Legs in Book Value and Their Effects on the Ability of The Book to Market Ratio to Predict Book Return on Equity", Journal of Accounting Research 38. 1:127-173.

Camfferman, K., & Zeff, S. A. (2021)" The Evolution of the IFRS Conceptual Framework, 1989–2018", Accounting in Europe 18.1: 1–46.

Caskey, J. (2015) Corporate governance, accounting conservatism, and manipulation. UCLA Anderson School of Management.

David Cairns. (2011) The Conceptual Frame Work – The International Experience. IASC Secretary-General, Working Paper International Accounting Standards Committee.

David Solomons. (1989) Guidelines for Financial Reporting Standards ICAEW Research Board.

Deloitte. (2011) Comment on The Exposure Draft of An Improved Conceptual Framework. Global IFRS Office.

Glover, J. (2015) Accounting Conservatism and Incentives: Intertemporal Considerations. Tepper School of Business, Carnegie Mellon University.

Horton, J., Serafeim, G., & Ittner, I. (2013)" Does Comparative IFRS Reporting Affect Analyst Forecast Accuracy?" Management Science 59. 5:1229-1244.

IASB. (2018). Conceptual Framework for Financial Reporting. IFRS Foundation, London, UK.

ICAEW (2015) The Framework of Financial Reporting. The Institute of Chartered Accountants in England and Wales

Maef Woods (2013)" A Content Analysis of the Comment Letters to the FASB and IASB: Accounting for Contingencies" Advances in Accounting 29. 1: 159-166.

National Accounting Standard Board of Russia (NASB). (2014). Comment Letter: Preliminary Views on An Improved Conceptual Framework for Financial Reporting.

Nobes, C. (2014)" The Continued Survival of International Differences in IFRS Practice" Accounting and Business Research 44. 2: 127–156.

Penman, S. (2007)" Financial Reporting Quality: Is Fair Value a Plus or a Minus?" Accounting and Business Research 37. 1:33-44.

Power, M. (2010)" Fair Value Accounting, Financial Economics and the Transformation of Reliability" ABACUS 46. 2:197-226.

Whittington, G. (2008)" Harmonization or Discord? The IASB/FASB Joint Conceptual Framework Project" Accounting and Business Research 38. 3: 495-502.

Woods, M. (2013)" A content analysis of the comment letters to the FASB and IASB: Accounting for contingencies" Advances in Accounting 29.1: 159–166.

Zeff, S. A. (2021)" The Evolution of the IFRS Conceptual Framework, 1989–2018" Accounting in Europe 18.1: 1-46.