



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم التسيير

التخصص: تدقيق محاسبي

الإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير

المحاسبة الدولية

"دراسة ميدانية"

تحت إشراف الأستاذ:

محمد فيصل مايدة

من إعداد الطالب:

محمد الحوري حوري

لجنة المناقشة

رئيسا

أستاذ مساعد "ب" جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي

الأستاذ: طير عبد الحق

مشرفا ومقررا

أستاذ مساعد "أ" جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي

الأستاذ: محمد فيصل مايدة

مناقشا

أستاذ محاضر "ب" جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي

الدكتور: محمد الهادي ضيف الله

السنة الجامعية 2015/2014



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم التسيير

التخصص: تدقيق محاسبي

الإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير

المحاسبة الدولية

"دراسة ميدانية"

تحت إشراف الأستاذ:

محمد فيصل مايدة

من إعداد الطالب:

محمد الحوري حوري

لجنة المناقشة

رئيسا

أستاذ مساعد "ب" جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي

الأستاذ: طير عبد الحق

مشرفا ومقررا

أستاذ مساعد "أ" جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي

الأستاذ: محمد فيصل مايدة

مناقشا

أستاذ محاضر "ب" جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي

الدكتور: محمد الهادي ضيف الله

السنة الجامعية 2015/2014

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إهداء

إلى من كلفه الله بالهبة والوقار

إلى من علمني العطاء بدون انتظار إلى من أحمل اسمه بكل اقتنار

أرجو من الله أن يمد في عمرك لتري ثمار قد حان قطافها بعد طول انتظار

وستبقى كلماتك نجوم أهتدي بها اليوم وفي الغد وإلى الأبد أبي الغالي

إلى من حملتني وتحملتني وعانت من أجلي وكانت لي النور الذي ينير دربي

إلى ملاكي في الحياة إلى معنى الحب والحنان أمي الحبيبة

إلى روح العزيز الغالي أمين قد ادره رحمة الله عليه

إلى من أرى السعادة بأعينهم وأرتاح وأنا بينهم أهلي وأقاربي

إلى منبع الحنان ومصدر الأمان ومعنى الاطمئنان وسندي في الحياة إخوتي وأخواتي

إلى سندي عند الشدائد والحن وصاحب الصدر الرحب واليد الوافرة الأستاذ الفاضل "مايدة محمد فيصل"

إلى كل الساهرين على أمن وسلامة هذا الوطن الغالي

إلى الابتسامة والضحكة الرنانة وقنديل المحبة وشمعة الأمل وأغلى شيء في الوجود "وليد"

إلى من جهم يجري في عروقي ويلج بذكرهم فؤادي

إلى من كل أتذكركم وهم موجودون في قلبي الذين عجز القلم عن التعبير عن وفائهم

"الطيب، محمد، عبد الله، قاسم، نزهاري، الهادي"

إلى كل دفعة سنة ثانية ماستر علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي لسنة 2015.

إلى أعز إنسانة في قلبي والتي كانت بجانبني طول هذه المدة "حميدي حكيمة"

ولكل عزيزي وغالي في القلب لم يذكره اللسان.

تشكرات

أشكر الله سبحانه وتعالى على توفيقه لإتمام هذا العمل المتواضع، وانطلاقاً من قول الرسول صلى الله عليه وسلم: "...ومن صنع إليكم معروفا فكافئوه، فإن لم تجدوا ما تكافئوه به، فادعوا له حتى تروا أنكم كافأتموه" صدق رسول الله صلى الله عليه وسلم.

كما أتقدم بالشكر الجزيل للأستاذ المشرف مايدة محمد فيصل على الجهود التي بذلها معي طيلة السنة من خلال متابعتي للعمل بنصائحه وتوجيهاته القيمة. كما لا يفوتني أن أتقدم بالشكر إلى كل من الدكتور سامي محمد الدينوري والدكتور ضيف الله محمد الهادي والدكتور هشام لينة الذين لم يخلوا علي بالمعلومات والتوجيهات التي أنارت لي الطريق ومساعدتهم في تحكيم الإستبيان.

كما أتقدم بالشكر الجزيل لأعضاء اللجنة الذين قبلوا مناقشة هذا البحث، وإلى كل من يسر لي الطريق لإتمام هذا العمل المتواضع

كما لا أنسى أن أتوجه بالشكر إلى كافة العمال والعاملات في قسم علوم التسيير و عمال المكتبة بجامعة الوادي.

ملخص:

توضح هذه الدراسة مدى مساهمة الإفصاح المحاسبي في شفافية القوائم المالية، وقد أخذت في ذلك شرح وعرض متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية وكيفية التي يتم من خلالها الإفصاح المحاسبي في كل من الميزانية وجدول حسابات النتائج وفق معايير المحاسبة الدولية (النظام المحاسبي المالي).

ولتحقيق أهداف هذه الدراسة فقد تم ذلك من خلال فصلين نظريين لتغطية كل الجوانب النظرية للموضوع والفصل الثالث خصص للدراسة الميدانية.

حيث توصلت هذه الدراسة أن تكيف الجزائر مع المعايير المحاسبة الدولية جاء نتيجة للتغيرات الاقتصادية الجديدة، فإن الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية سوف يكون له أثر إيجابي على القوائم المالية، أهمها الملاءمة والموثوقية وما يتفرع عنها من خصائص ثانوية، إضافة إلى تغليب الواقع الإقتصادي في معالجة كل الأحداث والإفصاح عنها، ولهذا معظم الدول ومن بينها الجزائر عمدت إلى تكيف معاييرها مع المعايير الدولية.

الكلمات المفتاحية: الإفصاح المحاسبي، معايير المحاسبة الدولية، النظام المحاسبي المالي، القوائم المالية.

Résumé:

Cette étude montre la mesure dans laquelle la comptabilité divulguée dans la transparence des états financiers, ont été prises dans ce expliquer et montrer les obligations d'information conformément aux normes comptables internationales et la façon par laquelle la comptabilité divulguée à la fois le budget et le calendrier des comptes des résultats en conformité avec les normes comptables internationales (système de comptabilité financière).

Afin d'atteindre les objectifs de cette étude, il a été fait à travers deux Nzeran pour couvrir tous les aspects théoriques du sujet et le troisième chapitre consacré à l'étude de terrain.

Où cette étude a conclu que l'Algérie adapter aux normes comptables internationales a été le résultat des nouveaux changements économiques, la divulgation conformément aux normes comptables internationales aura un effet positif sur les états financiers, le plus important de commodité, la fiabilité et de leur fourchette de propriétés secondaires, en plus de donner la priorité à fait économiste à aborder tous Événements et communiqués, et que la plupart des pays, dont l'Algérie a procédé à adapter ses normes avec les normes internationales.

Mots clés: information comptable, les normes comptables internationales, système de comptabilité financière, les états financiers.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	بسملة
-	إهداء
-	كلمة الشكر
-	ملخص
I،	فهرس المحتويات
أ-ز	المقدمة العامة
	الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة ومعايير المحاسبة الدولية
02	تمهيد
03	المبحث الأول: مدخل إلى المحاسبة.
03	المطلب الأول: تطور الفكر والممارسة في مجال المحاسبة.
07	المطلب الثاني: طبيعة المحاسبة.
10	المطلب الثالث: الفروض والمبادئ المحاسبية.
13	المبحث الثاني: الممارسات المحاسبية الدولية.
13	المطلب الأول: إختلاف التطبيقات المحاسبية
15	المطلب الثاني: الإتجاه نحو التوافق والتوحيد المحاسبي الدولي
17	المطلب الثالث: جهود المنظمات المهنية في تحقيق التوافق المحاسبي
	المبحث الثالث: معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS.
20	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول معايير المحاسبة الدولية.
26	المطلب الثاني: لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC.
28	المطلب الثالث: مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB.
31	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي
33	تمهيد
34	المبحث الأول: الإطار العام للإفصاح المحاسبي.
34	المطلب الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي (مفهوم، أنواع، مقوماته).
37	المطلب الثاني: أهمية الإفصاح المحاسبي وضوابطه.
40	المطلب الثالث: القياس المحاسبي.
42	المبحث الثاني: الإفصاح عن عناصر الميزانية.
42	المطلب الأول: تقدم الميزانية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية.

45	المطلب الثاني: الإفصاح عن عناصر الأصول.
48	المطلب الثالث: الإفصاح عن عناصر الخصوم
52	المبحث الثالث: الإفصاح عن جدول حسابات النتائج.
52	المطلب الأول: عرض جدول حسابات النتائج.
55	المطلب الثاني: الإفصاح عن الإيرادات.
57	المطلب الثالث: الإفصاح عن التكاليف.
60	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: الدراسة الميدانية
62	تمهيد
63	المبحث الأول: الطريقة الإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية
63	المطلب الأول: بيانات الدراسة.
63	المطلب الثاني: تحضير الإستبيان.
66	المطلب الثالث: مجتمع الدراسة وحدوده.
68	المبحث الثاني: نتائج تحليل الدراسة الميدانية.
68	المطلب الأول: خصائص العامة للعينة.
73	المطلب الثاني: تحليل الإحصائي الوصفي لنتائج الإستبيان.
82	المطلب الثالث: إختبار الصدق والثبات الأداة وتحليل نتائج الإنحدار.
86	خلاصة الفصل
88	الخاتمة العامة
92	قائمة المراجع
100	الملاحق

فهرس الجداول

صفحة	قائمة الجداول
44	(1-2) : يبين الحد الأدنى من العناصر التي يتطلب إظهارها في الميزانية.
35	(2-2) : تصور حساب النتائج حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 1.
02	(1-3) يبين مقياس ليكارت الخماسي .
03	(2-3) : يبين محاور المجموعة الثانية وعدد فقرات كل محور .
05	(3-3) : يبين الاحصائية الخاصة بإستثمارات الاستبيان.
06	(4-3) : توزيع حجم الدراسة حسب الجنس .
07	(5-3) توزيع عينة الدراسة من حسب الفئة العمرية .
08	(6-3) توزيع عينة الدراسة من ناحية المؤهل العلمي .
09	(7-3) توزيع عينة الدراسة حسب المهنة
10	(8-3) توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية
11	(9-3) : يبين مقياس تحديد الأهمية للوسط الحسابي
12	(10-3) : يبين نتائج آراء عينة الدراسة حول مساهمة المعايير المحاسبية الدولية بشكل فعال في موضوعية القوائم المالية.
15	(7-3) : يبين أهمية الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية في إضفاء مزيدا من الموضوعية والشفافية.
18	(8-3) : يساهم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في زيادة درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية.
21	(9-3) : توزيع معامل ألفا كرونباخ.
22	(10-3) : اختبار نموذج الانحدار الخطي البسيط للمعايير المحاسبية الدولية والإفصاح المحاسبي .
22	(11-3) : نتائج تحليل التباين للإنحدار لإختبار ما مدى تطبيق معايير المحاسبة الدولية في زيادة درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية.

فهرس الاشكال

الصفحة	البيان	رقم الشكل
07	يبين المحاسبة كنظام معلومات.	الشكل رقم: 1-1
68	تمثيل عينة الدراسة حسب الجنس.	الشكل رقم: 2-3
69	تمثيل عينة الدراسة حسب الفئة العمرية.	الشكل رقم: 3-3
70	يمثل عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.	الشكل رقم: 4-3
71	يمثل عينة الدراسة حسب المهنة.	الشكل رقم: 5-3
72	يمثل عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.	الشكل رقم: 6-3
85	نتائج تحليل التباين للإنحدار.	الشكل رقم: 7-3

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
98	إستمارة الاستبيان	1
102	قائمة الأساتذة المحكمين	2
103	نتائج المتحصل عليها من برنامج spss21	3

المقدمة العامة

المقدمة العامة

توطئة :

عرفت الممارسات المحاسبية تعايشاً كبيراً مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية على مرور العصور في المحيط الذي كانت تستعمل فيه المحاسبة، وتقوم المحاسبة كأحد فروع المعرفة على إطار فكري يحدد أهدافها وعناصرها والمبادئ التي تحكم العلاقات بين تلك العناصر، وذلك بهدف إنتاج قدر من المعلومات التي يتم الإفصاح عنها لمجموعة من متخذي القرارات.

وفي أوائل السبعينات من القرن الماضي بدأت الجهود تنصب على وضع أساس وقواعد محاسبية نتج عنها ما يعرف بالمعايير المحاسبية الدولية التي تهدف إلى توحيد المبادئ المحاسبية على مستوى الدولي من أجل توفير قاعدة واحدة لقراء القوائم المالية، ولتشجيع الشركات على تحسين الإفصاح لديها بكل شفافية ومصداقية.

لقد كان هناك إجماع من قبل المختصين في المحاسبة بضرورة وجود إفصاح عن المعلومات والبيانات المحاسبية، ويتطلب الإفصاح المحاسبي تصميم وإعداد التقارير المالية بحيث تصور الأحداث الاقتصادية التي أثرت بالمؤسسة خلال فترة النشاط، وأن تحتوي هذه التقارير المالية على بيانات معلومات كافية تجعلها مفيدة ونافعة وغير مضللة لمستخدمي القوائم المالية، وبالتالي فإن الإفصاح المحاسبي يساهم في تحقيق فعالية إستغلال وكفاءة تخصيص الموارد الاقتصادية المتاحة على المستوى القومي للاقتصاد الوطني، ومن المعروف أن الهدف الرئيسي من الإفصاح المحاسبي هو إشباع حاجات مستخدمي القوائم المالية من بيانات ومعلومات محاسبية، وبالتالي فإن تصرفات هؤلاء المستخدمين سوف تتأثر بكمية ونوعية هذه البيانات والمعلومات التي تم الإفصاح عنها فالبنسبة للأطراف الخارجية سوف تتأثر درجة رشد قراراتها الاقتصادية المتعلقة بالإستثمار ومنح الإئتمان للمؤسسات، وبالنسبة لإدارة المؤسسات فإن تصرفاتها الاقتصادية ستؤثر على المؤسسة المالية والاقتصادية بصورة عامة، وتأتي أهمية البحث كونه يتناول الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية.

1- الإشكالية الرئيسية:

ما مدى مساهمة الإفصاح المحاسبي في شفافية وموضوعية القوائم المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية ؟



المقدمة العامة

2- الأسئلة الفرعية:

- وقصد الإحاطة بكل جوانب الإشكالية الرئيسية نطرح الأسئلة الفرعية التالية:
- هل تساهم معايير المحاسبة الدولية بشكل فعال في موضوعية القوائم المالية؟
 - ما المقصود بالإفصاح المحاسبي؟
 - هل تكمن أهمية الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية في إضفاء مزيداً من الشفافية والمصدقية؟
 - هل تطبيق معايير المحاسبة الدولية يساهم في زيادة درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية؟

3- الفرضيات:

- تساهم معايير المحاسبة الدولية بشكل فعال في موضوعية القوائم المالية، كما تساعد على ترشيد القرارات المختلفة لمستخدميها.
- الإفصاح المحاسبي هو عبارة عن مجموع القواعد التي تحكم اعداد التقارير المالية وهي تحدد ما ينبغي إظهاره من المعلومات في هذه التقارير كما تحدد كيفية قياسها وعرضها فيه.
- تكمن أهمية الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية في كونه يضيف مزيداً من الشفافية والمصدقية، و تبرز أهمية الإفصاح عن المعلومات والبيانات لتضيف مصداقية إلى عمل الوحدة الإقتصادية المعنية ولهذا يعتبر الإفصاح عن الجوانب السلبية لنشاطاتها معياراً لمصداقيتها في تقديم البيانات والمعلومات للمستخدمين من هذه المعلومات.
- أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية يساهم في زيادة درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية، وبالتالي تكون القوائم المالية المعدة وفق المعايير وقابلة للمقارنة والتداول من دولة إلى أخرى.

4- مبررات اختيار الموضوع:

- لقد تم اختيار الموضوع لعدة اعتبارات موضوعية وذاتية أهمها:
- تخصصي في مجال المحاسبة كان المبرر الأول في اختيار هذا الموضوع.
 - الاهتمام بهذا الموضوع أصبح على عاتق الأسرة العلمية من أساتذة وخبراء وطلبة من أجل إبراز أهميته .

المقدمة العامة

- الرغبة الشخصية في الإستفادة من الموضوع البحث مستقبلاً، في معالجة ودراسة موضوع الإفصاح ومعايير المحاسبة الدولية.

- إن موضوع الدراسة واحد من أهم المواضيع المطروحة على الساحة الاقتصادية والمهنية حالياً.

- فتح المجال أمام الطلبة وحتى المهتمين بالبحث في هذا الموضوع مستقبلاً.

- المساهمة في إثراء الساحة البحثية عموماً و المكتبة الجامعية خصوصاً، نتيجة ندرة الدراسات والبحوث في مجال الإفصاح في ضوء المعايير المحاسبة الدولية.

5- أهداف الدراسة و أهميتها :

5-1- أهداف الدراسة:

- إبراز الدور الذي تلعبه معايير المحاسبة الدولية وعلاقته بالإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية

- المساهمة في التعرف على كيفية تحسين القوائم المالية، والوصول بها إلى المستوى من الإفصاح عن البيانات والمعلومات الواجبة النشر في القوائم المالية وفقاً للمعايير المحاسبة الدولية.

- بيان مدى إلتزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق متطلبات الإفصاح المحاسبي الواردة بالمعايير المحاسبة الدولية عند إعداد القوائم المالية.

5-2- أهمية الدراسة:

- إن هناك حاجة ماسة وضرورية إلى تقييم مدى مساهمة المعايير المحاسبة الدولية على فعالية الإفصاح المحاسبي عند إعداد وعرض القوائم المالية وعلى زيادة درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية.

- إن زيادة درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي يؤثر على ثقة مستخدمي القوائم المالية ومن ثم يعتبر أمراً مفيداً وعنصراً رئيسياً في ترشيد القرارات الإستثمارية.

- تكمن أهمية الدراسة أيضاً أن الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبة الدولية يساهم في إعطاء صورة واضحة للمستفيدين من القوائم المالية وإعطاء مصداقية أكثر، وزيادة الشفافية في مخرجات النظام المحاسبي المالي.

المقدمة العامة

6- الدراسات السابقة:

لقد تم اعتماد في هذا البحث على مجموعة من الكتب والدراسات الجامعية تم إعدادها من طرف طلبة الماجستير وأهم الدراسات حسب إعتقادنا التي تمكنا من الحصول عليها، وتعتبر ذات صلة بموضوع وتخدم الأهداف التي أجريت من أجلها.

• مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم

المالية، فايز زهدي الشلتوني، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2005.

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية للبنوك الفلسطينية، وكذلك تحديد مدى كفاية مستوى الإفصاح عن المعلومات الموجودة في القوائم المالية للبنوك الفلسطينية وكيفية تحسين جودة الإفصاح فيها بما يوازي نظرائها في البنوك العالمية، حيث توصل الباحث إلى عدة توصيات أهمها:

- أن تقوم البنوك وشركات التدقيق بزيادة المعرفة والإطلاع لموظفيهم على معايير المحاسبة الدولية.

- تطوير قدرات والمهارات المحاسبين العاملين في مجال التدقيق وإعداد القوائم المالية للبنوك الفلسطينية بشكل متواصل يوازي نظرائهم في البنوك العالمية.

- إصدار قوائم مالية نصف سنوية للبنوك خلال فترة لا تتجاوز الشهر من تاريخ إعدادها لما لذلك من أثر على عملية اتخاذ القرارات السليمة لدى المستثمرين.

• القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الإستثمار،

رولا لايقة، رسالة ماجستير، جامعة تشرين، دمشق، 2007.

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح أهمية التقارير المالية في إتخاذ القرارات على المستوى الداخلي والخارجي للبنك، كذلك دراسة مستوى إتزام البنوك السورية بنشر القوائم المالية على درجة من الإفصاح من خلال الإعتماد على المعيار رقم 30، وقد توصلت الباحثة إلى التوصيات التالية:

- ضرورة القيام البنك التجاري السوري بإعداد القوائم المالية التي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 وهي: قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيرات في حقوق المساهمين، بالإضافة إلى الملاحظات والإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

المقدمة العامة

- تطبيق المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة المحاسبين الدوليين عند إعداد القوائم المالية للبنك لإن ذلك يكسب القوائم المالية للبنك مصداقية وموثوقية أكبر.

- إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في البنوك يعد مدخلاً ضرورياً للوصول إلى معلومات تساعد متخذي القرار على تقييم المركز المالي والأعمال التي تقوم بها البنوك وفهم المميزات الخاصة لطبيعة أعمالها.

• حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالية الدولية، اطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2008.

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد أبعاد مشكلة التنوع في الممارسات المحاسبية المتبعة على المستوى الدولي ومن ثم تحليل وتقييم انعكاساتها على المعلومات التي توفرها البيانات المحاسبية المنشورة للمتعاملين في الأسواق المال العالمية، وخلصت هذه الدراسة إلى أن هناك تأثير مباشر لهذه المعايير على مهنة تدقيق الحسابات، وقد توصل الباحث إلى توصيات التالية:

- لا بد من العمل على زيادة الثقافة المحاسبية من أجل فهم أكبر للقوائم المالية الصادرة عن مختلف المؤسسات من طرف المستثمرين وصناع القرار.

- أن يتم التعامل مع ما يجري من أعمال إنسجام وتوافق الإنظمة المحاسبية على مستوى الدولي بجدية.

7- الإطار الزمني والمكاني:

7-1- الإطار الزمني: يتمثل الإطار الزمني للدراسة ابتداء من السداسي الثاني للموسم الجامعي 2014/2015.

7-2- الإطار المكاني: سوف تكون الدراسة على مستوى عينات مختارة والمتمثلة في محافظي الحسابات وخبراء محاسبين وأساتذة جامعيين مختصين في المحاسبة وذلك لدراسة الإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية.

8- المنهج والأدوات المستخدمة:

8-1- المنهج المتبع: لتحقيق أهداف الدراسة سوف يتم اعتماد على المنهج التاريخي للوصول إلى معلومات حول التسلسل الزمني لتطور المحاسبة ومعايير المحاسبة الدولية وإعتمادنا أيضاً على المنهج الإستقرائي وذلك بهدف دراسة وإستقراء الكتابات والدراسات السابقة التي تضمنها الفكر المحاسبي والمتعلقة بالموضوع وعلى المنهج الوصفي



المقدمة العامة

أيضا وذلك لوصف وتفسير وتحليل نتائج الدراسة الميدانية التي سوف نقوم بها لإختبار فروض البحث والتحقق من نتائج الإختبار وقد إعتدنا على معيار " ليكارت " الحماسي في قياس الإجابات في فقرات الإستبانة.

8-2- الأدوات المستخدمة سنعتمد في بحثنا على مجموعة من الوسائل المستخدمة في جميع المعلومات و البيانات، و هي تلك الأكثر شيوعا نختصرها في:

- المسح المكتبي للوقوف على ما تم تناوله في إطار دراستنا بهدف إرساء الدعامة النظرية له.
- البحوث و الدراسات السابقة التي تحدد لنا مجالات التركيز الجديدة في هذا الموضوع دون إغفال النقد والإستزادة كلما كان ذلك ممكنا.

- المقابلات الشخصية لإستطلاع رأي الممارسين في كل المجالات التي لها علاقة بالموضوع.
- البحث عبر شبكة الإنترنت لجعل بحثنا لا يهمل المستجدات التي ترتبط مباشرة بموضوعه.

9- صعوبات البحث:

- نقص المراجع التي ترتبط بالإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية باللغة العربية أحياناً وعدم توفرها على مستوى الجامعة أحياناً أخرى.

- تشعب موضوع الإفصاح المحاسبي حيث ورد في كل المعايير المحاسبية الدولية الأمر الذي جعلنا نختصر بعضها من جهة، وإلتزاماً منا بالمنهجية الدارسة المفروضة فيما يخص حجم المذكرة من جهة أخرى.

- صعوبة في توزيع وإسترجاع الإستبيان.

- صعوبة وجود كل الإفصاحات المتعلقة بكل بند من بنود الميزانية و حسابات النتائج.

10- محتوى البحث:

يشمل موضوع الإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية على ثلاثة فصول، تسبقهم المقدمة تضمنت عناصر المنهجية وتعقبهم خاتمة تضمنت تلخيص عام ونتائج إختبار الفرضيات، فصل دراسة ميدانية للموضوع وفصلين في الجانب النظري.

المقدمة العامة

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة ومعايير المحاسبة الدولية.

لقد تطرقنا في المبحث الأول إلى التطور التاريخي للمحاسبة بما فيهم مفاهيم الأساسية للمحاسبة وفي المبحث الثاني إلى الممارسات المحاسبية بالتطرق إلى إحتلاف التطبيقات المحاسبية، وتوافق وتوحيد المحاسبي وفي المبحث الثالث إلى معايير المحاسبة الدولية عن طريق التعريف بها وإبراز دور منظمات المحاسبة الدولية.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي.

ولقد تناولنا في المبحث الأول ماهية الإفصاح المحاسبي فيما فيهم مفهوم وأهمية وأنواع الإفصاح المحاسبي ومفهوم القياس المحاسبي وخطواته وفي المبحث الثاني فقد خصص بالإفصاح عن عناصر الميزانية وبيان الإفصاحات المتعلقة بجانب الأصول والخصوم، أما المبحث الثالث فقد خصصناه بالإفصاح عن حسابات التئاج وبيان الإفصاحات المتعلقة بالإيرادات والمصروفات.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية.

تطرقنا في المبحث الأول إلى الأدوات والوسائل التي مكنتنا من إنجاز هذه الدراسة أما المبحث الثاني خصصناه في عرض وتحليل نتائج الإستبيان.

الفصل الأول:

الإطار النظري للمحاسبة ومعايير المحاسبة
الدولية

مقدمة الفصل الأول:

يمكن القول بأن السبب الرئيسي وراء الحاجة إلى دراسة المحاسبة تتمثل في مدى أهمية الاستفادة من البيانات المتولدة من الأنشطة الاقتصادية والأحداث التجارية، وكذلك إعداد القوائم المالية، الأمر الذي يؤدي إلى توصيل المعلومات المفيدة إلى متخذي القرارات، وبالتالي تصبح المحاسبة في خدمة الاقتصاد.

ولكن التطور المستمر في قطاع الأعمال أدى إلى ظهور موضوعات جديدة تتطلب متابعة من الفكر المحاسبي وتؤدي في نفس الوقت إلى حتمية تطوير النظم والقواعد المحاسبية لتستجيب لتلك التغيرات الجديدة في ظل التطورات الاقتصادية العالمية الحديثة، وهذا ما مهدى إلى ظهور ما يسمى المحاسبة الدولية والتي تعد أحدث فروع علم المحاسبة.

و تسعى المحاسبة الدولية إلى إيجاد إطار نظري وتطبيقي منسق ومنظم يهدف إلى تقديم القوائم المالية في صورة موحدة من خلال السعي إلى تحقيق التوافق وتوحيد المحاسبي، والذي تسعى المنظمات والهيئات المهنية الدولية والعالمية لتحقيقه عن طريق وضع معايير للمحاسبة الدولية، وذلك للوصول إلى وعرض القوائم المالية موحدة على مستوى دولي.

ونظرا للإهمية المحاسبة عموما ومعايير المحاسبة الدولية خصوصا التي تحظى بها إرتأينا التطرق في هذا الفصل إلى عرض لمحة تاريخية والركائز الأساسية للمحاسبة، كما سنحاول توضيح مفاهيم متعلقة بالمحاسبة الدولية، وعرض لمعايير المحاسبة الدولية وإبراز لجنة معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة الدولية.

الفصل الأول الإطار النظري للمحاسبة ومعايير المحاسبة الدولية

المبحث الأول: مدخل الى المحاسبة.

تعتبر المحاسبة قديمة قدم التاريخ المدون للحضارات الإنسانية، فلم تبرز حضارة إلا وكانت المحاسبة إحدى ركائزها الأساسية، فلقد واكبت عبر مراحل نشأتها وتطورها الازدهار الاقتصادي للمجتمعات الإنسانية، وتأقلمت مع التغيرات البيئية والقانونية والاجتماعية السائدة في تلك المجتمعات، وذلك من خلال السعي الدؤوب إلى إشباع احتياجات فئات المجتمع المتعددة من البيانات والمعلومات الضرورية لترشيد قراراتها الاقتصادية.

المطلب الأول: تطور الفكر والممارسة في مجال المحاسبة.

لقد تطورت المحاسبة من أجل الاستجابة لاحتياجات بيئتها، و وصلت إلى ما هي عليه الآن نتيجة تطورات متلاحقة إتسمت بخصائص أعطت للمحاسبة القدرة على التكيف مع الواقع المتجدد، هذا الواقع الذي عرف تحولات جوهرية، خاصة منذ مطلع القرن الماضي، كان لابد على المحاسبة من التكيف معها.

الفرع الأول: نشأة المحاسبة وتطورها التاريخي.

إن البحث في تواريخ محددة لنشأة المحاسبة هو أمر في غاية الصعوبة ولكن بالمقابل وبما لا يقبل الشك أن المحاسبة:

- قديمة في الوجود بل تمتد في القدم مع قدم الحضارات العريقة في آشور وبابل ومصر وغيرها من الحضارات القديمة.

- أنها لم تقتصر على حضارة معينة بل عمت كافة الحضارات على وجه المعمورة.

الحضارة الفرعونية في بلاد النيل (5000 ق.م) دليل على تطور النشاط الاقتصادي في العديد من المرافق الحياة وما صاحبها من حاجة للمعلومات الاقتصادية عموماً والمحاسبية خصوصاً، فاستخدمت لذلك الغرض سجلات لضبط حركة المخزون والإنتاج للمحاصيل الزراعية وغيرها، كما تم اللجوء إلى تعيين المراقبين الماليين لإرسالهم إلى مختلف المقاطعات للرقابة على أموال المملكة¹.

والاشوريون (3500 ق.م) قاموا بتسجيل الأحداث الاقتصادية بموجب رموز ساد استخدامها في حينه وبما يتناسب والاهتمام بحماية الجند والممتلكات ومن بعدهم دلت آثار البابليون (2600 ق.م) على استخدامهم

¹ - عبد الستار الكبسي، الشامل في مبادئ المحاسبة (1) و(2)، ط 1، جامعة البترا، دار وائل للنشر، الأردن، 2008، ص: 15.

الفصل الأول الإطار النظري للمحاسبة ومعايير المحاسبة الدولية

للألواح الطينية في تدوين القوانين المنظمة لمعاملات التبادل التجاري، وتضمنت الألواح أيضاً أنواع الممتلكات وأشخاص القائمين إضافة إلى بيانات عن تكاليف الإنتاج والمبيعات والذمم والالتزامات والدخل

وفي ظل الحضارة الإغريقية والرومانية (1000 ق.م - 200 ب.م) تطورت المحاسبة تطوراً كبيراً مثل بقية العلوم وحقول المعرفة الأخرى، وتوج هذا التطور بظهور النقود كوسيلة للتبادل بدلا المقايضة وكوسيلة للقياس المحاسبي (600 ق.م)، كما تم استخدام الأنظمة العددية وتطورت عمليات التعامل بالاجل، في مرحلة متقدمة من الحضارة الرومانية انصب وتوسع في استخدام النقود، كل ذلك ترافق مع تطور كبير في أنواع وإعداد المستندات والدفاتر والإجراءات المحاسبية، وإعداد موازين المراجعة الدورية¹.

وفي عهد الدولة الإسلامية ومنذ فجر الإسلام كان للمحاسبة مكانة عقائدية وتطبيقية تمشياً مع التعاليم السماوية السمحاء التي شملت كل نواحي الحياة. فالمحاسبة في كتاب الله الكريم دلت عليها مواقع وموضوعات عديدة، كما في قوله تعالى " يا أيها الذين آمنوا إذا تداينتم بدين إلى أجل مسمى فاكتبوه" الآية (282) من سورة البقرة، وقوله تعالى " فإن الله سريع الحساب" الآية (19) من سورة آل عمران، وقوله عز من قائل " ولا تسرفوا انه لا يحب المرففين" الآية (141) من سورة الأنعام.

وفي السنة النبوية الشريفة فإن النبي محمد صلى الله عليه وسلم كان يتخذ المحاسبين والكتاب لغرض ضبط الأموال للمعاملات والديون والصدقات ومنهم حذيفة بن اليمان والزيبر بن العوام رضي الله عنهما.

وكذلك الحال في عهد الخلفاء الراشدين والدولة الأموية والعباسية حيث أنشأت الدواوين لتكون مؤسسات تمثل بيت المال للمسلمين، كبيت المال وديوان الخراج وديوان الزمام وواية الحسبة وغيرها.

وحتى بداية القرن العاشر الميلادي كانت السجلات المحاسبية بدائية لا تزيد عن كونها مذكرات يثبت فيه التجار ومقرضو الأموال معاملاتهم المالية الآجلة مع الغير بقصد إظهار ما يترتب على هذه المعاملات من حقوق والالتزامات.

وكان للثورة الصناعية الأثر البالغ في تطور المحاسبة حيث أخذت المشروعات الكبيرة تحل محل المشروعات الفردية، ونشأت الحاجة إلى رؤوس الأموال الضخمة لتمويل المشروعات وانفصلت الإدارة عن الملكية.

¹ -عبد الستار الكبسي، الشامل في مبادئ المحاسبة (1) و(2)، مرجع سابق، ص - ص: 15-16.

الفصل الأول الإطار النظري للمحاسبة ومعايير المحاسبة الدولية

ومع تطور الشركات الصناعية وظهور الاحتكارات والشركات المساهمة ومن بعدها الشركات المتعددة الجنسيات وظهور الشركات العملاقة من صناعية وتجارية ومالية وتطورت المحاسبة وتعددت فروعها وسائلها وأساليبها، ووجدت هيئات محاسبية مستقلة أخذت تعمل على تطوير علم المحاسبة والقيام بالبحوث والدراسات وتقديم التوصيات ووضع المبادئ المحاسبية التي تمكن هذا العلم من مواكبة كافة التطورات الاقتصادية¹.

الفرع الثاني: تطور المحاسبة مهنيًا وأكاديميًا²:

لقد تطورت المحاسبة تطوراً مهنيًا وأكاديميًا منذ القرن التاسع عشر. ويعود ذلك إلى العوامل التالية:

- 1 - الثورة الصناعية.
- 2 - الشركات المساهمة.
- 3 - الضرائب.
- 4 - المؤسسات والشركات العامة.

ولقد كان للثورة الصناعية بالغ اثر في تطور الفكر المحاسبي حيث طهرت الشركات الصناعية المتخصصة والتي تحتاج إلى أموال كثيرة الأمر الذي يستدعي البحث عن مصادر للتمويل مما أدى إلى ظهور فرع جديد من المحاسبة المالية والتي تهتم بإيجاد دورة مستنديه لكل من الأجور وإعداد الخام والمصاريف الصناعية وهذا الأمر أدى إلى إيجاد قواعد مهنية ومبادئ محاسبية متعارف عليها لتحمي أصحاب الحقوق. ونظراً للحاجة للأموال لسد حاجات الشركات الكبيرة فقد زاد عدد المساهمين في الشركة الواحدة واتسعت الرقعة الجغرافية التي تغطيها الأمر الذي أدى إلى انتخاب مجلس الإدارة لإدارة الشركة وبذلك انفصلت الملكية عن الإدارة وأصبح مجلس الإدارة يلعب دور الوكيل في إدارة الموارد نيابة عن المساهمين والمقرضين والتوفيق بين الحقوق أصحاب المصالح وفقاً لقواعد علمية محددة وواضحة. حيث يرغب صاحب الأسهم بزيادة التوزيعات من الأرباح وزيادة معدل العائد على الأسهم بينما يرغب حامل السند بزيادة الاحتياطات والأرباح المحتجزة حتى يضمن حصوله على مستحقاته في مواعيدها.

وحتى يضمن المساهمون إلى عدم مغالاة الإدارة في المصروفات والتفرد بإدارة الموارد ظهرت التشريعات الخاصة بتوزيع المكافآت على أعضاء مجلس الإدارة، وظهرت الحاجة إلى تعيين مراجع خارجي وهذا اوجد

¹ - سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، ط 1، دار الراية للنشر، الأردن، 2009، ص: 39.

² - حيدر محمد علي نبي عطا، مقدمة في النظرية المحاسبية والمراجعة، ط 1، دار الحامد للنشر والتوزيع، 2007، ص 24-25.

الفصل الأول الإطار النظري للمحاسبة ومعايير المحاسبة الدولية

مهنة المراجعة وتدقيق الحسابات كطرق مستقل وفقاً لقواعد مهنية وأكاديمية مقبولة يعمل من خلالها على كشف جميع أخطاء وفقاً لأدلة المراجعة الدولية.

ترتب على فرض ضرائب على دخل الأفراد والشركات أن انتشرت قوانين الضرائب واتسعت الأمر الذي إلى اتساع مجال مهنة المحاسبة وزيادة قيمة المعلومات المستمدة من القوائم المالية، التي يقوم بإعدادها المحاسب كخبير ومستشار مالي وهذا مازاد من مشاكل تحديد الدخل المحاسبي نقطة انطلاق لتحديد الدخل الخاضع للضريبة¹.

وفي عام 1975 عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية (A.A.A) المحاسبة على أنها نشاط خدمي وظيفتها تزويد المعلومات الكمية والتي أساساً تكون ذات طبيعة مالية. عن منشأة محدودة (معينة) معلومات يفترض أن تكون مفيدة لمساعدة الأطراف ذوي العلاقة لإتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة من بين البدائل المتاحة.

وتبعاً للتعريف السابق فإن هذه المحاسبة لم يكن قاصراً على أصحاب المصالح فقط بل تعدى ذلك ليشمل اثر المعلومات المحاسبية ونافذتها في توجيه كافة القطاعات التي تكون الاقتصاد القومي وخدمة المجتمع والعمل على تقدمه وازدهاره.

الفرع الثالث: المحاسبة كنظام معلومات².

هي المرحلة الثالثة من مراحل تطور الفكر المحاسبي وهي ما يمكن ان نسميها بمرحلة المحاسبة الإدارية وهي وليدة القرن العشرين وتمثل استجابة من جانب المحاسبين لانتشار الفكر الخاص لمدرسة الإدارة العلمية والتي تنادي بشعار هام هو (مالا يمكن قياسه لا يمكن إدارته).

وهنا تبين أن الدور الأساسي للمحاسب بقياس التكاليف والانتاجية والربحية وتقييم الأداء وبالتالي أصبح المحاسب مسؤولاً عن نظام المعلومات الرسمي في المنشأة وذلك بهدف ترشيد الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة وبصفة عامة في مجال اتخاذ القرارات.

كما استمر تطور المحاسبة الإدارية في اتجاه آخر هو الإستعانة بأساليب التحليل الكمي مثل (الإحصاء) بحوث العمليات وذلك لتحقيق أمرين:-

¹ - حيدر محمد علي بني عطا، مرجع السابق، ص: 225.

² - يوسف محمود جربوع، نظرية المحاسبة (الفروض، المفاهيم، المبادئ، المعايير)، ط 1، الورق للنشر و التوزيع، 2013، ص - ص: 20-21.

الفصل الأول الإطار النظري للمحاسبة ومعايير المحاسبة الدولية

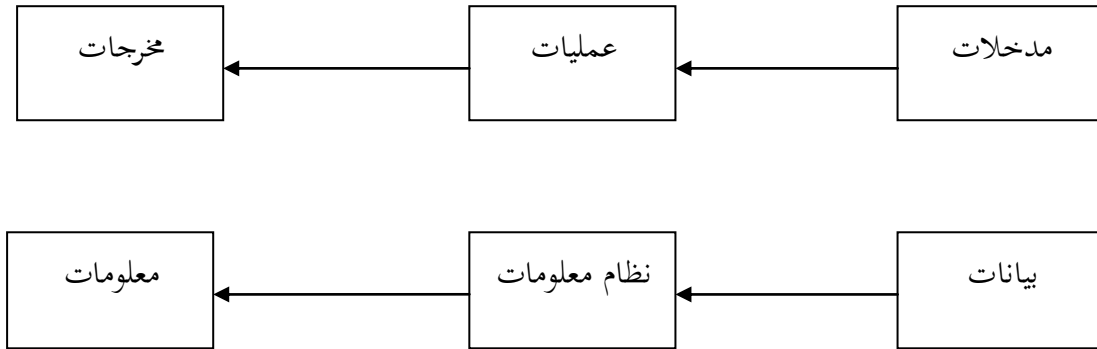
أولاً: تطور البيانات المحاسبية نفسها كإعداد الموزانات التخطيطية وقياس التكاليف التفاضلية وهي (الفرق بالتكاليف بين مستويين نشاط بالزيادة).

ثانياً: التعرف على احتياجات نماذج اتخاذ القرارات والمعلومات مثل التكاليف والايادات الحدية هي (التكلفة آخر وحدة منتجة) والايراد الحدي (آخر وحدة تحقق الايراد) وتكلفة الفرصة البديلة هي (التضحية بإيراد وليس بتكلفة)، والهدف من الامرين المذكورين هو توفير المعلومات الملائمة وتوزيعها على مراكز اتخاذ القرارات داخل المنشأة.

من الجدير بالذكر بأن البيانات بصورتها الخام لا تستخدم في عملية اتخاذ القرار الا بعد معالجتها وتحويلها إلى معلومات وتحويلها إلى معلومات، أي أن المعلومات عبارة عن بيانات مشغلة ومستنتجة تستخدم في اتخاذ القرارات المنشأة، وعلى هذا يمكن اعتبار المحاسبة "مصنعة للمعلومات"¹.

إن التدفق في أي نظام للمعلومات يجري في شكل خطوات متتالية:

الشكل رقم: 1-1 يبين المحاسبة كنظام معلومات.



المصدر: حيدر محمد علي بني عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، الطبعة الأولى، دار الحماد للنشر والتوزيع، 2007، ص: 27.

المطلب الثاني: طبيعة المحاسبة:

المحاسبة كغيرها من المهن العلمية التي تكتسب أهميتها من الدور الهام للمعلومات في البيئية الاقتصادية لها دستورها العالمي الموحد، الذي ينطلق من حرص العاملين فيها على إظهار الأرقام التي تعبر عن الكم هائل من الأحداث والعمليات المالية بصدق وموثوقية.

¹ - رضوان حلوه حنان، مدخل النظرية المحاسبية، ط 1، دار وائل للنشر، جامعة حلب، 2008، ص: 16.

الفصل الأول الإطار النظري للمحاسبة ومعايير المحاسبة الدولية

الفرع الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبة:

أولاً: تعريف المحاسبة:

تعرف الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) المحاسبة عموماً بأنها عملية تتكون من ثلاثة أنشطة متتالية تختص: بتحديد وقياس وتسجيل وتوصيل البيانات والمعلومات الاقتصادية- المالية معبراً عنها بوحدة النقد (الدينار مثلاً) والمتعلقة بالوحدات الاقتصادية (منظمات الأعمال التجارية وغير التجارية) لتقديمها إلى المستخدمين المهتمين بتلك البيانات والمعلومات بغرض مساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

ويقدم المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) تعريفاً مماثلاً بأن المحاسبة هي "نشاط خدمي، وظيفتها تقديم المعلومات- ذات الطبيعة المالية أساساً- عن منشأة معينة، والغرض منها أن تكون مفيدة لذوي العلاقة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة".

وهكذا يتضح من التعريفين السابقين أنه يقع على عاتق المحاسبة أساساً مهمة إنتاج وتوصيل البيانات والمعلومات المحاسبية اللازمة عن الوحدات الاقتصادية بغرض ترشيد عمليات توزيع الموارد الاقتصادية النادرة لتحقيق أهداف تلك الوحدات بفعالية وكفاءة إنتاجية عالية.

ثانياً: وظائف المحاسبة.

انطلاقاً من التعريف السابقة والمختلفة للمحاسبة يمكن تلخيص وظائفها الأساسية فيما يلي¹:

1-التحديد:

يمثل الجزء الأول من العملية المحاسبية، ويتضمن انتقاء أو اختيار تلك الأحداث الاقتصادية التي ينظر إليها كإثبات للنشاط الاقتصادي التي تقوم به مؤسسة معينة، إذن نشاط التحديد هو عملية انتقاء العمليات المالية، التي تؤثر على القوائم المالية للمؤسسة المعنية واستبعاد العمليات الأخرى غير المؤثرة.

2-القياس والتسجيل:

بعد تحديد الأحداث الاقتصادية يتم قياسها، ويعني القياس " ترجمة المعاملات المالية التي تقوم بها المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، إلى قيم باستخدام عملة معينة" ويشمل القياس المحاسبي كل ممتلكات المشروع (الاصول)

¹ - رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية، مرجع سابق، ص:13-14.

الفصل الأول الإطار النظري للمحاسبة ومعايير المحاسبة الدولية

وديونه المستحقة للغير، والمصرفات والايادات ويتبع هذا القياس النقدي التسجيل في الدفاتر المحاسبية أو الحاسوب لتقديم توثيق تاريخي مستمر للأحداث المالية التي تم تحديدها لمؤسسة معينة.

3- التوصيل:

تبدأ وظيفة التوصيل عندما تنتهي وظيفة القياس، حيث تقوم المحاسبة بتوصيل المعلومات إلى المستخدمين بالطريقة المناسبة، بهدف نقل نتيجة الاحداث الاقتصادية السابقة إلى المستخدمين أو الأطراف ذوي المصالح لمساعدتهم في اتخاذ القرارات السليمة¹.

الفرع الثاني: الفئات المستفيدة من البيانات المحاسبية

أولاً: فئات من داخل المشروع وتشمل:

1- مالكي المشروع: مالكو المشروع هم الاشخاص الذين قاموا بتمويل هذا المشروع ولذلك يحرص هؤلاء على معرفة نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي لمعرفة ما إذا كانوا قد حققوا ربحاً نتيجة استثمار أموالهم في هذا المشروع وكمؤشر في استمرارية استثمارهم لأموالهم في هذا المشروع أو استردادها جزئياً أو كلياً لاستثمارها في بديل أكثر ربحية.

2- إدارة المشروع: الإدارة الناجحة هي التي تقود المشروع من نجاح إلى آخر وتعمل على نموه وازدهاره، وهذا لا يتحقق غلا من خلال اتخاذ قرارات رشيدة ووضع سياسات مستقبلية سليمة وهذا لا يتأتى للإدارة إلا من خلال التعرف على الوضعية المالية للمشروع الذي يقومون على إدارته.

3- العاملين في المشروع: كثيراً ما نلقي باللوم على العاملين لعدم ولائهم للمشروع وكثيراً ما نسمع من العاملين عدم مبالاهم لربحية أو خسارة المشروع انطلاقاً من أنهم سيحصلون على رواتبهم في نهاية الشهر مهما كانت نتيجة أعمال المشروع، وهذا بالتأكيد خاطئ فالمشروع الناجح هو الذي يمنح العاملين فيه مكافآت وعلاوات تشجيعية أما المشاريع غير الناجحة فهي التي تستغني عن عدد من العاملين فيها لتخفيف الأعباء والتكاليف².

¹ - رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية، مرجع سابق، ص: 14.

² - حسام الدين مصطفى الخدش وآخرون، أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول، ط 1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان 1998، ص- ص: 19-20.

الفصل الأول الإطار النظري للمحاسبة ومعايير المحاسبة الدولية

ثانياً: فئات من خارج المشروع

1- المساهمين المرتقبين في المشروع: فالمستثمر يفكر كثيراً في اختيار المشروع الأنسب والأجدى ليودع أمواله فيه ولذلك يجب على المستثمر أن يدرس الوضعية المالية للمشروع الذي سيشتر أمواله فيه قبل الإقدام على هذه الخطوة.

2- المحللو الماليون: فالمحلل المالي يهتم بالحصول على البيانات المحاسبية لتحليل وضعية المشروع بغية تقديم النصح والمشورة للمستثمرين حول أوضاع الشركات بشأن التعامل بأسهمها وسنداها في الأسواق المالية بيعاً وشراءً.

2- دائنو المشروع ومورده: فالمعلومات المحاسبية تقدم لهم الأساس المتين للحكم على الوضع المالي للمشروع وحركة النقدية فيه ومقدرته على سداد الالتزامات في مواعيد استحقاقها.

3- بعض الجهات الحكومية: تهتم دائرة ضريبة الدخل مثلاً بتحديد أرباح المشروع بدقة لمعرفة الضريبة المستحقة عليها وتحديد حق خزينة الدولة فيها¹.

المطلب الثالث: الفروض والمبادئ المحاسبية.

ترتكز المحاسبة على مجموعة من المفاهيم والمبادئ والإجراءات والسياسات، التي تعالج المشاكل المتعلقة بالعمليات المالية المختلفة التي تحدث داخل المؤسسة الاقتصادية، والتي سوف نتطرق إليها بإيجاز كما يلي:

الفرع الأول: فروض المحاسبة.

أولاً: فرض الوحدة الاقتصادية المستقلة:

إذ يقصد بأن المشروع وحده أعمال ذات شخصية معنوية منفصلة عن ملاكها، وعن كافة الأشخاص الطبيعيين الذين يساهمون في إدارتها أو تشغيلها، ولذلك فإن المشروع كوحدة محاسبية له شخصية مستقلة، تمكنه من امتلاك الأموال والتصرف بها عن طريق دخول بالعقود والتعهدات وغير ذلك من التصرفات وتكون الوحدة مسؤولة عن تصرفاتها و تعهداتها، إذ تتمتع بذمة مستقلة عن الملاك.²

¹ - حسام الدين مصطفى الخدّاش وآخرون، أصول المحاسبة المالية، مرجع السابق، ص- 20-21.

² - هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الأول، ط1، جامعة الزيتونة الأردنية، 2006، ص- 33-32.

الفصل الأول الإطار النظري للمحاسبة ومعايير المحاسبة الدولية

ثانياً: فرض الاستمرارية:

يفترض المحاسب عند القياس وإعداد التقارير المالية أن المنشأة مستمرة بمزاولة أنشطتها العادية ، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في المستقبل القريب، ويساعد فرض الإستمرارية في تبرير العديد من المبادئ والتطبيقات المحاسبية الهامة.¹

ثالثاً: فرض موضوعية القياس:

ويقصد بهذا الفرض عدم وجود أي تحيز أو تدخل شخصي من قبل المحاسبين، في إجراء عملية القياس، وذلك بسبب توفر الأدلة المستندية الواضحة والمحددة لكافة العمليات التي يراد قياسها، وقيدها في الدفاتر المحاسبية.

رابعاً فرض القياس النقدي:

ويتضمن ضرورة استخدام وحدة النقد كأفضل أساس أو وسيلة لقياس النشاط الاقتصادي، ولغرض التعبير عن العمليات التي يزاؤها المشروع، وبيان أثرها في أن تعكس التغيرات التي تطرأ على حقوق المالكين، وكذلك لغرض إجراء التحليلات المحاسبية على النشاط.

الفرع الثاني: المبادئ المحاسبية.

سنتطرق في هذا العنصر إلى أهم المبادئ المحاسبية وهي كالآتي:

أولاً: مبدأ تحقق الإيراد:

ويقصد به الاعتراف بقيد الإيراد في الدفاتر المحاسبية، باعتبار أنه إيراد تحقق، وهذا المبدأ يضع الشروط الأساسية التي يجب أن تتحقق للاعتراف بالإيرادات، والتي تشمل بصورة عامة على شرطين رئيسيين:

- * أن تكتمل عملية التحقق للإيراد أو يصبح قابلاً للتحقق بسبب اكتمال كافة الجوانب المتعلقة به
- * أن يتم اكتساب الإيراد بسبب إكمال المشروع لالتزاماته المتعلقة باستكمال التبادل السلعي أو الخدمة، لكي يصبح الإيراد من حق المشروع.²

ثانياً: مبدأ الحيطة والحذر:

الهدف الرئيسي من مبدأ الحيطة والحذر هو تقديم معلومات ملائمة يمكن الإعتماد عليها من قبل مستخدمي القوائم المالية، والقاعدة العامة في هذا الصدد هي قيام المحاسبين بأخذ أقل القيم المحتملة للأصول والإيرادات وأكثر القيم المحتملة للخصوم والمصروفات، ويعني المبدأ أيضاً ضرورة قيد المصروفات بأسرع ما يمكن وليس العكس.³

¹ - رضوان حلوة حنان، فوزي الدين أبو جاموس، أسس المحاسبة المالية، ط 1، جامعة عمان الأهلية، 2004، ص 57.

² - فؤاد محمد الليثي، نظرية المحاسبة (مدخل المعاصر)، ط 1، دار النهضة العربية، 2003/2002، ص: 142.

³ - فؤاد محمد الليثي، نظرية المحاسبة (مدخل المعاصر)، ط 1، مرجع سابق، ص: 142.

الفصل الأول الإطار النظري للمحاسبة ومعايير المحاسبة الدولية

ثالثاً: مبدأ التكلفة التاريخية:

يقر مبدأ التكلفة التاريخية تسجيل الأحداث الاقتصادية بتكلفة شرائها (الاقتناء) أو إنتاجها¹.

رابعاً: مبدأ الثبات:

نعني بمبدأ الثبات استخدام نفس المبادئ المحاسبية بواسطة نفس الوحدة المحاسبية من فترة لأخرى، كما يعني المبدأ أيضاً استخدام نفس الاسس والمبادئ المتعلقة بالقياس للبنود المرتبطة بنفس القوائم المالية ولنفس الفترة الزمنية بواسطة ذات المنشأة.

خامساً: مبدأ الإفصاح والشمول:

يقتضي هذا المبدأ بضرورة شمول القوائم المالية على جميع البيانات الضرورية اللازمة لإعطاء قارئ هذه القوائم صورة واضحة وصحيحة عن نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي².

¹ -هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية، مرجع سابق، ص:34.

² - فؤاد محمد الليثي، نظرية المحاسبة (مدخل المعاصر)، مرجع سابق، ص- ص:144-145 بتصرف.

الفصل الأول الإطار النظري للمحاسبة ومعايير المحاسبة الدولية

المبحث الثاني: الممارسات المحاسبية الدولية

تباين الممارسات المحاسبية بين مختلف دول العالم، الأمر الذي نتج عنه عدة مشاكل أهمها اختلاف التقارير المالية ومستوى الإفصاح، وكحل للمشاكل المحاسبية الموجودة على المستوى الدولي، سعت عدة منظمات إلى القيام بمحاولات التقليل من هذه الاختلافات، والوصول إلى قواعد ومبادئ محاسبية متفق عليها سعياً لتوحيد دولي.

المطلب الأول: إختلاف التطبيقات المحاسبية.

إن وجود العديد من الإختلافات والتباين بين دول العالم في التطبيقات المحاسبية، نشأ أساساً من إختلاف الأنظمة الاقتصادية والمالية المستخدمة، مما أدى إلى عدم قدرة مستخدمي البيانات على اتخاذ القرارات التي تستند إلى معايير موحدة.

الفرع الأول: أسباب الإختلاف الممارسات المحاسبية بين الدول.

أولاً: النظم القانونية وأنظمة الضرائب:

تأثر النظم القانونية وأنظمة الضرائب على الممارسة المحاسبية، حيث أن المفاهيم المحاسبية مرتبطة بالنظم القانونية وقوانين الضرائب لبلد ما، حيث تعتبر مجموعة النظم القانونية وقانون الضرائب للبلد بمثابة قيود على المعايير المحاسبية فيه، ونظراً لكل لها قانون مختلف فإن الممارسات المحاسبية ستختلف كذلك.

ثانياً: النظام الاقتصادي:

يؤثر النظام الاقتصادي على المحاسبة بشكل عام وعلى الإفصاح والتقارير المالية بشكل خاص، بالرغم من أن التنمية الاقتصادية يمكن تحقيقها بعدة أشكال من السياسات المحاسبية بناء على نوع النظام الاقتصادي المختار

ثالثاً: النظام السياسي:

إن المفاهيم المحاسبية مرتبطة بالنظام السياسي السائد، فإختلاف النظام السياسي من بلد لآخر يؤثر على الممارسات المحاسبية في تلك البلاد، فالحرية المحاسبية للعرض والإفصاح مرتبطة بالحرية السياسية.

رابعاً: المستوى التعليمي:

تعتبر معايير المحاسبة شديدة التعقيد وبدون فائدة إذا لم يحسن فهمها أو إستخدامها وبصفة عامة كلما زاد المستوى التعليمي لسكان دولة مازاد اهتمامهم بدراسة وتطبيق النظريات الحديثة في العلوم المختلفة ومنها المحاسبة¹.

¹ - عادل عاشور، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة ومالية، جامعة الاغواط الجزائر، 2006، ص:10.

خامسا: الديانة:

إن الديانة بمفهومها الواسع تؤثر على المفاهيم المحاسبية الأساسية داخل الدولة، ففي البلاد الإسلامية وعلى سبيل المثال باكستان والسعودية، فإن فكرة الفائدة على القروض تعبر عن مفهومها معاكس للمعتقدات الدينية المنتشرة بها لذا فقد قررت الحكومة اعتماد نظام اقتصادي خالي من الفوائد، ونتيجة لهذا القرار لا بد من إيجاد وسائل للعرض وتوصيل المعلومات المحاسبية المرتبطة بالمعاملات الآجلة¹.

الفرع الثاني: طرق تجاوز الاختلاف.

أولاً: الاعتراف المتبادل: (reconnaissance mutuelle).

يتحقق هذا الشكل عندما تقبل هيئات مراقبة الأسواق المالية للدول المستقبلية بالقوائم المالية للشركات الأجنبية التي تعدها وفق مبادئها الوطنية، تعتبر هذه الطريقة حلاً لمشكلة الدخول للأسواق المالية الأجنبية، على أساس أن القواعد المطبقة من شركات هذه الدولة المستقبلية، وهذا كمثل، عند البحث في مصادر التمويل في أسواق الدولة المستفيدة من ميزة الاعتراف أن تلقى المعاملة بالمثل.

ثانياً: الاعتراف المتبادل المعياري: (r.m normative).

إضافة إلى مفهوم الاعتراف المتبادل الذي لقي استعماله ضمن حدود فرضتها قوة التباين والاختلافات بين الأنظمة المحاسبية، أضاف "HOARAU 1995" مفهوماً جديداً هو الاعتراف المتبادل المعياري، والذي يتمثل في تطوير جملة من المعايير المحاسبية الدولية دون خيارات، على أن يترك للمؤسسات في كل دولة إمكانية تقديم أو عرض قوائمها المالية حسب معاييرها الوطنية، شريطة أن تقدم ملاحقاً تتضمن جداول توفيق (réconciliation) بين معاييرها الوطنية والمعايير الدولية المطورة خصيصاً لهذا الغرض².

ثالثاً: التوافق المحاسبي الدولي:

ويقصد به الاحتكام لجملة من القواعد والتوصيات المتمثلة بمجموعة من المعايير المحاسبية التي تخص بالقبول الدولي، وتهدف إلى إضفاء الانسجام على الممارسة المحاسبية، أي أن التوافق المحاسبي الدولي يشمل المعايير المحاسبية التي يجب أن تكون موحدة بين كل الدول، والممارسة المحاسبية الذي يفترض أن تكون متجانسة بين المؤسسات، ومع أن توافق الأنظمة المحاسبية يدفع إلى توحيد شروط المنافسة بين المؤسسات التي تنشط في إطار

¹ - عادل عاشور، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، مرجع سابق، ص: 10.

² - مداني بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سبتمبر 2004، ص - ص: 118-119.

الفصل الأول الإطار النظري للمحاسبة ومعايير المحاسبة الدولية

التجمعات الاقتصادية الدولية، إلا أنه يطرح عدة استفسارات حول طبيعة المؤسسات الملزمة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية، ومدى قدرتها على تبني الممارسات الجديدة، خاصة وأنها مكلفة وثقيلة، وتتطلب تضافرا لإمكانيات المادية والبشرية¹.

المطلب الثاني: الإتجاه نحو التوافق والتوحيد المحاسبي الدولي.

تعتبر المعايير المحاسبية لبلد ما هي إلا القواعد التي يجب تبنيها من قبل منظمات الاعمال في ذلك البلد عند إعداد القوائم المالية، فأدى إختلاف الظروف البيئية المحيطة بكل بلد، إلى إختلاف القواعد والإجراءات المحاسبية المتبعة في مختلف بلدان العالم، وكبادرة لحل المشاكل المحاسبية المطروحة على المستوى الدولي، والناجحة عن إختلاف الممارسات المحاسبية، جاءت فكرة التوافق والتوحيد المحاسبي الدولي للمحاسبة ولهذا سوف نحاول الإلمام بهذه المفاهيم.

الفرع الأول: التوافق المحاسبي.

أولاً: مفهوم التوافق:

يعتبر التوافق "harmonisation" مفهوما ملازما للمحاسبة الدولية، حيث يفيد في الحد "réduction" من الفروق أو التباين في ما بين الأنظمة المحاسبية الوطنية، ويتميز التوافق عن التوحيد "normalisation" الذي يفترض أساسا توحيد كلي "uniformisation" للقواعد المحاسبية، بمعنى توحيدها بشكل شامل على المستوى الدولي، وهو ما يعتبر أمرا مستحيلا، وحتى غير نافع، ما دامت المحاسبة جزءا مكمل للمحيط الثقافي الذي تتميز به كل دولة.

* كما أعتبر التوافق المحاسبي على أنه مسار موجه لتعظيم انسجام التطبيقات المحاسبية بالحد من مستوى تغيراتها، على العكس من التقييس (المعايرة) "standardisation" الذي يعتبر بمثابة مسار تفرض من خلاله مجموعة صارمة من القواعد².

وقد عرفه nobes & parker التوافق على أنه عملية رفع درجة الانسجام في التطبيقات المحاسبية وذلك من خلال وضع حدود لدرجة التباين لتلك التطبيقات.

وبالتالي يمكن القول بأن التوافق أكثر واقعية من التوحيد التام للمعايير حيث أن لكل دولة قواعدها وثقافتها وفلسفتها وأهدافها على المستوى القومي في حماية أو رقابة مواردها القومية، هذا الشعور بالقومية يؤدي إلى ظهور القواعد والمقاييس الخاصة لكل دولة وهو يؤثر على النظام المحاسبي، والتوافق يعني الاعتراف بالاختلافات النظرية

¹ - مداني بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، مرجع سابق، ص: 119.

² - مداني بن بلغيث، مرجع أعلاه، ص: 104.

الفصل الأول الإطار النظري للمحاسبة ومعايير المحاسبة الدولية

الفطرية القومية ومحاولة تسويتها مع أهداف البلاد الأخرى كخطوة أولى، أما الخطوة الثانية فتكون بتصحيح أو حذف بعض هذه القيود لتحقيق درجة مقبولة من التوافق¹.

ثانيا: أهداف التوافق المحاسبية الدولي:

المؤسسات المعدة للقوائم المالية: وهنا يساعد التوافق المحاسبي على:

- خفض تكاليف الاستغلال المتعلقة بإعداد القوائم المالية، خاصة ما تعلق بإعداد الحسابات المجمعة للمؤسسات التي لديها فروع تنشط في مناطق أنظمتها المحاسبية مختلفة.
- إنجاح عمليات التسيير والمراقبة التي تقوم بها المؤسسات على مختلف فروعها، وقياس أدائها بناء على التقارب الذي يحكم شروط التسيير، وقابلية البيانات والتقارير للمقارنة.
- تمكين المؤسسات من استغلال المعلومات المتاحة، عن محيطها بشكل فعال، خاصة إذا تعلق الأمر بالقيام بعمليات استثمارية، أو إدماج مؤسسات، أو أخذ مراقبتها.
- التمويع الجيد، وهذا للمساعدة في عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار التي تهم المستثمرين الدوليين.

الفرع الثاني: التوحيد المحاسبي.

أولا: مفهوم التوحيد المحاسبي.

لقد تعددت التعاريف حول موضوع التوحيد المحاسبي نذكر أهمها :

مقابل مفهوم التوافق المحاسبي الدولي فان مفهوم التوحيد المحاسبي على المستوى الدولي يعني تطبيق معيار واحد و قاعدة واحدة حيث ينطوي على فرض وإتباع مجموعة من القواعد الموحدة والصارمة في بلد ما مع تبينها من قبل الدول الأخرى.

أما على المستوى القومي " فقد عرف André التوحيد المحاسبي بأنه مجموعة القواعد الأقل تعقيدا والضوابط المطبقة من قبل مجموعة من المؤسسات التي تنتمي إلى نفس النشاط و التي تيسير تنظيما على قواعد محاسبية موحدة في إطار إعداد و تقديم نماذجها المالية أو التقنية حيث تسمح لها هذه القواعد بالمقارنة بين نتائج المؤسسات " ².

¹ - محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، ط 1، ايتراك للنشر والتوزيع، مصر، 2005، ص - ص، 269-270.

² - جاوحدو رضا، واقع اختيار الجزائر لتطبيق معايير المحاسبة الدولية، دراسة مقارنة لمعايير تقييم الأصول الثابتة للمؤسسة، ملتقى وطني حول: معايير المحاسبة الدولية و المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ومتطلبات التوافق وتطبيق، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، للمركز الجامعي سوق أهراس، يومي : 26/25 ماي 2010، ص 5.

الفصل الأول الإطار النظري للمحاسبة ومعايير المحاسبة الدولية

التوحيد المحاسبي على المستوى الدولي" هو العمل على تضيق نطاق الاختلاف فيما يخص الأسس والمعايير المحاسبية الدولية المقبولة، التي يمكن الاهتمام بها عند تطبيق الأسس والمبادئ التي تم توحيدها".

ومن هذا التعريف، يمكن القول أن التوحيد المحاسبي على أنه تطبيق لغة موحدة بهدف تسهيل الاتصال بين مختلف الأطراف الفاعلة في الحياة الاقتصادية والمهتمين بالمحاسبة¹.

ثانياً: أهداف التوحيد المحاسبي.

- توحيد السياق المحاسبي الذي يمثل سلسلة الإنتاج التي تبدأ من مستندات ووثائق الإثبات وتنتهي إلى القوائم الختامية، ويهدف التوحيد في هذه المرحلة إلى الرفع من إنتاجية المصالح المحاسبية، من خلال إتباع معايير تتحرى الدقة.

- توحيد المنتج المحاسبي الذي يمثل أساساً القوائم الختامية التي تحمل الإجابة عن احتياجات مختلف الأطراف الطالبة للمعلومة المحاسبية، إن عدم تجانس هاته الفئة وإمكانية تضارب مصالحها هو الداعي لتوحيد هذه القوائم حتى تتم الإجابة على أكبر قدر من احتياجاتهم، لهذا ينبغي على المعايير التي تحكم توحيد هذا الجانب أن تكون صلبة بل ينبغي أن تكون مرنة وقابلة للتفسير من عدة جوانب.

المطلب الثالث: جهود المنظمات المهنية في تحقيق التوافق المحاسبي.

العديد من المنظمات واللجان الدولية مهتمة حالياً بالتوافق الدولي للمحاسبة وزيادة مستوى الإفصاح المحاسبي، بعضهم يعمل ويهتم بهذا الموضوع على مستوى عالمي وبعضهم على مستوى إقليمي، هناك العديد من المنظمات التي تسعى لتحقيق التوافق المحاسبي الدولي، قد تكون عامة كما يمكن أن تكون خاصة من هذه المنظمات نجد ما يلي:

أولاً: لجنة معايير المحاسبة الدولية:

يمكن القول أن الانجاز المهم للجنة المعايير المحاسبة الدولية هو إصدار المعايير المحاسبية الدولية، وإصدار وقبول هذه المعايير دولياً يعتبر خطوة جوهرية في الجهود المبذولة من قبل لجنة المعايير المحاسبية الدولية تجاه تحقيق التوافق المحاسبي الدولي، فليس مستغرباً أن نجد أن الجزء الأكبر من عمل هذه اللجنة متعلق بتطوير المعايير الدولية المقبولة.

¹ -صديقي مسعود و بن مالك محمد حسان، مطبوعات مقياس المحاسبة المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2010، ص: 21

الفصل الأول الإطار النظري للمحاسبة ومعايير المحاسبة الدولية

كما أن اللجنة تعتبر تحقيق التوافق المحاسبي الدولي، جزءاً مهماً في عملية التحسين وليس تخفيضاً في جودة المعايير لتلائم الدول أو المناطق الضعيفة.

ثانياً: الاتحاد الدولي للمحاسبين :

تأسس الإتحاد سنة 1977 IFAC يعتبر منبرا مهماً جداً، كما أن أعضاء الإتحاد هم أعضاء في لجنة المعايير وعلى مستواه تتم مناقشة عدد مختلف من موضوعات المحاسبة والمراجع الدولية ومن ثم تطويرها بشكل يساعد على تحقيق التوافق المحاسبي الدولي، والمحاسبي المهني، أي أن الإتحاد يرى نفسه الهيئة الدولية التي مهمتها تطوير وتعزيز مهنة المحاسبة، بشكل يجعلها توفر للمهنيين خدمات ذات جودة عالية¹.

ثالثاً: هيئة الأمم المتحدة (un the United nation) :

يرجع اهتمام هيئة الأمم المتحدة في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي، إلى توصية المجلس الاقتصادي والاجتماعي، التابع لهيئة الأمم المتحدة في عام 1972، وذلك بتعيين مجموعة أشخاص بارزين لدراسة وضع المنشآت متعددة الجنسية، والمكانية وجود نظام محاسبي موحد، فلقد قامت هيئة الأمم المتحدة بمشروع كبير لجمع البيانات المتعلقة بأنشطة المؤسسات أو المنشآت المتعددة الجنسية، وانشاء معايير دولية متعلقة بإصدار التقارير المالية، مع التركيز على الإفصاح عن العمليات التي تقوم بها هذه المنشآت.

رابعاً: منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية oecd

تأسست هذه المنظمة في عام 1960 عن طريق حكومات 24 بلداً صناعياً، في أوروبا وآسيا وأمريكا الشمالية وأستراليا، لكنها ليست دول اشتراكية، وتهدف إلى التوافق المحاسبي الدولي في السياسات المتعلقة بالاقتصاد والطاقة، وتشجيع النمو الاقتصادي، والتنمية في الدول الأعضاء فيها، أي أنها توفر الآلية المناسبة للتشاور بين الدول الأعضاء حول الأمور الاقتصادية العامة التي تشغلها

خامساً: الجماعة الأوروبية: (ec) european community

تعتبر الجماعة الأوروبية جماعة نشطة في مجال المحاسبة، ولقد تأسست هذه الجماعة عام 1957 بعد معاهدة روما التي نصت على دستورها الأساسي، وتتكون الجماعة الأوروبية من مجموعة دول أوروبا الغربية، وتهدف إلى تحقيق التكامل بينها في المجال الاقتصادي، بالإضافة إلى تنمية الدول الأعضاء فيها، وفلسفتها الأساسية تقوم على ما يسمى بالحرية الأربع (four freedoms)، حرية حركة السلع والخدمات، والناس، ورأس المال، وبالتحديد تدعو السياسة الصناعية العامة لهذه الجماعة إلى تأسيس سوق داخلي حر، داخل هذه الجماعة، كما

¹ - نبيه عبد الرحمن الجبر ومحمد علاء الدين عبد المنعم، المحاسبة الدولية (الإطار الفكري والواقع العملي)، جامعة الملك سعود، إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة، 1998، ص- ص: 54-58.

الفصل الأول الإطار النظري للمحاسبة ومعايير المحاسبة الدولية

دعت السياسة الصناعية العامة لهذه الجماعة 1970 إلى قوانين الشركات والضرائب، والأسباب الداعية إلى هذه الأهداف تتضح من أن أنشطة الشركات تمتد إلى ما وراء الحدود الوطنية، والمساهمون وغيرهم يحتاجون إلى الحماية عبر هذه الجماعة.¹

¹ - نبيه عبد الرحمن الجبر ومحمد علاء الدين عبد المنعم، المحاسبة الدولية (الإطار الفكري والواقع العملي)، مرجع سابق، ص- ص: 61-66.

الفصل الأول الإطار النظري للمحاسبة ومعايير المحاسبة الدولية

المبحث الثالث: معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS.

تعتبر مهنة المحاسبة الآن علم قائم، بالنظر إلى شكلها الذي اخذ الصبغة العلمية في جميع جوانبه من حيث اعتماد المحاسبة على العلوم الأخرى كالإحصاء والرياضيات وكله استجابة لمقتضيات عصر العلم والتكنولوجيا، ومن هنا فان اعتماد العلم كأساس لمهنة المحاسبة سيخلق فروقا تنتج لصالح المحاسب أو الشركة أو الهيئة الكفاء في هذا المجال، بحيث تكون له الخبرة والامتلاك لمعايير العمل المهني النوعي، هذه المعايير كانت نتاجا لتمييز مجموعة من الدول المتقدمة في إحداث قواعد ومبادئ محاسبية، كان لها الأثر الإيجابي في الرقي بمهنة المحاسبة، ومنه تكون هذه المعايير أساسا لصنع القرارات التي لها تأثير فيما يخص حركة رؤوس الأموال واتجاهاتها دوليا مما سبق سنتعرض للمعايير المحاسبية الدولية بنوع من التفصيل فيما يلي.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المعايير المحاسبية الدولية.

تعتبر معايير المحاسبة عبارة عن مجموعة من القواعد الخاصة بإعداد الحسابات، وعرضها بالقوائم المالية والأسس العامة المتفق عليها، للتطبيق السليم بهدف ضبط الممارسة المحاسبية، ولهذا سعت عدة دول إلى إصدار معاييرها المحاسبية الخاصة وذلك بما يلائم بيئتها.

الفرع الأول: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية وأهميتها.

أولا: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية.

توجد العديد من التعاريف للمعايير المحاسبية الدولية منها:

1 1 يمكن تعريف المعايير المحاسبية بأنها: " قواعد وإرشادات عامة، تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق ومراجعة الحسابات"¹.

مع الأخذ في الحسبان الاختلاف بين المعايير المحاسبية والإجراءات المحاسبية، فالمعايير لها صفة الإرشاد العام أو التوجيه، بينما تتناول الإجراءات المحاسبية الصيغة التنفيذية لمعيار معين، أو مجموعة من المعايير في حالات تطبيقية محددة.

1-1-2 فمن معايير التدقيق مثلا قيام المدقق بجمع وتقييم أدلة الإثبات، تمهيدا لإبداء رأيه في القوائم المالية محل التدقيق، ومن الإجراءات التنفيذية لهذا المعيار إرسال مصادقات ايجابية، أو سلبية للمدينين لتقوم قابلية تحصيل الديون .

¹ - حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص: 103 .

الفصل الأول الإطار النظري للمحاسبة ومعايير المحاسبة الدولية

1-1-3 كما يمثل الإفصاح العادل احد معايير المحاسبة، والإجراء التنفيذي الموافق له هو كتابة ملاحظات على متن الميزانية، حول الدعاوى المرفوعة ضد الشركة، والتي لم يصدر فيها حكم حتى الآن .

1-2 تمثل المعايير المحاسبية " مجموعة من القواعد المحاسبية تم الاتفاق عليها كمرشد أساسي لتحقيق التجانس المحاسبي Accounting Harmonisation في قياس العمليات والأحداث التي تؤثر في المركز المالي والدخل والتدفقات النقدية، وإيصال تلك المعلومات إلى الأطراف المستفيدة منها"¹.

إن المعايير لا يتم تصميمها لتقييد التطبيق بحدود صارمة، بل بالعكس أي أنها تصمم لاستخدامها كإرشادات لأغراض القياس، والعرض العادل و الإفصاح الكافي.

ثانيا: أهمية المعايير المحاسبية:

حظي موضوع المعايير المحاسبية باهتمام كبير من قبل مفكري المحاسبة، فهناك شبه اتفاق فيما بينهم على أهميتها وضرورة وجودها، وفي هذا الصدد قدم الباحثون الكثير من المبررات التي تؤكد على أهمية المعايير المحاسبية والتي يمكن حصرها في النقاط التالية²:

1- تساهم المعايير المحاسبية في عملية ضبط وتنظيم الممارسة المحاسبية، إذا يؤدي غياب الممارسة المحاسبية إلى اللجوء إلى الاجتهاد الشخصي، وما قد يصاحب ذلك من عدم الموضوعية في اختيار السياسات المحاسبية المستخدمة.

2- وجود إطار موضوعي من المعايير المحاسبية تحكم القياس والتوصيل، يضمن تحقيق التوازن بين المصالح المختلفة لفئات متعددة من المستخدمين من ناحية والمصلحة العامة من ناحية أخرى.

3- إن الاي معتماد على المعايير المحاسبية له أهمية كبيرة وضرورية في ظل قصور النظريات الحالية للمحاسبة بشأن معالجة تعدد البدائل المحاسبية على مستوى المؤسسة الاقتصادية.

4- إن وجود المعايير المحاسبية تساعد المهنيين وتحدد ردود أفعالهم في ظروف معينة، وتعتبر كذلك دفاع عند وجود تدخلات أو إشرافات من أطراف خارجية.

و بالتالي فإن غياب المعايير المحاسبية سوف يؤدي حتماً إلى:

- استخدام طرق محاسبية قد تكون غير سلمية.

- اختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات والاحداث المحاسبية.

¹ - أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، (الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية ، 2006)، ص: 319.

² - صبايجي نوال، الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، وأثره على جودة المعلومة، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، ص: 46.

الفصل الأول الإطار النظري للمحاسبة ومعايير المحاسبة الدولية

- صعوبة اتخاذ القرارات المناسبة من قبل المستفيدين المعنيين¹.

الفرع الثاني: مداخل الإصدار والعوامل المؤثرة على المعايير المحلية

أولاً: مداخل إصدار المعايير المحاسبية:

تختلف البلدان في إصدار المعايير المحاسبية، وفي من يقوم بإصدارها وتعتمد عملية الإصدار للمعايير المحاسبية على أساسين:

- شكل الطلب المعلومات.

- عملية تنظيم مهنة المحاسبة.

وعموماً توجد أربعة مداخل لإصدار المعايير المحاسبية في دول العالم وهي²:

1- المدخل السياسي البحث:

يعتمد هذا المدخل على التشريع في إصدار المعايير المحاسبية، ونجده مطبق بكثرة في القارة الأوروبية، وعلى وجه التحديد، فرنسا، إضافة ذلك، دول من أمريكا اللاتينية.

• وواجه هذا المدخل انتقادات لأنه:

- يعتبر أقل استجابة للاحتياجات المتغيرة، وذلك لانسجام القرارات التي تؤثر في إصدار المعايير، بالبطء في حدوثها.

- أن تغير القوانين استجابة للتطورات المستجدة في بيئة الأعمال المتميزة بالفترات الكثيرة، يستغرق وقتاً طويلاً. أي أن حمل المعايير مواكبة للعصر وذات جدوى، يتطلب تغيير جذري وسريع ومستمر للقوانين، وهذا غير متاح في هذا النوع من مداخل الإصدار للمعايير.

- عادة يركز القانون على العموميات وليس على المفردات أو المكونات.

- يتأثر التشريع بالاعتبارات السياسية.

2- المدخل المهني الخاص:

بمقتضى هذا المدخل يتم إصدار المعايير في دولة ما، عن طريق المحاسبين المهنيين أنفسهم، وينتشر هذا المدخل في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث تتميز المعايير المصدرية بواسطته بدرجة عالية من الجودة، والسرعة المناسبة في التعديل، لمواكبة الاحتياجات المتغيرة.

¹ - نوال صبايحي، مرجع السابق، ص: 46

² - أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة من منظور النواقي الدولي، مرجع سابق، ص: 320

الفصل الأول الإطار النظري للمحاسبة ومعايير المحاسبة الدولية

3- المدخل المختلط بين القطاع العام والقطاع الخاص :

وفقا لهذا المدخل تقوم بإصدار المعايير المحاسبية منظمة من القطاع الخاص، تعمل كمنظم عام لها، وتقوم الحكومة بدعم هذه المنظمة، وتطبيق ما يصدر عنها من تعليمات.

4- المدخل المختلط :

حسب هذا المدخل يقوم بإصدار المحاسبة في الدولة، خليط من القطاع العام والخاص بخلاف المدخل السابق، التي تقصر فيه عملية الإصدار على القطاع الخاص، وذلك بجانب مجموعات حكومية، وغيرها، وهذا النوع منتشر في اليابان حيث تقوم الحكومة، بتشكيل مجلس استشاري لمحاسبة الأعمال يتكون من أعضاء من الجامعات، والهيئات الصناعية، والحكومة، والمحاسبين القانونيين¹.

5- العوامل المؤثرة على المعايير المحاسبية المحلية.

لاشك أن الأهداف والمعايير والتطبيقات المحاسبية تتأثر بشكل كبير، وواضح باحتياجات المستخدمين للقوائم المالية، فتطور المعايير المحلية المحاسبية، يعتمد على تحليل وتحديد أهداف وأغراض إعداد القوائم المالية، وبالتالي فإن هذا يتطلب الفئات المختلفة لمستخدمي القوائم المالية، هذه الفئات نذكرها تباعا وهي²:

1- المستثمرون:

يؤيد المستثمر الحصول على مزيد من الثقة في القوائم المالية، التي يستخدمها، في اتخاذ قرارات الاستثمار، فعندما تكون القوائم المالية لشركة أجنبية هي محل المقارنة. فإن هذا المستثمر، يريد أن يكون واثقا بأنه قد فهم المبادئ التي اتبعت عن قياس الدخل، والتقويم الخاص بالأصول، والإفصاح عن المعلومات المهمة، هذه الشركة، فإذا لم تف الأمور السابقة الذكر بتشجيع المستثمر على مبادرة الاستثمار، سيتراجع حتما، وقد يتكرر هذا مع العديد من الشركات في بلده، وهذا ينطبق أيضا على الشركات والمؤسسات المالية والاستثمارية، كما انطبق على الأشخاص الراغبين في الاستثمار.

2- المحللون الماليون:

يحتاج المحللون الماليون إلى معلومات واضحة، من أجل تأدية مهامهم في تقديم الاستشارات في مجال الاستثمار فما لم تكن لديهم معلومات مبنية على معايير محاسبية مقبولة دوليا، فإنهم سوف يواجهون مشاكل وتعلم وفهم المعايير والتطبيقات المحاسبية لبلد ما من أجل فهم القوائم المالية المتعلقة بأنشطة الشركات في ذلك البلد.

¹ -أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة من منظور التوافق الدولي، مرجع سابق، ص: 321 .

² -نبيه بن عبد الرحمان الجير و محمد علاء الدين عبد المنعم، المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص: 30، 32.

الفصل الأول الإطار النظري للمحاسبة ومعايير المحاسبة الدولية

3- المقرضون والدائنون الدوليون :

لاشك أن فهم الوضع المالي، للمقترض، مهم جدا، لضمان القروض، وأصحابها لاتخاذ قرار منح أو تجديد قرض ما، ومن هنا فوجود معايير للتقارير المالية الدولية، يعتبر أمرا مهما، بالنسبة لمؤسسات الإقراض الدولية. التي تقوم بتقديم القروض في الدول النامية.

4- الشركات المتعددة الجنسيات:

تعتبر معايير المحاسبة الدولية مهمة جدا للشركات المتعددة الجنسية، فالشركات التابعة، للشركات الدولية أو المتعددة الجنسية الأم، سوف تستفيد من توحيد المعايير المحاسبية من عدة وجوه¹:

سهولة إعداد القوائم المالية والإيضاح الكافي الذي يوجد بها، يسمح للدولة المستقبلية بفهم الطرق المحاسبية التابعة مما يجنب هذه الأخير القيام بالتعديلات على القوائم المالية لصالح السلطات بهذه الدولة. ومن هنا نجد أنه أحيانا تحتاج الشركة المتعددة الجنسية الأمر مجموعة من القوائم المالية وكذا السجلات المحاسبية من الشركة التابعة لها في بلد آخر فتقوم هذه الأخيرة بإعداد قوائم مالية مختلفة تلبية لهذه الحاجة مثل:

- التقارير الداخلية.
- التقارير الخارجية في البلد الأجنبي.
- احتياجات القوائم الموحدة مع الشركة الأم.

عندما تحتاج إلى قوائم مالية موحدة، سوف يكون ذلك سهلا حيث أن التسويات المطلوبة سوف تكون قليلة، وبالتالي يتم توفير قدر كبير من الجهد، والوقت عند إعداد هذا التقارير والكشوف، سوف يكون من السهولة تحقيق التكامل بين التقارير الداخلية، والخارجية، وتطوير مقاييس أداء موحدة.

5- شركات المحاسبة الدولية:

لا شك إن غياب معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بإعداد التقارير المالية، يعوق قيام شركات المحاسبة الدولية بإعداد أدلة التعليمات وغيرها، التي يتم استعمالها في مكاتب تلك الشركات، كما أن غياب هذه المعايير، يعوق انتقال موظفي هذه الشركات من بلد لآخر، وبهذا فوجود المعايير المحاسبية الدولية أمر مهم.

6- أسواق الأوراق المالية :

نجد أنه في حالة انضمام الشركات إلى أي سوق لتداول الأوراق المالية فإنه يجب اتخاذ قرار بشأن أي المبادئ التي يجب أن تعد القوائم المالية على أساسها، فهل تقوم هذه الشركة أو الشركات الأجنبية الناشطة في

¹ - نبيه بن عبد الرحمان الجبر و محمد علاء الدين عبد المعظم، المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص: 32-33.

الفصل الأول الإطار النظري للمحاسبة ومعايير المحاسبة الدولية

بلد ما، بإعداد القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية المحلية والتي سوف تكون مفيدة للمستثمرين المحليين، أو تعد على حسب مبادئ المحاسبة في البلد الأم، وذلك لتخفيض تكاليف إعداد مثل هذه القوائم. فالمعايير المحاسبية الدولية ضرورية للتوفيق بين المبادئ المحاسبية والمعايير في البلدان المختلفة.

7- المنظمات المحلية للمحاسبة:

لا يمكن القول بأن منظمة محلية مصدرة للمعايير المحاسبية لديها الموارد الكافية للبحث المستمر في كل المشاكل المحاسبية النظرية والتطبيقية، ولذا فالتحرك اتجاه معايير محاسبية دولية يتيح الفرصة لاستخدام ما سبق إصداره وبحته من قبل المنظمات المحلية في مهنة المحاسبة.

8- المحاسبون في الدول النامية:

نجد في الدول النامية مهنة المحاسبة ليست متطورة بشكل كافي، يجعلها قادرة على تبني إصدار معايير محاسبية محلية، كما أن بعض الحكومات لا تعطي الاهتمام لإصدار مثل هذه المعايير، ولا تخصص لها جزءا كافيا من مواردها الشحيحة¹.

ولهذا المعايير، قد تكون مناسبة لتلك الدول، وسوف تقدم منافع لمجموعات عديدة في الدول النامية، ومنها:

- كل المستخدمين للقوائم المالية.
- المعدين للقوائم المالية والذين يبحثون عن التوجيهات الخاصة بأنسب طرق المحاسبة.
- المراجعين عند تقوم مناسبة (فعالية)، الإجراءات المحاسبية المتبعة.

ومن هنا فالدول النامية تملك فرصة تطوير تقاريرها المالية، باستخدامها للمعايير المحاسبية الدولية.

9- حكومات الدول النامية :

فحكومات الدول النامية لديها القوة لإلزام الشركات المساهمة، باستخدام معايير المحاسبة الدولية، عند إعداد التقارير المالية في هذه البلدان، ويمكن أن يكون الإلزام شرطا قبل الاستثمار والعمل في الدول النامية، فهذه الأخيرة لها الدافع الكبير للحصول على معلومات وصحيحة. وقابلة للموازنة.

10- السلطات الضريبية:

في حالة وجود شركات تابعة للشركات المحلية، في دول أخرى، فإن الضرائب المستحقة على أرباح الشركات المتعددة الجنسية، عن عملياتها الدولية في دول أخرى، سوف تكون معقدة الحساب، بسبب اختلاف

¹ - نبيه عبد الرحمن الجبر وآخرون، المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص- 33، 34.

الفصل الأول الإطار النظري للمحاسبة ومعايير المحاسبة الدولية

طرق الوصول إلى الأرباح، ولهذا فالمعايير المحاسبية الدولية يتوقع منها أن تقدم المساعدة، وتخفف من هذا التعقيد.¹

المطلب الثاني: لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC.

منذ إنشائها عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية كهيئة خاصة مستقلة تسعى إلى تحقيق توافق محاسبي دولي، تمثل مختلف مستخدمي المعلومات المالية، وتحظى ببنية هيكلية منظمة وبإجراءات صارمة لإصدار معاييرها المحاسبية، وتشير التطورات التاريخية للجنة أنها تفتقد للسلطة الملزمة التي تمكنها من تحقيق أهدافها، لذلك أنتهجت إستراتيجية مدروسة للبحث عن الدعم والتأييد لدى هيئات أخرى تتمتع بالسلطة التي تنقصها في فرض تطبيق ما تصدره من معايير.

الفرع الأول: تقديم لجنة معايير المحاسبة الدولية.

إن لجنة المعايير المحاسبية الدولية هي هيئة خاصة مستقلة تهدف إلى توحيد المبادئ المحاسبية المستخدمة من قبل منظمات الأعمال ومنظمات أخرى، في التوصل إلى المالي حول العالم، ولقد شكلت هذه اللجنة في عام 1973 إثر إتفاق المنظمات محاسبية القائمة في كل من استراليا وكندا، فرنسا وألمانيا، اليابان والمكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، أيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية.²

وقد اكتسبت لجنة معايير المحاسبة الدولية اعترافاً واسعاً بأهليتها والتحق بها عدد كبير من الجمعيات المهنية في معظم دول العالم سواء أوروبا أو آسيا أو غيرها مما أدى في عام 1982 إلى انضمام كل الهيئات المحاسبية المهنية التي كانت عضوة في الإتحاد الدولي المحاسبين (والذي كان يضم مائتي هيئة مهنية حول العالم) إلى لجنة معايير المحاسبة الدولية حيث قامت بإصدار 41 معياراً محاسبياً دولياً³، وتشمل لجنة المعايير المحاسبية الدولية على هيئات التالية:

أولاً: مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية:

هو المجلس الذي يضع ويحسن معايير المحاسبة المالية والتقرير للمنشآت، وتشمل مسؤولياته اعتماد مقترحات المشروعات وطرق وأساليب إعداد المعايير، وتعيين لجان التوجه مقترحات المشروعات وطرق وأساليب إعداد المعايير، وتعيين لجان التوجه، إقرار مسودة الإعلان ومعايير المحاسبة الدولية النهائية، ويتكون المجلس من سبع عشرة منظمة منها 13 هيئة محاسبية و4 منظمات أخرى.

¹ نبيه عبد الرحمان الجبر وآخرون، المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص، ص، 34، 35.

² - حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سابق، ص ص: 105 - 107

³ - علاوي خنصر، معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS دروس وتطبيقات محلولة، الصفحة الزرقاء، ص: 26.

الفصل الأول الإطار النظري للمحاسبة ومعايير المحاسبة الدولية

ثانيا: المجموعة الإستشارية:

وتقدم هذه المجموعة المشورة للجنة معايير المحاسبة الدولية حول أحنده المشرعات وألويتها والقضايا الفنية، وليس لهذه المجموعة أية مسؤوليات فعلية عند وضع المعايير، وتتكون المجموعة من 15 منظمة يختارها مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية.

ثالثا: المجلس الإستشاري:

يراجع هذا المجلس استراتيجية وخطط مجلس اللجنة للتأكد من مقابلة المجلس لإلتزاماته، ويقوم المجلس الاستشاري أيضا بالاشتراك في إجراءات قبول أعمال لجنة معايير المحاسبة الدولية عن طريق ممارسي مهنة المحاسبة وغيرهم من الأطراف المهتمة.

رابعا: اللجنة الدائمة للترجمة:

وتتكون من 12 عضوا من دول مختلفة لكل منهم حق التصويت وهي تتعامل على اساس زمني - مع القضايا المحاسبية الممكن أن تواجهها لمعالجة مختلفة أو غيرها مقبولة، وتعد هذه اللجنة ترجمة لمعايير المحاسبة الدولية لإعتمادها.

خامسا: جماعة العمل الإستراتيجي:

تراجع هذه الجماعة إستراتيجية لجنة معايير المحاسبة الدولية للفترة التي تلي الانتهاء من العمل الجاري، ويقع تحت نظرها مراجعة هيكل لجنة معايير المحاسبة الدولية، وإجراءات العمل، وعلاقاته مع واضعي معايير المحاسبة.

الفرع الثاني: أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية.

لقد كان الهدف من تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية منذ نشأتها وحتى إعادة هيكلتها محددًا كالاتي:

* وضع وصياغة ونشر المعايير المحاسبية التي لها علاقة بالصالح العام، والتي يجب مراعاتها عند عرض البيانات المالية، وكذلك تشجيع توفير القبول لتلك المعايير على مستوى الدولي.

* العمل بشكل عام في اتجاه تحسين واتساق الأنظمة والمعايير المحاسبية، وكذلك تحسين الإجراءات المتعلقة بعرض البيانات المالية.

ولدعم الهدفين السابقين اتفق الأعضاء على الإلتزام بالآتي:

1- التأكد من البيانات المالية المنشورة تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، وذلك في جميع النواحي ذات الأهمية المادية، وتفصح هذه البيانات عن الحقائق فيما يتعلق بهذا التوافق.

الفصل الأول الإطار النظري للمحاسبة ومعايير المحاسبة الدولية

2- إقناع الحكومات، وكذلك الهيئات التي تختص فيها بوضع مثل هذه المعايير، بأن البيانات المالية المنشورة يجب أن تنطبق وتتماشى مع معايير المحاسبة الدولية في جميع النواحي ذات الأهمية المادية.

3- إقناع الجهات المخولة بالرقابة والاشراف على الأسواق المالية، وكذلك مجتمع الصناعة والأعمال فيها- بأن البيانات المالية المنشورة يجب أن تتفق مع معايير المحاسبة الدولية، وذلك في جميع النواحي ذات الأهمية المادية، وكذلك الإفصاح عن مدى هذا التوافق.

4- التأكد من أن المدققين فيها يقتنعون ذاتياً بأن البيانات المالية تتماشى مع معايير المحاسبة الدولية، وذلك في جميع النواحي ذات الأهمية المادية¹.

المطلب الثالث: مجلس معايير محاسبة الدولية.

نظراً للتطورات الاقتصادية التي برزت على الساحة المحاسبية الدولية، نتيجة ازدياد عدد الدول المطبقة لمعايير المحاسبة الدولية، تم إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية، لزيادة توسيع نشاطها ولتكون قادرة على مواجهة الصعوبات التي تنتظرها فيما بعد.

الفرع الأول: هيكلة لجنة المعايير المحاسبية الدولية: وتم ذلك كالآتي²:

أولاً: مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية The IASC Foundation: تتكون هذه المؤسسة من 19 عشر أميناً يقومون بالمهام التالية:

- تعيين أعضاء المؤسسة و بمن فيهم أولئك الذين يعملون بالارتباط مع واضعي المعايير المحليين، ووضع عقود الخدمة ومعايير الأداء.

-تعيين أعضاء لجنة التفسيرات الدائمة والمجلس الاستشاري للمعايير .

-المراجعة السنوية لإستراتيجية مجلس المعايير المحاسبية الدولية، و مدى فاعليته.

- القبول السنوي لميزانية مجلس معايير المحاسبة الدولية، و تحديد أساس التمويل.

-مراجعة القضايا الإستراتيجية العامة المؤثرة على معايير المحاسبة، والدعابة لمجلس مؤسسة المعايير المحاسبية الدولية الذي يقوم بتعزيز أهداف تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، و ضمان إبعاد أمناء المجلس من التدخل في الأمور الفنية المرتبطة بمعايير المحاسبة.

¹ -- د/عصام فهد العريبد، أثر معايير المحاسبة الدولية على الشركات، مرجع سابق، ص: 310.

² -- صباحي نوال، الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) وأثره على جودة المعلومة، مرجع سابق، ص - ص: 53- 54.

الفصل الأول الإطار النظري للمحاسبة ومعايير المحاسبة الدولية

- وضع و تعديل الإجراءات التشغيلية للمجلس، ولجنة التفسيرات الدائمة، والمجلس الاستشاري للمعايير.
- قبول التعديلات في ميثاق المؤسسة IASC، بعد بذل ما يجب، بما في ذلك التشاور مع المجلس الاستشاري للمعايير، و نشر مذكرات العرض للتعليق عليها من الجمهور.

ثانياً: مجلس المعايير المحاسبية الدولية :

بعد هيكلة لجنة المعايير المحاسبية الدولية ISAC ظهر مكانها مجلس المعايير المحاسبية الدولية، والذي

يهدف أساساً إلى تطوير و نشر معايير المحاسبة الدولية، وتعزيزها ودعم استخدامها على النطاق العالمي حيث قام هذا المجلس عام 2002 بإعادة تسمية لجنة التفسيرات SIC ، لتصبح لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية IFRIC التي تهدف إلى تفسير وتوضيح المعايير المحاسبية الدولية القائمة، وحول المعايير الدولية للتقرير المالي، كما تساعد اللجنة IFRIC في تحقيق التقارب بين المعايير المحاسبية على المستوى الدولي، من خلال العمل مع مجموعات مماثلة يرفعها واضعي معايير المحاسبة المحليين بالدول.

ثالثاً: المجلس الاستشاري:

يتكون المجلس الاستشاري مما يقارب 50 عضواً، وهو يشكل ملتقى للمنظمات والافراد المهتمين بالتقارير المالية الدولية للمشاركة في وضع المعايير، حيث يتم تعيين الأعضاء لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد، كما يعطي استشارته للمجلس والامناء بشأن الأمور الأخرى¹.

رابعاً: لجنة تفسيرات التقرير المالي الدولي:

يتكون من 12 عضواً يعينهم أمناء المجلس معايير المحاسبة الدولية لمدة 03 سنوات قابلة للتجديد، حيث يعين الأمناء أحد أعضاء المجلس لرئاسة اللجنة الحديث عن المسائل الفنية المطروحة دون التصويت ويمكن للأمناء كذلك تعيين ممثلين من المؤسسات الرقابية كمراقبين لايحق لهم التصويت، لكن يحق لهم حضور الاجتماعات والحديث فيها، إذن الدافع الأساسي الذي أدى إلى غنشاء مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، هو بغرض إصلاح لجنة معايير المحاسبة الدولية.

الفرع الثاني: مسار إعداد معايير المحاسبية الدولية.

تتم عملية إعداد المعايير المحاسبية عادةً بحل المشاكل التي يتم طرحها من قبل المجلس (IASB) أو أعضاء الهيئة، أو الهيئات التي تربطها علاقات معها، ويتبع عملية إعداد المعايير المحاسبية المسار التالي:

¹ - صبايحي نوال، الافصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) وأثره على جودة المعلومة، مرجع سابق، ص : 54.

الفصل الأول الإطار النظري للمحاسبة ومعايير المحاسبة الدولية

- تحديد طبيعة المشكل الذي يتطلب إعداد معيار، ثم يتم تشكيل فوج عمل يرأسه عضو من المجلس ويضم ممثلي هيئات توحيد لثلاثة دول على الأقل.
- بعد أن يستعرض مختلف المسائل المرتبطة بالمشكل المطروح، يقوم فوج العمل باستعراض أهم الحلول التي تعتمدها هيئات التوحيد الوطنية، ثم يقوم بإسقاطها على الإطار التصوري (IASB). ومن ثم يعرض على المجلس أهم النقاط التي سوف يتناولها.
- بعد تلقي فوج العمل ردًا على اقتراحاته من المجلس، يقوم بإعداد ونشر مشروع أولي (إعلان معياري) للمعيار المقترح، يتضمن مختلف الحلول المقترحة والتبريرات المرفقة لها، بعد موافقة المجلس يتم توزيع المشروع بشكل واسع لإثرائه ثم الحصول على الردود خلال فترة ستة أشهر عادةً.
- بعد تلقي الردود، يقوم فوج العمل بتحرير الوثيقة النهائية التي تتضمن إعلان المبادئ، ويعرضها على المجلس للمصادقة؛
- بعد مصادقة المجلس يقوم فوج العمل بإعداد مشروع معيار في شكل مذكرة إيضاح [(Exposure Draft) - (Exposé sondage)]، يتم نشرها لإثرائها وتلقي الردود عليها (خلال فترة شهر بعد أن يكون قد صادق الأعضاء (3/2) عليها المجلس بأغلبية ثلثي؛
- بعد تلقي ودراسة الردود وما تتضمنه من اقتراحات، يقوم فوج العمل بإعداد مشروع نهائي للمعيار، وبعد عرضه على المجلس يعتمد هذا المعيار إذا حظي بموافقة ثلاثة أرباع أعضاء المجلس على الأقل (4/1) ¹.

¹ - مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، مرجع سبق ذكره، ص134

خلاصة الفصل الأول:

تعد المحاسبة تقنية فعالة لتوفير المعلومات المالية المتعلقة بوضع المؤسس المالي، فقد إعتمدت في الماضي على قواعد كانت وليدة الحاجة فهي اليوم ينبغي أن تعتمد على قواعد ذات مصدر علمي كونها مرتبطة بالمشكلة الاقتصادية التي تواجه كل فرد وكل مجتمع، وبعد تطرقنا في هذا الفصل إلى إبراز عموميات حول المحاسبة وتطرقنا إلى أهم الاختلافات بين النظم المحاسبية والمتمثلة أساسا في كيفية الإفصاح والغرض الرئيسي للقوائم المالية، وتطرق إلى الدور الذي لعبته لجنة المعايير المحاسبة الدولية عن طريق إصدارها لمعايير محاسبية تراعي فيها أهم متطلبات العرض والإفصاح المحاسبي.

الفصل الثاني:

الإفصاح المحاسبي

مقدمة الفصل الثاني :

تكمّن أهمية الإفصاح والشفافية في أنّها تمكن المستثمرين من مراقبة استثماراتهم، كما يؤدي تطبيق الإفصاح المحاسبي و الشفافية في المؤسسات وسوق المال لحماية الأطراف المختلفة، كما يؤدي أيضا إلى منع حالات الفساد ويساعد على الإستفادة من العائد الكامل لعمليات البيع في دفع التنمية الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع، وقد يتم تحقيق الإفصاح المحاسبي داخل القوائم المالية ذاتها أو عن طريق ملاحظات إيضاحية ترفق مع هذه القوائم، و تبرز أهمية الإفصاح عن المعلومات والبيانات لتضيف الشفافية و مصداقية إلى عمل الوحدة الإقتصادية.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي

المبحث الأول: الإطار العام للإفصاح المحاسبي.

يعتبر موضوع الإفصاح المحاسبي من المواضيع التي نالت إهتمام العديد من المهتمين بالشأن المحاسبي على المستويين النظري و العملي، وبطبيعة الحال هذا الاهتمام لم يأتي من فراغ بل أملت الظروف الاقتصادية التي تأثرت على النشاطات الاقتصادية بكافة أحجامها وأشكالها بما فيها الاعمال التجارية الصغيرة الحجم.

المطلب الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي (مفهوم، أنواع، مقوماته).

تختلف وجهات النظر حول مفهوم وحدود الإفصاح عن المعلومات الواجب توفرها في القوائم المالية المنشورة، وذلك نتيجة لإختلاف مصادر الاطراف المستفيدة من هذه المعلومات، فنجد أنه يختلف مفهوم الإفصاح لدى معدي القوائم المالية عن نفهومه لدى مدققي الحسابات والمستثمرين والمساهمين، وقد لا تتفق وجهة نظر هؤلاء مع الجهات الرقابية والمهنية كمديريات الضرائب والبنوك المركزية وهيئات المالية.

الفرع الأول: مفهوم و أنواع الإفصاح المحاسبي.

أولاً: مفهوم الإفصاح.

"مجموع القواعد التي تحكم اعداد التقارير المالية وهي تحدد ما ينبغي إظهاره من المعلومات في هذه التقارير كما تحدد كيفية قياسها وعرضها فيها".

ويعني أن مبدأ الإفصاح أن مستخدمي القوائم المالية ينبغي أن يعلموا كافة الحقائق اللازمة للفهم الصحيح لهذه القوائم والتعرف على حقيقة المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وقد يتم تحقيق الإفصاح المحاسبي داخل القوائم المالية ذاتها أو عن طريق ملاحظات إيضاحية ترفق مع هذه القوائم¹.

وعرفه خالد أمين" بأنه إظهار القوائم المالية لجميع المعلومات الأساسية التي تمم الفئات الخارجية عن المشروع بحيث تعينها على اتخاذ القرارات الرشيدة"

كما عرفه محمد مطر" بأن متطلبات عرض المعلومات في القوائم المالية وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها تقضي بتوفر عنصر الإفصاح المناسب في هذه القوائم، وذلك بشأن جميع الأمور المادية الجوهرية. وعنصر الإفصاح

¹ - شذى محمد رضا حسن البستاني، القياس والإفصاح المحاسبي عن كلف النوعية دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتعبئة الغاز، مجلة المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، 2005، ص: 05.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي

المقصود هنا على صلة وثيقة بشكل ومحتوى القوائم المالية والمصطلحات المستخدمة فيها، وأيضاً بالملاحظات المرفقة معها، ويمدّى مافيهما من تفاصيل تجعل لتلك القوائم قيمة إعلانية من وجهة نظر مستخدمي هذه القوائم".

ثانياً: أنواع الإفصاح المحاسبي

هناك عدة أنواع للإفصاح حسب الهدف:

1) الإفصاح الكامل:

هو أن يكون تقديم المعلومات شامل ومعبر عن كل الأحداث والعمليات الاقتصادية المتعلقة بها، أي أن تتوفر جميع المعلومات التي لها تأثير على المستخدم، كما أنه لا يقتصر على حقائق متعلق بفترات محاسبة منتهية بل يشمل الوقائع اللاحقة.

2) الإفصاح العادل:

هو أن تقدم المعلومات بشكل يحترم الإنصاف بين احتياجات جميع الأطراف، وأن تكون صياغة وعرض المعلومات بدون تحيز لطرف معين على حساب أطراف أخرى.

3) الإفصاح الكافي:

هو تقدم المعلومات بالشكل الذي يراعي الحد الأدنى للمعلومات الواجب توفيرها في القوائم المالية.

4) الإفصاح الملائم:

أن تقدم المعلومات في القوائم المالية بحيث تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لمستخدميها وأكثر تناسباً مع طبيعة النشاط وظروف المؤسسة.

5) الإفصاح التثقيفي (الإعلامي):

هو أن تقدم المؤسسة معلومات مثل إعلان عن تقديرات مالية أو عن اكتتاب في رأس مال جديد¹.

¹ - مسعود صديقي، صديقي فؤاد، انعكاس النظام المحاسبي المالي (scf) على سياسات الإفصاح في الجزائر، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، 2013/06/05، ص: 4.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي

6) الإفصاح الوقائي:

هو أن تقدم المعلومات في القوائم المالية دون تضليل، بحيث تسمح بحماية الأطراف ذوي القدرات المحدودة على الفهم والإدراك للمعلومات المالية يوجد هناك معايير أخرى للتصنيف مثل إفصاح إلزامي وآخر اختياري، وإفصاح عن معلومات كمية وأخرى وصفية، ومعلومات ذات طابع نقدي وأخرى ليست ذات طابع نقدي¹.

الفرع الثاني: مقومات الإفصاح المحاسبي.

يرتكز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المنشورة على المقومات الرئيسية التالية :

أ- المستهدف للمعلومات المحاسبية :

تتعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية كما تختلف طرق استخدامها لهذه المعلومات فمنها من تستخدمها بصورة مباشرة ومنها من تستخدمها بصورة غير مباشرة ومن الامثلة على مستخدمي المعلومات المحاسبية الملاك الحاليون والمحتملون والدائنون والمحللون الماليون والموظفون والجهات الحكومية التي تهتم بالشؤون الاجتماعية وغيرها.

ب- اغراض استخدام المعلومات المحاسبية :

يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية لعنصر اساسي هو ما يعرف بمعيار او خاصية الملائمة (In Formation Relevance) حيث تعتبر الاهمية النسبية Materiality بمثابة المعيار الكمي الذي يحدد حجم او كمية المعلومات المحاسبية واجبة الافصاح وتعتبر الملائمة (Relevance) المعيار النوعي الذي يحدد طبيعة او نوع المعلومات المحاسبية واجبة الافصاح لذا تتطلب خاصية الملائمة وجود صلة وثيقة بين طريقة اعداد المعلومات والافصاح عنها من وجهة والغرض الرئيسي لاستخدام هذه المعلومات من الجهة الاخرى .

¹ - مسعود صديقي؛ صديقي فؤاد، انعكاس النظام المحاسبي المالي (scf) على سياسات الإفصاح في الجزائر، مرجع سابق، ص: 4

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي

ج- طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها :

تتمثل الخطوة التالية في تحديد طبيعة ونوع المعلومات التي يجب الإفصاح عنها وتمثل المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها حالياً في البيانات المالية المحتواة في القوائم المالية التقليدية وهي¹ :

قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة الأرباح المحتجزة ثم قائمة التغيرات في المركز المالي هذا إضافة الى معلومات أساسية أخرى تعتبر ضرورية لكن نظراً لتعدد الإفصاح عنها في صلب القوائم المالية تعرض في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية التي تعتبر جزءاً لا يتجزأ من تلك القوائم . لكن القوائم المالية تعد في واقع الأمر بموجب مجموعة من الافتراضات و الاعراف والمبادئ التي تدخل في نطاق المتعارف عليه بين المهنيين بالمبادئ او الاصول المحاسبية المتعارف عليها لذا يترتب على ذلك نشوء مجموعة من القيود والمحددات على كل نوع وكمية المعلومات التي تظهر في تلك القوائم.

المطلب الثاني: أهمية الإفصاح المحاسبي وضوابطه.

يمثل الإفصاح المحاسبي أهمية بالغة للأطراف المهتمة بالشركة عموماً، و فئة المستثمرين خصوصاً، نظراً لما يقدمه من معلومات تفيدهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية الملائمة ويتم ذلك من خلال إعداد التقارير المالية وفقاً للقواعد والمعايير المنظمة.

الفرع الأول: أهمية الإفصاح المحاسبي.

إن الإفصاح بحد ذاته ليس غاية نهدف الوصول إليها مجرد حصول عملية الإفصاح نفسها، بل هي وسيلة لنشر وعرض المعلومات والبيانات المتعلقة بنشاطات الوحدة الاقتصادية وإيصالها إلى الجهات المستفيدة المختلفة في الوقت المحدد، لذلك قد تختلف أسباب تقديم وعرض البيانات حسب حاجة الجهات المستفيدة منها ، فقد تكون حاجة الجهات الحكومية من البيانات والمعلومات تختلف في جوهرها عن حاجة البنوك والمؤسسات المالية المتخصصة في عمليات التمويل الإستثماري أو التشغيلي للوحدات الاقتصادية، أما العاملون المتخصصون فإن حاجتهم إلى الإفصاح عن المعلومات الداخلية تساعدهم على القيام بواجباتهم على أفضل وجه عن طريق توظيف هذه المعلومات لرفع المستوى الإنتاجي وبالتالي تسعى إلى تحقيق الربحية المخطط لها وفق البرامج المنهجية التي تسير عليها الوحدة الاقتصادية أو قد تساعدها على تعديل الخطط والبرامج وفق المعطيات الجديدة لعملية

¹ - خالد الخطيب، الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية في ظل معيار المحاسبة الدولي رقم (1)، مجلة جامعة دمشق، المجلد الثامن عشر، العدد الثاني، 2002، ص: 156.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي

الإفصاح . أما المستثمر وصاحب الأسهم فإن ما يسر قريحته هو الانباء الجيدة عن المردود الإقتصادي أي الربح الموزع للسهم الواحد الذي يحصل عليه من استثماراته في الوحدة الإقتصادية المعنية، وبطبيعة الحال فإن المستثمر يهتم بأن المشروع يسير وفق توقعاته الإستثمارية فيه منذ البدء، وهكذا بقية المستفيدين من عملية الإفصاح عن المعلومات والبيانات المتعلقة بنشاطات الوحدة الإقتصادية (ما عدا ما يحصل في الظروف الإستثنائية التي قد تؤثر بشكل كبير على أسعار الأسهم والسندات نتيجة لأسباب خارجة عن إرادة السوق أو توقعات المستثمرين، وكما يمكن ملاحظته في الآونة الأخيرة في أوروبا بشكل خاص، وفي أمريكا استراليا التي تأثرت بازمامات الدول المنهارة اقتصاديا)¹.

تبرز أهمية الإفصاح عن المعلومات والبيانات لتضيف مصداقية إلى عمل الوحدة الإقتصادية المعنية ولهذا يعتبر الإفصاح عن الجوانب السلبية لنشاطاتها معيارا لمصداقيتها في تقديم البيانات والمعلومات للمستفيدين من هذه المعلومات، وبالعكس عند عدم الإفصاح الكامل والشفاف عن تلك المعلومات والبيانات فمن السهولة في كثير من الأحيان اللجوء إلى مصادر ثانوية للتأكد من مصداقيتها وفي حالة اكتشاف عدم دقتها، فإن موقف تلك الوحدة الإقتصادية يكون صعبا للغاية من كافة النواحي، وفي مقدمتها يأتي ضعف ثقة المستثمر في مثل هذه الوحدة الإقتصادية، والإبتعاد عن الإستثمار فيها.

وتظهر أهمية الإفصاح المحاسبي أيضا عندما تقوم الوحدة الإقتصادية بإيصال كل ما يتعلق ويهم المستفيد والمستثمر بشكل خاص من المعلومات والبيانات المالية للسنة الحالية ومقارنتها بالمعلومات السابقة لسنوات ماضية، وكما أشرنا أيضا قد تحتوي التقارير المالية على معلومات إضافية بخصوص نشاطات مستقبلية تروم الوحدة الإقتصادية المشاركة بها، ومن هنا لابد من التأكيد على أهمية الإفصاح حتى عن الجوانب السلبية التي تمر بها المؤسسة، وبفعلا قد يكون لها أثر وقي على نشاطات الوحدة الإقتصادية، إلا أن التجارب العملية أعطت أهمية كبيرة إلى المصداقية والمهنية العالية للأشخاص المسؤولين عن الإفصاح عن تلك الجوانب، وبالتالي كان تفهم المستفيدين والمستثمرين بوجه الخصوص لهذه الظاهرة آثار إيجابية على الوحدة الإقتصادية وزيادة العمل معها².

¹ - جورج توما بيدوايد، الإفصاح المحاسبي، أثره وأهميته في نمو الاعمال التجارية العربية في أستراليا، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، قسم المحاسبة، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، 2012، ص - ص: 17-18.

² - جورج توما بيدوايد، الإفصاح المحاسبي، أثره وأهميته في نمو الاعمال التجارية العربية في أستراليا، مرجع سابق، ص: 19.

الفصل الثاني : الإفصاح المحاسبي

الفرع الثاني : ضوابط الإفصاح المحاسبي.

لقد اهتم الفكر المحاسبي بربط الأخلاق بالمحاسبة سواء باعتبار المدخل الأخلاقي لبناء النظرية المحاسبية ، أو في تبنى المنظمات المهنية المحاسبية إصدار مجموعة من المواثيق الأخلاقية لمهنة المحاسبة سواء عند أعداد القوائم المالية أو الإفصاح عنها ، و يعتمد المنهج الأخلاقي على القيم الأخلاقية ، و تدور هذه القيم حول مفاهيم العدالة و المساواة و الصدق و الحق و الحياد و غير ذلك من المفاهيم المرتبطة بالنواحي الأخلاقية ، و المرجع التقليدي للمدخل الاخلاقي في المحاسبة يوجد في كتابات سكون سنة 1941 حيث استخدام ثلاث مفاهيم رئيسية هي الحق و الصدق و العدالة وتعتمد نظريته على الافكار الآتية :

- يجب أن تحقق القواعد المحاسبية معاملة متوازنة لكل الأطراف المعنية
 - يجب أن توفر التقارير المحاسبية عرضاً حقيقياً و دقيقاً و بدون أي تضليل للظواهر و الأحداث المختلفة .
 - يجب أن تكون البيانات المحاسبية عادلة و غير منحازة و موضوعية
 - يجب أن تخضع المبادئ المحاسبية لعملية إعادة النظر حتى تكون متسقة مع الظروف المتغيرة .
 - يجب أن تطبق المبادئ المحاسبية بصورة متسقة بقدر الامكان .
- وقد اكتفى (YU) فيما بعد بمعياري العدالة وعدم التضليل بينما صنف (PATILLO) العدالة على بالمعيار الأساسي الذي يجب أن يستخدم لتقوم المعايير الأخرى لأنه المعيار الوحيد الذي يتضمن اعتبارات أخلاقية¹.

¹ - سامي يوسف كمال محمد، الإفصاح المحاسبي عن الصكوك المالية الإسلامية وأثره على ترويجها، مقترح بحث للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة بنها، 2001، ص: 22.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي

المطلب الثالث: القياس المحاسبي.

يعتبر القياس المحاسبي أهم المرحل الرئيسية عند إعداد القوائم المالية، حيث يتم تقييم وتسجيل تلك البنود الواردة في القوائم المالية بهدف نشرها أو عرضها لمختلف مستخدمي هذه القوائم بغية اتخاذ القرار المناسب، ونظراً لأهمية القياس المحاسبي وما له من دور في جعل القوائم المالية ذات مصداقية ومعبرة عن واقع المؤسسة.

الفرع الأول: مفهوم القياس المحاسبي.

القياس المحاسبي هو تقييم الأحداث الناتجة عن الأدلء نشاط معين والمرتبطة به داخل الوحدة المحاسبية مع بيان أثر تلك الأحداث على قائمتي الدخل والمركز المالي¹

وقد عرفت لجمعية المحاسبة الأمريكية (AAA)، القياس المحاسبي في تقرير لها عام 1971 "قياس المحاسبي هو تحديد أرقام الماضي والحاضر والمستقبل أو تحديد الظاهرة الاقتصادية في المستقبل، وذلك على أساس الملاحظة وتبعاً للقواعد المحددة".

كما عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية في عرضها لإطار إعداد القوائم المالية "القياس بأنه عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سوف يعترف بها في القوائم المالية وهذا يتطلب اختيار أساس معين للقياس، ويتم استخدام أسس مختلفة للقياس مثل التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة القابلة للتحقق، القيمة الحالية². وعموماً يعرف القياس "بأنه عملية تحديد وتبويب العمليات لمختلف الأنشطة الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة، والتعبير عنها في شكل أرقام وبيانات واضحة بهدف توفير المعلومات التي من شأنها أن تسهل إتخاذ القرارات الاقتصادية³."

وينصب القياس حسب تعريف عبد الحي مرعي "على إستكشاف العلاقة بين الأشياء والظواهر والتي تنطوي على خاصية مشتركة أو مجموعة من الخواص التي تستدعي الأمر معرفتها"⁴.

¹ - رولا كاسر لابقة، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الإستثمار، رسالة ماجستير في المحاسبة المصرفية، جامعة تشرين، سوريا، 2007، ص: 41.

² - فضل كمال سالم، مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على إتخاذ القرارات المالية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة بالجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2008، ص: 93.

³ - مسعود صديقي، "التوحيد المحاسبي بين المأمول والموجود"، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد، المركز الجامعي، بالوادي، 17-18 جانفي 2010.

⁴ - بالرفي تيجاني، القياس في المحاسبة ماهيته وقوده ومدى تأثيره بالتضخم، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد الثامن، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، 2008، ص: 59.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي

ويتضح مما سبق أن القياس المحاسبي ينحصر في وجود شيء مطلوب قياسه أو تقديره أو تحديده، ووجود مقياس متفق عليه يمكن أن يستخدم كمعيار لقياس أو تقدير أو تحديد هذا الشيء في ضوء نظام معين بمقتضاه تتم عملية القياس.

الفرع الثاني: خطوات عملية القياس المحاسبي.

- 1- تحديد الخاصية محل القياس، والتي هي حدث اقتصادي تاريخي أثر على المركز المالي للمشروع، وحدث في المستقبل وذو آثار اقتصادية متوقعة على المشروع، والمشكلة الحقيقية التي يواجهها المحاسب هي في عدم قدرة المحاسب في معظم الاحيان على تعريف أو تحديد الخاصية محل القياس تعريفاً أو تحديد دقيقاً.
- 2- تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس، والتي تتوقف على اغراض طبيعة عملية القياس وعلى نوع الخاصية محل القياس، فإذا كانت اغراض عملية القياس محصورة في مجرد تبويب الحدث محل القياس، فالمقياس المناسب لهذا الفرض هو مقياس أسمى، أما إذا كانت اغراض عملية القياس محصورة في المقارنة بين قيمة حدثين اصلين فعلاً فالمقياس المناسب لهذا المقياس الترتيب.
- 3- تحديد أسلوب القياس المناسب لعملية القياس، والتي يتوقف اسلوبه في تنفيذ عملية القياس المحاسبي كما يلي:

أ- الهدف من عملية القياس.

ب- الأفق الزمني لعملية القياس¹.

في حالة كان هدف عملية القياس مجرد تبويب الحدث محل القياس أو إثباته محاسبياً فقط حينئذ لا يتعدى أسلوب القياس ما يعرف بأسلوب أو طريقة القياس المباشر أو الاساسية، أما إذا كان أسلوب القياس المشتق أو غير المباشر والذي بموجبه تحدد قيم القياسات ضمن ما يسمى بعملية الاحتساب المبنية على علاقات رياضية. أما إذا كان عملية القياس منصبة على حدث تاريخي يسلك المحاسب في قياسه أساليب بسيطة تكون في معظمها من المباشر الذي يأخذ شكل التسجيل المباشر لقيمة هذا الحدث من واقع مستند مثل فاتورة، سند صرف.

¹ - سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، مرجع سابق، ص: 182.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي

المبحث الثاني: الإفصاح عن عناصر الميزانية.

أن المسميات الشائعة التي تعطى للقائمة الرئيسية التي توضح المركز المالي لمنشأة ما تتمثل في الميزانية العمومية أو قائمة المركز المالي أو قائمة الوضع المالي، وإستخدام أي من هذه المصطلحات يستدل منه أن الميزانية أعدت طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فيتعين الإفصاح عن كل عناصر الميزانية لتكون أكثر مصداقية لمستخدمي القوائم المالية.

المطلب الأول: تقديم الميزانية وفقاً معايير المحاسبة الدولية.

إن الميزانية بالطريقة التي تعد بها في الوقت الحاضر تقدم معلومات وأرقام لا تعدو أن تكون مزيجاً من الوقائع مسجلة وأعراف حسابية معينة و تقديرات شخصية يقوم بها العاملون على تحضير الميزانية.

الفرع الأول: تعريف الميزانية وتصنيف عناصرها.

أولاً: تعريف الميزانية (قائمة المركز المالي):

تعد الميزانية بياناً لكافة الأحداث التي تم إنجازها وتسجيلها في المؤسسة إضافة إلى أنها تظهر وتلقي الضوء التاريخ الماضي والوضع الحالي للمؤسسة ويمكن من خلالها وبوسطة التحليل المالي قراءة الاحداث المستقبلية¹. وينطلق التعريف المعياري لقائمة المركز المالي من الهدف الذي يجب أن تحققة هذه القائمة، وهنا يمكن أن يكون الهدف تصويره " المركز الاقتصادي" أو تصوير " المركز المالي" للوحدة الاقتصادية ومن الواضح أن المركز الاقتصادي هو أعم وأشمل من المركز المالي، فهو مثلاً يتضمن تحديد القيمة الاقتصادية للمنشأة ككل والمركز التنافسي الذي تتمتع به هذه المنشأة، فمثلاً يعرف " أدي" " H.C. Edey" الميزانية بأنها " الاداة التي يجب أن تظهر المركز الاقتصادي للوحدة الاقتصادية بطريقة معيارية منظمة وفي لحظة معينة"، أو يمكن أن تعرف معيارياً بأنها كشف شامل بأصول وخصوم المنشأة مقوم بالقيم الحقيقية ليعبر عن المركز المالي للمنشأة في تاريخ معين². ووفقاً للمعيار الدولي رقم (1) " تعد الميزانية المكون الرئيسي في القوائم المالية وهي عبارة عن بيان بالمركز الذي يوضح الأصول والخصوم وحقوق الملكية في نقطة زمنية محددة"³.

¹ - حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي وأثرها على مهنة المدقق، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، 2008/2007، ص: 188.

² - رضوان حلوه حنان، تطور الفكر المحاسبي، الطبعة 1، مكتبة دار الثقافة، عمان، 1998، ص: 303.

³ - طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة الدولية، ج1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص: 111.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي

ونستخلص أن قائمة المركز المالي ما هي إلا تصوير للوضع المالي للمنشأة في لحظة معينة وبالتالي فإن محتويات قائمة المركز المالي هي عناصر لحظية وتعرف محاسبياً بمصطلح الأرصدة تمييزاً لها عن التدفقات التي تمثل القوائم المالية الأخرى.

ثانياً: عناصر الميزانية:

1- الأصول: هي منافع اقتصادية متوقعة مستقبلاً، حصلت عليها المؤسسة أو تخضع لرقابتها نتيجة للعمليات أو الأحداث الماضية، وهناك ثلاث سيمات أساسية للأصل وهي:

تجسد منافع مستقبلية محتملة تنطوي، سواء منفردة أو بالاشتراك مع الأصول الأخرى على المساهمة بصورة مباشرة أو غير مباشرة في صافي التدفقات النقدية الداخلة مستقبلاً.

يمكن لمشروع معين الحصول على منافعها والتحكم في إمكانية حصول الغير عليها.

إن الحدث أو العملية التي أعطيت للمشروع الحق أو الرقابة على هذه المنافع قد تمت بالفعل¹.

2- الخصوم:

وهي تضحيات مستقبلية محتملة بمنافع اقتصادية مشتقة من تعهدات حالية لوحدة معينة بتحويل أصول أو توفير خدمات للأصول الأخرى في المستقبل نتيجة لمعاملات أو أحداث ولكي يوصف البند بأنه التزام يجب توفر الشروط التالية:

- يتطلب الالتزام أن تقوم المنشأة بتسوية الالتزام الحالي عن طريق تحويل مستقبلي لأصل ما عند الطلب أو عند حدوث حدث معين أو في تاريخ معين.

- لا يمكن تفادي الالتزام

- وقوع الحدث الملزم للمنشأة.

¹ - سالمي محمد الدينوري، قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في محاسبة، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، 2009، ص:28.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي

وتنتج الالتزامات عادة من معاملات تمكن المنشأة بتسوية من الحصول على موارد وتنشأ الالتزامات لأخرى من تحويلات غير تبادلية عن طريق الإعلان عن توزيعات الأرباح للمساهمين¹.

الفرع الثاني: توصيات لرفع مستوى الإفصاح في الميزانية.

نذكر فيما يلي بعض القواعد التي يجب مراعاتها في جانب الاصول والخصوم حتى تصبح الميزانية ذات دلالة وبياناتها قابلة للمقارنة، وهذا الحد الأدنى من العناصر التي يتطلب إظهارها في الميزانية.

الجدول رقم (1-2): يبين الحد الأدنى من العناصر التي يتطلب إظهارها في الميزانية.

البيان	الرقم
الأراضي، المباني، التجهيزات.	1
الاستثمارات طويلة الأجل.	2
الأصول غير الملموسة.	3
الأصول المالية (يستبعد منها المبالغ الواردة في النقطة (5)،(8)،(9)	4
الاستثمارات الناتجة من استعمال طريقة الملكية.	5
الاصول البيولوجية.	6
المخزون.	7
الزبائن والحسابات المدينة الأخرى.	8
النقدية والمكافئ النقدي.	9
الحسابات الدائنة.	10
المؤونات.	11
الالتزامات المالية ما عدى (المبالغ المبينة في النقطة (10)،(11).	12
الالتزامات والاصول الضريبية كما عرفها المعيار 12.	13
التعهدات الضريبية المؤجلة، والأصول الضريبية المؤجلة كما عرفها المعيار 12.	14
حقوق الاقلية الواردة ضمن حقوق الملكية.	15
رأس المال المصدر والاحتياطات العائدة لملاك الشركة	16

¹ . أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الطبعة 1، دار الثقافة، الإسكندرية 2008 ن ص: 551.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي

يمكن إضافة عناصر في أدنى القائمة عندما يكون ذلك بهدف تحقيق عرض عادل للوضع المالي في المؤسسة، فلا يقدم شكلاً معيناً لقائمة الميزانية، فالأصول يمكن عرضها متداولة أو العكس، والالتزامات وحقوق الملكية يمكن كذلك عرضها متداولة وغير متداولة أو العكس¹.

المطلب الثاني: الإفصاح عن عناصر الأصول.

تحتاج المؤسسة إلى الموارد لسير نشاطاتها، والتي يمكن مراقبتها من خلال الاحداث الاقتصادية الماضية والتي ينتظر منها منافع اقتصادية مستقبلية.

الفرع الأول: الأصول المتداولة.

أولاً: مفهوم الأصول المتداولة.

هي أصول نقدية، وشبه النقدية، والأصول المحتفظ بها بغرض التحصيل، البيع، الإستهلاك خلال الدورة الاستغلال العادية للمؤسسة، أو الأصول المحتفظ بها والتي سيتم تداولها خلال 12 شهر الموالية، وباقي الأصول الأخرى لا تعتبر متداولة.

فمثلاً، خصص نقدي لنقدية لأغراض أخرى غير سداد الالتزامات المتداولة و الاستخدام في عمليات الاستغلال الحالية فإنها تستبعد من الأصول المتداولة.

يتخلص من التعريف السابق للأصول المتداولة أنه إذا كان أصل معين سيتحول إلى نقدية أو يستخدم في سداد التزام متداول خلال فترة سنة أو دورة استغلال أيهما أطول فإنه يصنف كأصل متداولة².

ثانياً: توصيات لرفع مستوى الإفصاح في الأصول المتداولة.

- يجب أن تظهر في مجموعات مستقلة كل الأصول المتداولة والأصول المعنوية والارصدة المدينة الأخرى، ويجب أن يوضح بالتفصيل في كل مجموعة من هذه المجموعات العناصر المكونة لها، وفيما عدا الاراضي المباني الآلات والاستثمارات يجوز أن تدمج بعض العناصر في مجموعة الواحدة مع بعضها إذا كانت ضئيلة القيمة³.

¹ - عقاري مصطفى، المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 عرض القوائم المالية، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 1، كلية علوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، 2007، ص: 18.

² - عقاري مصطفى، المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 عرض القوائم المالية، مرجع سابق، ص: 17.

³ رضوان حلوه حنان، تطور الفكر المحاسبي، مرجع سابق، ص: 306. بتصرف.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي

- بالنسبة للاستثمارات يجب أن تفصل الاستثمارات في الشركات ذات المصلحة المشتركة (الشركات القابضة والشركات التابعة) عن سائر الاستثمارات الأخرى واطهارها في مجموعة خاصة موضحاً بها مبلغ كل من الاستثمارات الثابتة أو طويلة الأجل والاستثمارات المتداولة.

- إثبات شهرة المحل في بند مستقل.

بالنسبة للبضائع يجب بيان كل من البضائع التامة والبضائع تحت التشغيل والمواد الأولية، وفي حالة المنشآت الصناعية يجب الإفصاح عن أنواع المخزون أى المواد الخام والمنتجات تحت التشغيل والمنتجات تامة الصنع كل على حدى في الميزانية أو في الملحقات¹.

- تصنف الذمم المدينة إلى مدينين تجاريين وأعضاء آخرين في المجموعة وذمم مدينة على أطراف ذات علاقة ودفعات مقدمة ومبالغ أخرى.

- يجب الإفصاح عن المبلغ الإجمالي المستحق من العملاء عن عمل العقد كأصل، والمبلغ الإجمالي المستحق للعملاء عن عمل العقد كالتزام².

الفرع الثاني: الأصول غير متداولة (الثابتة).

أولاً: مفهوم الأصول غير متداولة.

تمثل مجموع قيمة النفقات الإستثمارية التي أنفقتها المشروع في سبيل اقتناء ممتلكات لا يقصد بيعها وإنما الاستفادة منها في أداء خدمات طويلة الأجل ضرورية لكي يباشر المشروع نشاطه الجاري سواء أكان صناعياً أو تجارياً أو غير ذلك، مثل الاراضي والمباني والآلات والمعدات ووسائل النقل والأثاث³، وترتيباً على ماسبق، يتيسر اشتقاق الخصائص الأساسية التي تمكن من التعرف عن الأصول الثابتة وتمييزها عن غيرها وهي:

1- أن يكون استخدام الأصل خاضعاً لسلطة ورقابة الوحدة المحاسبية التي تمتلكه، ومن ثم يكون لها الحق في اكتساب المنافع التي من المحتمل أن يدرها مستقبلاً.

2- تقتنى الأصول الثابتة لغرض الاستعمال في الإنتاجية وليس لغرض البيع.

1 - طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص: 125.

2 - محمد مطر، موسي السويطي، التأسيس النظري للممارسات المحاسبية المهنية في مجالات القياس، العرض، الإفصاح، ط2، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008، ص: 368.

3 - عبد الفتاح الصحن، المبادئ المحاسبية بين النظرية والتطبيق، الناشر مؤسسة شباب الجامعة، جامعة بيروت، بدون سنة، ص: 224.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي

- 3- أنها جميعاً غير نقدية في طبيعتها، ويتم الحصول على المنافع من استخدام أو بيع الخدمات وليس من تحويلها إلى كميات معروفة من النقود عن طريق عملية المضاربة، أي أن الأصول تقدم خدمات أو منافع يمكن قياسها.
- 4- وبصفة عامة تستلم الخدمات على مدار فترة تزيد عن العام أو دورة العمليات.
- 5- تعتبر العمليات المرتبطة بالحيازة على الأصول قليلة أو متباعدة (غير متكررة) مقارنة مع الأصول المتداولة¹.

ثانياً: : توصيات لرفع مستوى الإفصاح في الأصول غير متداولة.

- بالنسبة للأصول المعنوية يجب فصل مصاريف التأسيس وإظهارها في بند مستقل ضمن الأصول المعنوية باعتبارها مصروفاً إيرادياً مؤجلاً وعرضها مباشرة بالمبلغ الصافي مع الإفصاح في ملحق الميزانية عن مبلغها الأصلي ومعدل التوزيع كما يجب توضيح مصاريف الاصدار (اصدار الأسهم أو السندات) والمصاريف الايرادية المؤجلة الاخرى.
- النسبة للأصول الثابتة يجب أن تظهر عموماً بثمن التكلفة مطروحاً منها مجموع الاستهلاكات المخصصة لكل بند منها حتى تاريخ إعداد الميزانية، فإذا لم تظهر اي من هذه الاصول بثمن التكلفة الاجمالي فإنه ينبغي الوقوف على هذه التكلفة وحساب الاستهلاك على اساسها².
- بالنسبة للأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة لا يجب إطفاءها، ويجب تميز البيانات المالية بين الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً والأصول غير الملموسة الأخرى، وأن تفصح عما يلي لكل فئة من فئات الأصول غير الملموسة.
- بالنسبة للأصول غير الملموسة التي تم امتلاكها عن طريق منحة حكومية يتم الإفصاح عن القيمة العادلة المعترف بها مبدئياً لهذه الأصول ومبلغها المرحل.
- يجب أن تفصح المنشأة عن إجمالي مبلغ الإنفاق على البحث والتطوير المعترف به كمصروف خلال فترة³.

¹ - عقاري مصطفى، مساهمة علمية لتحسين المخطط المحاسبي الوطني، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، ص-ص: 185-186.

² - رضوان حلوه حنان، تطور الفكر المحاسبي، مرجع سابق، ص-ص: 306-307.

³ - محمد مطر، موسي السويطي، التأصيل النظري للممارسات المحاسبية المهنية في مجالات القياس، العرض، الإفصاح، مرجع سابق، ص-ص: 390-391.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي

- بالنسبة للممتلكات والمصانع والمعدات يجب الإفصاح عن أسس القياس المستخدمة لتحديد إجمالي المبلغ المرسل، وطرق الاستهلاك المستخدمة والأعمار الإنتاجية ومعدلات الإستهلاك المستخدمة، وإجمالي المبلغ المرسل ومجموع الإستهلاك المتراكم مع خسائر انخفاض القيمة المجمعة والتسوية ما بين المبلغ المرسل في أول فترة وفي نهايتها.
- الإفصاح عن مبلغ القيود على الملكية وكذلك الممتلكات والمصانع والمعدات المقدمة كضمان للالتزامات، ومبلغ التعهدات التعاقدية لامتلاك هذه الموجودات، ومبلغ التعويض من أطراف ثالثة عن بنود ممتلكات ومصانع ومعدات انخفضت قيمتها أو فقدت أو تم التنازل عنها.
- بنود الأرض والمنشآت والمعدات يتم تحليلها إلى فئات طبقاً (IAS/16)¹.

المطلب الثالث: الإفصاح عن عناصر الخصوم.

تحتاج المؤسسة في عملية تمويلها إلى مصادر مختلفة منها داخل المؤسسة والمتمثل في رأس المال (حقوق الملكية) وما هو خارجي والمتمثل في الديون.

الفرع الأول: رؤوس الأموال الخاصة.

أولاً: مفهوم رؤوس أموال الخاصة.

يشار عموماً إلى الأموال الخاصة على أنها مصادر التمويل التي هي غير الديون، والتي تتحدد كما يشير إلى ذلك بالفرق بين أصول المؤسسة وديونها، ويطلق عليها كذلك بصافي الوضعية المالية في الممارسة المحاسبية وعلى ذلك، فإن ملكية المساهمين في منشأة الأعمال تمثل حقاً متبقياً².

فيجب التفريق بين رأس المال والأرباح بأنواعها المحتجزة أو المرحلة أو المحولة إلى احتياطات، لضمان عدم إجراء توزيعات من رأس المال حرصاً على حقوق الدائنين.

ثانياً: توصيات لرفع مستوى الإفصاح في رؤوس الأموال الخاصة.

- يجب أن تبين الميزانية في مكان واحد رأس المال المدفوع، وإذا تعددت أسهم الشركة فإنه يجب إظهار كل نوع على حدة للوصول إلى جملة صافي رأس المال المدفوع.

¹ - ضيف الله محمد الهادي، أسس وقواعد الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS) مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية (جامعة الوادي - العدد السادس - المجلد الأول)، ص: 94.

² - مصطفى عقاري، مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني للمحاسبة، مرجع سابق، ص: 121.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي

- يجب تمييز كل من الإحتياطات العادية عن الإحتياطات الرأسمالية¹.
- الإفصاح عن الأمور الآتية بالنسبة لكل فئة رأس المال أسهم:
 - عدد الأسهم المصرحة.
 - عدد الأسهم المصدرة والمدفوع ثمنها بالكامل والمصدرة ولكن دون دفع ثمنها بالكامل.
 - قيمة التعادل للسهم الواحد أو أن الأسهم ليس لها قيمة التعادل.
 - مطابقة لعدد الأسهم المتداولة في بداية ونهاية الفترة.
 - الحقوق والفضليات والقيود المرتبطة بتلك الفئة، بما في ذلك القيود على توزيع أرباح الاسهم وسداد رأس المال.
 - الأسهم في الكيان الذي يحتفظ بها الكيان أو شركاته الفرعية أو الشركات الخلفية.
 - الأسهم المحتجزة للإصدار بموجب خيارات وعقود بيع الأسهم، بما في ذلك الشروط والمبالغ².

الفرع الأول: الخصوم غير المتداولة.

أولاً: مفهوم الخصوم غير المتداولة.

تمثل التعهدات على الكيان لا يتوقع تسويته خلال دورة التشغيل العادية ولكنها تكون مستحقة في تاريخ معين بعد ذلك، ولذلك تتضمن باقي الالتزامات الأخرى غير المصنفة على انها التزامات متداولة³.

وعموماً تأخذ الخصوم غير المتداولة شكل السندات والأوراق التجارية والقروض، ويتم تقييمها في البداية بالمقدار المستلم من الوحدة التي تتحمل الإلتزام، لكنها تطرح مشكلة إذا ما كان المقدار المتحصل عليه يختلف عن المقدار الذي سيتم دفعه، وفي هذه الحالة، تشترط المعايير المحاسبية ضرورة الإهلاك أي علاوة أو خصم على الإلتزامات طويلة الأجل على مدى حياة الإلتزام.

¹ - حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص: 252.

² - ضيف الله محمد الهادي، أسس وقواعد الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS)، مرجع سابق، ص: 94-95.

³ - بدره بن تومي، آثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) على العرض والإفصاح في القوائم المالية للمصارف الإسلامية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2013، ص: 59.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي

ثانياً: : توصيات لرفع مستوى الإفصاح في الخصوم غير المتداولة.

- الإفصاح عن إجمالي الضريبة الجارية أو المؤجلة التي تعود لبنود حملت أو أضيفت لحساب حقوق المالكين.

- الإفصاح عن طبيعة ضريبة الدخل المحتملة التي قد تترتب على دفع أرباح الأسهم لمساهمي الشركة، ومبالغ ضرائب الدخل المحتملة التي يمكن تحديدها عملياً، وأي ضريبة دخل محتملة لا يمكن تحديدها عملياً.

ومع ذلك يجب بيان كل من الخصوم الآتية تحت عناوين مستقلة، وهي:

- مخصصات (المؤونات) مع بيان تفصيلي لعناصرها.

- رصيد المبالغ المحصلة من المساهمين على ذمة مصاريف الإصدار.

- القروض الطويلة الأجل: وهي التي تستحق الدفع بعد مضي سنة أو أكثر من تاريخ الميزانية.

- السندات: من حيث قيمتها وعددها ومعدل فائدتها وميعاد إستحقاقها ونوع الموجودات الضامنة لها

(إن وجدت)، وإذا كان للشركة الأكثر من إصدار واحد، فيجب أن يظهر كل منها على حدة، وإذا استهلك

جزء من السندات فيجب أن يظهر مطروحاً من الأصل.

- مطلوبات المصارف¹.

- في حالة وجود معاملات بين الاطراف ذات العلاقة تفصح المؤسسة عن طبيعة العلاقة، ومبلغ المعاملات ومبلغ

الأرصدة المعلقة، وتفاصيل حول أي ضمانات مقدمة أو مستلمة، ومخصصات الديون المشكوك فيها المرتبطة بمبلغ

الأرصدة المعلقة، والمصروف المعترف به كديون معدومة أو مشكوك في تحصيلها المستحقة من الأطراف ذات

العلاقة².

¹ - حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص: 253.

² - صبايجي نوال، مرجع سابق، ص: 89.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي

الفرع الأول: الخصوم المتداولة.

أولاً: مفهوم الخصوم المتداولة.

هي التعهدات التي ينتظر تسديدها خلال دورة الاستغلال العادية للمؤسسة، أو المستحقة خلال 12 شهراً، أو تلك التي يتطلب سدادها استخدام الأصول المتداولة، أو تلك التي تملك المؤسسة الحق في تأجيل تسديدها إلى ما بعد 12 شهراً التعهدات الأخرى لا تعتبر متداولة.

الالتزامات المستحقة السداد في السداد في السنة المالية لا تدرج ضمن الالتزامات المتداولة عندما يكون من المتوقع تسديد الدين عن طريق دين آخر طويل الأجل، أو عندما يسدد الدين من الأصول غير المتداولة¹.

ثانياً: توصيات لرفع مستوى الإفصاح في الخصوم المتداولة.

- يجب ان تظهر باقي الخصوم في مجموعات في مجموعات مستقلة لكل من الخصوم الثابتة والخصوم المتداولة والارصدة الدائنة الاخرى، ويجب أن توضح في كل مجموعة العناصر المكونة لها، ويجوز ان تدمج بعض العناصر في مجموعة الواحدة مع بعضها اذا كانت ضئيلة القيمة².

¹ - عقاري مصطفى، المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 عرض القوائم المالية، مرجع سابق، ص: 17.

² - حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص: 252.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي

المبحث الثالث: الإفصاح عن جدول حسابات النتائج.

إن الإفصاح عن حسابات النتائج يساعد مستخدمي القوائم المالية على التنبؤ بالتدفقات النقدية في المستقبل المستثمرين على تقدير القيمة الاقتصادية للمنشأة، كما تساعد الدائنين على تحديد احتمال استرداد حقوقهم.

المطلب الأول: عرض جدول حسابات النتائج.

على المؤسسة أن تعرض في حسابات النتائج أو في الإيضاحات بنود الإيرادات والمصروفات ذات الأهمية النسبية كل على حده بناء على طبيعة وقيمة البند.

الفرع الأول: تعريف جدول حسابات النتائج وتصنيف عناصره.

أولاً: تعريف جدول حسابات النتائج.

حساب النتائج هو بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو التاريخ السحب، ويرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح/ الكسب أو خسارة¹.

إن حساب النتائج يقيس عناصر ومستوى نجاعة أداء الوحدة وهو ما يحدث اثراً على التغيرات الأموال الخاصة بين بداية ونهاية الفترة، كما أن حساب النتائج يحترم مبدأ الدورية ويقوم على مبادئ استقلالية السنوات المالية ومقابلة المصاريف بالإيرادات، ولكي يلعب دوره الإعلامي ويتضمن عناصر الإفصاح الضرورية للتطابق مع المعايير المحاسبية الدولية، وعليه يمكن القول أن جدول حسابات النتائج هو عبارة عن أداة لتحقيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات لتحديد صافي الدخل أو خسارة بطريقة مبسطة وواضحة.

ثانياً: عناصر جدول حسابات النتائج.

- حساب النتائج حسب الطبيعة وعادة يكون إلزامياً.
- حساب النتائج حسب الوظيفة وعادة ما يكون اختيارياً.

¹ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القرار المتعلق بقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية، مؤرخ في 26 يوليو 2008، العدد 19، الصادرة في 25 مارس 2009، ص: 24.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي

ويمكن تجسيد كيفية عرض حساب النتائج وفق المقاربتين فيما يلي¹:

الجدول رقم (2-2): تصور حساب النتائج حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 1.

جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة	جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة
إيرادات الأنشطة العادية - تكلفة المبيعات = الهامش الإجمالي	رقم الأعمال + إنتاج مخزن + إنتاج مثبت (المؤسسة لحاجتها الخاصة)
+ إيرادات عمليات أخرى - تكاليف تجارية - نفقات إدارية - نفقات عمليات أخرى	- مواد ولوازم مستهلكة - نفقات المستخدمين - مخصصات الاهتلاكات والمؤونات - نفقات عمليات أخرى + إيرادات عمليات أخرى
= نتيجة العمليات	= نتيجة العمليات
- نفقات مالية	- نفقات مالية
= النتيجة قبل الضريبة	= النتيجة قبل الضريبة
- الضريبة على النتيجة	- الضريبة على النتيجة
مجموع إيرادات الأنشطة العادية - مجموع نفقات الأنشطة العادية = النتيجة الصافية للأنشطة العادية	مجموع إيرادات الأنشطة العادية - مجموع نفقات الأنشطة العادية = النتيجة الصافية للأنشطة العادية
حصة النتيجة الخاصة بالمنشآت الشريكة والمنشآت في وضع تكافؤ	حصة النتيجة الخاصة بالمنشآت الشريكة والمنشآت في وضع تكافؤ
= النتيجة الصافية للمجمع	= النتيجة الصافية للمجمع
حصة الأقلية	حصة الأقلية

المصدر: سفيان بلقاسم، النظام المحاسبي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات درجة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2010، ص:80.

¹ - سفيان بلقاسم، النظام المحاسبي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2010، ص:80.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي

إن عرض المعلومات الضرورية في حساب النتائج ليكون موافقاً لمعايير المحاسبة الدولية واختيار أحد التصنيفين السابقين (حسب الطبيعة أو حسب الوظيفة) لا يمنع من القيام باختيارات خارج هذا المجال بعرض معلومات إضافية وتفصيلية أخرى أو تقديم هذا الجدول ضمن شكل معين يتلاءم مع الممارسات المحاسبية المحلية والوطنية¹.

الفرع الثاني: الحد الأدنى من العناصر التي يتطلب الإفصاح عنها في جدول حسابات النتائج:

البنود التي يتوجب على الأقل إظهارها على متن جدول حسابات النتائج (IAS1.81).

أ) الإيرادات المالية، والإيرادات التشغيلية، إيراد الفائدة وإيرادات المشاهدة.

ب) المصاريف المالية والإدارية العامة والمصاريف التشغيلية الأخرى².

ت) حصة الأرباح أو الخسائر في الشركات التابعة في حالة استخدام طريقة الملكية.

ث) مبلغ وحيد يتضمن إجمالي (1) الأرباح والخسائر قبل الضريبة للعمليات المتوقفة، و(2) مبلغ المكاسب والخسائر الناتجة عن التنازل على الأصول أو الفرع (الفروع) المكونة للعمليات المتوقفة.

ج) الضرائب.

ح) الربح أو الخسارة.

يجب الإفصاح كذلك على البنود الموالية في قائمة الدخل على أنها توزيع لأرباح أو خسائر الدورة

المالية (IAS 1.82):

الأرباح والخسائر المخصصة لحقوق الأقلية في حقوق الملكية.

الأرباح والخسائر المخصصة لصالح الملاك في الشركة.

يمكن إضافة معلومات أخرى عندما يعتقد بأنها تعكس حقيقة (بشكل عادل) نتائج أنشطة المؤسسة.

لا يمكن أن يظهر على متن حسابات النتائج أو في الملاحظات ما يمكن اعتباره بنوداً استثنائية.

¹ - سفيان بلقاسم، مرجع سابق، ص: 80.

² - فايز زهدي الشلتوني، مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة

الإسلامية بغزة، فلسطين، 2005، ص: 88.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي

يجب الإفصاح عن بعض العناصر إما على متن حسابات النتائج، أو في الهوامش إذا كان لذلك أهمية النسبية مثل (IAS 1.87):

تخفيض تكلفة المخزون إلى صافي قيمة يبعه أو تخفيض قيمة الأراضي، المباني، التجهيزات إلى قيمة يبعها، في حالة العكس تخضع لتعليق الأصول (الثابتة عند إعادة تقييمها) كذلك لنفس الإجراءات.

المؤونات المخصصة لإعادة هيكلة أنشطة المؤسسة.

التخلي أو التنازل عن الأراضي، المباني والتجهيزات.

التنازل عن الاستثمارات في الأوراق المالية

العمليات المتوقفة.

تسوية النزاعات.

يجب أن يتم تصنيف المصاريف إما على طبيعتها (المواد الأولية، مصاريف، الأجور، الإهلاكات.....) حين إعداد حسابات النتائج أو في الملحقات (IAS 1.88)، إذا اعتمدت المؤسسة على وظيفة المصاريف في تصنيف، فإنه يتوجب الإفصاح عن معلومات إضافية حول طبيعة تلك المصاريف، على الأقل تفصيل طبيعة اهتلاك الأصول (مادية، معنوية، المناجم.....)¹.

المطلب الثاني: الإفصاح عن الإيرادات.

نتيجة لكل ما تقدم فقد أتبج العمل في الممارسات المهنية إلى حسابات النتائج لإتاحتها فرصة أكبر في الإفصاح عن جميع مفردات الإيراد سواء كانت إعتيادية أو غير إعتيادية.

الفرع الأول: مفهوم الإيرادات.

قدمت لجنة المصطلحات التابعة لمجمع القانونيين الأمريكي (AICPA) في عام 1955 تعريفاً للإيرادات على أنها كل ما ينتج من بيع السلع وتقديم الخدمات، وتحدد قيمة الإيرادات على أساس ما يتم تحميله للعملاء نظير ذلك.

¹ - عقاري مصطفي، المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 عرض القوائم المالية، مرجع سابق، ص - ص : 19-20.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي

وفي عام 1970 قدم مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكية (APB) تعريفاً للإيرادات على أنها الزيادة الاجمالية في الأصول أو النقص الاجمالي في الخصوم الناتجة عن القيام بنشاط موجب لتحقيق الأرباح، ويتم قياس هذه الزيادة أو النقص طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

وفي عام 1985 استقر رأي مجلس معايير المحاسبة الأمريكية (FASB) على تعريف الإيرادات على النحو التالي: الإيرادات هي التدفقات الداخلة إلى الوحدة، أو أي الزيادة في أصولها أو تسديد لخصومها (أو كليهما معاً) التي تنشأ عن إنتاج وبيع السلع وتأدية الخدمات للغير أو أي أنشطة أخرى مما يشكل الأعمال الرئيسية المعتادة والمستمرة.

ويلاحظ على التعريف الأول أنه يعكس بوضوح وجهة نظر حسابات النتائج إذا تم تعريف الإيراد باعتباره ناتج النشاط الانتاجي للوحدة المحاسبية، ويختلف التعريف الثاني من حيث أخذه وجهة نظر قائمة المركز المالي، إذا تم تعريف الإيراد من زاوية أثره على عناصر الأصول والخصوم، أما التعريف الثالث فحُو أكثر التعاريف شمولاً وذلك من جانبين، فأولاً هو يجمع في التعريف بين تحديد مصدر الإيراد وبين أثره على عناصر الأصول والخصوم، وثانياً لم يشر التعريف إلى الهدف من النشاط وبذلك يعتبر صالحاً للتطبيق في الوحدات التجارية وأيضاً الوحدات غير التجارية.

والقاعدة العامة أن الإيراد يترتب عليه زيادة في الأصول وليس نقصاً في الخصوم، إن الاستخدام المباشر لبعض الأصول التي نحصل عليها من تحقق الإيراد في سداد بعض الالتزامات هو في حقيقة الأمر عمليتين تمتا بصورة آنية، ولذلك قد يكون من المستحب عملياً اعتبارهما عملية واحدة تمثل تبادل إيراد بسداد خصم قائم على الوحدة، كذلك يلاحظ أن الأحداث والعمليات التي ينشأ عنها الإيراد كثيرة متنوعة: الانتاج، تسليم البضاعة، المبيعات، الأتعاب، الفوائد الدائنة، التوزيعات الدائنة، الإيجارات الدائنة... وهكذا، إلا أنه بصفة عامة يتمثل الإيراد في التدفق النقدي الحالي أو المتوقع من النشاط الجاري المستمر والذي ينتظر تكراره من فترة إلى أخرى، فهو ناتج النشاط الرئيسي للوحدة المحاسبية وذلك تمييزاً له ناتج العمليات والأنشطة العرضية أو الفرعية، ولا شك أن هذا التمييز يهدف إلى زيادة فائدة المعلومات المحاسبية في مجالات التقييم واتخاذ القرارات¹.

الفرع الثاني: الإيرادات المرتبطة بالإفصاح.

- وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (18) الإيراد، يفصح المشروع عما يلي:

¹ - عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ط1، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1990، ص - ص: 245-246.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي

- السياسات المحاسبية المتبعة للاعتراف بالإيراد بما في ذلك الطرق المتبعة لتحديد مرحلة الإنجاز للعملية التي تتضمن تقديم خدمات.

- مبلغ كل صنف رئيسي من الإيراد المعترف به خلال الفترة بما في ذلك الإيراد الناشئ عن بيع البضائع وتقديم الخدمات والفائدة وأرباح الأسهم، وكذلك الإيراد الناشئ عن تبادلات البضائع والخدمات¹.

- يجب على المشروع الإفصاح عن الإيراد كل قطاع تقدم عنه التقارير بحيث يظهر في التقارير إيراد القطاع من المبيعات إلى العملاء الخارجيين، وإيراد القطاع من المعاملات مع القطاع الأخرى بشكل منفصل.

- يجب أن يفصح المشروع عن مبلغ إيراد العقد المعترف به كإيراد في الفترة المالية والطرق المستخدمة في تحديد مرحلة إنجاز العقود تحت التنفيذ.

- تقدم التقارير عن إيراد القطاع من العملاء الخارجيين لكل قطاع من العملاء الخارجيين لكل قطاع جغرافي يبلغ إيراده من المبيعات لجميع العملاء الخارجيين 10% أو أكثر من إجمالي إيرادات المشروع من المبيعات لجميع العملاء الخارجيين، وكذلك إجمالي مبلغ المرحل لموجودات القطاع، وإجمالي التكلفة المتكبدة خلال الفترة لامتلاك موجودات قطاعية لكل قطاع جغرافي تبلغ موجوداته القطاعية 10% أو أكثر من إجمالي موجودات كافة القطاعات الجغرافية².

المطلب الثالث: الإفصاح عن التكاليف.

تمثل المصاريف تدفقاً من القيم خارج الوحدة المحاسبية نتيجة لاستنفاذ الموارد الاقتصادية بصورة مباشرة أو غير مباشرة، وتفادياً للخلط بين المصاريف والمدفوعات، فيجب الإشارة إلى أن الأولى تمثل كافة التضحيات الاقتصادية التي تتحملها الوحدة بغرض تدبير الموارد، أما المدفوعات فقد تتمثل في سداد بعض أو كل التزامات الوحدة، كما تتم في رد جزء من أو كل رأس المال أو توزيعات لأصحاب رأس المال.

الفرع الأول: مفهوم التكاليف.

قدمت لجنة المصطلحات التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) في عام 1957 تعريفاً للمصروفات على أنها كل التكاليف المستنفذة والتي يمكن خصمها من إيرادات الفترة.

¹ - محمد مطر، موسي السويطي، التأسيس النظري للممارسات المحاسبية المهنية في مجالات القياس، العرض، الإفصاح، مرجع سابق، ص: 379.

² - المرجع أعلاه، ص- ص: 376-377-378.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي

وفي عام 1970 قدم مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكي (APB) تعريفاً للمصروفات على أنها إجمالي النقص في الأصول أو إجمالي الزيادة في الخصوم الناتجة عن القيام بنشاط موجه لتحقيق الأرباح، ويتم قياس هذا النقص أو هذا الزيادة طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

وفي عام 1985 استقر رأي مجلس معايير المحاسبة الأمريكي على تعريف المصروفات على النحو التالي: هي التدفقات الخارجة من الوحدة، أو أي نقص في أصولها أو زيادة في خصومها أو كليهما معاً، والتي تنشأ عن إنتاج السلع أو بيعها وتأدية الخدمات للغير أو أي نشاط آخر مما يشكل الأعمال الرئيسية المعتادة والمستمرة.

ويلاحظ على التعاريف الثلاثة أنها تمثل تطوراً لمفهوم المصروفات على نفس النسق الذي تم بالنسبة لمفهوم الإيرادات، والقاعدة العامة هنا أيضاً أن المصروف يترب عليه نقص في الأصول وليس زيادة في الخصوم، إن الاستخدام المباشر لبعض الأصول التي تم الحصول عليها بالأجل في تحقيق النشاط الإنتاجي خلال الفترة هو في حقيقة الأمر عمليتين منفصلتين تمتا بصورة آنية ولذلك قد يكون من المستحب عملياً اعتبارهما عملية واحدة تمثل تبادل مصروف بخصم ملزم للوحدة المحاسبية، كذلك عناصر المصروفات كثيرة ومتنوعة: تكلفة البضاعة المباعة، الأجور، الفوائد المدينة، الاستهلاكات، الأيجار المدين... وهكذا إلا أنه بصفة عامة يتمثل المصروف في التدفق النقدي الحالي أو المتوقع من النشاط الجاري والمستمر والذي ينتظر تكراره من فترة إلى أخرى¹

وذلك تمييزاً له عن التضحيات الاقتصادية الأخرى التي تنشأ عن الأنشطة العرضية أو الفرعية، ولا شك أن هذا التمييز يهدف إلى زيادة فائدة المعلومات المحاسبية في مجالات التقييم واتخاذ القرار².

الفرع الثاني: التكاليف المرتبطة بالإفصاح.

هي التكاليف التي يتحملها كل من معدي ومستخدمي المعلومات المالية، حيث أنها غالباً ما تكون كبيرة ومختلفة من مؤسسة إلى أخرى وكذلك من مستخدم إلى آخر، وتتوقف على حجم المؤسسة ونوع الإفصاح، وإذا ما قامت المؤسسة بالإفصاح اختيارياً عن التنبؤات بالدخل وكانت التنبؤات مفرطة في التفاؤل فإن المستثمرين والأطراف التي لها صلة مباشرة بالمؤسسة يمكنها متابعة المؤسسة أو إدارتها بالتعويض عن الأضرار التي تعرضت لها، ومما لا شك فيه أن هذا النوع من التهديدات قد يدفع هذه الأخيرة إلى التقليل من الإفصاح في المستقبل، كما تلعب الأرقام المحاسبية الواردة في القوائم المالية التقليدية للمؤسسة دوراً هاماً في تحديد الإجراءات السياسية التي تكون في صالح المؤسسة أو في غيرها صالحها.

¹ - عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص: 246.

² - عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص: 247.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي

وفي هذا الشأن تلجأ كثير من المؤسسات إلى الإفصاح الشامل الدقيق لإثبات الدلائل أو استعمال الطرق المحاسبية التي يترتب عنها تخفيض القيمة الحالية للارباح المنشورة تفادياً لهذه التكاليف السياسية، يعتقد كثيراً من المحاسبين أن التوسع في الإفصاح سوف يؤثر على الموقف التنافسي للمؤسسة ويحملها تكاليف إضافية إذا قامت المؤسسات ويحملها تكاليف إضافية إذا قامت المؤسسات المنافسة لها باستخدام هذا الإفصاح لصالحها، واستخدامه في مراجعة وتوجيه خطط الإنتاج مما قد يضعهم في موقف تنافسي أفضل¹.

وعلى المؤسسة أن تعرض تحليلاً لمصرفاتها باستخدام تبويماً يعتمد إما على طبيعة المصرفيات أو على وظيفتها داخل المؤسسة بالطريقة التي توفر معلومات موثوق بها وأكثر ملائمة.

يتم تبويب المصرفيات حسب وظيفتها إما كجزء من تكلفة المبيعات أو تكلفة أنشطة البيع والتوزيع أو أنشطة الإدارية، وعلى سبيل المثال لا بد أن تفصح الشركة على الأقل عن تكلفة المبيعات في هذه الطريقة منفصلة عن باقي المصرفيات².

هذه الطريقة تستطيع إمداد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات أكثر إفادة عن طريق تصنيف المصرفيات وفقاً لطبيعتها ولكن تخصيص المصرفيات طبقاً لوظيفتها ربما يحتاج إلى استخدام الحكم الشخصي بدرجة كبيرة. ويتم أيضاً عرض المصرفيات في حسابات النتائج وفقاً لطبيعتها ومثال ذلك الإهلاكات، مشتريات مواد الخام، مصرفيات نقل، مزايا عاملين ومصرف إعلان، ولا يتم إعادة توزيعها على الوظائف المختلفة داخل المؤسسة، هذه الطريقة ربما تكون سهلة في تطبيقها لأنها لا تحتاج إلى إعادة تبويب المصرفيات طبقاً لوظيفتها، فيجب على المؤسسة التي تبويب مصرفياتها طبقاً لوظيفة المصرف أن تعرض إفصاحاً عن المعلومات التي تبين طبيعة المصرف بما في ذلك الإهلاك والاستهلاك ومصرفيات العاملين.

إن إختيار بين طريقة تحليل المصرفيات حسب وظيفتها أو تحليل المصرفيات وفقاً لطبيعتها يعتمد على أسس تاريخية أو طبيعة صناعة المؤسسة، كلتا الطريقتين تعطي دلائل أن التكاليف تختلف مباشرة أو غير مباشرة وفقاً لمستوى مبيعات وإنتاج المؤسسة، إلا أن الأمر يتطلب تقديم إفصاحات إضافية عندما يتم استخدام طريقة تصنيف المصرفيات طبقاً لوظيفتها.

¹ - ضيف الله محمد الهادي، أسس وقواعد الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS)، مرجع سابق، ص: 108.

² - أمين السيد أحمد لطفى، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، مرجع سابق، ص-ص: 132-133.

خلاصة الفصل الثاني :

نظراً للتطورات المتسارعة للعمولة، والحاجة لإستخدام المعايير المحاسبية في مختلف دول العالم، ونشر القوائم المالية وفقاً لمتطلبات الإفصاح في المعايير المحاسبية الدولية سوف يعمل على تسهيل قرأتها من طرف مستخدميها سواء داخل أو خارج الوطن، وهذا ما سيسها وسيقيد من حجم الإستثمارات والتعاملات التجارية على مستوى الدولة وخارجها، كما تبرز أهمية الإفصاح عن المعلومات والبيانات لتضيف مصداقية والشفافية إلى عمل الوحدة الإقتصادية

الفصل الثالث:

الدراسة الميدانية

مقدمة الفصل الثالث :

يتناول هذا الفصل الدراسة الميدانية لموضوع البحث، حيث تهدف هذه الدراسة الميدانية الى محاولة من الإستجابات التي تم التوصل اليها في الدراسة النظرية للموضوع والذي يشير الى مدى مساهمة الإفصاح المحاسبي في شفافية القوائم المالية المعدة حسب معايير محاسبة دولية ، ولقد إستخدمنا أسلوب العينة، ولذلك لإختبار الفرضيات الموضوع من خلال الإستبيان للمهنيين والأكاديميين، وهذا لأجل تبين موضوع البحث.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

المبحث الأول: الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية.

تماشياً مع طبيعة الموضوع الذي نحن بصدد دراسته والمتعلق بالإفصاح وفق لمعايير المحاسبة الدولية، والذي له تأثير على مدى صحة القوائم المالية لتكون ذات شفافية ومصداقية، وذلك سعياً لإعادة ترتيب وتنظيم المهنة المحاسبية في الجزائر، بما يتواءم مع التوجيهات العالمية، وتلبية متطلبات وإحتياجات الهيئات الدولية التي تشرف على عملية التوافق والتوحيد الدولي، إرتائنا في هذا المجال وإستنادا لمتطلبات معالجة هذا الموضوع في الميدان، حيث تهدف هذه الدراسة الميدانية إلى محاولة من الإستجابات التي تم التوصل إليها في الدراسة النظرية للموضوع، وذلك بإعتماد على جملة من الأدوات للوقوف على الجوانب التي تكفل أفضل معالجة للموضوع.

المطلب الأول: بيانات الدراسة.

من أجل تحقيق أهداف الدراسة قام الطالب باستخدام المنهج الوصفي التحليلي وذلك تمشياً مع متطلبات البحث، باعتباره أنسب المناهج في دراسة الظاهرة محل البحث، وذلك لأنه يعتمد على دراسة الواقع أو الظاهرة كما هي على أرض الواقع ويصفها بشكل دقيق، وتعلق بالإفصاح في ضوء معايير محاسبة الدولية وذلك من خلال استخدام قائمة الإستبيان، واعتمدت الدراسة على نوعين أساسيين من البيانات:

الفرع الأول: البيانات الثانوية.

وهي تمثل بيانات الجانب النظري، واعتمدت على مراجعة الكتب والدوريات والمنشورات والإطلاع على الدراسات السابقة في مجال معايير محاسبة الدولية والإفصاح المحاسبي.

الفرع الثاني: البيانات الأولية.

هي البيانات التي تم الحصول عليها من خلال توزيع قوائم الاستبيان على عينة من مجتمع دراسي والتي تشمل مجموعة من الأسئلة اللازمة لحصر وتجميع البيانات ومن ثم تفرغها وتحليلها باستخدام برنامج (SPSS21) الإصدار التاسعة عشر (21).

المطلب الثاني: تحضير الإستبيان.

الفرع الأول : تصميم الاستمارة .

في هذه المرحلة حاولنا قدر الإمكان تصميم الأسئلة بصفة بسيطة، بحيث تكون قابلة من قبل من يقرأها ولا يمكن إعطاء تفسيرات متعددة أخرى لها، بحيث تكون هذه الأسئلة تتمحور حول موضوع الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية، وقد إستعنا في ذلك بآراء بعض الأساتذة والزملاء وحتى المشرفين على التكوين في مجال المحاسبة، الذين وجهونا في كيفية إعداد الأسئلة، كما إستعنا في إعداد إستمارة، على الكتب والمراجع والدوريات والأبحاث

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة من حيث المنهج والطريقة، حيث أمكن الاستفادة من الخلفية النظرية في صياغة إستمارة الاستقصاء، وقدر وعي في إعدادها أن تكون:

أ- تكن بسيطة وواضحة.

ب- تحتوي على أسئلة تمكن الفرد باختيار بديل من عدة بدائل.

- أما فيما يتعلق بأسئلة الاستبيان قد تم إعدادها على أساس مقياس ليكارت الخماسي (SCALE LIKERT) الذي يحتوي خمسة إجابات، وهذا حتى يتسنى لنا تحديد آراء أفراد العينة حول المواضيع التي تناولها الاستبيان كما هو مبين في الجدول:

-جدول رقم: (03) مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

الفرع الثاني: عملية نشر الإستمارة.

بعد إن تم إعداد الاستبيان بالشكل النهائي، جاءت بعدها مرحلة توزيعه على العينة المقصودة من مهنيين وأكاديميين وهذه العملية تمت بالاعتماد على عدة قنوات قصد الوصول إلى العينة المقصودة، وضمان الحصول على أكبر عدد من الاستمارات التي تم الإجابة عليها، وقد تم توزيع إستمارة الاستبيان على أفراد العينة من خلال عدة جهات، الأمر الذي سهل امكانية ارسال الاستمارات والحصول عليها في اقرب وقت ممكن وذلك باستعمال عدت طرق أهمها:

أ- الاتصال المباشر بأفراد العينة.

ب- إيداع الاستمارات على مستوى مكاتب المحاسبين.

ويتعدد القنوات المعتمد عليها في استسقاء الإجابات تنوعت كذلك أساليب وطرق الردود وحتى الوقت حيث تراوحت مدة الحصول على الإجابة ما بين أيام وساعات وإلى دقائق معدودة في بعض الأحيان حيث تم الحصول على الإجابة عن طريق:

- الحصول على الإجابة بشكل مباشر من الفرد المستقصى.

- الإتصال بالمكاتب التي تم زيارتها واسترداد الاستمارات.

- استلام بعض الإجابات بشكل غير مباشر وذلك عن طريق إيداعها من طرف الفرد المستقصى لدى القسم.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

الفرع الثالث: هيكل الاستبيان.

إحتوى الاستبيان على سبعة وعشرون (27) سؤال توزعت في ثلاثة أقسام رئيسية:

القسم الأول: يتضمن هذا محور ما يتعلق بموضوع مساهمة معايير المحاسبة الدولية في موضوعية القوائم المالية ويضم عشرة (10) أسئلة.

القسم الثاني: يتضمن هذا محور ما يتعلق بأهمية الإفصاح المحاسبي في شفافية القوائم المالية ويضم عشرة (10) أسئلة.

القسم الثالث: يضم هذا المحور ما يتعلق بموضوع مساهمة تطبيق معايير المحاسبة الدولية في زيادة درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية، متضمنة سبعة (7) أسئلة.

جدول رقم (04) : محاور المجموعة الثانية وعدد فقرات كل محور.

الرقم	المحاور	عدد الفقرات
01	تساهم معايير المحاسبة الدولية بشكل فعال في موضوعية القوائم المالية	10
02	أهمية الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية في إضفاء مزيدا من الموضوعية والشفافية	10
03	يساهم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في زيادة درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية.	07

المصدر: من إعداد الطالب، بالإعتماد على حزمة SPSS21.

الفرع الرابع: معالجة الاستبيان.

وهي عملية فرز وتحليل الاجابات التي تتضمنها استمارة الاستبيان وهذا تمهيدا لبناء قاعدة تحتوي على المعطيات المستخلصة من استمارات الاستبيان.

وبعد أن تم تحصيل عدد نهائي للاستبيانات، تم الاعتماد على برنامج EXCEL 2007 في عملية تصنيف الإجابات على الأسئلة و عرض وتحليل المعطيات على برنامج (SPSS 21) لمعالجة المعطيات التي تكون في شكل جداول ليترجمها الى رسومات بيانية في شكل اعمدة أو دوائر، لتسهيل عملية الملاحظة والتحليل للبيانات التي تم جمعها.

كما تم استخدام بعض الأساليب الاحصائية من أجل توظيف البيانات التي تم جمعها لتحقيق أغراض الدراسة حيث تم الاعتماد على الأساليب التالية:

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

1 -الوسط الحسابي: تم استخدامه باعتباره أحد المؤشرات التي تساعد في قراءة وترتيب البنود والنتائج حسب أهميتها.

2 -الانحراف المعياري :ويستعمل لمعرفة مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي.

3 -صدق وثبات الأداة : وذلك للحكم على دقة القياس من خلال تحديد ثبات أداة القياس المتمثلة في الاستبانة ومعرفة مدى صدق الاستبانة في قياس المفهوم المراد قياسه فعلا , تم استخدام معامل ثبات كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha) وقد بلغ معامل الثبات ألفا لأفراد العينة كوحدة واحدة وللإستبانة بشكل عام 89.4 % وهي نسبة تدل على مستوى جيد.

4 -تحليل الانحدار المتعدد: بهدف اختبار فروض الدراسة.

المطلب الثالث : مجتمع الدراسة وحدوده.

سوف نسعى في هذا الجزء إلى توضيح بعض العناصر المتعلقة بالعينة موضوع الدراسة، من إطار وحدود الدراسة والعينة المقصودة بالاستبانة.

الفرع الأول: مجتمع الدراسة.

حددنا في اختبار مجتمع الدراسة ان يكون افرادها من بين الاشخاص الذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية والعملية. وتتكون هذه العينة المختارة عشوائيا من مجتمع الدراسة من محافظي الحسابات وخبراء محاسبين وأساتذة جامعيين ودكاتره في ولاية الوادي ، وقصدنا من تقسيم مجتمع الدراسة على النحو السابق لضمان اختيار العينة المختصة وذات المعرفة بموضوع الدراسة والحصول على النتائج أكثر دقة.

الفرع الثاني:عينة الدراسة.

على غرار الدراسات التي تعتمد على الاستبيان فانه لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة مسبقا، فقد تم توزيع 50 استمارة، وبعد عملية الفرز وجدنا انه استردى منه 43 استمارة.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

جدول رقم(05): الاحصائية الخاصة بإستمارات الاستبيان.

الاستبيان		البيان
النسبة	العدد	
100%	50	عدد الاستمارات الموزعة
20%	10	عدد الاستمارات الواردة
80%	40	عدد الاستمارات الصالحة

المصدر: من إعداد الطالب، بالإعتماد على حزمة SPSS21.

الفرع الثالث: حدود الدراسة.

تتمثل حدود هذه الدراسة في مايلي :

ـ الحدود المكانية : تمت هذه الدراسة بالجزائر لدراسة موضوع الإفصاح المحاسبي في ضوء معايير محاسبة دولية.

ـ الحدود الزمنية : اسغرقت هذه الدراسة الميدانية كاملة، ابتداء من السداسي الثاني للموسم الجامعي

2014/2015، وذلك بدءا من اعداد وتحضير الاستبيان، مروراً بتوزيعه ومن ثم جمع الاستمارات.

ـ الحدود البشرية : تستند هذه الدراسة لأراء وإجابات الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة.

ـ الحدود الموضوعية : اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع المرتبطة أساسا بالإفصاح المحاسبي ومعايير محاسبة

الدولية.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة.

من أجل دراسة وتحليل نتائج الإستبيان تم جمع البيانات وتبويبها بإستخدام برنامج (SPSS 21)، حيث يعتبر مصدر لمختلف النتائج الواردة في الدراسة الميدانية أدناه من رسوم وأشكال وحتى الجداول، وذلك تماشياً مع النتائج المراد الوصول إليها.

المطلب الأول: الخصائص العامة للعينة.

حيث نبين في هذا المطلب طبيعة الأفراد العينة المشاركة في الاستبيان و فئات أعمارهم ومستواهم التعليمي والمهنة التي ينتمون لها والخبرة التي يكتسبوها.

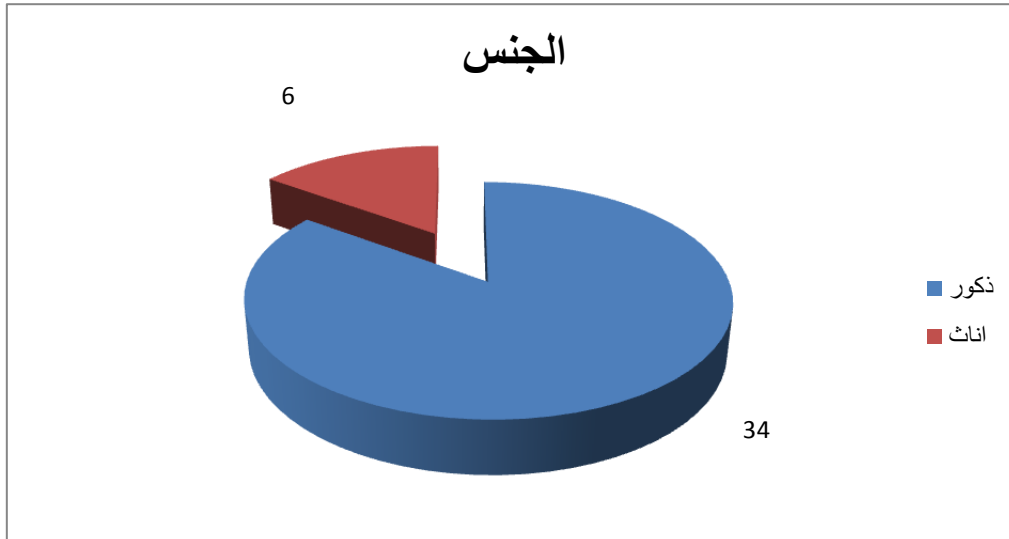
الفرع الأول: خصائص العينة من حيث الجنس.

الجدول رقم(06): توزيع حجم الدراسة حسب الجنس.

الجنس	العدد	النسبة
ذكور	34	%85
اناث	06	%15
المجموع	40	%100

المصدر: من إعداد الطالب، بالإعتماد على حزمة SPSS21.

الشكل رقم: (02) تمثيل عينة الدراسة حسب الجنس.



المصدر: من اعداد الطالب (بناء على الجدول اعلاه).

من خلال الجدول يتضح لنا توزيع النسب حسب الجنس لإفراد العينة، حيث نجد ان نسبة مشاركة الذكور تمثل 34% في حين كانت نسبة مشاركة الاناث ضئيلة جدا بنسبة 06% من العينة.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

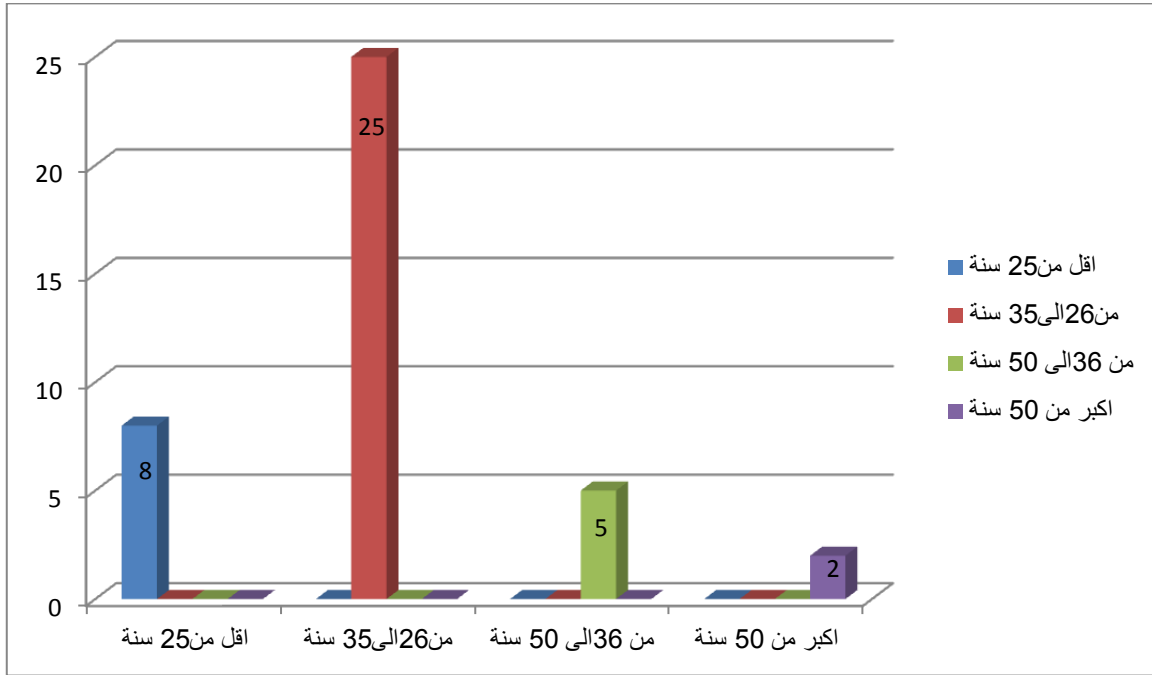
الفرع الثاني: خصائص العينة من حيث الفئة العمرية.

جدول رقم: (07) توزيع عينة الدراسة من حسب الفئة العمرية.

الفئة العمرية	العدد	النسبة
أقل من 25 سنة	08	20%
من 26-35 سنة	25	62.5%
من 36 إلى 50 سنة	05	12.5%
أكبر من 50 سنة	2	5.0%
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالب، بالإعتماد على نتائج حزمة SPSS21.

الشكل رقم: (03) تمثيل عينة الدراسة حسب الفئة العمرية.



المصدر: من إعداد الطالب (بناءً على الجدول أعلاه).

من خلال الجدول يتضح لنا توزيع النسب حسب العمر لعينة الدراسة، حيث نجد أن النسبة الأكبر كانت لفئة من 26 إلى 35 سنة بنسبة 62.5%، وتليها نسبة 20% لفئة أقل من 25 سنة، وتليها نسبة 12.5% لفئة من 36 إلى 50 سنة، أما 5% المتبقية فقد حظيت بها الفئة التي أعمارها أكبر من 50 سنة.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

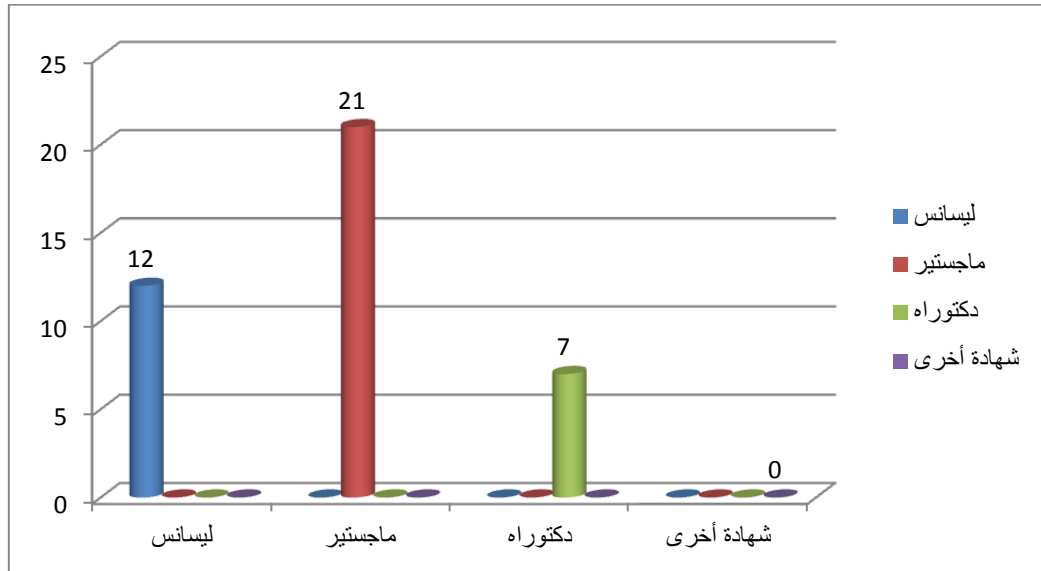
الفرع الثالث: خصائص العينة من حيث المؤهل العلمي.

الجدول رقم (08): توزيع عينة الدراسة من ناحية المؤهل العلمي.

المؤهل العلمي	العدد	النسبة
ليسانس	12	%30.0
ماجستير	21	%52.5
دكتوراه	07	%17.5
شهادات أخرى	-	-
المجموع	40	%100

المصدر: من إعداد الطالب، بالإعتماد على نتائج حزمة SPSS21.

الشكل رقم: (04) يمثل عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.



المصدر: من إعداد الطالب (بناءً على الجدول أعلاه).

من خلال الجدول والتمثيل البياني يتضح لنا توزيع النسب حسب المؤهل العلمي لأفراد العينة، حيث نجد أن غالبيتهم حاصلين على شهادة ماجستير بنسبة البالغ عددهم 21 بنسبة %52.5، ثم تليها فئة الحاصلين على شهادة ليسانس البالغ عددهم 12 بنسبة %30، وبعدها فئة الحاصلين على دكتوراه البالغ عددهم 07 بنسبة %17.5.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

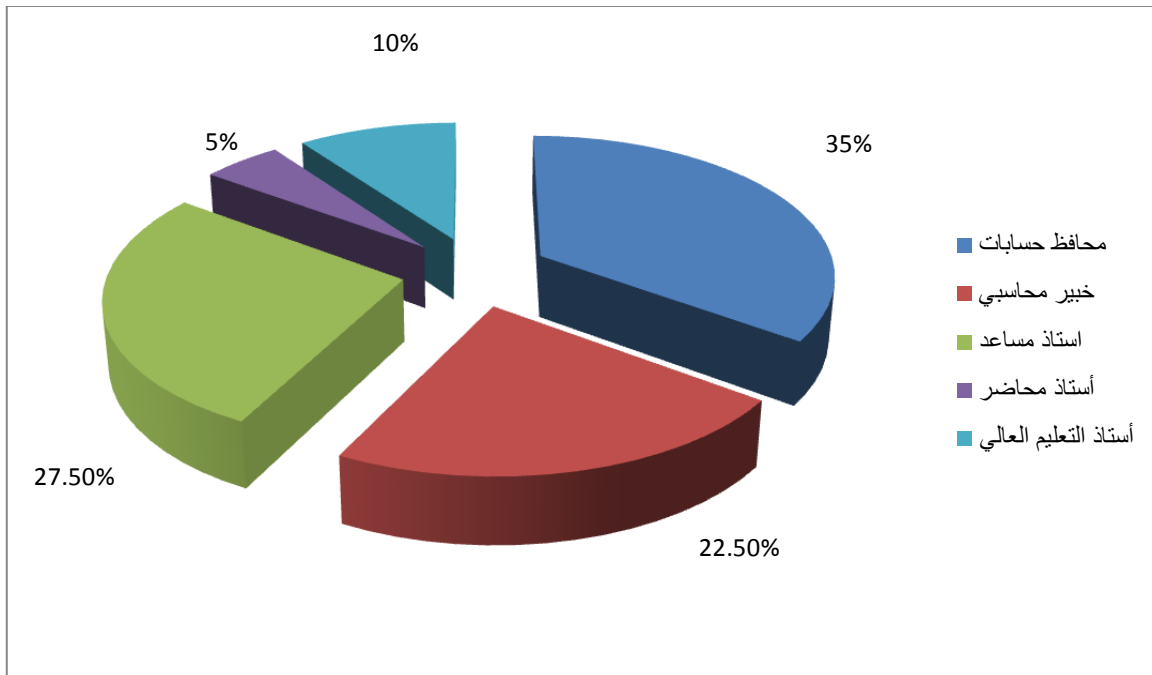
الفرع الرابع: خصائص العينة من حيث المهنة.

الجدول رقم (09): توزيع عينة الدراسة حسب المهنة.

المهنة	العدد	النسبة
محافظ حسابات	14	35%
خبير محاسبي	09	22.5%
أستاذ مساعد	11	27.5%
أستاذ محاضر	02	5%
أستاذ التعليم العالي	04	10%
المجموع	40	100%

المصدر : من اعداد الطالب.(بناءا على نتائج حزمة SPSS21)

الشكل رقم (05): يمثل عينة الدراسة حسب المهنة.



المصدر : من اعداد الطالب (بناءا على الجدول اعلاه).

من خلال الجدول والتمثيل البياني يتضح لنا توزيع النسب حسب المهنة لأفراد العينة حيث نجد أن فئة محافظي الحسابات هي الأكبر والبالغ عددها 14 محافظ بنسبة 35%، أما ما نسبته 27.5% فيمثل الأساتذة المساعدين بعدد 11 أستاذ، أما الخبراء المحاسبين فبلغ عددهم 09 خبراء بنسبة 22.5%، وكانت مهنة أستاذ

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

التعليم العالي البالغ عددهم 4 أساتذة بنسبة 10% ، أما فئة الإساتذة المحاضرين والبالغ عددهم 02 بنسبة 5% هي الأخيرة من حيث الترتيب.

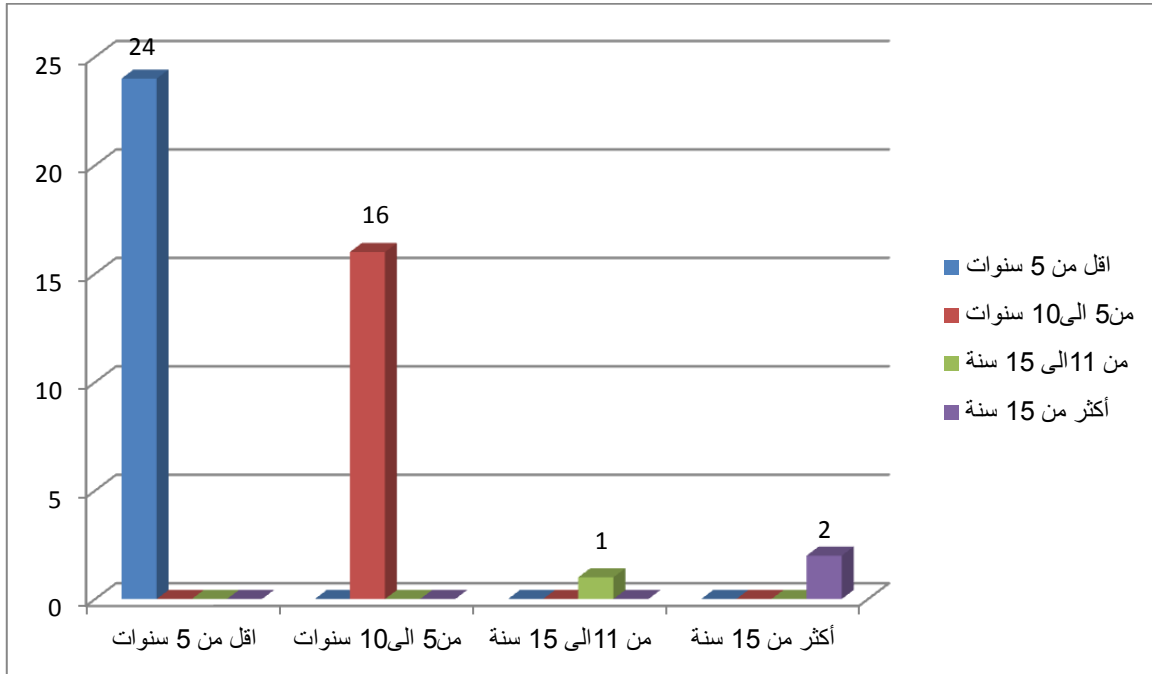
الفرع الخامس: خصائص العينة من حيث الخبرة المهنية.

الجدول رقم (10): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.

السنوات	العدد	النسبة
أقل من 5 سنة	24	60%
من 5 إلى 10 سنوات	13	32.5%
من 11 إلى 15 سنة	01	2.5%
أكثر من 15 سنة	02	5%
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالب، بالإعتماد على نتائج حزمة SPSS21.

الشكل رقم (06): يمثل عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.



المصدر: من إعداد الطالب (بناء على الجدول أعلاه).

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

من خلال الجدول والتمثيل البياني يتضح لنا توزيع النسب حسب الخبرة المهنية لأفراد العينة حيث نجد معظمهم من الفئة أقل من 5 سنوات بنسبة 60%، أما ما نسبته 32.5% فكان للفئة من 5 إلى 10 سنوات، وما نسبته 2.5% فكانت للفئة من 11 إلى 15 سنة، أما الفئة المتبقية وهي أكثر من 15 سنة بنسبة 5%.

المطلب الثاني: التحليل الإحصائي الوصفي لنتائج الاستبيان.

حتى تكون النتائج دقيقة و واضحة فقد تم حوصلة نتائج الاستبيان في جداول وبوبت الإجابات على حسب التسلسل للأسئلة المدرجة في الإستبيان، تم حساب تكرارات الاستجابات المختلفة وما تعلق بها من النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، كما تم ترتيب العبارات حسب وجهة نظر فئات العينة من المهنيين والأكاديميين اعتمادًا على أكبر قيمة للمتوسط الحسابي وحسب أقل قيمة للتشتت والذي يمثله الانحراف المعياري عند تساوي قيم المتوسط الحسابي.

وباعتبار أن المتغير الذي يعبر عن الخيارات (غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة) مقياس ترتيبي، أما الأرقام التي تدخل في البرنامج الإحصائي تعبر عن الأوزان، وهي: (غير موافق بشدة = 1، غير موافق = 2، محايد = 3، موافق = 4، موافق بشدة = 5)، وبعد ذلك نقوم بحساب المتوسط الحسابي (المتوسط المرجح) عن طريق حساب طول الفترة أولاً، وهي عبارة عن حاصل قسمة 4 على 5، حيث يمثل الرقم 4 عدد المسافات (من 1 إلى 2 مسافة أولى، ومن 2 إلى 3 مسافة ثانية، ومن 3 إلى 4 مسافة ثالثة، ومن 4 إلى 5 مسافة رابعة)، و 5 تمثل عدد الاختبارات وعند قسمة 4 على 5 ينتج طول الفترة ويساوي 0.80 ويصبح التوزيع كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (11): مقياس تحديد الأهمية للوسط الحسابي.

الاهمية	الوسط الحسابي
غير موافق بشدة	1- أقل من 1.79
غير موافق	1.8 أقل من 2.59
محايد	2.6 أقل من 3.39
موافق	3.4 أقل من 4.19
موافق بشدة	4.20 الى 5

المصدر: من إعداد الطالب، بالإعتماد على نتائج حزمة SPSS21.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

أولاً: تساهم معايير المحاسبية الدولية بشكل فعال في موضوعية القوائم المالية

جدول رقم(12): نتائج آراء عينة الدراسة حول مساهمة المعايير المحاسبية الدولية بشكل فعال في موضوعية

القوائم المالية.

المؤشرات الإحصائية			الاستجابات					العبارات
الدرجة	المعياري الانحراف	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
3	0.802	4.35	-	2	2	16	20	1. تكييف الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية جاء نتيجة للتغيرات الاقتصادية الجديدة وتعزز الشفافية والافصاح
1	0.555	4.50	-	8	01	18	21	2. معايير المحاسبة الدولية تأثر إيجابياً على المعلومة المحاسبية للمؤسسة.
8	1.071	4.08	-	6	3	13	18	3. تكييف البيئة الاقتصادية والقانونية في الجزائر يساعد على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.
6	0.853	4.20	-	3	2	19	16	4. توفر معايير المحاسبة الدولية المعالجة المحاسبية لكافة المواضيع والمشاكل المحاسبية المعاصرة.
4	0.656	4.33	-	1	1	22	16	5. توفر معايير المحاسبة الدولية متطلبات إعداد وعرض القوائم المعلومات المالية المستقبلية والإفصاح عنها.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

2	0.747	4.43	-	1	1	14	22	6. تتصف المعلومات الواردة في القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية بالمصادقية.
7	0.921	4.15	-	4	2	18	16	7. تتميز مجموعة معايير المحاسبة الدولية بالإكمال وتغطي كافة الأحداث المالية وتتكامل مع بعضها البعض كمجموعة واحدة.
5	0.870	4.25		3	2	17	18	8. ستكون القوائم المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية مقبولة على نطاق عالمي وقابلة للمقارنة على المستوى الدولي.
10	1.368	3.03	4	16	3	9	8	9. تبني المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وتطبق معايير المحاسبة الدولية.
9	0.899	3.75		6	4	24	6	10. يوفر تطبيق معايير المحاسبة الدولية كفاءة لسوق المالي والنقدي الجزائري.
	0.555	4.11						المتوسط العام حول مساهمة معايير المحاسبة الدولية بشكل فعال في موضوعية القوائم المالية

المصدر: من إعداد الطالب.(بناء على نتائج حزمة SPSS 21)

يظهر الجدول أعلاه إلى أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات بمساهمة معايير المحاسبة الدولية بشكل فعال في موضوعية القوائم المالية ، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (4.11) والذي يقع بين (3.40) وأقل من (4.19) كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة على ضرورة وجود هذه العناصر في معايير

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

المحاسبة الدولية وهذا ما يؤكد الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.555) وهي نسبة تعتبر متوسطة.

وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

1- في الفقرة رقم (2) الذي بلغ الوسط الحسابي 4.50 مما يدل على أن أغلبية افراد العينة توافق بشدة على ان معايير المحاسبة الدولية تأثر إيجابياً على المعلومة المحاسبية للمؤسسة .

2- في الفقرة رقم (6) بلغ الوسط الحسابي (4.43 < 3) مما يدل على ان افراد العينة أغلبيتهم وافقوا بشدة على أن المعلومات الواردة في القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية تتصف بالمصداقية.

3- في الفقرة رقم (1) بلغ الوسط الحسابي (4.35 < 3) مما يدل على أن أفراد العينة وافقوا بشدة على أن تكييف الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية جاء نتيجة للتغيرات الاقتصادية الجديدة وتعزز الشفافية والافصاح.

4- في الفقرة رقم (5) بلغ الوسط الحسابي (4.33 < 3) مما يدل على أن أفراد العينة وافقوا بشدة على توفر معايير المحاسبة الدولية متطلبات إعداد وعرض القوائم المعلومات المالية المستقبلية والإفصاح عنها.

5- في الفقرة رقم (8) بلغ الوسط الحسابي (4.25 < 3) مما يدل على أن أفراد العينة أغلبيتهم وافقوا بشدة على أن القوائم المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية مقبولة على نطاق عالمي وقابلة للمقارنة على المستوى الدولي.

6- في الفقرة رقم (4) الذي بلغ الوسط الحسابي (4.20 < 3) مما يدل على أن أفراد العينة أغلبيتهم وافقوا بشدة توفر معايير المحاسبة الدولية المعالجة المحاسبية لكافة المواضيع والمشاكل المحاسبية المعاصرة.

7- في الفقرة رقم (7) الذي بلغ الوسط الحسابي (4.15 < 3) مما يدل على أن أفراد العينة أغلبيتهم وافقوا على أن مجموعة معايير المحاسبة الدولية تتميز بالإكتمال وتغطي كافة الأحداث المالية وتتكامل مع بعضها البعض كمجموعة واحدة.

8- في الفقرة رقم (3) الذي بلغ الوسط الحسابي (4.08 < 3) مما يدل على أن أفراد العينة أغلبيتهم وافقوا على أن تكييف البيئة الاقتصادية والقانونية في الجزائر يساعد على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

9- في الفقرة رقم (10) الذي بلغ الوسط الحسابي (3.75 < 3) مما يدل على أن أفراد العينة أغلبيتهم وافقوا على أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية يوفر كفاءة لسوق المالي والنقدي الجزائري.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

10- في الفقرة رقم (9) الذي بلغ الوسط الحسابي ($3.03 < 3$) مما يدل على أن أفراد العينة أغلبيتهم محايدون على أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تتبنى وتطبق معايير المحاسبة الدولية.

ثانيا: أهمية الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية في إضفاء مزيدا من الموضوعية والشفافية

جدول رقم(13): نتائج آراء عينة الدراسة حول أهمية الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية في إضفاء مزيدا من الموضوعية والشفافية.

الدرجة	الانحراف المعياري	المؤشرات الإحصائية	الاستجابات					العبارات
			موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
8	1.062	3.48	1	7	11	14	7	1. تلتزم المؤسسة الاقتصادية الجزائرية مبدأ الإفصاح المحاسبي عن المعلومة المحاسبية في القوائم المالية.
4	0.464	4.20	-	-	1	30	9	2. الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية يدعم مكانة المؤسسة في السوق.
2	0.813	4.43	-	01	2	15	22	3. يضمن الإفصاح المحاسبي على المعلومات المحاسبية في القوائم المالية مزيداً من الموضوعية.
9	1.269	3.08	01	20	01	11	07	4. تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالإفصاح المحاسبي عن التغيرات الهامة التي تطرأ على أصولها وخصومها.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

6	0.984	3.58	-	05	16	10	09	5. تلتزم المؤسسات الإقتصادية بالإفصاح عن المعلومات المتاحة في الميزانية ونتيجة نشاطها وربحية أسهمها
7	0.783	3.55	-	01	22	11	06	6. الإفصاح عن رأس المال والإحتياطات.
3	0.744	4.40	-	-	6	12	22	7. الهدف الأساسي للإفصاح عن القوائم المالية المعدة وفق المعايير محاسبية الدولية هو تلبية حاجيات المستخدمين.
1	0.501	4.58	-	-	-	17	23	8. إن الهدف من الإفصاح عن حسابات النتائج هو تزويد مستعمليها بالمعلومات لإتخاذ القرارات الإقتصادية والمالية بشكل عقلائي.
5	0.906	4.00	01	02	04	22	11	9. تفصح حسابات النتائج عن مجمل مصادر الإيرادات والمصروفات.
10	1.197	2.95	02	19	02	13	04	10. تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية.
0.581		3.82	المتوسط العام حول مدى أهمية الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية في إضفاء مزيداً من الموضوعية والشفافية.					

المصدر: من إعداد الطالب، بالإعتماد على نتائج حزمة SPSS21.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

يظهر الجدول أعلاه إلى أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بمدى أهمية الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية في إضفاء مزيداً من الموضوعية والشفافية، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (3.82) والذي يقع في الفئة (3.40) وأقل من (4.19) كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة على ضرورة وجود هذه العناصر في الإفصاح المحاسبي وهذا ما يؤكد الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.581) وهي نسبة تعتبر متوسطة.

وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

1- في الفقرة رقم (8) بلغ الوسط الحسابي (3 < 4.58) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق بشدة على أن الهدف من الإفصاح عن حسابات النتائج هو تزويد مستعمليها بالمعلومات لإتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية بشكل عقلائي.

2- في الفقرة رقم (3) بلغ الوسط الحسابي (3 < 4.43) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق بشدة على أن الإفصاح المحاسبي على المعلومات المحاسبية في القوائم المالية يضيف مزيداً من الموضوعية.

3- في الفقرة رقم (7) بلغ الوسط الحسابي (3 < 4.40) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق بشدة على أن الهدف الأساسي للإفصاح عن القوائم المالية المعدة وفق المعايير محاسبية الدولية هو تلبية حاجيات المستخدمين.

4- في الفقرة رقم (2) بلغ الوسط الحسابي (3 < 4.34) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق بشدة على أن الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية يدعم مكانة المؤسسة في السوق.

5- في الفقرة رقم (9) بلغ الوسط الحسابي (3 < 4.00) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن حسابات النتائج تفصح عن مجمل مصادر الإيرادات والمصروفات.

6- في الفقرة رقم (5) بلغ الوسط الحسابي (3 < 3.58) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن تلتزم المؤسسات الاقتصادية بالإفصاح عن المعلومات المتاحة في الميزانية ونتيجة نشاطها ورجحية أسهمها.

7- في الفقرة رقم (6) بلغ الوسط الحسابي (3 < 3.55) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على الإلتزام المؤسسات بالإفصاح عن رأس المال والإحتياجات.

8- في الفقرة رقم (6) بلغ الوسط الحسابي (3 < 3.48) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة موافقة على أن تلتزم المؤسسة الاقتصادية الجزائرية مبدأ الإفصاح المحاسبي عن المعلومة المحاسبية في القوائم المالية.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

9- في الفقرة رقم(4) بلغ الوسط الحسابي ($3 < 3.08$) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة محايدون على أن تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالإفصاح المحاسبي عن التغيرات الهامة التي تطرأ على أصولها وخصومها.

10- في الفقرة رقم(10) بلغ الوسط الحسابي ($3 > 2.95$) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة محايدون على إلتزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية

ثالثاً: يساهم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في زيادة درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية.

جدول رقم(14): نتائج آراء عينة الدراسة حول مساهمة تطبيق معايير المحاسبة الدولية في زيادة درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية.

المؤشرات الإحصائية			الاستجابات					العبارات
الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
5	1.269	2.93	06	10	10	09	05	1. تلتزم جميع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق متطلبات الإفصاح المحاسبي الواردة بالمعايير المحاسبة الدولية عند إعداد القوائم المالية.
2	0.923	4.23	-	02	07	11	20	2. يوجد ضعف في آلية الإلتزام بالإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق لمعايير المحاسبة الدولية.
6	1.130	2.83	02	20	04	11	03	3. تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالإفصاح المحاسبي وفق لمعايير المحاسبة الدولية.
1	0.859	4.33	-	3	1	16	20	4. لإعتماد الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية أثر إيجابي على عملية إعداد وعرض القوائم المالية.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

7	1.231	2.35	12	13	6	7	2	5. لإعتماد الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية أثر سلبي على عملية إعداد وعرض القوائم المالية.
4	0.853	3.70	-	6	4	26	4	6 - يمكن إعداد وعرض قوائم المالية حسب المعايير المحاسبة الدولية في جميع المؤسسات الجزائرية المعنية بذلك.
3	0.757	3.88			14	17	9	7. تلائم القوائم المالية المعدة وفق لمعايير المحاسبة الدولية متطلبات الإفصاح المحاسبي.
	0.558	3.46	المتوسط العام حول مساهمة تطبيق معايير المحاسبة الدولية في زيادة درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية.					

المصدر: من إعداد الطالب (بناء على نتائج حزمة SPSS 21).

يظهر الجدول أعلاه إلى أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة يساهم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في زيادة درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (3.46) والذي يقع في الفئة (3.40) وأقل من (4.19) كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة على ضرورة وجود هذه العناصر في معايير محاسبة الدولية والإفصاح المحاسبي وهذا ما يؤكد الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.558) وهي نسبة تعتبر متوسطة، حتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

1- في الفقرة رقم (4) بلغ الوسط الحسابي (3 < 4,33) مما يدل على ان اغلبية افراد العينة توافق بشدة على إن إعتماد الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية أثر إيجابي على عملية إعداد وعرض القوائم المالية.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

- 2- في الفقرة رقم (2) بلغ الوسط الحسابي ($3 < 4,23$) مما يدل على ان اغلبية افراد العينة توافق بشدة على أنه يوجد ضعف في آلية الإلتزام بالإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق لمعايير المحاسبة الدولية.
- 3- في الفقرة رقم (7) بلغ الوسط الحسابي ($3 < 3,88$) مما يدل على ان اغلبية افراد العينة توافق بشدة على أن القوائم المالية المعدة وفق لمعايير المحاسبة الدولية تلائم متطلبات الإفصاح المحاسبي.
- 4- في الفقرة رقم (6) بلغ الوسط الحسابي ($3 < 3,70$) مما يدل على ان اغلبية افراد العينة توافق على إمكانية إعداد وعرض قوائم المالية حسب المعايير المحاسبة الدولية في جميع المؤسسات الجزائرية المعنية بذلك.
- 5- في الفقرة رقم (1) بلغ الوسط الحسابي ($3 > 2,93$) مما يدل على ان اغلبية افراد العينة محايدون على أن تلتزم جميع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق متطلبات الإفصاح المحاسبي الواردة بالمعايير المحاسبة الدولية عند إعداد القوائم المالية.
- 6- في الفقرة رقم (3) بلغ الوسط الحسابي ($3 > 2,83$) مما يدل على ان اغلبية افراد العينة محايدون على أن تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالإفصاح المحاسبي وفق لمعايير المحاسبة الدولية.
- 7- في الفقرة رقم (3) بلغ الوسط الحسابي ($3 > 2,35$) مما يدل على ان اغلبية افراد العينة غي علم موافقون على أن اعتماد الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية أثر سلبي على عملية إعداد وعرض القوائم المالية.
- المطلب الثالث : إختبار صدق وثبات الأداة وتحليل التباين للإنحدار.**

أولاً : إختبار صدق و ثبات الأدوات.

يعرف معامل الثبات بأنه استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أنه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة وقد إستخدمنا معامل ألفا كرونباخ لإختبار ثبات الاستبيان، حيث يأخذ هذا المعامل قيما تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام تكون قيمته تساوي الواحد الصحيح، وكلما اقتربت قيمة معامل الثبات للواحد كان الثبات مرتفعاً وكلما اقتربت من الصفر كان الثبات منخفضاً، أما معامل الصدق فيقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه ويساوي رياضياً الجذر التربيعي لمعامل الثبات.

الجدول التالي يبين معاملات الثبات لمختلف محاور الدراسة.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

الجدول رقم (15): توزيع معامل ألفا كرونباخ.

معامل الصدق	معامل الثبات لألفا كرونباخ	عدد الفقرات	محتوى المحور	محاور الاستبيان
0.905	0.819	10	تساهم معايير المحاسبية الدولية بشكل فعال في موضوعية القوائم المالية.	المحور الأول
0.916	0.839	10	أهمية الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية في إضفاء مزيداً من الموضوعية والشفافية.	المحور الثاني
0.780	0.609	07	يساهم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في زيادة درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية.	المحور الثالث
0.946	0.894	27		مجموع المحاور

المصدر: من إعداد الطالب، بالإعتماد على نتائج حزمة SPSS21.

يتضح من الجدول رقم (16) ما يلي:

لقد تراوحت جميع معاملات ألفا كرونباخ المحاور بين (0.609) و (0.839) وهي تقترب من الواحد الصحيح كما بلغت قيمة المعامل بالنسبة لجميع المحاور (0.894) وهو ما يعني بأن الاستبيان يتميز بالثبات. لقد تراوحت معاملات الصدق المحاور بين (0.780) و (0.916) وهي تقترب من الواحد الصحيح، كما بلغت قيمة المعامل بالنسبة لجميع المحاور (0.946) مما يدل على أن محتوى الاستبيان يتميز بالصدق. نستخلص مما سبق بأن النتائج المتوصل إليها سواء لمعامل الثبات أو معامل الصدق كلها كانت قريبة من الواحد الصحيح مما يعني أن الاستبيان تميز بالثبات والصدق إذ نجده يعبر عن العينة في تمثيلها لمجتمع الدراسة.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

ثانياً: تحليل التباين للإنحدار:

- إختبار الفرضية:

H0: لا يساهم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في زيادة درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية.

H1: يساهم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في زيادة درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية.

تم إستخدام نتائج تحليل تباين الإنحدار التأكيد من صلاحية نموذج إختبار هذه الفرضية كما هو موضح في

الجدول التالي:

جدول رقم(16): اختبار نموذج الإنحدار الخطي البسيط للمعايير المحاسبة الدولية والإفصاح المحاسبي.

مصدر التباين	المعاملات	قيمة t	مستوى الدلالة
معايير المحاسبة الدولية والإفصاح المحاسبي	0.671	5.141	0.00
الثابت	1.070	1.981	0.055

المصدر: من إعداد الطالب.(بناءً على نتائج حزمة SPSS21).

من خلال نتائج في الجدول رقم (17) يبين إنحدار الخطي لا يمثل السحابة النقطية تمثيل جيداً، نظراً لوجود

مشكل في معنوية المعلمة الثابتة، الذي قدرت ب 0.055، حيث فاقت مستوى معنوية المعتمد 5%.

جدول رقم(17): نتائج تحليل التباين للإنحدار لإختبار ما مدى تطبيق معايير المحاسبة الدولية في زيادة درجة ومستوى

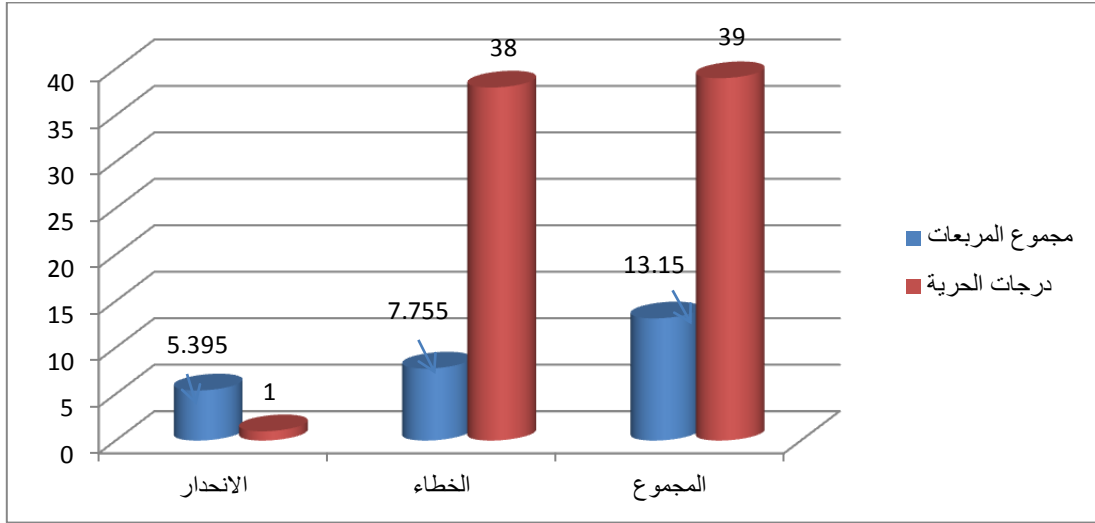
الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية.

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	معامل الارتباط	معامل التحديد	قيمة F محسوبة	مستوى دلالة
الإنحدار	5.395	1	0.641	0.410	26.434	000
الخطأ	7.755	38				
المجموع	13.150	39				

المصدر: من إعداد الطالب.(بناءً على نتائج حزمة SPSS21).

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

الشكل رقم: (07) نتائج تحليل التباين للإنحدار.



المصدر: من إعداد الطالب. (بناء على الجدول أعلاه).

يتضح من خلال الجدول رقم (18) أن معامل الارتباط الذي بلغ ب 0.641 موجب هناك علاقة طردية بين المتغير المستقل (المعايير المحاسبية الدولية) والمتغير التابع (الإفصاح المحاسبي)، كما أن معامل التحديد 0.410 ، مما يدل على أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يساهم في زيادة درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية تفسر ما نسبته 41% من الظاهرة والنسبة الباقية 59% تفسرها متغيرات أخرى لم تدخل في الدراسة، وعند مستوى الدلالة أن النموذج يمثل الظاهرة تمثيل جيداً، عند مستوى معنوية 5%.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

خلاصة الفصل:

جاء في هذا الفصل بشكل أساسي دراسة وتحليل مدى مساهمة الإفصاح المحاسبي في شفافية وموضوعية القوائم المالية المعدة وفق معايير محاسبية دولية وذلك من جهة المهنيين والأكاديميين، ومن خلال نتائج الإستبيان وهذا بعد

تحليلها في برنامج (SPSS21) نستنتج مايلي:

- أن هناك علاقة طردية بين المتغير المستقل (معايير المحاسبة الدولية) والمتغير التابع (الإفصاح المحاسبي).
- الوصول إلى نسبة معتبرة من تفسير الدراسة وتبقى نسبة من تفسير الظاهرة لم تدخل في الدراسة.
- النموذج المتحصل عليه يمثل الدراسة تمثيل جيد.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة:

تطور الإفصاح المحاسبي بتطور الفكر المحاسبي سواء من الجانب المهني أو الأكاديمي، إذ لم تعد المحاسبة فن تسجيل وتبويب الأحداث الاقتصادية والمعاملات فقط، بل أصبحت تلعب دورها كنظام للمعلومات المحاسبي.

ولقد أظهر البعد الدولي المتنامي للأنشطة الاقتصادية أن المحاسبة باعتبارها وسيلة للإتصال، والسعي الدائم لتوفير الحجم الكافي من المعلومات القابلة للمقارنة، قاد كذلك إلى إتجاه دولي واضح لتبني المعايير المحاسبة الدولية، لتستخدم بصفة إلزامية بواسطة العديد من المؤسسات على المستوى الدولي، وذلك باعتبارها مصدراً أساسياً لضوابط التقرير المالي، ومن هنا نجد أن الإفصاح من أهم المعايير المحاسبية التي أولت لها لجنة معايير المحاسبة الدولية أهمية بالغة، فهو يساعد على توفير بيانات ومعلومات محاسبية متسقة ومفهومة وذات دلالة وقابلة للمقارنة والتداول من بلد إلى آخر، من ثم الوثوق في هذه البيانات والإعتماد عليها من جانب فئات عديدة من أصحاب المصالح.

فالإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية يؤدي إلى زيادة ودرجة ومستوى شفافية وموضوعية للقوائم المالية يضمن على القوائم المالية صبغة الموثوقية والملاءمة لأصحاب القرارات، فالإفصاح المحاسبي يعد مطلباً ضرورياً في مجال المال والأعمال فهو لا يدع مجالاً للغموض أو سوء الفهم من جانب الأطراف المعنية به.

إن تطبيق أي دولة لمعايير المحاسبة الدولية، يعد أمراً ضرورياً في العصر الحالي نظراً لما تحتويه هذه المعايير من إيجابيات عديدة، حيث تهدف إلى إظهار الوقائع والحقائق الاقتصادية للأحداث كما تتميز البيانات المعدة وفقها بمجموعة من الخصائص النوعية التي تجلها تفيد مختلف الأطراف المستفيدة لها.

ومن خلال دراستنا لهذا الموضوع " الإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية " حاولنا معالجة إشكالية البحث التي كان فيها التساؤل الرئيسي كما يلي:

ما مدى مساهمة الإفصاح المحاسبي في شفافية وموضوعية القوائم المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية؟

الخاتمة العامة

توصلنا خلال دراستنا هذه إلى بعض النتائج وهي كالآتي:.

1- نتائج إختبار الفرضيات:

بعد استعراضنا لمختلف جوانب الموضوع، من خلال الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية من جهة أخرى، توصلنا أثناء اختبار الفروض التالية:

✓ **بالنسبة للفرضية الأولى:** والتي تنص على أن مساهمة المعايير المحاسبة الدولية في موضوعية القوائم المالية، فقد تم إثباتها من خلال الدراسة النظرية والميدانية فقد تساهم معايير المحاسبة الدولية بشكل فعال في موضوعية القوائم المالية، كما أنها تساعد على ترشيد القرارات المختلفة لمستخدميها.

✓ **بالنسبة للفرضية الثانية:** التي نصت على مفهوم الإفصاح المحاسبي فقد تم إثباتها من خلال الدراسة النظرية في الفصل الثاني وهو أن الإفصاح المحاسبي هو عبارة عن مجموع القواعد التي تحكم اعداد التقارير المالية وهي تحدد ما ينبغي إظهاره من المعلومات في هذه التقارير كما تحدد كيفية قياسها وعرضها فيه.

✓ **بالنسبة للفرضية الثالثة:** التي تنص عن أهمية الإفصاح المحاسبي في إضفاء الشفافية والمصدقية عن القوائم المالية، فقد تم إثباتها و ذلك من خلال الدراسة النظرية والميدانية فقد تحقق ذلك الإفصاح العادل عن القوائم المالية، و تبرز أهمية الإفصاح عن المعلومات والبيانات لتضيف مصداقية إلى عمل الوحدة الإقتصادية المعنية ولهذا يعتبر الإفصاح عن الجوانب السلبية لنشاطاتها معيارا لمصداقيتها في تقديم البيانات والمعلومات للمستفيدين من هذه المعلومات.

✓ **بالنسبة للفرضية الرابعة:** التي نصت على أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية يساهم في زيادة درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية، فقد تم إثباتها من خلال الدراسة الميدانية هو أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية يساهم في زيادة درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية، وبالتالي تكون القوائم المالية المعدة وفق المعايير المحاسبة الدولية قابلة للمقارنة والتداول من دولة إلى أخرى.

2- نتائج الدراسة:

✓ الإفصاح الذي هو موضوع دراستنا وهو أن يتم الإفصاح عن البيانات والمعلومات بشكل لا يجعل القوائم المالية مضللة أي يهدف إلى حماية المجتمع المالي وبصفة خاصة المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات المالية.

✓ من خلال نتائج الإستبيان تكيف الجزائر مع المعايير المحاسبة الدولية جاء نتيجة للتغيرات الاقتصادية الجديدة.

الخاتمة العامة

- ✓ من خلال الإستبيان نستنتج أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا تلتزم بالإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية.
- ✓ تفصح الميزانية بشكل منفصل عن أصولها وخصومها بحيث تظهر في جانب الأصول أصولها الجارية وأصولها غير الجارية، وجانب الخصوم خصومها الجارية وخصومها غير الجارية.
- ✓ الميزانية التي يتم إعدادها وفق معايير المحاسبة الدولية (النظام المحاسبي المالي) تعطي النتيجة المالية أي تعطي نتيجة الوضع المالي للمؤسسة على عكس الميزانية المعدة في المخطط المحاسبي الوطني فهي تعطي وضعية قانونية.
- ✓ أن هناك علاقة طردية بين المعايير المحاسبية الدولية والإفصاح المحاسبي بمعنى أن القوائم المالية بشكل العام كلما كانت تتضمن القواعد وأسس التي جاءت بها المعايير المحاسبة الدولية كلما كانت درجة ومستوى الإفصاح عالي.
- ✓ إن الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية سوف يكون له أثر إيجابي على القوائم المالية، أهمها الملاءمة والموثوقية وما يتفرع عنها من خصائص ثانوية، إضافة إلى تغليب الواقع الاقتصادي في معالجة كل الأحداث والإفصاح عنها، ولهذا معظم الدول ومن بينها الجزائر عمدت إلى تكييف معاييرها مع المعايير الدولية.
- ✓ إن اعتماد المعايير المحاسبة الدولية في الجزائر والإفصاح من خلالها يمثل مطلباً ضرورياً، فهي تعمل على خدمة المستثمرين بالدرجة الأولى، حيث يسمح الإفصاح المحاسبي بتخفيض درجة عدم التأكد بين المستثمرين.

3- التوصيات:

- من خلال التطرق للدراسة والبحث المبين في الثلاثة السابق التطرق لها، وسعياً لإعطاء فائدة أكبر لهذا البحث يمكن في هذا المجال أن نقدم بعض التوصيات، ترى بأن العمل بها سوف يساهم في تسهيل عملية الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبة الدولية.
- ✓ الإلتزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية.
- ✓ إصدار قوائم مالية على فترات دورية قصيرة، حيث يعتبر التقرير الشهري هو الأكثر أهمية يليه التقرير الربع سنوي ثم تقرير النصف سنوي ثم السنوي، حتى تكون البيانات والمعلومات المنفصح عنها أكثر ملائمة لترشيد القرارات، لما لذلك من أثر على عملية اتخاذ القرارات سليمة لدى المستثمرين.
- ✓ تكثيف الدورات التدريبية من خلال التكوين في مجال معايير المحاسبة الدولية، والنظام المحاسبي لسد الثغرات والنقائص على مستوى الإشراف والتكوين.

الخاتمة العامة

- ✓ العمل على إحداث هيئة مستقلة عن الحكومة تتولى عملية السهر على تطبيق معايير الدولية، والسهر كذلك على مراقبة الالتزام بها من طرف المؤسسات المعنية، وأن يتم تمويلها مالياً ومادياً من طرف الحكومة.
- ✓ يجب الاستفادة من تجارب الدول السابقة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، في تكييف وتحضير البيئة الملائمة لتطبيق النظام المحاسبي ومعرفة السليبات ومحاولة تفاديها.

4- آفاق الدراسة:

إن التعرض لموضوع الإفصاح المحاسبي ومعايير المحاسبة الدولية لا يمكن إحاطته بكل جوانبه من خلال دراسة واحدة، ومنه فإن هذه الدراسة تعتبر مساهمة بسيطة من الطالب وخطوة أولى بالنسبة للدراسات القادمة والممكنة في مجال معايير المحاسبة الدولية والإفصاح المحاسبي وتطبيقها في الدول المختلفة، فمن خلال بحثنا في هذا الموضوع توضح لنا عدة مواضيع يمكن التطرق وهي:

- دراسة أثر الإفصاح في حالة الخصخصة للشركات والمؤسسات الحكومية قبل الخصخصة وبعدها.
- مدى إلتزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في قوائمها وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم 1.

- دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

- أثر المعايير المحاسبة الدولية على النظام المعلومات المحاسبي، وكيفية تنميته مع النظام المحاسبي المالي.

وفي الختام، يرجو الطالب أن يكون جهده المتواضع هذا قد ساهم في تقديم بعض النفع لجميع المهتمين بالمحاسبة، كما يرجو المذرة عن أي نقص في هذه الدراسة لأن الكمال لله وحده، قال تعالى "فوق كل ذي علم عليم" صدق الله العظيم.

تم بحمد الله

قائمة المراجع

قائمة المراجع

✓ كتب الحديث

1 - سورة البقرة، الاية 282.

2 - سورة آل عمران الاية 19.

✓ الكتب

- 1 - أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الطبعة الأولى، دار الثقافة، الإسكندرية 2008.
- 2 - أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، (الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية ، 2006).
- 3 - حسام الدين مصطفى الخداش وآخرون، أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان 1998.
- 4 - حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
- 5 - حيدر محمد على نبي عطا، مقدمة في النظرية المحاسبة والمراجعة، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، 2007.
- 6 - رضوان حلوة حنان، فوزي الدين أبو جاموس، أسس المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، جامعة عمان الأهلية، 2004.
- 7 - رضوان حلوه حنان، تطور الفكر المحاسبي، الطبعة الأولى، مكتبة دار الثقافة، عمان، 1998.
- 8 - رضوان حلوه حنان، مدخل النظرية المحاسبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، جامعة حلب، 2008.
- 9 - سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر، الأردن، 2009.
- 10 - طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة الدولية، ج1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
- 11 - عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1990.
- 12 - عبد الستار الكبسي، الشامل في مبادئ المحاسبة (1) و(2)، الطبعة الأولى، جامعة البترا، دار وائل للنشر، الأردن، 2008.
- 13 - عبد الفتاح الصحن، المبادئ المحاسبية بين النظرية والتطبيق، الناشر مؤسسة شباب الجامعة، جامعة بيروت، بدون سنة.

- 14 - فؤاد محمد الليثي، نظرية المحاسبة (مدخل المعاصر)، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، 2003/2002.
- 15 - محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، الطبعة الأولى، ايتراك للنشر والتوزيع، مصر، 2005.
- 16 - محمد مطر، موسي السويطي، التأصيل النظري للممارسات المحاسبية المهنية في مجالات القياس، العرض، الإفصاح، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008.
- 17 - هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الأول، جامعة الزيتونة الأردنية، الطبعة الأولى، 2006.
- 18 - يوسف محمود جربوع، نظرية المحاسبة (الفروض، المفاهيم، المبادئ، المعايير)، الطبعة الأولى، الوراق للنشر و التوزيع، 2013.

✓ الرسائل و الأطروحات الجامعية

- 1 - بدرة بن تومي، آثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) على العرض والإفصاح في القوائم المالية للمصارف الإسلامية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2013.
- 2 - جورج توما بيداويد، الإفصاح المحاسبي، أثره وأهميته في نمو الاعمال التجارية العربية في أستراليا، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، قسم المحاسبة، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، 2012.
- 3 - حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي وأثرها على مهنة المدقق، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، كلية العلوم الإقتصادية، 2008/2007.
- 4 - رولا كاسر لايقة، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الإستثمار، رسالة ماجستير في المحاسبة المصرفية، جامعة تشرين، سوريا، 2007.
- 5 - سالمي محمد الدينوري، قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في محاسبة، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، 2009.
- 6 - سامي يوسف كمال محمد، الإفصاح المحاسبي عن الصكوك المالية الإسلامية وأثره على ترويجها، مقترح بحث للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة بنها، 2001.
- 7 - سفيان بلقاسم، النظام المحاسبي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2010.
- 8 - صبايحي نوال، الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) وأثره على جودة المعلومة، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر.

- 9 - عادل عاشور، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير فرع محاسبة ومالية، جامعة الاغواط الجزائر، 2006.
- 10 - عقاري مصطفى، مساهمة علمية لتحسين المخطط المحاسبي الوطني، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر.
- 11 - فايز زهدي الشلتوني، مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2005.
- 12 - فضل كمال سالم، مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على إتخاذ القرارات المالية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة بالجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2008.
- 13 - مداني بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سبتمبر 2004.

✓ الدوريات والمجلات

- 1 - بالرقمي تيجاني، القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده ومدى تأثره بالتضخم، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد الثامن، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، 2008.
- 2 - خالد الخطيب، الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية في ظل معيار المحاسبة الدولي رقم (1)، مجلة جامعة دمشق، المجلد الثامن عشر، العدد الثاني، 2002.
- 3 - شذى محمد رضا حسن البستاني، القياس والإفصاح المحاسبي عن كلف النوعية دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتعبئة الغاز، مجلة المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، 2005.
- 4 - ضيف الله محمد الهادي، أسس وقواعد الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS) مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية (جامعة الوادي - العدد السادس - المجلد الأول).
- 5 - علاوي لخضر، معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS دروس وتطبيقات محلولة، الصفحة الزرقاء.
- 6 - نبيه عبد الرحمن الجبر ومحمد علاء الدين عبد المنعم، المحاسبة الدولية (الإطار الفكري والواقع العملي)، جامعة الملك سعود، إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة، 1998.

✓ التقارير والقوانين والمراسيم والقرارات

- 1 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القرار المتعلق بقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية، مؤرخ في 26 يوليو 2008، العدد 19، الصادرة في 25 مارس 2009.

✓ المؤتمرات والملتقيات والندوات

- 1 - جاوحدو رضا، واقع اختيار الجزائر لتطبيق معايير المحاسبة الدولية، دراسة مقارنة لمعايير تقييم الأصول الثابتة للمؤسسة، ملتقى وطني حول: معايير المحاسبة الدولية و المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ومتطلبات التوافق وتطبيق، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي سوق أهراس، يومي : 26/25 ماي 2010.
- 2 - صديقي مسعود وبن مالك محمد حسان، مطبوعات مقياس المحاسبة المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2010.
- 3 - عقاري مصطفى، المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 عرض القوائم المالية، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 1، كلية علوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، 2007.
- 4 - مسعود صديقي، " التوحيد المحاسبي بين المأمول والموجود"، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد، المركز الجامعي، بالوادي، 17-18 جانفي 2010.
- 5 - مسعود صديقي، صديقي فؤاد، انعكاس النظام المحاسبي المالي (scf) على سياسات الإفصاح في الجزائر، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، 05/06/2013 .

قائمة الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

سيدي، سيديتي المحترم (ة) السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته....

تحية طيبة وبعد...

لي عظيم الشرف والاحترام أن أضع بين أيديكم هذا الإختيار من أجل مساعدتنا في إعداد مذكرة التخرج بعنوان " الإفصاح المحاسبي وفق لمعايير المحاسبة الدولية " ، ونرجو من سيادتكم السامية أن تساعدونا بقدر الإمكان وتجيؤنا عن هذا الإختيار بكل حرية.

نعدكم بأن هذه البيانات والمعلومات التي سوف تضعونها في الإختيار تستخدم فقط لأغراض البحث العلمي حيث سيتم التعامل مع إجابتكم بسرية تامة، والتي لها في نظرنا بالغ الأهمية في التوصل للنتائج المرجوة من البحث. يرجى التكرم بقراءة فقرات الإختيار والإجابة عليها بوضع علامة X أمام الإختيار الذي ترونه مناسب.

الطالب: حوري محمد الحوري

- المعلومات الشخصية:

- 1- الجنس: ذكر أنثى
- 2- العمر: أقل من 25 سنة من 26 إلى 35 سنة من 36 إلى 50 أكثر من 50
- 3- مستوى التعليم: ليسانس ماجستير دكتوراه شهادة أخرى
- 4- المهنة: محافظ حسابات خبير محاسبي أستاذ مساعد أستاذ محاضر أستاذ تعليم العالي
- 5- الخبرة: أقل من 5 سنوات من 5 إلى 10 سنوات من 11 إلى 15 سنة أكثر من 15 سنة

المحور الأول: تساهم معايير المحاسبية الدولية بشكل فعال في موضوعية القوائم المالية

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تكييف الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية جاء نتيجة للتغيرات الاقتصادية الجديدة وتعزز الشفافية والإفصاح.					
2	معايير المحاسبة الدولية تأثر إيجابياً على المعلومة المحاسبية للمؤسسة.					
3	تكيف البيئة الاقتصادية والقانونية في الجزائر يساعد على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.					
4	توفر معايير المحاسبة الدولية المعالجة المحاسبية لكافة المواضيع والمشاكل المحاسبية المعاصرة.					
5	توفر معايير المحاسبة الدولية متطلبات إعداد وعرض المعلومات المالية المستقبلية والإفصاح عنها.					
6	تتصف المعلومات الواردة في القوائم المالية في ظل معايير محاسبة الدولية بالمصادقية.					
7	تتميز مجموعة معايير المحاسبة الدولية بالإكتمال وتغطي كافة الأحداث المالية وتتكامل مع بعضها البعض كمجموعة واحدة.					
8	ستكون القوائم المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية مقبولة على نطاق عالمي وقابلة للمقارنة على المستوى الدولي.					
9	تبنى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وتطبق معايير المحاسبة الدولية.					
10	يوفر تطبيق معايير المحاسبة الدولية كفاءة لسوق المالي والنقدي الجزائري					

المحور الثاني: أهمية الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية في إضفاء مزيداً من الموضوعية والشفافية

الرقم	العبرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تلتزم المؤسسة الاقتصادية الجزائرية مبدأ الإفصاح المحاسبي عن المعلومة المحاسبية في القوائم المالية.					
2	الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية يدعم مكانة المؤسسة في السوق.					
3	يضفي الإفصاح المحاسبي على المعلومات المحاسبية في القوائم المالية مزيداً من الموضوعية.					
4	تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالإفصاح المحاسبي عن التغيرات الهامة التي تطرأ على أصولها وخصومها.					
5	تلتزم المؤسسات الاقتصادية بالإفصاح عن المعلومات المتاحة في الميزانية ونتيجة نشاطها وربحية أسهمها.					
6	الإفصاح عن رأس المال والإحتياجات.					
7	الهدف الأساسي للإفصاح عن القوائم المالية المعدة وفق المعايير محاسبية الدولية هو تلبية حاجيات المستخدمين.					
8	إن الهدف من للإفصاح عن حسابات النتائج هو تزويد مستعمليها بالمعلومات لإتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية بشكل عقلاي.					
9	تفصح حسابات النتائج عن مجمل مصادر الإيرادات والمصروفات.					
10	تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية.					

المحور الثالث: يساهم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في زيادة درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية.

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تلتزم جميع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق متطلبات الإفصاح المحاسبي الواردة بالمعايير المحاسبة الدولية عند إعداد القوائم المالية.					
2	يوجد ضعف في آلية الإلتزام بالإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق لمعايير المحاسبة الدولية.					
3	تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالإفصاح المحاسبي وفق لمعايير المحاسبة الدولية.					
4	لإعتماد الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية أثر إيجابي على عملية إعداد وعرض القوائم المالية.					
5	لإعتماد الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية أثر سلبي على عملية إعداد وعرض القوائم المالية.					
6	يمكن إعداد وعرض قوائم المالية حسب المعايير المحاسبة الدولية في جميع المؤسسات الجزائرية المعنية بذلك.					
7	تلائم القوائم المالية المعدة وفق لمعايير المحاسبة الدولية متطلبات الإفصاح المحاسبي.					

ملاحظة:

في حال وجود لديكم أي إضافات من شأنها إضفاء قيمة مضافة لبحثنا، أو أية أخطاء وقعنا فيها نرجو منكم أن تفيّدونا بها وشكرا.

.....

.....

.....

.....

تفضلوا بقبول فائق التقدير والإحترام

محكمو الإمتحان

أستاذ جامعي

الدكتور: سالمي محمد الدينوري

أستاذ جامعي

الأستاذ: مايدة محمد فيصل

أستاذ جامعي

الدكتور: ضيف الله محمد الهادي

أستاذ جامعي

الدكتور: هشام لبزة

الملحق رقم 3

الجنس

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
ذكر	34	85.0	85.0	85.0
Valide أنثى	6	15.0	15.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

العمر

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
25 من اقل	8	20.0	20.0	20.0
35 الى 26 من	25	62.5	62.5	82.5
Valide 50 الى 36 من	5	12.5	12.5	95.0
50 من اكثر	2	5.0	5.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

المستوى

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
ليسانس	12	30.0	30.0	30.0
Valide ماجستير	21	52.5	52.5	82.5
دكتورا	7	17.5	17.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

المهنة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
حسابات محافظ	14	35.0	35.0	35.0
محاسبي خبير	9	22.5	22.5	57.5
Valide مساعد أستاذ	11	27.5	27.5	85.0
محاضر استاذ	2	5.0	5.0	90.0
العالى تعليم استاذ	4	10.0	10.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

الخبرة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
سنوات 5 من اقل	24	60.0	60.0	60.0
سنوات 10 الى 5 من	13	32.5	32.5	92.5
Valide سنة 15 الى 11 من	1	2.5	2.5	95.0
سنة 15 من اكثر	2	5.0	5.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

b1

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	2	5.0	5.0	5.0
محايد	2	5.0	5.0	10.0
Valide موافق	16	40.0	40.0	50.0
بشدة موافق	20	50.0	50.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

b2

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
محايد	1	2.5	2.5	2.5
Valide موافق	18	45.0	45.0	47.5
بشدة موافق	21	52.5	52.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

b3

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	6	15.0	15.0	15.0
محايد	3	7.5	7.5	22.5
Valide موافق	13	32.5	32.5	55.0
بشدة موافق	18	45.0	45.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

b4

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	3	7.5	7.5	7.5
محايد	2	5.0	5.0	12.5
Valide موافق	19	47.5	47.5	60.0
بشدة موافق	16	40.0	40.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

b5

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	1	2.5	2.5	2.5
محايد	1	2.5	2.5	5.0
Valide موافق	22	55.0	55.0	60.0
بشدة موافق	16	40.0	40.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

b6

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	1	2.5	2.5	2.5
محايد	3	7.5	7.5	10.0
Valide موافق	14	35.0	35.0	45.0
بشدة موافق	22	55.0	55.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

b7

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
موافق غير	4	10.0	10.0	10.0
محايد	2	5.0	5.0	15.0
Valide موافق	18	45.0	45.0	60.0
بشدة موافق	16	40.0	40.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

b8

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	3	7.5	7.5	7.5
محايد	2	5.0	5.0	12.5
Valide موافق	17	42.5	42.5	55.0
بشدة موافق	18	45.0	45.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

b9

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
بشدة موافق غير	4	10.0	10.0	10.0
موافق غير	16	40.0	40.0	50.0
Valide محايد	3	7.5	7.5	57.5
موافق	9	22.5	22.5	80.0
بشدة موافق	8	20.0	20.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

b10

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	6	15.0	15.0	15.0
محايد	4	10.0	10.0	25.0
Valide موافق	24	60.0	60.0	85.0
بشدة موافق	6	15.0	15.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

c1

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
بشدة موافق غير	1	2.5	2.5	2.5
موافق غير	7	17.5	17.5	20.0
Valide محايد	11	27.5	27.5	47.5
موافق	14	35.0	35.0	82.5
بشدة موافق	7	17.5	17.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

c2

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
محاييد	1	2.5	2.5	2.5
موافق	30	75.0	75.0	77.5
بشدة موافق	9	22.5	22.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

c3

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
بشدة موافق غير	1	2.5	2.5	2.5
محاييد	2	5.0	5.0	7.5
موافق	15	37.5	37.5	45.0
بشدة موافق	22	55.0	55.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

c4

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
بشدة موافق غير	1	2.5	2.5	2.5
موافق غير	20	50.0	50.0	52.5
محاييد	1	2.5	2.5	55.0
موافق	11	27.5	27.5	82.5
بشدة موافق	7	17.5	17.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

c5

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
موافق غير	5	12.5	12.5	12.5
محاييد	16	40.0	40.0	52.5
موافق	10	25.0	25.0	77.5
بشدة موافق	9	22.5	22.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

c6

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	1	2.5	2.5	2.5
محاييد	22	55.0	55.0	57.5
Valide موافق	11	27.5	27.5	85.0
بشدة موافق	6	15.0	15.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

c7

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
محاييد	6	15.0	15.0	15.0
Valide موافق	12	30.0	30.0	45.0
بشدة موافق	22	55.0	55.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

c8

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق	17	42.5	42.5	42.5
Valide بشدة موافق	23	57.5	57.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

c9

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
بشدة موافق غير	1	2.5	2.5	2.5
موافق غير	2	5.0	5.0	7.5
محاييد	4	10.0	10.0	17.5
Valide موافق	22	55.0	55.0	72.5
بشدة موافق	11	27.5	27.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

c10

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
بشدة موافق غير	2	5.0	5.0	5.0
موافق غير	19	47.5	47.5	52.5
محاييد	2	5.0	5.0	57.5
موافق	13	32.5	32.5	90.0
بشدة موافق	4	10.0	10.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

d1

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
بشدة موافق غير	6	15.0	15.0	15.0
موافق غير	10	25.0	25.0	40.0
محاييد	10	25.0	25.0	65.0
موافق	9	22.5	22.5	87.5
بشدة موافق	5	12.5	12.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

d2

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	2	5.0	5.0	5.0
محاييد	7	17.5	17.5	22.5
موافق	11	27.5	27.5	50.0
بشدة موافق	20	50.0	50.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

d3

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
بشدة موافق غير	2	5.0	5.0	5.0
موافق غير	20	50.0	50.0	55.0
محاييد	4	10.0	10.0	65.0
موافق	11	27.5	27.5	92.5
بشدة موافق	3	7.5	7.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

d4

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	3	7.5	7.5	7.5
محايد	1	2.5	2.5	10.0
Valide موافق	16	40.0	40.0	50.0
بشدة موافق	20	50.0	50.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

d5

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
بشدة موافق غير	12	30.0	30.0	30.0
موافق غير	13	32.5	32.5	62.5
محايد	6	15.0	15.0	77.5
Valide موافق	7	17.5	17.5	95.0
بشدة موافق	2	5.0	5.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

d6

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	6	15.0	15.0	15.0
محايد	4	10.0	10.0	25.0
Valide موافق	26	65.0	65.0	90.0
بشدة موافق	4	10.0	10.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

d7

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
محايد	14	35.0	35.0	35.0
Valide موافق	17	42.5	42.5	77.5
بشدة موافق	9	22.5	22.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

Statistiques descriptive

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
b1	40	2	5	4.35	.802
b2	40	3	5	4.50	.555
b3	40	2	5	4.08	1.071
b4	40	2	5	4.20	.853
b5	40	2	5	4.33	.656
b6	40	2	5	4.43	.747
b7	40	2	5	4.15	.921
b8	40	2	5	4.25	.870
b9	40	1	5	3.03	1.368
b10	40	2	5	3.75	.899
c1	40	1	5	3.48	1.062
c2	40	3	5	4.20	.464
c3	40	1	5	4.43	.813
c4	40	1	5	3.08	1.269
c5	40	2	5	3.58	.984
c6	40	2	5	3.55	.783
c7	40	3	5	4.40	.744
c8	40	4	5	4.58	.501
c9	40	1	5	4.00	.906
c10	40	1	5	2.95	1.197
d1	40	1	5	2.93	1.269
d2	40	2	5	4.23	.920
d3	40	1	5	2.83	1.130
d4	40	2	5	4.33	.859
d5	40	1	5	2.35	1.231
d6	40	2	5	3.70	.853
d7	40	3	5	3.88	.757
المحور1	40	3	5	4.11	.555
المحور2	40	3	5	3.82	.581
المحور3	40	3	5	3.46	.558
N valide (listwise)	40				

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

	N	%
Observations Valide	40	100.0
Observations Exclus ^a	0	.0
Total	40	100.0

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.894	27

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	40	100.0
	Exclus ^a	0	.0
	Total	40	100.0

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.819	10

Fiabilité

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	40	100.0
	Exclus ^a	0	.0
	Total	40	100.0

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.839	10

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.609	7

Régression

Variables introduites/supprimées^a

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	المحور ^{1b}	.	Entrée

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.641 ^a	.410	.395	.452

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	5.395	1	5.395	26.434	.000 ^b
1 Résidu	7.755	38	.204		
Total	13.150	39			

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardizes		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	1.070	.540		1.981	.055
1 المحور	.671	.130	.641	5.141	.000