

# الحاجة إلى إطار مفاهيمي للمحاسبة في ليبيا

د. عماد علي السويح

أستاذ مساعد المحاسبة، كلية الاقتصاد، طرابلس

## مؤتمر واقع مهنة المحاسبة في ليبيا

### تقديم

في ضوء التطورات الراهنة التي تشهدها ليبيا على الصعيد السياسي، والتي نتوقع أن يتبعها تطور ملحوظ على كل من الصعيد الاقتصادي والقانوني والاجتماعي، نتوقع أيضا وبالنتيجة أن يصحب ذلك تطور في نشاط المحاسبة. ومن هنا ولأهمية نشاط المحاسبة في ليبيا، نحتاج إلى وقفة حقيقية للنظر فيما يحتاجه من دعم بحيث يمكن أن يصبح على مستوى مناسب وقادر على مواكبة أي تطور في الحياة الاقتصادية. في العقود الأخيرة بدأ الكثير من المختصين في مجال المحاسبة في الدول المتقدمة في إدراك أهمية تبني "إطار مفاهيمي للمحاسبة"، الأمر الذي تم بالفعل في كثير من هذه الدول.

الهدف الرئيس لهذه الورقة هو التعريف بمشروع الإطار المفاهيمي للمحاسبة وآخر التطورات فيه على الصعيد الدولي وما يمكن أن يكون له من انعكاسات مستقبلا على المحاسبة في ليبيا. فالحاجة إلى وجود أساس نظري مفاهيمي معترف به يوجه التطبيق المحاسبي في ليبيا ويساعد في تقييمه تمثل جانب مهم حسب تقدير الباحث.

هذه الورقة تتناول موضوع الحاجة إلى إطار مفاهيمي للمحاسبة في ليبيا من خلال مجموعة أقسام هي: الحاجة لوجود النظرية، تعريف الإطار المفاهيمي، لمحة تاريخية عن التجربة الدولية، مشروع الإطار المشترك بين مؤسسة المعايير الدولية (IFRS-Foundation) وبين مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (US FASB)، المبادئ المقترحة لخلق إطار جيد، وأخيرا توضيح عن واقع مهنة المحاسبة في ليبيا، يليه توصية ومقترح بما يمكن عمله في ليبيا.

## دور النظرية في المحاسبة:

النظرية وبغض النظر عن المجال الذي تعمل فيه يكون لها غرضين أساسيين: التفسير والتنبؤ (Watts, 2000). بالنسبة لعالم المحاسبة وفي المراحل المبكرة كان دور النظرية هو تحديد ما يفعله المحاسبين، وذلك من خلال تسجيل الملاحظات وتحليلها لغرض تحديد أنماط منتظمة من الأنشطة والتصرفات. وهذا ما يعرف بالمدخل الاستقرائي والذي حقق نجاحا محدودا وذلك لسببين: الأول لم يكن هناك أنماط منتظمة من التطبيقات المحاسبية. الثاني هو أنها لم تشكل قاعدة قوية يتم من خلالها استحداث تحسينات أو اشتقاق وتطوير إشكاليات محاسبية، وهي بالكاد حددت ما يجب أن يكون. في وجود هذا النقص تم تطوير مدخل بديل وهو المدخل المعياري والذي يهتم بتحديد نوع المعلومات التي يجب أن يمتلكها المستخدمون لغرض صنع قرارات عقلانية.

## تعريف الإطار المفاهيمي (نموذج للنظرية)

لكي نفهم ما يمثله الإطار المفاهيمي بالنسبة للمحاسبة يمكن البدء بتعريف نظرية المحاسبة المشهور لدى Hendriksen والذي يعرف المحاسبة على إنها "مجموعة متناسقة من المبادئ الافتراضية، المفاهيمية والعملية، والتي تشكل إطار عام للمرجعية في حقل ما". وهذا التعريف يكاد يكون مطابقا للتعريف الذي أعطاه مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (US FASB) لإطارهم المفاهيمي وهو "نظام متجانس من الأهداف والأساسيات التي تهدف إلى معايير موضوعة بشكل متوافق(متسق)، ويصف من خلال أساس نظري قوي طبيعة، وظيفة وحدود القوائم المالية والمعلومات المحاسبية" (Scott,2009). باستخدام هذا الربط المباشر يمكن اعتبار أن الإطار المفاهيمي هو نموذج لنظرية معيارية في المحاسبة تتوفر فيها شروط النظرية بشكل عام. أما عن علاقة الإطار المفاهيمي للمحاسبة بالواقع العملي فيأتي من خلال الشق الثاني من التعريف السابق بالإضافة إلى ما يأتي من تعريفات. ففي سنة 1976 عندما كان مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) يقوم بتطوير إطاره المفاهيمي الأول اقترح بان يقوم بتعريفه من خلال مذكرة نقاش كدستور يتم وضع

المعايير المحاسبية على أساسه، وتم تشبيهه بالدستور الأمريكي الذي تشتق منه بعض قوانين الملكية (Deegan,2001).

ومن أحدث التعريفات الواردة عن الإطار المفاهيمي ما ورد عن FASB في بيان مفاهيم المحاسبة المالية SFAC No-8 والصادر في سبتمبر 2010 كنتيجة للمرحلة الأولى من المشروع المشترك مع IASB في 2004 والذي يعرفه على إنه "نظام متسق من الأهداف والمفاهيم الأساسية المترابطة والتي تصف طبيعة، وظيفة، وحدود المحاسبة المالية وإعداد التقارير، والتي يتوقع أن تؤدي إلى مصدر إرشادي متوافق. إنه موضوع ليقدم مصلحة الجمهور بتقديم هيكلية وتوجيه القوائم المالية ليتمكن من تقديم معلومات غير متحيزة وملائمة" (IASB, 2010). ويعد هذا التعريف أكثر تحديداً وتفصيلاً من التعريف السابق للـ FASB.

بشكل عام يمكن النظر إلى الإطار المفاهيمي كتعريف وتحديد لطبيعة المحاسبة والغرض منها. الإطار المفاهيمي يجب أن يأخذ في الاعتبار المسائل النظرية والمفاهيمية المحيطة بعملية إعداد التقارير المالية وبشكل أساس متناسق ومتجانس لتطوير المعايير المحاسبية. وقد لا يكون من المفاجئ أن الكتابة المبكرة في هذا الموضوع قد جاءت من الأكاديميين (ACCA 2011, p1).

### **لمحة تاريخية عن التجارب الدولية مع الإطار المفاهيمي:**

البحث عن الإطار المفاهيمي في الولايات المتحدة الأمريكية بدأ في الثلاثينيات من القرن الماضي، بيد إن الأمر بدأ مهماً فقط للأكاديميين (Hendriksen and Van Breda, 1992). حيث أصدرت AAA في العقود الثلاثة الأولى (1936-1966) مجموعة من بيانات المبادئ المحاسبية، والتي أدت بشكل عام إلى ظهور نظرية المحاسبة المركزة على المستخدم. في السنوات التالية ازدادت الضغوط والانتقادات الموجهة إلى مستوى جودة القوائم المالية من قبل مجموعة المهنيين وكذلك ازدادت المسائل المحاسبية المثيرة للجدل بين مجموعة من الهيئات ذات العلاقة مثل SEC، AIA<sup>1</sup> وCAP<sup>2</sup>، فأدى هذا في النهاية إلى تأسيس مجلس معايير المحاسبة المالية FASB سنة

<sup>1</sup> معهد المحاسبة الأمريكية (سلف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA)  
<sup>2</sup> لجنة الاجراءات المحاسبية

1974 تبعا لتوصيات تقرير Wheat في سنة 1972. وقد تلى هذا صدور تقرير لجنة ترولود (Trueblood Report) تحت اسم "أهداف القوائم المالية"، والذي نشر بمعرفة المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في سنة 1973 (AICPA)، وهو يمثل نواة الاطار المفاهيمي لمجلس المعايير المحاسبية المالية FASB. مع سنة 1978 بدأت سلسلة المفاهيم مع صدور بيان المفاهيم SFAC-(1) "أهداف القوائم المالية للمنشآت التجارية". تقريبا بعد عشر سنوات من صدور أول أجزاء الإطار الأمريكي قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) بإصدار نسختها (Deegan, 2001). وعلى الرغم من أنها تدين في هذا الخصوص بالكثير للإطار الأمريكي (Parker&Nobes, 2010)، إلا أن هذا لم يمنع من وجود فروق يعتبرها المختصين مهمة، كما سنرى فيما سيأتي في هذه الورقة.

المملكة المتحدة بدورها بدأت رحلتها مع الإطار المفاهيمي بـ "تقرير المؤسسة" (Corporate Report)، والذي أصدر من قبل اتحاد مجموعة من الأجسام المهنية البريطانية سنة 1975 لتحديد أهداف ومستخدمي القوائم المالية (Watts, 1996). وعلى الرغم من تضمين هذا التقرير في مسودة قانون للمحاسبة إلا إن مشروع القانون لم يتم. كما لم يتم قبول التقرير عموما من قبل المهنة في بريطانيا، وانتهى الأمر بتبني الإطار المفاهيمي الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية. بالنسبة لكندا فإنها قد مرت بتجربة مشابهة لتجربة المملكة المتحدة بإصدار تقرير Stamp والذي اعتمد بشكل كبير على التقرير البريطاني "Corporate Report" وذلك في سنة 1980. وتاما كما حدث مع التقرير البريطاني كان هناك فشل في الحصول على قبول من قبل المهنة وفي تضمين محتوى التقرير داخل القانون. تبعا لذلك بدأت مراحل اصدار إطار مفاهيمي مشابه للإطار الأمريكي. أما بالنسبة لنيوزيلاند وأستراليا فقد تبنا أطر مشابهة للإطار الدولي في بداية التسعينيات (Deegan، مرجع سابق)

و الجدول المقارن التالي يبين بعض اهم ملامح الإطارين الدولي والأمريكي:

الإطار الدولي (IASB C. F)	الإطار الأمريكي (US FASB C. F)
<b>تعريف بالإطار:</b>	
<p>لم يقدم ما يمكن تسميته تعريف في شكله التقليدي، ولكن ذكر في المقدمة بأنه يضع المفاهيم التي يستند إليها إعداد وعرض القوائم المالية للمستخدمين الخارجيين.</p>	<p>نظام متجانس من الأهداف والأساسيات المتداخلة التي يمكن أن تؤدي إلى معايير متوافقة تصف طبيعة، وظيفة وحدود المحاسبة المالية والقوائم المالية.</p>
<b>هيكل الإطار:</b>	
<p>يتكون من وحدة واحدة تنقسم إلى</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. مدخل</li> <li>2. أهداف القوائم المالية</li> <li>3. الخصائص النوعية للقوائم المالية</li> <li>4. عناصر القوائم المالية</li> <li>5. الاعتراف بعناصر القوائم المالية</li> <li>6. قياس عناصر القوائم المالية</li> <li>7. مفاهيم رأس المال والمحافظة على رأس المال</li> </ol>	<p>يتكون من 7 أجزاء<sup>3</sup> منفصلة يسمى كل منها "بيان مفهوم المحاسبة المالية" وهي كالتالي:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. أهداف إعداد التقارير المالية في المنشآت التجارية.</li> <li>2. الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية</li> <li>3. عناصر القوائم المالية.</li> <li>4. أهداف إعداد القوائم المالية من قبل المنظمات غير التجارية.</li> <li>5. القياس والاعتراف في القوائم المالية للمنشآت التجارية</li> <li>6. عناصر القوائم المالية (استبدال بيان رقم 3)</li> <li>7. استخدام معلومات التدفقات النقدية والقيمة الحالية في القياس المحاسبي</li> <li>8. بيان رقم 8 لاستبدال البيان 1 و 2</li> </ol>
<b>الهدف من الإطار:</b>	
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. المساعدة في تطوير المعايير المستقبلية ومراجعة الموجود منها.</li> <li>2. مساعدة المجلس في دعم التوافق المحاسبي.</li> <li>3. مساعدة صانعي المعايير على المستوى المحلي في تطوير معاييرهم المحلية.</li> <li>4. مساعدة معدي القوائم المالية في تطبيق المعايير وفي التعامل مع المسائل التي لم تعالجها المعايير بعد.</li> <li>5. مساعدة المراجعين في ابداء الرأي حول الامتثال للمعايير.</li> <li>6. مساعدة مستخدمي القوائم المالية المعدة وفق المعايير الدولية في تفسير هذه القوائم.</li> <li>7. تقديم معلومات عن مدخل لجنة المعايير المحاسبية الدولية (سابقا) في صياغة المعايير..</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. توفير جسم من المفاهيم والأهداف يبني عليه المعايير.</li> <li>2. مساعدة المهنة في الاستجابة للمسائل العملية الجديدة والطارئة في المحاسبة وحلها.</li> </ol>

<sup>3</sup> في سنة 2010 صدر البيان رقم 8 والصادر بناء على انتهاء المرحلة الأولى من الإطار المشترك.

	<b>تعريف الإطار لمستخدمي القوائم المالية:</b>
المستثمرون، الدائنون، الزبائن، الموردون، الجهات الحكومية، آخرون يتأثرون بالمشروع.	المستثمرون، العاملون، المقرضون، الموردون، العملاء، الجهات الحكومية، الجمهور العام.
	<b>وضع حدود إعداد التقارير المالية (المحاسبة)</b>
1. تقديم معلومات فقط عن مشاريع نشاط (ليس الصناعة أو الاقتصاد ككل) 2. مقاييس وطرق تقديرية 3. أحداث ماضية 4. تقدم بتكلفة 5. مصدر واحد من مصادر متعددة للمعلومات	1. تصوير الأحداث الماضية 2. لا تقدم معلومات غير مالية
	<b>تحديد الخصائص الأساسية للمعلومات:</b>
<b>خصائص رئيسية:</b> 1. الملاءمة وتتوقف على القيمة التنبؤية، قيمة التغذية العكسية والوقتية 2. الموثوقية: وتتوقف على القابلية للتحقق، الحياد والتمثيل الصادق. <b>خصائص فرعية:</b> 3. القابلية للمقارنة وتتوقف على الثبات 4. المادية (الأهمية النسبية)	1. القابلية للفهم 2. الملائمة وتتوقف على المادية 3. الموثوقية وتتوقف على التمثيل الصادق، تغليب الجوهر على الشكل، الحياد، التحفظ، والاكتمال. 4. القابلية للمقارنة.
	<b>القيود على وجود خصائص المعلومات:</b>
الموازنة بين التكلفة والمنفعة والأهمية النسبية	الوقتية، الموازنة بين التكلفة والمنفعة، الموازنة بين الخصائص

### جدلية حاجة المحاسبة إلى الإطار المفاهيمي:

من المحاور الرئيسية في هذه الورقة، النقاش حول حقيقة الحاجة إلى الإطار المفاهيمي. وهذا السؤال في الواقع ليس بالقديم فالجدل حوله (وكما أشرنا في اللمحة التاريخية أعلاه) نشأ في الولايات المتحدة منذ منتصف السبعينيات تقريبا عندما كان FASB يستعد لإصدار بيانه الأول SFAC1. بروفييسور Robert Lipe<sup>4</sup> يقول بأنه عند النظر إلى مجالات أخرى مثل التسويق قد نجد إنها لا تحتاج إلى إطار مفاهيمي. فبينما يمكن اعتبار كل من المحاسبة والتسويق أنشطة نفعية، فإن نطاق كل منهما مختلف بعض الشيء. فقد نجد شركة ما تستأجر خبير تسويق لتحسين الاتصال المباشر

<sup>4</sup> أستاذ المحاسبة في جامعة أوكلاهوما وعضو سابق في مجلس معايير المحاسبة المالية FASB ومسؤول مدونة FASRI

لمنتجاتها مع الزبائن المتوقعين. وفي المقابل نجد شركة أخرى تستأجر محاسب خبير ليترجم أنشطتها في لغة يقبلها المستثمرون، الدائنون وغيرهم. فالمحاسبة تكون ناجحة فقط إذا ما كانت هذه الطوائف المختلفة تعرف ما الذي يفعله المحاسب أو تتقبل أن المحاسب يترجم أنشطة المشروع بشكل موضوعي. فبما أن قيمة المحاسبة تعتمد على القبول العريض من قبل الفئات المختلفة، المنظور المشترك الذي يوفره الإطار المفاهيمي سيكون نافعا (Lipe, 2009).

يمكن أن يجادل البعض أن الافتقاد إلى إطار مفاهيمي قد يؤدي إلى نشوء أنظمة محاسبية مؤسسة على القواعد التفصيلية، والتي يكون هدفها الأساسي هو معالجة كل المعاملات المحاسبية من خلال هذه القواعد المحددة. مثل هذه الأنظمة تكون عادة وصفية بشكل كبير وغير مرنة، ولكنها تتميز بأن قوائمها المالية تكون متوافقة وأكثر قابلية للمقارنة. على العكس من ذلك توافر إطار مفاهيمي قد يؤدي إلى نظام مؤسس على المبادئ والمفاهيم. حيث يتم تطوير المعايير المحاسبية انطلاقاً من قاعدة مفاهيمية متفق عليها بأهداف محددة.

من جهة أخرى يؤكد تاريخ مجالس صناعة المعايير المحاسبية، وكما ظهر في أحد الأوراق الفنية لبرنامج ACCA، أن عدم وجود هذا الإطار في الماضي أدى إلى صدور معايير محاسبية مشوبة بعيوب منها (ACCA, 2011):

1. انعدام الاتساق بين المعايير بعضها مع بعض، خصوصاً فيما يتعلق بمبدأ التحفظ (الحيطة) في مقابل مبدأ الاستحقاق (المقابلة).
2. غير متسقة في داخلها وتعطي أهمية أكبر للأثر على قائمة المركز المالي من الأثر على قائمة الدخل.
3. إصدار المعايير بمنهجية "مكافحة الحريق" أي كرد فعل لفضيحة أو فشل مؤسساتي بدل أن تكون سباقاً في تحديد سياسات جيدة.
4. بعض مجالس صناعة المعايير تكونت بشكل متحيز، أي بتوزيع غير عادل لمشاركة جماعات المستخدمين. مما أثر على نوعية واتجاه المعايير.

5. نفس المسائل النظرية يتم النظر فيها عدة مرات متتالية (كالتفكير ما إذا كانت معاملة ما تؤدي إلى ظهور أصل، كما في حالة مصروفات البحث والتطوير)، أو ظهور التزام (كالمخصصات البيئية).

وفي الوقت الذي تحرص فيه كل من IASB و FASB على التصريح بمجموعة عريضة من الأهداف التي يطمح إليها من خلال الإطار المفاهيمي، إلا إنه يمكن تقسيم هذه الأهداف وحسب رأي Christensen (2010) إلى قسمين أساسيين: 1. مساعدة صانعي المعايير في تصميم وتطوير المعايير المحاسبية، 2. مساعدة الشركات في إعداد القوائم المالية، المستخدمين في تفسيراتهم، والمراجعين في صنع أحكامهم.

ويمكن في هذا الصدد تلخيص أهم الأهداف التي حددها مجلس معايير المحاسبة الدولية في مقدمة إطاره المفاهيمي:

- المساعدة في تطوير معايير دولية مستقبلية ومراجعة الموجود منها من خلال وضع المفاهيم الأساسية.
- تشجيع التوافق المحاسبي على كل من مستوى التشريع والمعايير من خلال تقليل بدائل المعالجات المحاسبية المسموح بها.
- مساعدة معدي القوائم المالية في تطبيق المعايير الدولية، كما يضمن التعامل مع المعاملات المحاسبية التي لا يوجد لها معايير محاسبية.
- الاطار يعتبر ذو قيمة أيضا للمراجعين ومستخدمي القوائم المالية، وبشكل أكثر عموما يساعد الأطراف أصحاب المصالح في فهم منهج مجلس المعايير الدولية في صياغة المعيار المحاسبي.

وفي السنوات الأخيرة يمكن القول بأنه قد تم الاتفاق وإلى حد كبير بأن مثل هذا الإطار يشكل أهمية خاصة في تقديم إرشادات لعملية وضع المعايير في البيئة المحاسبية الحالية التي تشهد تغيرات كبيرة في التشريعات وفي التطبيقات المحاسبية للشركات (Manh & Roman, 2010).

## المشروع المشترك لتطوير الإطار المفاهيمي بين IASB & FASB:

من الطبيعي ونحن نرى أن كل من الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية والإطار المفاهيمي الأمريكي موجود حاليا تحت المراجعة وإعادة الإصدار، أن نتوقع عدم رضا كل من المجلسين عن هذه الأطر. الباحثان Manh & Roman (مرجع سابق) يريان أن كل من الإطارين قد فشلا في انتاج مجموعة متوافقة من المعايير وأن كلا من المجلسين مدرك لهذا الفشل. بدورهما يقول Jones & Wolnizer (2003) بأنه لكي تفلح أطر المفاهيم في تطوير معايير أكثر توافقا عليها أن لا تترك مجال للجدل حول المسائل المفاهيمية إلى حين إصدار معايير جديدة. وبحيث أن كل مرة تنشأ فيها مشكلة محاسبية لن يكون هناك ضرورة لاختراع العجلة من جديد (Lipe, 2009).

كل من IASB و FASB يعتقد بأن الإطار المفاهيمي المشترك سوف يسرع من الالتقاء بين كل من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمعايير الأمريكية، وهذا بالتالي يقود إلى مجموعة موحدة من المعايير العالمية عالية الجودة. في أكتوبر 2004 اتفق كل من المجلسين على أن يضيفا إلى أجندتهما مشروع مشترك لتطوير إطار مفاهيمي مشترك يبنى على إطاريهما الحاليين. وقد اتخذ المجلسين قرارات احتياطية بخصوص مدخل تناول هذا المشروع (FASB, 2012)، ويتركز في الآتي:

1. المشروع يجب أن يركز مبدئيا على المشاريع في القطاع الخاص، وبعد ذلك ينظر في إمكانية تطبيق المفاهيم على القطاعات الأخرى.
2. يجب تقسيم المشروع إلى مراحل، ويكون التركيز المبدئي على انجاز التقارب بين الإطارين وتحسين جوانب معينة والمتعلقة بالأهداف، الخصائص النوعية، العناصر، الاعتراف والقياس. كما يجب في نفس الوقت إعطاء أولوية للمسائل التي يمكن أن ينعفع بها المجلسين في الأمد القصير في مواجهة مراجعة المعايير الموجودة أو إصدار جديدة.
3. يجب أن يكون نتاج المشروع وثيقة واحدة، لها ملخص وتوصيات.

ويمكن للمهتمين بموضوع مشروع الإطار المفاهيمي المشترك أن يجدوا في المرجع السابق نقاشا نظريا فلسفيا مستفيضا حول العيوب الموجودة في الأطر الحالية وكيف يمكن أن تتجه مستقبلا ولكن هنا نكتفي بمجموعة الأسئلة التي يرى Gore & Zimmerman (2007) بأنها يمكن أن يتم مناقشتها والجدل حولها في مشروع الإطار المفاهيمي:

ما هو الهدف من إعداد القوائم المالية؟ هل يجب أن يتم إعداد القوائم المالية حسب نظرية الملكية أو المنشأة؟ ما هي أهم الخصائص الأساسية المطلوبة في المعلومات المحاسبية؟ ما هو الأصل؟ ما هو الالتزام؟ هل يجب إثبات (الاعتراف) بكل الأصول والالتزامات بصرف النظر عن احتمالية التحقق أو الدفع؟ هل مبدأ المقابلة "ميت"؟ هل سينجو مبدأ الاعتراف بالإيراد أم أنه سيتم استبداله بمبدأ "الأصل-الالتزام"؟ هل يجب قياس الأصل بالتكلفة أو القيمة العادلة؟ هل الاستهلاك هو مفهوم منتهي الصلاحية أم إنه طريقة تقييم لازالت تحظى بالشرعية؟

من الواضح أن حل هذه الأسئلة سوف يكون له أثر جوهري على إعداد القوائم المالية ومهنة المحاسبة. زد على ذلك أنه من المهم أن نفهم أن المهنيين يستطيعون التأثير على تحديد مثل هذه القضايا. المجالس تعمل تحت العملية المعروفة لصناعة المعايير (Due process)، والتي تستلزم اختبار أي آراء غير مؤكدة ويتم بشأنها استشارة جميع مكونات المجلس قبل صدور المعايير. كل رسالة تعليق يتم تدويرها بين أعضاء المجلس ويتم تحليلها من قبل فريق العمل وتصبح جزء من المسألة موضوع النقاش.

### **الوضع الحالي لمشروع الإطار المشترك:**

كما أشرنا أعلاه تم تخطيط تنفيذ مشروع تطوير إطار مفاهيمي مشترك إلى ثمان مراحل نستعرضها في الجدول أدناه ونبين موقفها الحالي (IASB, 2012). في نهاية سنة 2010، قرر كل من المجلسين تأجيل العمل على المشروع المشترك إلى أن يتم اكتمال مشاريع أخرى طارئة للتقريب بين المجلسين. في سبتمبر 2012 قرر مجلس IASB أن يعيد تنشيط المشروع تحت مسمى IASB-only

comprehensive project، وقد تم دمج معظم المراحل المعروضة في الجدول أعلاه ضمن هذا المشروع.

المرحلة	الوضع الحالي
المرحلة الأولى (Phase A): تحديد الأهداف والخصائص النوعية	أنجز وأصدر في سبتمبر 2010
المرحلة الثانية (Phase B): عناصر القوائم والاعتراف	أضيفت إلى مشروع IASB-only الشامل
المرحلة الثالث (Phase C): القياس	أضيفت إلى مشروع IASB-only الشامل
المرحلة الرابعة (Phase D): الوحدة المعد عنها التقارير	أضيفت إلى مشروع IASB-only الشامل
المرحلة الخام (Phase E): العرض والإفصاح	أضيفت إلى مشروع IASB-only الشامل
المرحلة السادسة (Phase F): الغرض ومركزه (من حيث الإلزام)	أضيفت إلى مشروع IASB-only الشامل
المرحلة الأولى (Phase G): التطبيق للوحدات غير هادفة للربحية	لن يستمر العمل عليها
المرحلة الثامنة (Phase H): مسائل متبقية	لن يكون لها حاجة الآن.

### مبادئ مقترحة للمساهمة في المشروع المشترك لتطوير الإطار:

في مقالة نقدية اشترك فيها أحد عشر باحثاً من جامعات أمريكية مختلفة (Ohlson وآخرون)، ونشرت في مجلة Accounting Horizons (No.3/2010)، أكد الباحثون إلى أن الإطار المفاهيمي هو مجموعة من المبادئ التي تقبل أو ترفض المعايير المحاسبية المقترحة، والتي تتعامل مع المسائل والقضايا الكثيرة في لقياس، الاعتراف والتصنيف التي يمكن أن يصادفها صانعي المعايير. وقد اقترح الباحثون في نهاية ورقتهم مجموعة من المبادئ الأساسية والتي يؤكدون على أنها نابعة من الأدب المحاسبي وعلى إنها ليست مبتدعة. كما إنهم يؤكدون على إن رسوخ جذور هذه المبادئ في الأدب الموجود هو شيء أساسي لصنع إطار مفاهيمي شامل ويحقق "تجاح سياسي"<sup>5</sup>. وفيما سيأتي ملخص بسيط لهذه المبادئ حسب رؤية هذه المجموعة الكبيرة من الباحثين:

#### المبدأ الأول: الاعتراف والقياس يعتمدان على تفسير المعاملات

الاعتراف والقياس يجب أن يعتمد على الأحداث الماضية والحالية بدلا مما يتم التخطيط لعمله. لذلك فإن المحاسبة عن بنود الميزانية مثل المخزون، الأصول الثابتة، المصروفات المقدمة، المصروفات

<sup>5</sup>ويقصد به القبول من الطوائف المختلفة.

المستحقة والضرائب المؤجلة يجب أن تقيم حسب المعاملات الماضية والحالية وليس التقديرات المتحيزة لكميات النقد المتوقعة مستقبلا. هذا المبدأ يحد بقوة من استخدام القيم المختلفة للسوق العادل ويجعل شرطا لاستخدامها أن يكون السوق على الأقل سائل ويمكن الوثوق به. أخيرا وباختصار مبدأ المعاملات يتوافق مع الرأي المحاسبي التقليدي "المحاسبة يجب أن تكون مبنية على الحقائق وليس التخمينات".

### **المبدأ الثاني: فصل الأنشطة التشغيلية عن الأنشطة التمويلية**

وفق هذا المفهوم تكون كل الأنشطة إما تشغيلية أو تمويلية لا غير. فالأنشطة التشغيلية تعكس كل المعاملات التي ترتبط منطقيا مع إيرادات المبيعات في الفترة الماضية، الحالية والمستقبلية. أما الأنشطة التمويلية فتربط أنشطة الإقراض والاقتراض بالنفقات المتصلة بأنشطة التشغيل. تبعا لذلك يجب أن تحدد المعايير الصادرة ما إذا كان الأصل أو الالتزام المعترف به أو الدخل والمصروف هي تمويلية (مالية)<sup>6</sup> أم لا؟. وفق هذا الاتجاه قد تظهر حالات عملية صعبة<sup>7</sup>، وهنا يتوقع أن تعالج من خلال المعايير وليس من خلال الإطار المفاهيمي نفسه. كما إن هناك مسائل أخرى يمكن أن تنشأ قد تكون بيئية مرتبطة بطبيعة النشاط مثل تصنيفات الحسابات المدينة والدائنة تحت الدفع. هذا المبدأ يتعلق أيضا بالقياس، حيث يتقترح استثناء الأصول والالتزامات التشغيلية من مدخل تقييم السوق العادل، وكذلك بعض البنود المالية يمكن أن لا تستخدم القيمة العادلة كخاصية قياس.

### **المبدأ الثالث: التركيز على قائمة الدخل وقياس الأرباح**

هذا المبدأ يرى أن قائمة الدخل يجب أن تكون مركز اهتمام معدي التقارير المالية. كنتيجة لذلك وتحت معظم الظروف تكون القوائم المالية الثلاثة الأخرى تخدم دورا مفيدا مبدئيا لأنها تثري التفسيرات لقائمة الدخل. داخل قائمة الدخل يكون البند الرئيس هو صافي الدخل قبل البنود التمويلية، وهو صافي دخل التشغيل بعد الضرائب. الرقم الأعلى في الأهمية المبيعات الحالية والنمو المستقبلي المتوقع، ثم هامش دخل التشغيل الحالي (الجاري)، وكيف يمكن أن يتغير في المستقبل. كما إن قائمة الدخل توضح العائد الذي قد ينتج عن أصول غير ملموسة لا تظهر عادة في

<sup>6</sup> كاتبي الورقة يستخدمون مصطلح "Financial" بمعنى "تمويلي"  
<sup>7</sup> خيارات الأسهم المدفوعة كمكافآت وعقود الإيجار طويل الأجل

الميزانية. ومن توصيات المبدأ للمعايير: أولاً: على المعايير المحاسبية أن تعمل جاهدة على قياس "الأرباح التشغيلية الدائمة"<sup>8</sup>. ثانياً: المعايير يجب وبقوة أن تثبت ليس فقط استخدام كل عمليات شطب الأصول (غير المعقولة)، بل وكل أنواع المستحقات التي يكون لها تأثير منفصل وهام على أرباح التشغيل. ثالثاً: المعايير يجب أن تعترف (على الأقل في الأمد القصير)، بأن القيمة الدفترية للأصول والالتزامات من الممكن أن تشذ عن ما يمكن أن يعتبره الكثيرون كقيم عادلة. رابعاً: التركيز على قياس الدخل يمكن أن يؤدي إلى أصول والالتزامات تشغيلية التي لا ترتبط بالحقوق على الملكية أو الالتزامات التعاقدية<sup>9</sup>.

#### **المبدأ الرابع: التحفظ**

المعايير يجب أن تعمل من مبدأ أن أصول التشغيل لا تزيد عن القيم العادلة المقدره بشكل غير مبالغ فيه. للتعامل مع الأصول غير الملموسة، المعايير يجب أن تأخذ بالاعتبار أن هناك قواعد لا تسمح بأن تفوق قيمة إجمالي الأصول التشغيلية مطروحا منها الالتزامات التشغيلية، تقدير القيمة العادلة للنشاط في المجلد. كما يجب عدم شطب قيم الأصول في مرة واحدة، و يجب أن لا تخفض قيمة المخزون المبالغ في تقييمه في مرة واحدة إلا إذا كان غير ذي قيمة. النشاط يجب أن يظهر على إنه مستمر في غياب دليل على العكس، والمعايير يجب وفق ذلك أن لا تسمح للشركات باستخدام أي محاسبة تقترح غير ذلك. ويكون التوقف عن النشاط هو شرط أساسي لعملية الشطب لمرة واحدة. بشكل عام يحث المبدأ على أن تهدف المعايير إلى الحد من تمهيد الدخل عن طريق التلاعب بتقييم الأصول.

#### **المبدأ الخامس: نظرية الملكية بدلا من نظرية الوحدة**

هذا المبدأ يتطلب أن ترتبط حقوق الملكية بالحصة المتبقية، والتي تعود لحملة الأسهم العادية. هذا المبدأ يتضمن أن فقط الالتزامات وحقوق ملكية أصحاب الأسهم العادية يمكن أن يظهرها كتصنيفات في الجانب الدائن من الميزانية. نتيجة لهذا يظهر ضمن جانب الالتزامات المطلوبة مثل الأسهم الممتازة، خيارات شراء الأسهم (Warrants)، وبعض المطلوبة المحتملة وحقوق الأقلية. قائمة

<sup>8</sup> فصل البنود غير المتكررة.

<sup>9</sup> الشهرة المشتراة والالتزامات الضريبية المؤجلة.

الدخل، بدورها يجب أن تكون متوافقة مع نظرية الحقوق المتبقية. فتوزيعات الأسهم الممتازة، المكاسب والخسائر نتيجة إطفاء المطلوبات المحتملة والتغيرات في حقوق الأقلية يجب أن تضمن في الدخل الشامل. وقد يجد الباحثون بأن التحديد الواضح للمطلوبات على حقوق الملكية من قبل حملة الأسهم العادية يعتبر تحديدا للمطلوبات من قبل الآخرين بما فيهم حقوق الأقلية.

## واقع المحاسبة في ليبيا

إن ما قد يبدو من تباعد وتباين بين ما سبق تقديمه في هذه الورقة وبين ما يأتي لمحة (تفصيلية بعض الشيء) عن واقع المحاسبة في ليبيا، يبرره حاجة الباحث الملحة إلى إبداء رأيه حول هذا الواقع، والذي يمثل البيئة المقترحة أن تتبنى هذا المشروع الفكري المتطور.

لا يغيب عن ذهن الكثيرين أن الاقتصاد الليبي قبل اكتشاف النفط كان اقتصادا فقيرا محدود الموارد. فقد انحصرت الأنشطة الاقتصادية الموجودة في ليبيا حتى بداية الستينيات في بعض الحرف اليدوية، الزراعة، الرعي، ومستوى محدود من التجارة والخدمات. ونظرا لارتباط المحاسبة بالتطور الاقتصادي قد لا نجد لمهنة المحاسبة في ليبيا جذور تاريخية قوية في تلك الحقبة التي سبقت منتصف الستينيات. من المعروف للمطلعين في مجال المحاسبة المالية أن هناك مجموعة من العوامل التي يتم اعتبارها عوامل بيئية تؤثر في تشكيل النظم المحاسبية واختلافها من دولة لأخرى. ومن أشهر هذه العوامل ما اقترحه Christopher Nobes في الطبقات المتعددة لكتابه "المحاسبة الدولية المقارنة" ونختار هنا أن نقدم نبذة عن المحاسبة في ليبيا وفق أبرز العوامل التي ظهرت في Parker & Nobes (2010) مضافا إليها المستوى التعليمي<sup>10</sup>.

### أولا: النظام القانوني

وفق هذا العامل تصنف البلدان إما إلى دول قانون مكتوب أو قانون عرفي. وبمقارنة النظام القانوني في ليبيا بما هو موجود في بريطانيا، والتي تعتبر نموذج مشهور للنظام العرفي، ندرك بأن النظام القانوني في ليبيا ليس نظاما عرفيا. وفي نفس الوقت وإذا ما نظرنا إلى وضع المحاسبة نجد أن الممارسات المحاسبية قد تركت بدون تشريع مفصل وبالتالي حالها يختلف عن المحاسبة في دول القانون المكتوب أيضا كفرنسا أو ألمانيا.

<sup>10</sup> هذا العامل لم يظهر ضمن عوامل Nobes ولكنه ظهر لدى باحث آخرين منهم (Choi & Mueller (1984)

بعيدا عن القانون التجاري لا يوجد في ليبيا أي وثيقة تشريعية يمكن اعتبارها مصدر لتنظيم مهنة المحاسبة. والقانون التجاري لسنة 1953 وكما يراه البعض كان سابقا لعصره بالنسبة للوضع في ليبيا آنذاك (السويح والطيب، 2010)، وهذا راجع إلى دور الخبرات العربية غير المقيمة في كتابة هذا القانون والتي لا تدرك متطلبات البيئة الليبية في ذلك الوقت (الحصادي، 2007). إلا إن القانون التجاري وبالتحديد فيما يتعلق بالمحاسبة لا يعتبر، وخصوصا في الوقت الحاضر، متطورا بما يكفي ليواكب التطورات المالية في العالم الحديث. ويرى الباحث أن القانون التجاري يفتقد لكثير من المفاهيم المحاسبية الحديثة (كالتعريفات بمفاهيم أهم بنود القوائم المالية) ويتصف بالسطحية في ترشيد الممارسات المحاسبية. في منتصف سنة 2010 صدرت نسخة جديدة من القانون التجاري تحت رقم (23). بالاطلاع على محتويات هذا القانون نجد إنه مشابه بشكل كبير لقانون سنة 1953 وعلى الأقل فيما يتعلق بجانب المحاسبة. وقد ظل تنظيمه للمحاسبة منحصرا في نطاق مواد قليلة تتعلق وبشكل بسيط بالدفاتر الأساسية، أقلام الحسابات، بعض مبادئ تقييم الأصول، والإلزام بتعيين مراجع خارجي. أيضا قد يعد من التشريعات ذات العلاقة بمهنة المحاسبة القانون 116 لسنة 1973، المنظم لمهنة المراجعة والذي للأسف لم يقترب من أي نواحي تطبيقية يمكن أن تنعكس على الأداء المحاسبي (انظر لاحقا تأثير المستوى المهني).

من الغريب، وقد يكون من المؤسف، أن التشريعات الليبية وحتى سنة 2001، لم تنص على ضرورة وجود مراجع خارجي للشركات المساهمة، الأمر الذي شكل نقطة سلبية أمام تطور المهنة. فقد انتظر التشريع الليبي عشرات السنوات قبل أن ينص في المادة 4 من القانون 21 لسنة 2001، والخاص بتنظيم مزاولاة الأنشطة الاقتصادية، على ضرورة اعتماد القوائم المالية من قبل مراجع خارجي وقبل أن تعرض على الجمعية العمومية والتي ترك لها أمر تعيين المراجع (مناقشة المزيد في المستوى المهني).

ومن أهم التطورات التشريعية التي كان يمكن أن يكون لها دور في تطوير مجال المحاسبة قانون رقم 1 لسنة 2005 المنظم لأنشطة المصارف الليبية. وقد نص هذا القانون في المادة 25 على وجوب استخدام معايير المحاسبة الدولية في إعداد القوائم المالية للمصارف. تلى هذا النظام الأساسي لسوق

الأوراق المالية، الذي اشترط في المادة 55 بأن تكون القوائم المالية للشركات المدرجة معدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية. وبرغم من ذلك ويمكن للمطلع على القوائم المالية للشركات الليبية المدرجة في السوق الليبي سواء كانت من المصارف أم لا أن يتأكد من عدم تطبيق المعايير الدولية.

### ثانيا: تأثير الضرائب

حسب هذا العامل تصنف الأنظمة المحاسبية في دول العالم إلى أنظمة تعمل تحت تأثير ملحوظ من التشريع الضريبي (كما في دول غرب أوروبا)، وأخرى تعمل بشكل مستقل تماما عن ما تفرضه التشريعات الضريبية (كما في بريطانيا وأستراليا). وتأثير الضرائب يكون كبير على الممارسات المحاسبية إذا ما أصرت السلطات الضريبية على أن تكون السياسات المحاسبية المستخدمة لغرض تحديد الدخل الضريبي هي نفسها المستخدمة لغرض إعداد التقارير المالية المنشورة (Parker&Nobes, 2010). والمتفحص في القانون الضريبي الليبي لا يجد ما يشبه هذا المبدأ، خصوصا مع محدودية الشركات الملزمة بنشر قوائمها المالية، مع هذا نجد أن للضرائب تأثير واضح في الممارسات المحاسبية في ليبيا. ومن أبرز الأمثلة التي يستدل بها هنا اصرار الشركات على استخدام معدلات استهلاك الأصول الثابتة التي تقرها مصلحة الضرائب. أيضا يمكن للمراقب أن يرى بأن المحاسبين في ليبيا عادة لا يميلون لاستخدام أي سياسات محاسبية قد ترفض من مصلحة الضرائب كاستخدام المخصصات المحاسبية. وبالتالي يمكن أن نخلص إلى أن المحاسبة في ليبيا تتأثر بالضرائب بشكل ملموس، وقد يكون هذا عائدا للفرغ التشريعي في مجال المحاسبة.

### ثالثا: مصادر التمويل

يمكن تصنيف الأنظمة المحاسبية هنا إلى: 1. أنظمة في دول يبرز فيها دور الإقراض في تمويل الشركات، و2. أنظمة في دول أخرى يبرز فيها دور سوق المال. ففي الصنف الثاني من الدول تكون المحاسبة أكثر إفصاحا وتركيزا على حماية المستثمرين. ومن الواضح للجميع أن ليبيا لا تنتمي إلى الصنف الثاني، ولكنه ليس من الواضح ما إذا كانت تنتمي إلى الصنف الأول أم لا<sup>11</sup>. مع هذا

<sup>11</sup> لا يوجد لعلم الباحث دراسة يمكن أن تصنف الشركات في ليبيا من حيث مستوى اعتمادها على الاقتراض.

يمكن وبسهولة أن نقول بأن معظم الشركات الليبية الكبيرة والبارزة هي شركات مملوكة من قبل الدولة وبالتالي فهي تفتقد لخصائص ملكية شركات الجمهور أو شركات سوق رأس المال. وحتى الشركات الخاصة الجديدة التي انتعشت في السنوات الأخيرة هي شركات يمكن وصفها بالشركات المغلقة، وبالتالي ليس هناك دور للمعلومات المحاسبية المنشورة فيها. وكل هذا كان له أثر كبير على مستوى التقارير المالية لهذه الشركات ومستوى الإفصاح فيها. ولا يحتاج المرء إلى كثير من الوقت ليتبين مدى تردي مستوى التقارير المالية للشركات الليبية (وحتى بالنسبة للشركات المدرجة)، إذا ما قارنها بمثيلاتها في شركات مشابهة في دول أخرى ينشط فيها سوق رأس المال.

#### رابعاً: مستوى التعليم والتأهيل

مع بداية نشوء مهنة المحاسبة في شكلها الحديث والذي وكما أوضحنا أعلاه كان خلال الستينيات، بدأت أيضاً الحركة التعليمية في مواكبة هذه التطور، ويشهد على هذا إنشاء كل من المعهد الوطني للإدارة ومعهد هايتي التجاري في بداية الخمسينيات من القرن الماضي، وكلية الاقتصاد بجامعة بنغازي في سنة 1957.

في السنوات الأخيرة ازداد وبشكل كبير جدا عدد المؤسسات التعليمية التي يمكن للدارسين فيها الانخراط في تخصص المحاسبة. ويقودنا هذا إلى سؤال مهم عن مدى كفاءة هذه المؤسسات في تحقيق أهدافها المنشودة. ولإجابة على هذا السؤال يمكن الاستدلال بنتائج بعض الدراسات التي قامت بتقييم التعليم المحاسبي في ليبيا ومنها<sup>12</sup>: دراسة بوفارس (2007) قامت بدراسة واقع التعليم المحاسبي في ليبيا قياساً ببرنامج التعليم المحاسبي المهني الذي يتبناه الإتحاد الدولي للمحاسبين، وكان من أهم نتائجها: وجود عدم تركيز على رصيد المعرفة غير المهنية (التعليم العام)، عدم اشتراط نسب نجاح عالية للانتساب إلى كليات المحاسبة، عدم تطوير المناهج المحاسبية بما يخدم سوق العمل، عدم استخدام التقنية بشكل جيد، استخدام أساليب تدريس تقليدية، وعدم وجود برنامج تدريب كجسر بين التخرج ومزاولة المهنة. دراسة الروياتي (2007) بدورها ركزت على جانب التعليم المستمر وقد توصلت إلى ما يأتي: عدم كفاية التعليم المنهجي، عدم التواصل بين الكليات وخريجها

<sup>12</sup> يمكن إيجاد مزيد من هذه الدراسات في منشورات مؤتمر التعليم المحاسبي 2007 الذي نظّمته أكاديمية الدراسات العليا/ طرابلس

في نطاق مناقشة مشاكل الواقع واحتياجاتهم التدريبية، وجود فجوة تفاهم بين الأكاديميين والمهنيين، عدم جدية المنشآت في تطوير قدرات محاسبيهم، عدم اهتمام المنشآت بالبحوث المحاسبية التي تكون فيها المؤسسات نفسها هي موضوع الدراسة. ومن نتائج الدراسات أعلاه بالإضافة إلى دراسات أخرى لم نوردتها هنا يمكن أن نخلص إلى أن التعليم المحاسبي في ليبيا يعاني من أوجه قصور عديدة، وأن هناك فجوة بين التطبيق والتعليم الأكاديمي.

### خامسا: المستوى المهني

كما بينا أعلاه فيما يتعلق بالمستوى التعليمي، فإن المحاسبة في ليبيا ارتبطت ارتباط وثيق مع الوضع الاقتصادي في ليبيا. وبالتالي لا يوجد ما يشير إلى وجود ممارسة تاريخية ملموسة لمهنة المحاسبة خصوصا من قبل محاسبين ليبيا. فحسب ما ورد في دراسة الحصادي (2007) كان أول اهتمامات الدولة الليبية بمهنة المحاسبة في بداية السبعينيات من القرن الماضي عندما تولت وزارة الخزانة مسئولية إصدار رخص مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة لحملة الشهادة الجامعية في تخصص المحاسبة مع خيرة سنتين في هذا التخصص. كما يشير الحصادي إلى ازدهار كل من العمل المحاسبي والرقابي والتعليم المحاسبي في تلك الفترة كنتيجة لازدهار الأنشطة الاقتصادية تبعا للطفرة النفطية.

ويعتبر من العلامات الفارقة أيضا في تاريخ مهنة المحاسبة في ليبيا، وكما أشرنا في جانب المستوى التشريعي، صدور القانون 116 لسنة 1973 لتنظيم مهنة المراجعة، وقد تم وفق هذا القانون تأسيس نقابة المحاسبين والمراجعين الليبية. وقد اقتصر هذا القانون على بعض النواحي التنظيمية والأخلاقية للمهنة، والتي لا ترتقي إلى مصاف المعايير المهنية بمفهومها المتطور.

قد يكون أحد أهم الأسباب التي كانت وراء سوء وضع مهنة المحاسبة في ليبيا هو سيطرة الدولة لفترة طويلة على قطاع المراجعة. فعلى الرغم من وجود مكاتب المحاسبة والمراجعة منذ سنة 1973 واستمرارها في العمل دون توقف ملحوظ، استمر ديوان المحاسبة والمراجعة<sup>13</sup> في أخذ دور المراجع

<sup>13</sup> مع الأخذ في الاعتبار التغيرات المستمرة في مسميات وهيكلية هذا الجسم عدة مرات دون تغيير جوهري في دوره الرئيسي.

الخارجي لجميع الشركات والمؤسسات المملوكة للدولة، وهي في الحقيقة تمثل الغالبية العظمى. خلال فترة سيطرة الديوان على مهنة المراجعة تم تفويض عملية مراجعة الكثير من الشركات الليبية إلى مكاتب المراجعة الليبية ولكن ظل أداء هذه المكاتب رهين تعليمات وإرشادات الديوان دون وجود أي فرصة لتطوير الأداء. في العقدین الأخيرین بدأ الانفتاح الاقتصادي وكان من ملامحه دخول الشركات الأجنبية ونمو بعض الشركات المحلية الخاصة، مع تخفيف قبضة القطاع العام على الاقتصاد من خلال نشاط التمليك (الخصخصة). ازداد دور مكاتب المحاسبة والمراجعة أهمية في هذين العقدین، وشهدت السنوات الأخيرة تواجد واضح (وإن كان محدوداً) لبعض كبرى الشركات الدولية للمحاسبة (الكبار الأربعة)<sup>14</sup>. على كل حال وبشكل عام ظل أداء مهنة المحاسبة في ليبيا ضعيف ويفتقر إلى المهنية العالية، وحبس مجموعة غير مكتوبة وغير محددة المعالم من المفاهيم المحاسبية، تعارف المهنيون على تسميتها "المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها"<sup>15</sup>.

### **التوصيات والمقترح بالنسبة للوضع في ليبيا:**

كما أسلفنا في تقديم هذه الورقة وكما بينا في الشرح الذي قدمناه عن وضع المحاسبة في ليبيا، بل وكما يدرك الكثيرون فإن المحاسبة في ليبيا تفتقد إلى وجود معايير محاسبية، أو قانون محاسبة لتنظيم الممارسات المحاسبية. من جهة أخرى تبين لنا من خلال شرحنا عن معنى الإطار المفاهيمي للمحاسبة ومن خلال استعراض التجريبتين الدولية والأمريكية، مدى أهمية وحيوية مثل هذا الإطار. فما يحمس الباحث على التوصية بتبني إطار مفاهيمي هو الفائدة المرجوة من وجوده سواء تم الشروع في صناعة معايير محاسبة ليبية أم لا. وسنسرده فيما يأتي مجموعة الفوائد التي يمكن أن تنعكس على المحاسبة في البيئة الليبية من جراء تبني مثل هذا الإطار:

1. إذا ما شرعنا في وضع معايير محاسبية ليبية، فإن الإطار المفاهيمي سيضمن الاتساق فيما بين المعايير، وعدم وجود تناقضات.

---

<sup>14</sup> دخول الشركات كان من خلال المشاركة مع شركات محاسبة محلية يملكها محاسبون قانونيون ليبيون.  
<sup>15</sup>الإطلاع على القوائم المالية المنشورة لأكبر الشركات الليبية المدرجة في السوق المالي كفيلاً بأن يعطي مؤشر عن هذا الترددي

2. التأصيل النظري لأي معايير مستقبلية، مما يقلل الآراء والأحكام الشخصية في وضع هذه المعايير.

3. إذا ما طال علينا الأمد مستقبلا دون ظهور معايير فسيكون الإطار المفاهيمي بمثابة الدستور الذي يحتكم إليه المحاسبين في اختيار الممارسات المحاسبية، وترشيد عملهم فيما يتعلق بالاعتراف، القياس والتصنيف أو العرض. فأقل ما قد يضمنه المحاسبون في ليبيا من وراء الإطار المفاهيمي هو وجود خصائص نوعية محددة وواضحة للمعلومات المحاسبية، كذلك وجود تعريفات واضحة ومحددة لكل من الأصل، الالتزام، المصرف، الإيراد مع مجموعة المبادئ المحاسبية العامة مثل التحفظ.

4. المساهمة في تطوير أداء المراجعين في وجود إطار يحتكم إليه في ابداء رأيهم حول عدالة القوائم المالية.

5. استفادة الأكاديميين في ليبيا من الإطار في التدريس لمادة المحاسبة كدستور يحتكم إليه في فهم وتقييم الطرق والممارسات المحاسبية التي تدرس.

وإجابة على التساؤل الذي قد ينشأ لدى البعض عن مدى إمكانية وضع إطار مفاهيمي يصمم خصيصا للمحاسبة في ليبيا. فإن إجابة الباحث بداية ضرورة التشاور من قبل الجهات أصحاب المصالح وذات العلاقة بما يمكن اتخاذه من إجراء بالخصوص. ولكن كتوصية تختتم بها هذه الورقة، يرى الباحث تبني الإطار الدولي بحيث يشمل الجزء المنجز باشتراك (IASB FASB)، والذي يعكس نضوج تجربة الأطراف المشاركة في إعداده.

كما ينبغي أيضا أن يبين الباحث بأن هناك، وحسب وجهة نظره، اختلاف مهم بين جدلية تبني إطار مفاهيمي مستورد أو صناعة إطار مفاهيمي محلي، وبين جدلية تبني معايير محاسبية مستوردة أو صناعة معايير محلية. فالمعايير قد تؤثر فيها خصوصية البيئة بشكل واضح لأنها تعالج مسائل محاسبية ناشئة من وضع يختلف من بيئة لأخرى. أما الإطار المفاهيمي فهو يلتزم بوضع مجموعة

المفاهيم والأسس النظرية والتي يفترض بأن تكون مناسبة في مختلف الظروف المكانية، ليترك بعد ذلك المساحة للمعايير في الانسجام مع ملابسات الواقع التطبيقي.

وحول إشكالية عدم وجود جسم ليبي لوضع المعايير ولتبنى الإطار المفاهيمي فإن الكاتب يقترح أن يكون جسم مستقل يمول من قبل كافة المؤسسات الاقتصادية المستفيدة وكبريات الشركات الخاصة وأن يكون أعضائه مزيج من المحاسبين القانونيين، محاسبي الشركات في مختلف القطاعات، سوق المال، الأكاديميين، نقابة المحاسبين، ديوان المحاسبة. على أن تكون الخبرة هي الأساس الأول في الاختيار. وتوضع هيكلية وآلية للحكومة تضمن استقلالية المجلس وانتخاب أعضائه.

مبدئياً وفي عدم وجود مثل هذا الجسم نأمل أن يتم الاعتراف بالإطار المفاهيمي من قبل جهات تحظى بالاحترام من قبل المحاسبين وأهمها ديوان المحاسبة ونقابة المحاسبين، وسق المال.

## قائمة المراجع

### أولاً: المراجع العربية

- الحصادي، سالم اسماعيل (2007). "اتجاهات المحاسبة المالية المعاصرة وانعكاساتها في ليبيا"، ورقة منشورة في المؤتمر الوطني الأول للسياسات العامة في ليبيا، جامعة بنغازي (قاريونس سابقاً): متاحة على الموقع: منتدى ليبيا للتنمية على الوصلة:  
[www.libyaforum.org/archive/index.php?option=com\\_content&task=view&id=4674&Itemid=1](http://www.libyaforum.org/archive/index.php?option=com_content&task=view&id=4674&Itemid=1)
- الروياتي، عوض أحمد (2007). "مدي توافر متطلبات جودة التعليم المحاسبي". ورقة منشورة في المؤتمر العلمي حول التعليم المحاسبي في ليبيا: واقعه وإمكانيات تطويره، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس.
- بوفارس، رندة عطية (2007). "التعليم المحاسبي المهني: الواقع وسبل التطوير". ورقة منشورة في المؤتمر العلمي للتعليم المحاسبي، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس.
- شعبان، عبد المجيد الطيب والسويح، عماد علي (2010). "الجان المراقبة أنموذجاً بديلاً للجان المراجعة"، المجلة الجامعة، جامعة الزاوية، العدد الثاني عشر، الجزء الثاني.

### ثانياً: التشريعات الليبية

- القانون التجاري الليبي لسنة 1953
- القانون التجاري رقم 23 لسنة 2010
- القانون 21 لسنة 2001. "تقرير بعد الأحكام في شأن مزولة الأنشطة الاقتصادية".
- قانون رقم 1 لسنة 2005. "بشأن المصارف"

### ثالثاً: المراجع الأجنبية

ACCA (2011), 'The need for understanding of a conceptual framework', a technical paper, available at ACCA: [http://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-students/2012/sa\\_oct11\\_framework.pdf](http://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-students/2012/sa_oct11_framework.pdf)

Christensen, J. (2010). 'Conceptual Frameworks of accounting from an information perspective', Accounting and Business Research, Vol. 40, No. 3.  
Deegan, C.(2002). 'Financial Accounting Theory'. McGraw Hill, 2nd ed.

FASB (2012), 'Conceptual Framework-Joint Project of the IASB' available at FASB: [http://www.fasb.org/jsp/FASB/FASBContent\\_C/ProjectUpdatePage&cid=900000011090](http://www.fasb.org/jsp/FASB/FASBContent_C/ProjectUpdatePage&cid=900000011090)

Gore, R. and D. Zimmerman (2007), 'Building the foundations of financial reporting: the conceptual framework', available The CPA Journal (online), August issue: <http://www.nysscpa.org/cpajournal/2007/807/essentials/p30.htm>

Hendriksen, E. and M. Van Breda (1991). 'Accounting Theory', Homewood: Irwin, 5th ed.

IASB (2010), 'Framework', available at IASPLUS:  
<http://www.iasplus.com/en/standards/standard4>

IASB (2012), 'Conceptual Framework-IASB-FASB Joint Project', available at IASPLUS: <http://www.iasplus.com/en/projects/project21>

Jones, S. and P. Wolnizer (2003). 'Harmonization and the Conceptual Framework: An International Perspective', *Abacus*, Vol. 39, No. 3.

Lipe, R. (2009). 'Is Accounting's Conceptual Framework Unique?', a Roundtable discussion, available at FASRI: <http://www.fasri.net/index.php/2009/08/is-accountings-conceptual-framework-unique/>

Manh, A. and O. Ramon (2010). 'Determining a consistent set of accounting and financial reporting standards', Working paper, available at ANC:  
[http://www.anc.gouv.fr/sections/la\\_recherche\\_a\\_l\\_anc/1ers\\_etats\\_generaux/le\\_manh-ramon-consis/downloadFile/file/Le\\_manh-Ramon-consistent\\_set\\_of\\_FRS.pdf?nocache=1292612364.42](http://www.anc.gouv.fr/sections/la_recherche_a_l_anc/1ers_etats_generaux/le_manh-ramon-consis/downloadFile/file/Le_manh-Ramon-consistent_set_of_FRS.pdf?nocache=1292612364.42)

Nobes, C and Parker, R (2010) 'Comparative International Accounting'. FT Prentice Hall. 11th ed.

Ohlson, A., Penman, S., Bloomfield, R., Christensen, T., Colson, R., Jamal, K., Moehrle, S., Previts, G., Stober, T., Sunder, S., and Watts, R. (2010). 'A Framework for financial reporting standards', *Accounting Horizons*, Vol. 24, No. 3.

Scott, W. (2009). 'Financial Accounting Theory'. Prentice Hall, 5th ed.

Watts, J. (2000). 'Accounting in Business Environment'. FT Prentice Hall, 2nd ed.