جامعة يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

الموضـــوع:

دور المعـــايير المحـــاسبية الدولية ومعـــايير الإبـــلاغ المـــالي الدولي في الإفصـــاح المحاسبي–دراسة تطبيقية–

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر تخصص: محاسبة

إعداد الطالبان:

- عيواج محمد
- شيباوي أمين

إشراف الأستاذة:

أ/ بعيليش شهيرة

السنة الجامعية 2019 / 2020

كلمة الشـــكـــر

الحمد لله والشكر له أولا وأخيرا على ما أنعم وأعطى ثم أعرب

بكل فخر واعتزاز عن عظيم التقدير وخالص الشكر

للأستاذة "بعيليش شميرة"

ولا يفوتني أن أسجل عرفاني بمجهودات كل من أمدنا بيد العون

من بعيد أو قريب لإنجاز هذا العمل

المتواضع شكـلا وموضوعـاً

إهداء

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك، ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك. ولا تطيب الاخرة إلا بعفوك، ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك جل جلالك، ووقوفا عند قول النبي عليه الصلاة والسلام:" من لم يشكر الناس لم يشكر الله".

إلى من تألمت قبل ألمنا وفرحت قبل فرحنا، إلى من أيقظت ليلها لراحتنا وسهرت على سعادتنا وكانت بمثابة المشعل الذي يترقب خطواتنا وحلمت دوما أن نكون في أعلى المراتب؛ إليك ننحني إرضاء ونقول شكرا لك

" أمي العزيزة "

الى نور عيني الذي نور درب حياتي والذي منحني محبة العلم والدين والناس، الى من بذل النفس والنفيس من اجل اسعادي الى من اعتبره قدوتي في الحياة وزادي.

" أبي الغالي "

إلى من هم أغلى من عمري وروحي، إلى من يقاسمونني جدران بيتي،

إخوتي واخواتي.

إلى الذي شاركني في هذا العمل الصديق العزيز ***"محمد عيواج"*** ؛

أتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذة المشرفة ***شهيرة بعيليش*** على توجيهاتها القيمة؛

إلى جميع أصدقائي الذين تحلو بالإخاء وتميزوا بالوفاء؛

إلى جميع طلبة قسم المحاسبة وبالأخص طلبة الثانية ماستر محاسبة 2020/2019.

أمين شيباوي.

إهداء

الحمد لله والصلاة والسلام على رسول الله صلى الله عليه وسلم. وبعد:

شيء جميل أن يسعى الانسان الى النجاح ويحصل عليه والأجمل أن يتذكر من كان وراء هذا النجاح...

إلى الوالدين الكريمين:

إلى اللذين لو أفنينا أعمارنا لأن نرضيهم لما وفينا حقهما **أبي وأمي** أطال الله في عمرهما.. آمين.

إلى إخوتي وأخواتي:

إلى من ترعرعنا معهم وأناروا بيتنا.. **إخوتنا وأخواتنا العزيزات**.

إلى زوجتي:

وإلى **ابنتنا** العزيزة وأتمنى أن تسير على الدرب.

الى من تحمل وقاسمني جهد هذا العمل واعبائه "**أمين شيباوي**"

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذة ***شهيرة بعيليش*** على مجهوداتها الجبارة والتي لم تبخل علينا بما لها من معلومات.

الى اهل الوفاء أصدقائي الأحباء والاعز على قلبي، وكل من وقف بجانبي

الى جميع طلبة قسم المحاسبة وبالأخص طلبة الثانية ماستر محاسبة دفعة 2020/2019.

محمد عيواج.

الملخص

الملخص:

تناولت هذه الدراسة موضوع المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ الدولي ودورهما في الإفصاح المحاسبي حيث يساهم الإفصاح المحاسبي في تقديم المعلومات المحاسبية لمستخدميها ذات العلاقة داخل وخارج المؤسسة واتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة مما يعزز الثقة في هذه المعلومات وزيادة جودتها وشفافيتها من جهة، وقابلتها للمقارنة والتداول على الصعيد العالمي والاعتماد عليها من طرف أصحاب ذات العلاقة بالمؤسسة.

الكلمات المفتاحية: المعايير المحاسبية الدولية، معايير الإبلاغ المالي الدولي، الإفصاح المحاسبي.

Abstract :

This study dealt with the issue of international accounting standards and international reporting standards and their role in accounting disclosure, where accounting disclosure contributes to providing accounting information to its users related to and outside the institution and making rational economic decisions, which enhances confidence in this information and increases its quality and transparency on the one hand, and its comparability and circulation at the global level And reliance on it by the stakeholders of the institution.

Key-words : internatinal accounting standards, international financial reporting standards, accounting disclosures.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

العنـــــوان	الصفحة
الشكر	
الاهداء	
الملخص	
فهرس المحتويات	**ا**
قائمة الجداول والاشكال	**ا**
قائمة الملاحق	**ا**
مقدمة	**أ–د**
الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة والمعايير المحاسبية الدولية	
تمهيد	**2**
المبحث الأول: المحاسبة الدولية	**3**
المطلب الأول: ماهية المحاسبة الدولية	**3**
المطلب الثاني: أسباب ظهور المحاسبة الدولية	**4**
المطلب الثالث: أهداف المحاسبة الدولية	**07**
المطلب الرابع: مشاكل الممارسة المحاسبية على المستوى الدولي	**07**
المبحث الثاني: التوافق المحاسبي الدولي	**10**
المطلب الأول: مفهوم التوافق المحاسبي	**10**
المطلب الثاني: فوائد التوافق المحاسبي الدولي	**13**

المطلب الثالث: جهود لجنة المعايير المحاسبية الدولية لتحقيق التوافق المحاسبي الدولي	**14**
المطلب الرابع: معوقات التوافق المحاسبي الدولي	**15**
المبحث الثالث: المعايير المحاسبية الدولية	**17**
المطلب الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية	**17**
المطلب الثاني: أهمية وأهداف المعايير المحاسبية الدولية	**18**
المطلب الثالث: خصائص وقائمة المعايير المحاسبية الدولية	**19**
المطلب الرابع: الهيئات المسؤولة عن إصدار معايير المحاسبة الدولية	**20**
خلاصة	**27**
الفصل الثاني: علاقة المعايير المحاسبية الدولية والإبلاغ المالي الدولي بالإفصاح المحاسبي	
تمهيد	**29**
المبحث الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي	**30**
المطلب الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي	**30**
المطلب الثاني: أنواع الإفصاح المحاسبي	**31**
المطلب الثالث: أهمية الإفصاح المحاسبي	**32**
المطلب الرابع: أهداف الإفصاح المحاسبي	**33**
المبحث الثاني: المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات المحاسبية	**34**
المطلب الأول: المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية	**34**
المطلب الثاني: الأغراض التي تستخدم فيها المعلومات المحاسبية	**34**

المطلب الثالث: طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها	**35**
المطلب الرابع: أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية	**35**
المطلب الخامس: توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية	**36**
المبحث الثالث: الإفصاح عن المعلومات وفقا للمعايير المحاسبية الدولية	**36**
المطلب الأول: قواعد خاصة بالإفصاح العام تتطلب الإفصاح عن المعلومات	**36**
المطلب الثاني: قواعد خاصة الإفصاح في الميزانية العمومية	**37**
المطلب الثالث: قواعد خاصة بالإفصاح في بيان الدخل	**39**
المطلب الرابع: قواعد خاصة بالإفصاح في صلب بيان التغيرات في حقوق الملكية	**40**
المطلب الخامس: قواعد خاصة بالإفصاح في صلب بيان التدفقات أو في الإيضاحات	**41**
المطلب السادس: قواعد خاصة بالإفصاح في الإيضاحات	**43**
خلاصة	**44**
الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية	
تمهيد	**46**
المبحث الأول: الإطار العام للدراسة التطبيقية	**47**
المطلب الأول: حدود الدراسة الميدانية	**47**
المطلب الثاني: المنهج والأساليب الإحصائية المستعملة	**48**
المطلب الثالث: تقييم صحة وثبات أداة الدراسة	**50**
المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة	**57**

المطلب الأول: وصف البيانات الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة	**57**
المطلب الثاني: التحليل الوصفي لإجابات موظفي عينة الدراسة	**60**
المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة الميدانية	**66**
خلاصة	**69**
خاتمة	**71**
قائمة المراجع	**74**
الملاحق	**78**

قائمة الجداول

والاشكال

قائمة الجداول:

الرقم	العنـــوان	الصفحة
(1–1)	يوضح قائمة المعايير المحاسبية للدولة	20
(1–3)	توضيح مقياس ليكارت (Likert Scale)	49
(2–3)	اختبار كلمجروف–سميرنوف (K–S) لتحقق من التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة	51
(3–3)	معاملات الارتباط سبيرمان بين درجات عبارات محور أهمية المعايير المحاسبية الدولية مع الدرجة الكلية للمحور نفسه.	52
(4–3)	معاملات الارتباط سبيرمان بين درجات عبارات محور الإفصاح المحاسبي ومدى أهميته في القوائم المالية مع الدرجة الكلية للمحور نفسه.	53
(5–3)	معاملات الارتباط سبيرمان بين درجات عبارات دور المعايير المحاسبية الدولية في زيادة درجة	54
(6–3)	معاملات الارتباط سبيرمان بين كل متغير من متغيرات الدراسة والدرجة الكلية للاستبيان	55
(7–3)	معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات المتغيرات والدرجة الكلية للاستبيان	56
(8–3)	توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المؤهل العلمي	57
(9–3)	توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الوظيفة الحالية	58
(10–3)	توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الخبرة المهنية	59
(11–3)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لعبارات محور أهمية المعايير المحاسبية الدولية	61
(12–3)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لعبارات محور الإفصاح المحاسبي ومدى أهميته في القوائم المالية.	63
(13–3)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لعبارات محور دور المعايير المحاسبية الدولية في زيادة درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية.	65
(14–3)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لاختبار الفرضية الأولى	66

(3–15)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لاختبار الفرضية الثانية	67
(3–16)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لاختبار الفرضية الثالثة	68

قائمة الأشكال

الرقم	العنـــــوان	الصفحة
(3–1)	توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المؤهل العلمي	58
(3–2)	توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الوظيفة الحالية	59
(3–3)	توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الخبرة المهنية	60

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
01	الاستبيان	**76**
02	الجداول الاصلية لمخرجات الدراسة من برنامج Spss	**80**

مقدمة

مقدمة:

شهد العالم تطورات اقتصادية هائلة أدت الى إدراك المسؤولون والمهتمون بمهنة المحاسبة بأهمية وجود معايير ومبادئ محاسبية تساعد في تحديد الطرق المناسبة لقياس الأحداث المالية وعرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية، حيث أن عدم تطبيق هذه المبادئ والمعايير ونقص الإفصاح والشفافية وعدم إظهار البيانات والمعلومات الحقيقية التي تعبر عن الأوضاع المالية هو أحد أهم الأسباب لحدوث انهيار الكثير من الوحدات الاقتصادية إضافة الى الآثار السلبية ومن بينها فقدان الثقة في المعلومات المحاسبية وبالتالي فقدان جودتها.

لذا قامت العديد من الدول بتنظيم سياستها المحاسبية من خلال إصدار معايير محاسبية خصوصا معايير الإبلاغ المالي التي تحكم قواعد العرض والإفصاح في التقارير المالية، ونظرا للدور الحيوي الذي تلعبه المخرجات المحاسبية وعلى رأسها القوائم المالية على المستوى الاقتصادي وما توفره من معلومات لمستخدمي التقارير المالية بشكل صحيح وملائم وتأثيرها البالغ على قرارات التخطيط والاستثمار والتمويل فإن أي تضليل في هذه المعلومات من شأنه أن يفقدها أهميتها وبالتالي التأثير على هذه القرارات، لذا لا بد من إيجاد ممارسات محاسبية تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولي لتوحيد اللغة المحاسبية وإعطاء قراءة موحدة للقوائم المالية تتسم المعلومات الواردة فيها بقدر من المصداقية يمكن الوثوق بها والاعتماد عليها، قابليتها للمقارنة على الصعيد العالمي واستخدامها لتقييم أداء المؤسسات والوقوف على مراكزها المالية.

وعليه من اجل إعادة الثقة للأسواق المالية سعت الدول والمنظمات المهنية إلى تعميم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بهدف تقديم إطار قانوني على المستوى الدول لنشر معلومات ذات جودة، تكون مفهومة، ملائمة، قابلة للمقارنة بالنسبة للمستثمرين باعتبارهم المستهدف الأول من هذه المعايير دون إهمال باقي الأطراف المستخدمة للمعلومات، ومن بين هذه الدول الجزائر التي عملت على إصلاح النظام المحاسبي، من خلال الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي، القائم على المعايير المحاسبية الدولية وهذا بغية تحقيق مجموعة من الأهداف منها تمكين المؤسسة من إنتاج معلومات مالية ذات جودة عالية، وذلك من خلال توفير الأحكام وضبط الممارسات لضمان توفر تلك المعلومات على الخصائص المميزة التي تضمن تحقيق هذه الجودة، مما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

1. **الاشكالية الرئيسة:**

- **كيف يمكن للإفصاح المحاسبي أن يساهم باستخدام معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولي في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية؟**

وتندرج ضمن الإشكالية الرئيسية الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما هو دور المعايير المحاسبية الدولية؟
2. ما مدى مساهمة الإفصاح وفق معايير الإبلاغ المالي الدولي في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية؟
3. ما هو دور المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولي في الإفصاح في القوائم المالية؟

للإجابة على الأسئلة الفرعية السابقة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- **الفرضية الأولى:** تعمل المعايير المحاسبية الدولية على تحسين جودة المعلومات المحاسبية وتوفيرها لمختلف المستعملين لها.
- **الفرضية الثانية:** الإفصاح وفق معايير الإبلاغ المالي الدولي المتعلقة بالأدوات المالية يعزز الثقة والشفافية في المعلومات المتضمنة في القوائم المالية.
- **الفرضية الثالثة:** إن تبني المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولي يضمن مستوى كافٍ من الإفصاح في القوائم المالية لمختلف الأطراف المستفيدة.

2. أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية هذه الدراسة في الزيادة نحو توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى العالمي وسعي مختلف الدول لمواكبة متطلبات العولمة المالية والمحاسبية ومن بينها الجزائر، إضافة الى أهمية الأداء المالي، باعتباره الداعم الرئيسي لمختلف الأعمال والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة والتطبيق الفعلي لمعايير المحاسبة الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي، وضرورة التقيد بها في عملية الانتقال والتطبيق الشامل والحقيقي لها، بالإضافة إلى تحديد وتقييم الآثار الناجمة عن تبني هذه المعايير.

3. أهداف الدراسة:

- تقديم نظرة عن تطور الفكر المحاسبي والتوجه الى توحيد الممارسات في هذا المجال على المستوى الإقليمي والدولي.
- مفهوم المحاسبة الدولية وبيان عوامل ظهورها.
- أهمية وأهداف معايير والتقارير المالية الدولية.
- معرفة أهمية المعلومات المالية المنشورة بالنسبة الى مختلف فئات مستعملي المعلومات والقوائم المالية.
- معرفة أثر النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومات المالية للمؤسسات الجزائرية.

4. منهجية البحث وأدواته:

تستدعي طبيعة موضوع الدراسة استخدام مناهج متعددة تفي بأغراض الموضوع ، حيث يستخدم المنهج الوصفي عند تناول الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية ومضمونها، وتتم الاستعانة بالمنهج التاريخي في الأجزاء المرتبطة بمراحل التطور التاريخي للتوافق المحاسبي الدولي وللمنظمات المهنية العاملة في هذا المجال ويكون المنهج تحليلي عند دراسة اثر المعايير المحاسبية الدولية على جودة المعلومات المالية الدولية باعتبار المعايير المحاسبية متغير مستقل وجودة المعلومات المالية متغير تابع، واعتمد منهج دراسة حالة في الجانب التطبيقي، وسيتم استخدام المقابلة الشخصية والملاحظة وتحليل الوثائق بغية معرفة جودة المعلومات المالية وإسقاط الجانب النظري على الواقع الميداني.

5. حدود الدراسة:

فيما يخص الفصل الأول تم التطرق إلى تطور المحاسبة عبر العصور، وذلك من بداية التوافق المحاسبي الإقليمي والدولي، حيث اهتمت هذه الدراسة أساسا بالإفصاح المحاسبي ومدى تأثيره على جودة المعلومات المحاسبية وذلك وفقا لمعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولي المستمد منها البعد الزمني للدراسة في الفترة الممتدة من 15 مارس إلى غاية 31 ماي 2020.

6. الدراسات السابقة:

أولا: دراسة محمد بقاص، عون معروف، البشير التجاني، "دور المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الابلاغ المالي الدولي في تعزيز الإفصاح المحاسبي"، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، 2018/2017.

والتي توصلوا فيها إلى ما يلي: ان الالتزام بمتطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولي من شأنه تعزيز جودة وواقعية المعلومات وقابليتها للتحقيق وبالتالي بحث ثقة المستثمر فيها، الافصاح عن المعلومات بشكل لا يجعل القوائم المالية مضللة أي يهدف إلى حماية المجتمع المالي وبصفة خاصة المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات المالية.

ثانيا: عبدلي خالد، "المعايير المحاسبية والمالية الدولية وعلاقتها مع جودة المعلومات بالمؤسسات الجزائرية، دراسة تطبيقية بشركة التوضيب وفنون الطباعة EMBAG"، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في المحاسبة والتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، السنة الجامعية 2014 /2015.

وتوصل في هذا البحث إلى: تأكيد عامل الخبرة على انه مرتبط بجودة المعلومات وذلك من خلال وجود فرق في جودة المعلومات التي يقدمها الأشخاص حسب خبراتهم، وتأكيد فكرة أن عامل الوظيفة لا يرتبط بجودة المعلومات

ثالثا: سفير محمد، "الإفصاح في المؤسسات في ظل معايير المحاسبة الدولية، دراسة حالة الجزائر"، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستير، تخصص مالية ومحاسبة، قسم علوم التسيير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي يحي فارس بالمدية، السنة الجامعية 2008 / 2009.

وقد تم التوصل فيها الى: ان المفاهيم الخاصة بأهداف القوائم المالية وجودة المعلومات المحاسبية والخاصة كذلك بالقوائم المالية والعناصر التي يجب أن تحتويها ويجب الإفصاح عنها تغير في إطار التوجه المحاسبي العالمي الجديد حيث أصبحت المعلومة تخدم أطرافا داخلية وخارجية ولم تعد تتمثل هذه الأطراف في الاحتياجات على المستوى المحلي فقط.

7. الهيكل العام للدراسة:

لقد تطلب من دراسة هذا الموضوع تقسيمه إلى ثلاث فصول، ففي الجانب النظري في الفصل الأول تناولنا الإطار النظري للمحاسبة والمعايير المحاسبية الدولية، حيث تطرقنا فيه إلى المحاسبة الدولية وأسباب ظهورها، إضافة إلى التوافق المحاسبي الدولي ودور المعايير المحاسبية الدولية في تحقيقه، و في نهاية الفصل قمنا بعرض المعايير المحاسبية الدولية والهيئات المسؤولة عن اصدارها، أما في الفصل الثاني فتطرقنا إلى علاقة المعايير المحاسبية الدولية والابلاغ المالي الدولي بالإفصاح المحاسبي من خلال عرض مفاهيم عامة حول الإفصاح المحاسبي، ومن ثم تبيان المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات المحاسبية، إضافة إلى الإفصاح عن المعلومات وفقا للمعاير المحاسبية الدولية، و اختتمنا بالفصل الثالث الذي يخص الجانب التطبيقي، و الذي حاولنا من خلاله الربط بين الفصلين السابقين على الدراسة الميدانية، حيث استعملنا في هذه الأخيرة استمارة استبيان تم توزيعها على مجموعة من الاكاديميين والمهنيين.

الفصل الأول:

الإطار النظري للمحاسبة والمعايير المحاسبية الدولية

تمهيد:

نظرا للفروق البيئية بين الدول تختلف المعايير والمبادئ المحاسبية المطبقة من طرف المؤسسات من دولة إلى أخرى، هذا الاختلاف أدى إلى صعوبة قراءة وفهم القوائم المالية وكذلك الاستفادة منها، وأمام ذلك وبهدف الاستفادة من القوائم المالية وما تحتويها تسعى المؤسسات إلى تطبيق المحاسبة الدولية بهدف تحقيق عدة أهداف منها إيجاد إطار نظري وعلمي ينظم ويحكم الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي، حيث تتضمن هذه المحاسبة مجموعة من المبادئ والمعايير المحاسبية تم وضعها من طرف هيئات ومنظمات محاسبية دولية.

إن تطبيق المؤسسات لهذه المبادئ والمعايير يساهم في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي الذي من خلاله يمكن قراءة ومقارنة القوائم المالية المحلية الدولية، وتحسين عملية اتخاذ القرارات بالنسبة للمستثمرين الذين يتطلعون إلى العمل خارج بلادهم عن طريق الحصول على المعلومات لمقارنة نتائج عمليات المؤسسات في الدول المختلفة والحصول على رأس مال أجنبي وكذا إمكانية تحقيق المؤسسات لإيرادات من أسواق خارج دولها، وعليه تم تقسيم هذا الفصل الى ثلاث مباحث كالتالي:

- المبحث الأول: المحاسبة الدولية
- المبحث الثاني: التوافق المحاسبي
- المبحث الثالث: المعايير المحاسبية الدولية

المبحث الأول: المحاسبة الدولية

في ظل الانفتاح والتطور الاقتصادي تحقق العديد من المؤسسات في العديد من الدول أكثر من نصف إيراداتها، ونظرا للفروق البيئية بين الدول تختلف المعايير والمبادئ المحاسبية التي يتم تطبيقها في التقارير المحاسبية المقرر عنها من قبل المؤسسات مما يصعب ويعيق قراءة وفهم وتحليل هذه التقارير، وعليه فتقوم المؤسسات بتطبيق مبادئ ومعايير المحاسبة الدولية بهدف جعل قوائمها المالية أكثر دولية من خلال تسهيل قراءتها وجعلها قابلة للمقارنة والتحقق.

المطلب الأول: ماهية المحاسبة الدولية

1. نشأة المحاسبة الدولية:

لقد كان للتطورات الاقتصادية في مختلف دول العالم سواء منها المتقدمة أو النامية خلال الربع الأخير من القرن الماضي وما صاحبها من تزايد انتقال رؤوس الأموال والسلع والخدمات بين مختلف دول العالم، وارتفاع لحجم المبادلات التجارية وزيادة حجم الاستثمارات الدولية للشركات الكبرى انعكاساتها الواضحة على بيئة الأعمال والتنظيمات الاقتصادية التي تضمنها ، فقد امتد نشاط بعض الشركات ليتجاوز الحدود الإقليمية إلى مختلف أرجاء العالم وأصبحت تلك الشركات تتصف بالدولية في ممارستها لأنشطتها الاقتصادية وتعرف حاليا بالشركات الدولية أو الشركات متعددة الجنسيات.

تقوم الشركات بإعداد تقارير مالية موجهة بالدرجة الأولى للمستخدمين الذين لهم علاقة واهتمام بها معظم هؤلاء المستخدمين مقيمين في نفس الدولة التي تنتمي إليها الشركة ناشرة القوائم المالية ، لكن ظهور الشركات متعددة الجنسية والمنظمات مثل الاتحاد الأوربي، والاتفاقية العامة للتجارة والتعريفة الجمركية، واتفاقية التجارة الحرة في أمريكيا الشمالية، جعل عملية التقرير المالي العابرة للحدود القومية أكثر انتشارا، وتتطلب التقارير المالية من مستخدميها فهم الممارسات المحاسبية المستخدمة من قبل الشركة، واللغة التي تعتمد عليها، والعملة التي تستخدمها لإعداد قوائمها المالية ، فإذا لم يكن المستثمرون والمقرضون قادرين على الحصول على معلومات مالية عن شركات تعمل في بلد أجنبي يمكنهم فهمها، فمن غير المحتمل أن يستثمروا في هذه الشركات ويقرضونها، ونتيجة لذلك هناك اتجاه نحو التوفيق بين معايير المحاسبة في البلدان المختلفة.

وأمام هذا لم تقف المحاسبة باعتبارها أحد العلوم الاجتماعية المتطورة جامدة أمام تلك التغيرات والتطورات الاقتصادية المتلاحقة في عالم اليوم، حيث ظهر فرع جديد للعلم المحاسبي ليواكب ظهور تلك التنظيمات

الاقتصادية التي تجاوزت أنشطتها الاقتصادية والمالية حدودها الإقليمية وأصبحت تتصف بالدولية وذلك لتستفيد من مختلف المزايا النسبية المتوفرة في الأسواق العالمية، ويعرف هذا الفرع المحاسبي بالمحاسبة الدولية أو المحاسبة المتعددة الجنسية.

2. تعريف المحاسبة الدولية :

تعد المحاسبة الدولية نظام عالمي يهدف إلى وضع مجموعة من المبادئ والمعايير المحاسبية المقبولة قبول عام، وتحديد الأساليب والطرق المشتق من تلك المبادئ والمعايير وتطبيقها في جميع الدول[1] وتعرف المحاسبة الدولية بنها مجموعة قواعد ومفاهيم محاسبية متفق عليها وتتبعها أكثر من مؤسسة في أكثر من دولة لإعداد تقاريرها المالية وللقياس بغرض صنع القرار، بمعنى انه يتم استخدام نفس القواعد المحاسبية لمعالجة نفس العمليات المالية للمؤسسة في أكثر من دولة لإعداد قوائم مالية، ومن ثم يصبح أساس إعداد القوائم المالية.

وفي تعريف أخر المحاسبة الدولية هي المحاسبة التي تهتم بوضع إطار نظري وعملي على مستوى دولي يستخدم كأساس مرجعي في الممارسات والمقارنات المحاسبية المختلفة، والناتجة عن أحداث وعمليات اقتصادية أو مصالح تتخطى حدود أكثر من دولة. [2]

ومن خلال ما سبق نقول إن المحاسبة الدولية هي تلك المحاسبة التي تهتم بمعالجة العمليات والمشاكل المحاسبية المتعلقة بالمعاملات الدولية، فهي تتضمن مجموعة قواعد ومبادئ متفق عليها دوليا تنظم مهنة المحاسبة، تسعى الشركات إلى تطبيق هذه المبادئ والقواعد بهدف تحقيق عدة مزايا منها الاندماج في البيئة المحاسبية الدولية، وذلك بالرغم من إمكانية وجود اختلافات بيئية بين الدول.

المطلب الثاني: أسباب ظهور المحاسبة الدولية

مما لا شك فيه انه في ظل التطورات الحالية أصبحت المحاسبة الدولية ضرورة لكل المؤسسات التي تهدف إلى توسيع ومد أنشطتها إلى خارج الحدود المحلية لتكتسب أسواق عالمية، ومن الأسباب والعوامل التي ساهمت بشكل أو أخر في تغيرات البيئة المحاسبية، وبالتالي في بروز المحاسبة الدولية نجد ما يلي:

1. الشركات المتعددة الجنسيات:

[1] نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، المحاسبة الدولية الإطار الفكري والواقع العملي، الجمعية السعودية للمحاسبة، 1998، ص 3-4

[2] يوسف محمد الجربوع، سالم الله حلس، المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق، الأردن، الطبعة الأولى، 2002، ص 28

هي تلك الشركة التي تملك وتدار دوليا، وليست الشركة المحلية التي تقوم ببعض الأعمال الأجنبية، أي أنها شركة أعمال دولية في كل وظائفها الإدارية والإنتاجية والتسويقية والتمويلية.

إن انتشار هذا النوع من الشركات لم يتطلب فقط وجود نظم محاسبية ورقابية لتقييم أداء هذه الشركات بالطرق المناسبة، بل تطلب وجود معايير محاسبية خاصة لتحقيق متطلبات المستثمرين المحليين والأجانب على حد سواء. [3]

2. الاستثمار الأجنبي المباشر:

يشمل هذا النوع من الاستثمار تحويل رأس المال والأصول التقنية لإحدى الشركات من الدولة (الدولة الأم) إلى دولة أخرى (الدولة المضيفة) عن طريق الشركة نفسها، وتقوم الشركات بهذا الاستثمار لتوسيع أسواقها عن طريق الإنتاج والبيع في الخارج، إن لهذا النوع من الاستثمار دور كبير في التأثير على المحاسبة وخاصة المحاسبة الدولية من حيث ترجمة العملات الأجنبية وعمليات الصرف الأجنبي.[4]

3. شركات المحاسبة الدولية:

إن النمو الكبير والسريع للعمليات الدولية التي تقوم بها الشركات الدولية خلال العقود الثلاثة الأخيرة من القرن الماضي لعب دورا كبيرا في ظهور المحاسبة الدولية، حيث أصبح لدى المحاسبين المهنيين اهتمام متزايد بالمشاكل المترتبة عن هذه العمليات ومن ثم البحث عن حلول منطقية ومقبولة لها.

إن متطلبات العصر الحالي وخاصة ظاهرة العولمة عملت كقوة خارجية في معظم المجالات الاقتصادية وساهمت في تشكيل طبيعة أعمال المحاسبين المهنيين ولهذا فان هذه القوة أثرت بشكل مباشر على الخدمات التي يقدمونها إلى زبائنهم مثل خدمات المراجعة والضرائب وخدمات المالية والمعلوماتية، حيث أصبح من الضروري على موظفي الشركات المحاسبية أن يتمتعوا بادراك ومعرفة واسعة لفهم المواضيع الاقتصادية والمالية على مستوى عالمي، وكذلك يدركون الاختلافات الثقافية واللغوية عن قيامهم بأعمالهم حتى يتمتعوا بالثقة الدولية. وبالتالي كان من الطبيعي جدا أن تكون هذا الشركات هي أول من يتحرك على مستوى دولي لمحاولة إيجاد الحلول الممكنة لبعض المشاكل التي تواجه هذه الشركات أو زبائنها، وبهذا تكون قد ساهمت بشكل أو بأخر في ازدياد أهمية المحاسبة الدولية. [5]

4. أسواق رأس المال العالمية:

[3] نبيه بن عبد الرحمان، محمد علاء الدين عبد المنعم، نفس المرجع السابق، ص9

[4] نفس المرجع أعلاه، ص10.

[5] محمد المبروك ابو زيد، المحاسبة الدولية، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2005، ص، ص 28، 29.

لعب ظهور أسواق رأس المال العالمية دورا مهم ورئيسيا في زيادة الاهتمام بالمحاسبة الدولية، حيث نجد انه في حالة انضمام الشركات إلى هذه الأسواق لتداول الأوراق المالية فانه يجب اتخاذ قرار بشأن أي المبادئ التي يعتمد عليها في إعداد مختلف القوائم المالية، فهل يتم إعدادها على أساس المبادئ المحلية والتي تكون مفيدة للمستثمرين المحليين فقط أو يتم إعدادها على أساس المبادئ الأجنبية وذلك لتخفيض التكاليف

5. **نظام النقد الدولي:**

يعتبر من العوامل التي ساعدت في ظهور المحاسبة الدولية، حيث يهدف هذا النظام إلى تشجيع التعاون المالي وتسهيل توسيع التجارة الدولية وإزالة القيود على العملات الأجنبية، والمساهمة في تحديد أسعار الصرف وتدفق رأس المال وإعداد وتعديل موازين المدفوعات للدول أن العديد من المواضيع المحاسبية على المستوى الدولي برزت نتيجة لنظام الدولي خاصة ما يتعلق بمشاكل تذبذب أسعار صرف العملات المختلفة.

6. **الاقتصادي الدولي الحديث:**

يوصف الاقتصاد الدولي حاليا بالاقتصاد الحديث والذي يمتاز بخصائص منها:

- وجود الشركات التضامنية التي تجمع شركاء مختلفين في الجنسية من أجل الحصول على أرباح من السوق الدولية، والاستفادة من سوق العمل وتجنب مخاطر تقلبات أسعار العمولات والعقبات التي تضعها بعض الدول في وجه بعض الشركات أو السلع عن طريق فرض الرسوم الجمركية أو غيرها؛
- التقدم الموجود باتجاه التكامل الدولي للأسواق المالية العالمية بالرغم مما يواجه من عقبات مثل اختلافات المحاسبية والقوانين التجارية المحلة وغيرها؛
- كثرة ظهور الاتحادات الاقتصادية على هيئة تكتلات؛
- ظهور قوى اقتصادية جديدة خاصة اليابان وألمانيا بعد الاتحاد.

كل هذه المميزات كونت بيئة أعمال لها صفاتها واحتياجاتها الخاصة من حيث طرق القياس والتقويم والإفصاح وغيرها، وكل هذا يحتاج إلى نوع خاص من المحاسبة يقوم بتلبية هذه الاحتياجات الجديدة، وهذا النوع هو المحاسبة الدولية.

المطلب الثالث: أهداف المحاسبة الدولية

ظهرت المحاسبة الدولية بهدف أساسي يتمثل في تقديم المعلومات الملائمة والقابلة للفهم وللتحقق وللمقارنة على مستوى دولي إلى المستخدمين المختلفين لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الرشيدة، وللوصول إلى هذا الهدف تسعى المحاسبة الدولية إلى تحقيق الآتي:[6]

1. إيجاد إطار نظري وعملي ينظم ويحكم الممارسات والتقارير المحاسبية على مستوى دولي؛
2. إيجاد نوع من الاتساق في الممارسات المحاسبية على مستوى دولي لتسهيل عملية المقارنة؛
3. دراسة الأنظمة المحاسبية للدول المختلفة للتعرف على أسباب الاختلافات التشابهات المحاسبية بينها؛
4. تقييم دور المحاسبة في اقتصاديات الشركات والدول المختلفة ومساعدتها في التعرف على أسباب نجاح أو فشل الأنظمة المحاسبية ومن ثم المساعدة في تطويرها؛
5. العمل على جعل القوائم المالية للشركات أكثر دولية من خلال تسهيل قراءة القوائم المالية للشركات وجعلها قابلة للمقارنة والتحقق؛
6. توفير الحلول للمشاكل المحاسبية المتجددة؛
7. تسهيل عملية المراجعة أمام شركات المحاسبة الدولية وزيادة الثقة في القوائم المالية على المستوى الدولي.

المطلب الرابع: مشاكل الممارسة المحاسبية على المستوى الدولي

اختلاف الممارسات المحاسبية بين الدول من العوامل البيئية المؤثرة على المحاسبة والتي ساهمت في تطوير المحاسبة الدولية نجد اختلاف الأنظمة والممارسات المحاسبية بين الدول، حيث انه لا توجد دولتان تتشابه فيهما طرق ومبادئ وقواعد الممارسة المحاسبية تماما مهما كانت هاتان الدولتان متقاربتين في الظروف، الاختلاف في الممارسات المحاسبية يعود لعدة عوامل أو ظروف بيئية، تتمثل هذه الأخيرة في:

1. النظام السياسي:

يمكن للنظام السياسي (اشتراكي، ديمقراطي) أن يؤثر على تطور معايير وإجراءات المحاسبة، فالنظام المحاسبي في دولة ذات اقتصاد مركزي التحكم، سيكون مختلفا عن النظام المحاسبي في اقتصاد السوق، فقد

[6] محمد المبروك أبو زيد، نفس المرجع السابق، ص 40

يطلب من الشركات في البلدان الاشتراكية مثلا توفير معلومات عن الأثر الاجتماعي وتحليل التكلفة المنفعة إضافة إلى معلومات الربحية والمركز المالي.[7]

2. النظام القانوني:

إن درجة تحديد القانون بالدولة للممارسات المحاسبية يؤثر على قوة مهنة المحاسبة بها، فعندما تقوم الحكومة بوصف الممارسات والإجراءات المحاسبية، تكون سلطة مهنة المحاسبة عادة ضعيفة، في حين يشكل إرساء السياسات المحاسبية بشكل غير قانوني من قبل منظمات المهنة، سمة من سمات البلدان التي تعتمد القانون العام[8].

3. مستوى التنمية الاقتصادية:

يوثر مستوى التنمية الاقتصادية للدولة على تطبيق وتطوير ممارسات عملية التقرير المحاسبي، فالدول ذات المستويات المنخفضة من التنمية الاقتصادية، ستكون حاجتها إلى أنظمة المحاسبية المعقدة اقل نسبيا من حاجة الدول ذات المستويات المرتفعة من التنمية الاقتصادية إلى مثل هذه الأنظمة

4. مستوى التعليم:

يتأثر النظام المحاسبي والممارسة المحاسبية لدولة ما بشكل كبير بالمستوى التعليمي لمواطني تلك الدولة والمستوى التعليمي لأي دولة يتأثر بعدة عوامل منها: [9]

- درجة أو مستوى الأمية، فزيادة مستوى الأمية في المجتمع يقلل الاهتمام بدراسة وتطبيق النظريات الحديثة في العلوم المختلفة ومنها المحاسبة؛
- الحصول على المؤهل الثانوي، ففي بعض المجتمعات يقاس المستوى التعليمي للمجتمع بنسبة عدد المواطنين الحاصلين على شهادة الثانوية؛
- الاتجاه العام التعليمي (وظفي، مهني، ...الخ)؛
- مدى مطابقة نظام التعليم لاحتياجات ومتطلبات مجتمع هذه الدولة أو تلك، فعندما يزيد عدد الخرجين في التخصصات معينة على الحاجة يقال إن نظام التعليم في ذلك المجتمع غير مطابق لاحتياجاته كذلك البلدان ذات السكان الأفضل تعليما ترتبط بأنظمة المحاسبة المالية المتطورة.

[7] محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المحاسبية المهنية في مجالات القياس، دوار وائل للنشر، عمان، الأردن، ص344

[8] نفس المرجع اعلاه، ص 346.

[9] نبيه بن عبد الرحمان، محمد علاء الدين عبد المنعم، نفس المرجع السابق، ص16-17

5. مصادر التمويل:

تركز المحاسبة في الدول ذات أسواق رأس المال القوية مثل الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة على بيان مدى كفاءة الإدارة في تشغيل الشركة (ربحتها)، وقد صممت لمساعدة المستثمرين على تحديد التدفقات المالية المستقبلية وكذلك المخاطر المحتملة، وعلى العكس من ذلك إذا كانت النظم مبنية على الإقراض، حيث تكون البنوك هي المصدر الرئيسي للتمويل تركز على حماية المقرضين من خلال مقاييس محاسبية متحفظة، وطالما أن المنظمات المالية يمكنها الوصول إلى أية بيانات تحتاجها بطريقة مباشرة، لذلك يكون الإفصاح المتسع محددا ويظهر ذلك في كل من ألمانيا واليابان وسويسرا.[10]

6. الضرائب:

تحدد التشريعات الضريبية معايير المحاسبة في العديد من الدول حيث يجب على الشركات أن تسجل إيراداتها ومصاريفها في سجلات خاصة بالضرائب، وفي دول أخرى مثل هولندا تنفصل الحسابات المالية عن الحسابات الضريبية، حيث يكون الربح الخاضع للضريبة عبارة عن أرباح المحاسبة المالية بعد تعديلها.

ومن الطبيعي حتى في حال انفصال المحاسبة المالية عن المحاسبة الضريبية أن يتطلب التشريع الضريبي إتباع مبادئ محاسبية محددة، مثلا تقييم المخزون وفقا للوارد أخرا يصرف أولا في الولايات المتحدة الأمريكية.[11]

7. الثقافة:

كما أن نظرة المجتمع إلى مهنة المحاسبة تؤثر على الممارسة المحاسبية، مما يساعد على تطور وازدهار المهنة وأهميتها لعملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية، حيث انه لا يمكن أن تتوافق الخصائص الثقافية للمجتمعات وبالتالي للدول فان هذت سيؤدي إلى اختلاف الأساليب والممارسات المحاسبية.

8. الروابط الاقتصادية والسياسية:

تنتقل الأفكار والتطبيقات الفنية والمحاسبية من دولة إلى أخرى عن طريق الاحتلال أو التجارة أو غيرها من القوى، فقد انتشر نظام القيد المزدوج والذي وجد في ايطاليا في القرن الخامس عشر في كل أوروبا، وذلك مع انتشار الأفكار الجديدة لعصر النهضة ، كما صدر الاستعمار البريطاني المحاسبين ومبادئ المحاسبة إلى المستعمرات، كما فرضت الولايات المتحدة الأمريكية نظام وإجراءات المحاسبية على اليابان بعد الحرب العالمية الثانية وألان يلاحظ إن دول أوروبا الشرقية حدثت من أنظمتها من خلال إجراءات المحاسبة المتبعة في الاتحاد

---

[10] أمين السيد احمد لطفي، نظرية المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص، ص 115،116

[11] نفس المرجع اعلاه، ص 116.

الأوربي، إضافة إلى أن اتساع التكامل الاقتصادي من خلال نمو التجارة وتدفقات رأس المال قد أصبحت محفزات قوية لاتساق معايير المحاسبة.[12]

9. التضخم:

يؤثر التضخم على المحاسبة بالتكلفة التاريخية، كما يؤثر على رغبة الدول في دمج تغيرات الأسعار في الحسابات، لذلك تستخدم المكسيك وغيرها من دول أمريكيا اللاتينية بشكل معتاد المستوى العام للأسعار بسبب معاناتهم للتضخم الجامع، وفي أواخر السبعينات قامت الولايات المتحدة الأمريكية بإعداد تقارير أثار التغير في الأسعار للتجارب مع معدلات التضخم العالية غير المعتادة.

وعليه نتيجة للتغيرات التي تحدث في البيئة المحاسبية الدولية أصبحت المحاسبة المحلية وما تتضمنه من مبادئ وقواعد محاسبية ليس بإمكانها تحقيق الهدف من وجودها، وأمام ذلك تسعى المؤسسات إلى تطبيق المحاسبة الدولية وما تتضمنه من معايير ومبادئ وقواعد ومفاهيم محاسبية متفق عليها دوليا.

كما تهدف المحاسبة الدولية إلى إيجاد إطار نظري وعلمي ينظم ويحكم الممارسات المحاسبية والتقارير المحاسبية على مستوى دولي، والعمل على جعل القوائم المالية للمؤسسات أكثر دولية من خلال تسهيل قراءة القوائم المالية للمؤسسات وجعلها قابلة للمقارنة والتحقق، وتحقيق ما يسمى بالتوافق المحاسبي بين مختلف الأنظمة المحاسبية والذي تسعى إلى تحقيقه منظمات وهيئات محاسبية دولية.

المبحث الثاني: التوافق المحاسبي الدولي

ترتكز معظم المؤسسات حاليا على مهمة التوافق المحاسبي الدولي وذلك لتعزيز نظام الرقابة، بصورة سليمة وبفعالية شرط أن تكون بمجموعة من قواعد والمبادئ والمعايير المتعارف عليها وكذا مجموعة من الأدوات التي تعتمد عليها المعايير المحاسبية الدولية لأداء مهامها بكل نزاهة وموضوعية وجدية.

المطلب الأول: مفهوم التوافق المحاسبي

تسعى الشركات المتعددة الجنسيات إلى تبني وتطبيق معايير التقارير المالية الدولية بهدف أولا تجاوز مختلف المشاكل المرتبطة باختلاف الأنظمة المحاسبية التي تتسبب في زيادة تكاليف إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة، ثانيا بهدف ضمان توفير معلومات محاسبية شفافة وذات جودة عالة تحقيق التوافق بين الأنظمة

[12] نفس المرجع أعلاه، ص، ص117.

المحاسبية على المستوى الدولي ، من شانه أن يساهم في تحقيق العديد من المزايا سواء للشركات أو الدول ، منها إمكانية قراءة ومقارنة المعلومات المالية والذي يساهم في القضاء على سوء الفهم السائد حول إمكانية الاعتماد على القوائم المالية الأجنبية.

وقبل عرض مزايا التوافق المحاسبي وكذا الجهات والهيئات التي تعمل بشأن تحقيقه نتطرق أولا إلى مفهوم هذا التوافق.

فمفهوم التوافق المحاسبي الدولي هو التوافق أو التناسق المحاسبي هو عملية زيادة انسجام وتوافق الممارسات المحاسبية بين الدول، وهو محاولة لتقليل الاختلافات في المبادئ والمعايير والممارسات المحاسبية بين الدول.

وقد بدأت محاولات توافق المعايير المحاسبية حتى قبل إيجاد لجنة المعايير المحاسبية الدولية في عام 1973، فقد واجهت الشركات التي تبحث عن رأس مال خارج أسواقها المحلية وكذلك المستثمرين الراغبون في تنويع استثماراتهم عالميا العديد من المشاكل نتيجة للفروق المحاسبية وتوجبا مع ذلك زادت محاولات التوافق خلال التسعينيات، وألان يعتبر التوافق المحاسبي الدولي أحد أهم القضايا التي تواجه هيئات الأوراق المالية والبورصات وأولئك الذين يعدون ويستخدمون القوائم المالية. [13]

لكن في بعض الحالات يتم استخدام لفظي التوافق والنمطية أو التوحيد كمترادفين، إلا أن هناك فرق بينهما، فالنمطية وعلى عكس التوافق تعطي بصفة عامة الانطباع بأنها مجموعة من القواعد الجامدة والضيقة، وأنها قد تتطلب تطبيق معيار واحد أو قاعدة واحدة في كل المواقف، ولا تقبل النمطية أية اختلافات على المستوى القومي وبالتالي فهي أكثر صعوبة في التطبيق على مستوى الدولي.

أما التوافق فهو أكثر مرونة وانفتاحا حيث لا يأخذ بمنهج مقاس واحد يناسب الكل، حيث يأخذ في اعتباره الفروق القومية وفيما يلي تعريف لكل من:

1. التوحيد المحاسبي:

التوحيد يقصد به تطبيق معيار واحد أو قاعدة واحدة في كل الحالات أو المواقف، حيث ينطوي على فرض مجموعة من القواعد الموحدة الصارمة والضيقة.

أما جمعية المحاسبين الأمريكية فتعرف التوحيد على انه "الثبات في التبويب والمصطلحات وكذلك الثبات في القياس".[14]

---

[13] فرديريك تشوي وآخرون، المحاسبة الدولية، ترجمة محمد عصام الدين زايد، دار المريخ، الرياض، 2004، ص 349.

[14] نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، نفس المرجع السابق، ص 35.

وفي تعريف آخر "هو تطبيق قواعد موحدة بدلا من مجموعة من القواعد فهو يشير بذلك إلى الحالة التي يكون فيها كل شيء متسق ومتجانس وغير متباين، فهو يحتوي على التماثل في المبادئ والممارسات المحاسبية".

2. التوافق المحاسبي:

يعرف التوافق على انه عملية زيادة انسجام وتوافق الممارسات المحاسبية بوضع حدود للخلافات بينها، حيث تقلل المعايير المتناسقة من الاختلافات المنطقية، وتحسين التوافق في المعلومات المالية بين الدول المختلفة.[15]

وفي تعريف آخر التوافق المحاسبي "هو عملية يقصد من خلالها تقليل الفروقات في تطبيقات التقرير المالي فيما بين الدول، مما يؤدي الى زيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية، حيث تتضمن عملية التوافق تطوير مجموعة المعايير المحاسبية الدولية الواجب تطبيقها في مختلف دول العالم وهذا لزيادة عالمية أسوق رأس المال".

ويعرف كذلك على انه "مصطلح يستخدم للحد من الاختلافات بين القواعد المحاسبية المحلية وفي محاولة لتجنب عملية الخلط وعدم التمييز في استخدام المفاهيم السابقة للتوافق المحاسبي صنف Samulespicper المراحل التي تعكسها هذه المفاهيم إلى ثلاثة مراحل تبدأ المرحلة الأولى بعملية المقارنة بين الأنظمة المحاسبية للدول ثم تنتقل إلى اتجاه التوافق ثم يتم توليد وإنتاج مجموعة من المعايير المتفق عليها ثم بعد ذلك تأتي المرحة الثالثة وهي التوحيد.

ويؤكد cairns على هذا التصنيف بافتراضه أن التوافق يتم تحقيقه أولا ثم يتم وضع المعايير الدولية للمبادئ المحاسبية للوصول الى حالة التماثل، وبالتالي فالتوافق المحاسبي لا يعني التماثل التام للمبادئ والممارسات المحاسبية ويختلف اختلافا كبير عن المعايرة التامة خاصة إذا كان المقصود بالمعايرة استخدام معايير دولية معينة وتطبيقها في جميع الدول الأخرى.[16]

ويعتبر مفهوم القابلية للمقارنة أكثر وضوحا من التوافق، حيث أن المعلومات المحاسبية التي تعد وفقا لمقاييس القوائم المالية مختلفة وإفصاح أو نظم مراجعة قد تكون قابلة للمقارنة إذا تشابهت بطريقة كافية بحيث تتيح لمستخدمي القوائم المالية إجراء المقارنة بدون الحاجة إلى الارتباط الوثيق لأكثر من نظام محاسبي واحد، ولعل الفروق في متطلبات التقرير المالي والممارسات في العالم، وكذلك الاحتياجات المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية لمقارنة المعلومات من دولة مختلفة كانت هي القوة الدافعة للتوافق المحاسبي.

---

[15] محمد المبروك أبو زيد، نفس المرجع السابق، ص 267.

[16] ثناء القباني، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 16170.

ويشمل التوافق المحاسبي على التوافق في:

- المعايير المحاسبية التي تتعامل مع القياس والإفصاح؛
- الإفصاحات التي تقوم بها الشركات ذات التعامل التجاري مع الجماهير فيما يتعلق بالأوراق المالية واو بالتسجيل في بورصات الأوراق المالية؛
- معايير المراجعة.

المطلب الثاني: فوائد التوافق المحاسبي الدولي

مزايا التوافق المحاسبي الدولي من أكبر المزايا التي نحصل عليها نتيجة إتباع التوافق هي إمكانية مقارنة المعلومات المالية الدولية وتستبعد مثل هذه المقارنة سوء الفهم حول إمكانية الاعتماد على القوائم المالية الأجنبية وتزيل أحد أهم معوقات تدفق الاستثمارات الدولية. [17]

- هناك ميزة وهي أن التوافق يؤدي إلى توفير الوقت والنقود التي تنفق لتوحيد المعلومات المالية المتغايرة عند ما يتطلب من أكثر من مجموعة من التقارير أن تتمشى مع عدة قوانين وممارسات مختلفة.
- رفع مستوى التقارير المحاسبية بقدر الإمكان وان تتمشى مع الظروف الاقتصادية والقانونية والاجتماعية.
- رفع مستوى مهنة المحاسبة في الدول حيث أن الدول التي توجد بها أنظمة محاسبية ضعيفة وبدائية سوف تحفز على اتخاذ الإجراءات اللازمة لتبني الأنظمة المحاسبية الدولية، كما يساهم في رفع مستوى النظم المحاسبية بها.[18]
- إن حاجة الشركات إلى الحصول على رأس مال خارجي في ظل عدم كفاية الأرباح المحتجزة لتمويل المشروعات وتوفر في جانب آخر القروض الأجنبية، قد أدى إلى زيادة الحاجة إلى التوافق المحاسبي ففي الحقيقة يميل مجهزو رأس المال هنا وفي الخارج إلى الاعتماد على التقارير المالية لصنع أفضل القرارات المتعلقة بالإقراض والاستثمار، ويميلون أيضا بإظهار رغبة في تفضيل إبلاغ مقارن.[19]
- تحسين عملية اتخاذ القرارات بالنسبة للمستثمرين الذين يتطلعون إلى العمل خارج حدود بلادهم عن طريق زيادة المعلومات المقارنة لنتائج عمليان الشركات في الدول المختلفة.

[17] فرديريك تشوي وآخرون، نفس المرجع السابق، ص 349.

[18] نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، نفس المرجع السابق، ص 349

[19] احمد رياض بلقاوي، نظرية محاسبية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص 468

- إن التحليل المالي للشركات يكون أكثر سهولة فالتوافق الدولي سوف يزيد عدد المطلعين على القوائم المالية والمؤهلين لفحص القوائم المالية لمؤسسات الأجنبية مما يرف درجة ثقة المستثمرين بها.
- إمكانية المقارنة بين المعلومات المالية والذي من شانه القضاء على سوء الفهم السائد حول إمكانية الاعتماد على القوائم المالية الأجنبية مما يمكن معه ازالت واحد من أهم المعوقات لانتشار الاستثمار الدولي. [20]

المطلب الثالث: جهود لجنة المعايير المحاسبية الدولية لتحقيق التوافق المحاسبي الدولي

من العوامل الدافعة للاهتمام بالتوافق المحاسبي الدولي ما يلي: [21]

1. عوامل الأسواق المالية:

لقد تزايدت سرعة عولمة أسواق المال العالمية في العقدين الأخيرين من القرن الحالي ، وقد احدث ذلك بالفعل ثورة مالية هائلة في عالم الأعمال ، حيث أصبح حجم هذه الأسواق وتأثيرها وما بها من علاقات قوى فاعلة وأدوات مالية جديدة مختلفة تماما عن ما كنت عليه ، وهذا مالا دفع البعض إلى القول بان العالم من خلال ترابط أسواقه المالية وتأثيرها يبعضها البعض قد أصبح سوق مالي عالمي، كما كان لإلغاء القيود والضوابط التي كانت مفروضة على حرية انتقال رؤوس الأموال عبر الحدود الدولية، وبزوغ ثورة الاتصالات والمعلومات ، والاستخدام الموسع للابتكارات (الأدوات والمشتقات) المالية العديدة التي ظهرت مؤخرا اثر بالغ في تعميق الاتجاه نحو عولمة الأسواق المالية .

إن التقدم التكنولوجي الهائل في مجال الاتصالات والمعلومات التي حدثت في العقدين الماضيين جعلت المعرفة مورد رابع للثروة، والواقع أن هذا التقدم التكنولوجي لم يساهم فقط في تغير الطريقة التي تعمل بها الشركات وإنما أدى أيضا إلى تغير أنواع الأعمال التي تقوم بها تلك الشركات، مما ترتب عليه خلق اقتصاد جديد يعرف بالاقتصاد المعرفي.

ولقد لعب هذا التقدم دور بالغ الأهمية في اندماج وتكامل الأسواق المالية، حيث تم التغلب على الحواجز المكانية والزمنية بين الأسواق الوطنية المختلفة وانخفضت تكلفة الاتصالات السلكية واللاسلكية بصورة واضحة مما كان له أثر كبير في زيادة سرعة حركة رؤوس الأموال بين هذه الأسواق، وزيادة الروابط والصلات الوثيقة بينها.

[20] أمين السيد احمد لطفي، نفس المرجع السابق، ص 373

[21] نفس الرجع أعلاه، ص، ص 374-375

2. الشركات المتعددة الجنسيات:

تتولى الشركات المتعدد الجنسيات تنفيذ الاستثمارات الأجنبية في دول العالم المختلفة ، حيث أن علاقتها بالاقتصاد الدولي علاقة وثيقة نظرا لم تمتلكه من ارتباطات واسعة بالمسائل المتعلقة بالسياسات التجارية، وأنظمة الصرف الأجنبي ، وموازين مدفوعات الدول المختلفة والتمويل الدولي، وتتجلى السيطرة الاقتصادية لهذه الشركات على الاقتصاد العالمي من حقيقة أساسية مؤداها أنها تتحكم بنحو ربع إلى ثلث الإنتاج العالمي ، كما تبلغ إجمالي مبيعاتها عبر فروعها الإنتاجية ما يناهز مجموع النواتج القومية الإجمالية لكل الأقطار النامية مجتمعة باستثناء النفطية منها، وتصل حجم التجارة ما بين الفروع لهذه الشركات إلى 30 % من مجموع التجارة العالمية.

3. الاتجاه العالمي المتزايد نحو الخصخصة:

لعبت عمليات الخصخصة التي تمت على نطاق واسع في الدول التي كانت تسمى اشتراكية وبعض الدول النامية دورا بارزا في تعزيز وتوسيع نطاق العولمة المالية، فقط سمحت هذه الدول وخاصة التي توجد بها برامج واسعة للخصخصة للمستثمرين الأجانب بالمساهمة في ملكية شركات القطاع العام وبعض مشروعات الخدمات العامة فيها.

المطلب الرابع: معوقات التوافق المحاسبي الدولي

المشاكل التي تواجه عملية التوافق المحاسبي بالرغم من الجهود المبذولة من طرف المنظمات المحاسبية الدولية بهدف تحقيق التوافق المحاسبي الدولي، نجد أن هذه العملية تواجهها مشاكل يمكن ذكر أهمها في الأتي:

- بعض الدول لا توجد بها منظمات حكومية أو غير حكومية مسؤولة عن الإشراف والمراقبة والالتزام بالمعايير المحاسبية المقبولة بتلك الدول، ففي دول مثل أمريكا توجد لجنة تداول الأوراق المالية التي تشرف وتراقب عملية تطبيق المعايير المحاسبية المقبولة ، وفي بريطانيا اتحاد بورصات الأوراق المالية ، حيث أن هذه الجهات والمنظمات لعبت دورا رئيسيا في قانونية المعايير المحاسبية المقبولة بها فمن المتوقع أن تلعب دور رئيسي وناجح في حالة تبنيها للمعايير الدولية وإلزام المؤسسات والشركات التي تشرف عليها بالامتثال لهذه المعايير ولكن عدم وجود هذه المنظمات بالعديد من الدول خاصة النامية منها يجعل من الصعب إلزام الشركات المحاسبية بتلك الدول بالالتزام بالمعايير الدولية.

- من المشاكل التي تقف أمام التوافق الدولي للمحاسبة هو الشروط الصارمة التي تضعها بعض المنظمات المهنية لممارسة مهنة المحاسبة والتي تحد من عالمية المحاسبة المهنية ، ومن الأمثل على ذلك اشتراط المنظمة المهنية للمحاسبة في فرنسا عام 1976 على المحاسبين الأجانب الذين يمارسون المهنة في فرنسا أن يجتازوا امتحانا سنويا قبل حصولهم على الترخيص وكنتيجة للتجربة الفرنسية فان المجموعة الاقتصادية الأوربية EEC أصبحت تهتم بمؤهلات المراجعين ، فقد تضمن التوجيه الثامن عدد من التحفظات و القيود على ممارسة المحاسبين الأجانب للمهنة في دول المجموعة الأوربية.[22]
- إن تحصيل الضرائب في كافة دول العالم يشكل أحد المصادر الأكثر أهمية في الطلب على خدمات المحاسبة، ولان نظم تحصيل الضريبة تختلف عالميا، فمن السهولة التوقع بأنها ستؤدي إلى التنوع في المبادئ والنظم المحاسبية عالميا، وفي هذا يذكر seidler الآتي: لأن نظم تحصيل الضريبة تختلف بشكل هائل بين البلدان، وحيث أن الحكومات تبدي اهتمام باتجاه الرغبة نحو توافق نظم الضريبة ما عد حالة تحصيل مبالغ كبيرة من الشركات متعددة الجنسية، فهناك منطق ضعيف بأن هذا العائق أمام التوافق المحاسبي الدولي سوف يختفي.
- مجموعات المستخدمين: إن مجموعات المستخدمين المختلفة تطلب معلومات مختلفة، فالمستثمرين يحتاجون معلومات ملائمة ومفيدة لاتخاذ قرارات الاستثمار والسلطات الضريبة تطلب قوائم مالية معدة على أساس النظم والتشريعات الضريبية ، والحكومات تحتاج قوائم مالية معدة على أساس المعايير المحلية والعاملون وممثلوهم يطلبون معلومات تحمل الطابع الاجتماعي والعمالي ، ولهذا فليس من المحتمل أن يوجد النموذج المحاسبي الذي يوفر هذا الكم من المعلومات والتقارير المالية المختلفة ، فالأهداف المختلفة لمستخدمين الذين يرون أن المعلومات المحاسبية يجب أن تخدمها سوف ينتج عنها استمرار وجود النماذج المختلفة التي يتم تطويرها لتوفير هذه الاحتياجات من المعلومات.

ولكن المشكلة الأساسية هي أن لكل دولة بيئة اجتماعية وسياسية واقتصادية وثقافية مختلفة، وانه من الصعب الحكم على بعد أو قرب تحقيق التوافق الدولي وانه ينبغي المضي في عملية تحقيق التوافق الدولي في كل من هذه البيئات المختلفة، ولكي تنجح عملية التوافق الدولي على المستوى العالمي فانه لا بد من الاتفاق على المستوى الواجب الإفصاح عنه من الشركات وكذا المعلومات الملائمة للمستخدمين وكذلك مستوى التقارير التي تستخدم على نطاق واسع، بالإضافة إلى معايير المحاسبة والمراجعة التي يمكن الاعتماد عليها.

[22] محمد المبروك ابو زيد، نفس المرجع السابق، ص-ص 276-280

أمام هذه المشاكل وبهدف تقليلها والحد منها تم عقد العديد من اللقاءات والمؤتمرات المحاسبية الدولية، حضرتها جمعيات وهيئات محاسبية عمومية وخاصة، تم من خلالها إنشاء لجان محاسبية تتولى وضع معايير محاسبية دولية تحظى بالقبول العام، وتهيئة المناخ اللازم لتطبيقها، وتشجيع الدول على حث مؤسساتها وشركاتها بتطبيق هذه المعايير والالتزام بها، حتى يتم وضع حد للخلافات المحاسبية بين الدول، خدمة ومساعدة لمستخدمي القوائم المالية المحليين والدوليين.

المبحث الثالث: المعايير المحاسبية الدولية

سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى كافة المتغيرات الموجودة في الدراسة ودراستها نظريا من خلال تعريفها وذكر أنواعها وخصائصها.

المطلب الأول: تعريف المعايير المحاسبية الدولية

إن التفكير في وضع معايير محاسبية دولية يأتي من الحاجة في إطار مبني على الدقة الأمانة والموضوعية من اجل قياس العمليات والأحداث التي نؤثر على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وكذا عرض المعلومات المالية على أسس موحدة وسليمة على مستوى كل دول العالم هذه الحاجة فرضتها طبيعة المحاسبة والتي باعتبارها من العلوم الاجتماعية فهي تخضع في كثير من الأحيان للعوامل البيئية المحيطة والتقدير الشخصي للمحاسب وهي تعرف على أنها نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبية والتدقيق أو مراجعة الحسابات[1].

وقد عرفت لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC المعايير المحاسبية على أنها قواعد إرشادية يستند إليها المهنيون لدعم اجتهادهم واستلهام حكمتهم ولكنها لا تلغي الحكمة أو الاجتهاد أنها هي وصف مهني رفيع لمستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولا عاما وتهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة وتعتمد كإطار عام لرفع نوعية وكفاءة العمل الفني ولتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية. [2]

2

[1] ندير سمير، الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي وأثره على جودة المعلومة، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2014، ص 15

[2] بولال علي، مكيوي سمية، النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة، ورقة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية ومعايير المراجعة الدولية، جامعة سعد دحلب البليدة، يومي 13 و14 ديسمبر 2011، ص42.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف المعايير المحاسبية الدولية

1. أهمية المعايير المحاسبية الدولية:

إن وجود المعايير المحاسبية يعزز موضوعية المخرجات المحاسبية حيث أن موضوعية القياس التي تتطلبها المحاسبة لا يمكن تحقيقها إلا بوجود إطار نظري متكامل يحكم عملية التطبيق وعليه تتمثل أهمية معايير المحاسبة الدولية فيما يلي: [1]

- تسمح بتقديم الواقع الاقتصادي عن تعاملات المؤسسة وإعطاء صورة صادقة عن المؤسسة في لحظة تقديم المعلومة عنها وفق نظرة اقتصادية ومالية وليس وفق نظرة قانونية.
- إيجاد لغة محاسبية مشتركة وموحدة تلقى قبولا وطنيا ودوليا لتوحيد المعالجات المحاسبية واستبعاد التناقضات القائمة في نطاق المحاسبة بين الدول.
- تسهيل مهمة مصالح الضرائب في مختلف الدول بالنظر إلى التنسيق في تطبيق أساليب الاعتراف بالإيرادات والتكاليف.
- إن عملية تبني المعايير المحاسبية الدولية سوف يسمح للشركات المتعددة الجنسيات بتصميم نظام متكامل للمعلومات يربط نشاط الشركة الأم بنشاط جميع فروعها التابعة لها.

- بدون وجود لهده المعايير المحاسبية سوف يكون هناك ما يشبه الفوضى المحاسبية حيث أن الاختلافات سوف تكون كبيرة بين المحاسبين في معالجة نفس الممارسات المحاسبية.

2. أهداف المعايير المحاسبية الدولية:

يتم إصدار معايير المحاسبية الدولية ودلك لمجموعة من الأهداف تتمثل في:[2]

- إعداد ونشر المعايير المحاسبية التي للاسترشاد بها عند إعداد القوائم والبيانات المالية بما يحقق المصلحة العامة مع العمل على القبول الدولي لهده المعايير وتطبيقها عالميا.
- العمل على التحسين والتنسيق بين الأنظمة والقواعد والإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد وعرض القوائم.

---

[1] محمد طيفور أمينة، الدراسة المحاسبية وحدود الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المماثلة في ظل IAS.IFRS، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2017، ص45.

[2] حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية وأثره على مهنة التدقيق، أطروحة دكتوراه، الجزائر 3 ،2008، ص31.

المطلب الثالث: خصائص وقائمة المعايير المحاسبية الدولية

1. خصائص المعايير المحاسبية الدولية:

تتميز المعايير المحاسبية بمجموعة من الخصائص أهمها: [1]

- قدرتها على تحقيق الإجماع خاصة بعد الإصلاحات الأخيرة التي عرفتها هيئة المعايير المحاسبية الدولية التي نتج عنها توسيع مجال الاستشارة، دون إهمال وجهة نضر الهيئات.
- قوتها التي اكتسبتها من خلال التوفيق بين التباين الذي يميز الممارسة المحاسبية الوطنية حيال المواضيع التي تكون مجالا للمعايير، وهو ما أكسبها نوعية عالية من الجودة، مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستعمليها، إذ أن أهم ما يميز المعايير ليس ما تسمح به، بل ما تمنعه. بالإضافة إلى أنها غير إجبارية لأنها ليست لها صفة القانون أو التنظيم، تقوم على مبدأ استقلالية المحاسبة عن البيئة القانونية والجبائية.[2]
- تعتمد مبدأ أولوية الميزانية على جدول حسابات النتائج.
- تعتمد مفهوم القيمة الحالية بهدف معرفة أثر عنصر الزمن في عملية تقييم الأصول والخصوم.

[1] لزعر محمد سامي، التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة متنوري قسنطينة، الجزائري ،2012، ص65.

[2] بولجنيب عادل، دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومات المالية، مذكرة ماجستير في العلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة متنوري قسنطينة، الجزائر،2012، ص53.

2. قائمة المعايير المحاسبية الدولية IAS

الجدول رقم (1-1): يوضح قائمة المعايير المحاسبية للدولة

رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ أول تطبيق	تاريخ سريان آخر تعديل
1	عرض القوائم المالية	1975	2009
2	المخزون	1976	2005
7	قائمة التدفقات النقدية	1979	2009
8	السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	1979	2005
10	الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية	1980	2009
11	عقود الإنشاء	1980	1995
12	ضرائب الدخل	1981	2001
16	الممتلكات والمصانع والمعدات	1983	2005
17	عقود الإيجار	1984	2005

المصدر: بولجنيب عادل، "دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية"، مذكرة ماجستير في العلوم التسيير، جامعة قسنطينة، الجزائر، ص54.

المطلب الرابع: الهيئات المسؤولة عن إصدار معايير المحاسبة الدولية

إن الشخص صاحب الرؤية وراء تشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية هو "لوردبنسون " الرئيس السابق لمعهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز، هو أول من تنبأ بأهمية معايير المحاسبة الدولية، وقد كان لورد أو للمعهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز رئيس لورد أول رئيس حيث شغل هذا المنصب منذ إنشاءها عام 1973 ،وتعتبر هذه اللجنة من التنظيمات التطوعية، وقد تم تأسيسها لصياغة ونشر معايير المحاسبة الدولية لكي تراعي عند عرض القوائم المالية المنشورة، وتشجيع قبولها و التقيد بها في أنحاء العالم، واعتبرت لجنة معايير المحاسبة الدولية بعد تشكيلها الهيئة ذات المسؤولية و الأهلية التي تصدر باسمها بيانا تفي أصول المحاسبة الدولي.

1. لجنة المعايير المحاسبية الدولية:

- أنشأت لجنة المعايير المحاسبية الدولية في 1973 / 06 / 29 كثمرة اتفاق بين الجمعيات والهيئات المحاسبية المهنية الرائدة من استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا ،اليابان ،المكسيك، هولندا ، المملكة المتحدة البريطانية، ايرلندة، الولايات المتحدة الأمريكية، وهي عبارة عن منظمة مستقلة تهدف إلى توحيد المبادئ المحاسبية المستخدمة من قبل الشركات في التوصيل المالي حول العالم منذ عام 1983 م شملت عضوية اللجنة كل من المنظمات المحاسبية المهنية الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين وهي الهيئة ذات المسؤولية والأهلية التي تصدر باسمها بيانات في أصول المحاسبة الدولية وتصدر معايير المحاسبة الدولية ،بحيث أصدرت41 معيار دولي، وقد اكتسبت لجنة المعايير المحاسبية الدولية اعترافا واسعا بأهليتها و التحق بها عدد من الجمعيات المهنية في معظم دول العالم و انبثق عن اللجنة في سنة 1997 م لجنة تعرف باسم **اللجنة الدائمة للتفسيرات** وتشمل لجنة المعايير المحاسبية الدولية على الهيئات التالية: [1]

- مجلس لجنة المعايير المحاسبية الدولية.
- المجموعة الاستشارية.
- المجلس الاستشاري.
- اللجنة الدائمة للترجمة.

ومع تطور المعايير ظهرت الحاجة إلى إعادة هيكلة اللجنة.

2. أهداف لجنة المعايير المحاسبية الدولية

للجنة المعايير المحاسبية الدولية مجموعة من الأهداف سعت الى تحقيقها تمثلت في:[2]

- صياغة ونشر معايير المحاسبة ذات النفع العام الواجب التقيد بها لدى عرض القوائم المالية والتقيد بها في جميع أنحاء العالم.
- العمل بشكل عام على تحسين وتناغم المعايير والإجراءات المحاسبية والأنظمة المتعلقة بعرض القوائم المالية.

[1] فريدريك تشوي وآخرون، نفس المرجع السابق، ص 358.

[2] حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر، الأردن،2008 ، ص106

- تعزيز المشاركة في عمل اللجنة وقبولها من الأوساط المهنية ومستخدمي القوائم المالية واتحادات العمال والأطراف الأخرى ذات العلاقة.
- السعي والحصول على التمويل اللازم لعمل اللجنة.

3. إجراءات وضع المعايير المحاسبية الدولية:

إن ممثلي مجلس اللجنة والهيئات المهنية الأعضاء وأعضاء المجموعة الاستشارية ومنظمات أخرى وأفراد موظفي اللجنة يشجعون على تقديم اقتراحات لمشروعات جديدة يمكن أن يتم التعامل معها في المعايير المحاسبية الدولية وتتضمن إجراءات وضع هذه المعايير الخطوات التالية[3]:

- يشكل المجلس لجنة دولية توجيهية يترأسها ممثل عن المجلس وتضم ممثلين من منظمات محاسبية أخرى لثلاث دول على الأقل؛
- تحدد اللجنة التوجيهية كل القضايا المرتبطة بالموضوع وتراجعها جيد أو تأخذ باعتبارها تطبيق إطار اللجنة المتعلق بإعداد وعرض القوائم المالية، وتدرس أيضا المتطلبات والممارسات المحاسبية المحلية أو الإقليمية بما فيها المعالجات المحاسبية المختلفة وبعد ذلك تقدم اللجنة موجزا بالنقاط الرئيسية؛
- بعد تلقي تعليقات المجلس على موجز النقاط الرئيسية، تحضر اللجنة التوجيهية بيان تمهيدي بالمبادئ الأساسية التي تشكل أساس مسودة للعرض وتشرح الحلول البديلة التي أخذت بالاعتبار والأسباب التي أدت إلى قبولها أو لرفضها وتمتد هذه الفترة إلى 4 أشهر عادة؛
- تراجع اللجنة التوجيهية التعليقات على بيان العرض التمهيدي بالمبادئ وتوافق على البيان النهائي بالمبادئ الذي يقدم للمجلس للموافقة، كما يستخدم كأساس لإعداد مسودة العرض بالمعيار المحاسبي الدولي المقترح ويتاح هذا البيان النهائي للعامة دون نشره رسميا؛
- تعد اللجنة التوجيهية مسودة عرض تمهيدية للموافقة من قبل المجلس بعد التنقيح على آن يوافق عليها نسبة ثلثي 2 / 3 أعضاء المجلس على الأقل، وتنشر بعد ذلك وتطلب التعليقات من كل الأطراف المهتمة خلال فترة العرض والتي تقدر على الأقل بشهر؛
- تعيد اللجنة التوجيهية النظر في التعليقات وتعد مخطط المعيار المحاسبي الدولي للمراجعة من قبل المجلس، وبعد التنقيح و بموافقة 3 / 4 المجلس على الأقل يتم نشر المعيار ،ومن حين لأخر قد يقرر المجلس حاجة الموضوع الذي تحت الدارسة لاستشارت إضافية.

[3] حسين ا لقاضي، مأمون حمدان، نفس المرجع السابق، ص107

4. قائمة المعايير المحاسبية التي أصدرت من طرف اللجنة: IASC (1973 –2001)

- عرض البيانات المالية1 – IAS1: 2007.
- المخزون 2 – IAS2: 2005.
- القوائم المالية الموحدةIAS3:
- محاسبة الاستهلاكIAS4:
- المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في القوائم الماليةIAS5:
- الآثار المحاسبية للتغير في الأسعارIAS6:
- قائمة التدفقات النقدية3 – IAS7: 1992
- التغيرات في السياسات والتقديرات المحاسبية والأخطاء4 – IAS8: 2003
- محاسبة نشاطات البحث و التطويرIAS9:
- الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد التقارير المالية5 – IAS10: 2003
- عقود الإنشاءات6 – IAS11: 1993
- ضرائب الدخل7 – IAS12: 1996
- عرض الأصول المتداولة والالتزامات المتداولةIAS13:
- التقارير القطاعيةIAS14:
- المعلومات التي تعكس آثار التغير في الأسعارIAS15:
- الممتلكات والمصانع والمعدات8 – IAS16: 2003
- عقود الإيجار9 – IAS17: 2003
- الإيرادات 10- IAS18: 1993
- منافع الموظفين11- IAS19: 2011
- محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية12- IAS20: 1983
- آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية13- IAS21: 2003
- اندماج الأعمالIAS22:
- تكاليف الاقتراض14- IAS23: 2007
- الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة 15- IAS24: 2009

- محاسبة الاستثماراتIAS25:
- محاسبة و التقرير عن خطط منافع التقاعد16- IAS26: 1987
- القوائم المالية المنفصلة17- IAS27: 2011
- الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة18- IAS28: 2011
- التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع 19- IAS29: 1989
- الإفصاح في القوائم المالية للمصارف و المؤسسات المالية المشابهةIAS30:
- الأدوات المالية: العرض20- IAS32: 2003
- حصة السهم من الأرباح21- IAS33: 2003
- التقارير المالية المرحلية22- IAS34: 1998
- العمليات المتوقفة IAS35:
- انخفاض قيمة الأصول23- IAS36: 2004
- المخصصات والالتزامات الطارئة و الأصول الطارئة24- IAS37: 1998
- الأصول غير الملموسة25- IAS38: 2004
- IFRS) 2003الأدوات المالية: الاعتراف والقياس) استبدل جزئيا ب26- IAS39: 9
- الممتلكات الاستثمارية27- IAS40: 2003
- العمليات الزراعية 28- IAS41: 2001

5. مجلس المعايير المحاسبية الدولية:

لقد حققت لجنة المعايير المحاسبية الدولية الكثير بالرغم من القيود التي يفرضها هيكلها و في ظل كل هذه الصعوبات وعولمة أسواق أرس المال العالمية والضغط المتزايد من اجل مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية المتناغمة دوليا أرت اللجنة ضرورة إحداث تغييرات هيكلية لمواجهة التحديات الجديدة وفي سنة 2000 م تمت إعادة هيكلة اللجنة وأصبحت تحت تسمية مجلس المعايير المحاسبية الدولية بدلا من لجنة المعايير المحاسبية الدولية ، وتم تحديد الشكل القانوني لهذه الهيئة من 19 إداريا يتم اختيارهم من قبل لجنة التعيين ،مع احترام الشروط الموضوعة للتعيين.

6. **دور مجلس المعايير المحاسبية الدولية:** يتمثل دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في:[4]

- جمع الأموال اللازمة لسير أنشطة الهيئة؛
- إعداد و نشر التقرير السنوي عن النشاط ،متضمنا القوائم المالية المراجعة وأولويات السنة القادم؛
- تقييم استراتيجية وفعالية IASC و IASB سنويا.

7. **مهام أعضاء مجلس المعايير المحاسبة الدولية:** ولأعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية مجموعة من المهام تتمثل في:[5]

- إعداد ،نشر، وتعديل المعايير المحاسبية الدولية؛
- نشر مذكرات الإيضاح حول مشاريع المعايير المحاسبية الدولية الجارية؛
- إعداد إجراءات معالجة التدخلات؛
- تشكيل كل أنواع اللجان الاستشارية المتخصصة لإبداء رأيها حول المشاريع المهمة؛
- القيام بالدارسات في الدول المتقدمة والناشئة للتأكد من قابلية المعايير المحاسبية الدولية للتطبيق ومدى صلاحياتها.

8. **معايير إعداد التقارير المالية الدولية الصادرة عن IASB بعد2001**

01- تبني معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة1 – IFRS1: 2008

02- المدفوعات على أساس الحصص2 – IFRS2: 2004

03- اندماج الأعمال3 – IFRS3: 2008

04-عقود التأمين4 – IFRS4: 2004

05- الأصول غير المتداولة المقتناة بغرض البيع و العمليات المتوقفة5 – IFRS5: 2004

06- استكشاف وتقييم الأصول المنجمية6 – IFRS6: 2004

07- الأدوات المالية : الإفصاح7 – IFRS7: 2005

08- التقارير القطاعية8 – IFRS8: 2006

09- الأدوات المالية9 – IFRS9: 2010

10- القوائم المالية الموحدة10- IFRS10: 2011

[4]مدني بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص130

11- اتفاقيات المشركات11- IFRS11: 2011

12-الإفصاح عن المنافع في الشركات الأخرى12- IFRS12: 2011

خلاصة:

من خلال هذا الفصل يمكن القول ان للمعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ الدولي دور بالغ الاهمية، بحيث لا يمكن الاستغناء عنها باعتبارها نشاط تأكيدي استشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها وخدماتها المتمثلة في تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلي وقابلية المعلومات إضافة إلى مصداقيتها، وكذا حماية الأصول من المخاطر المحتملة وكذا محاربة كافة أساليب الفساد والاختلالات والانحرافات السالبة، وبالتالي الحفاظ على الوضع المرغوب فيه.

ولتحقيق الكفاءة والفعالية في المؤسسة لابد على المكلف بالدراسة احترام تطبيق المعايير المتعارف عليها بالاستخدام الأمثل لها للوصول إلى الأهداف المنشودة المتمثلة في تحقيق أداء مالي جيد للمؤسسة.

الفصل الثاني:

علاقة المعايير المحاسبية الدولية والإبلاغ المالي الدولي بالإفصاح

تمهيد:

اختلفت وجهات نظر الباحثين والمهنيين حول مفهوم الإفصاح خاصة ما يتعلق بمحتوى الإفصاح ومستواه، فمنهم من لا يحصر نطاق مشكلة الإفصاح في مجرد درجة تفصيل البيانات المالية المنشورة أو في أساليب تبويب وعرض المعلومات في هذه البيانات وإنما تعدى هذا النطاق يجعل منه عنصر دقة ومصداقية للأرقام المعروضة في هذه البيانات في حين آن آخرين يرون أن مشكلة الإفصاح تنحصر فقط في نطاق عرض المعلومات في البيانات المالية المنشورة ومجرد كمية هذه المعلومات المعروضة فيها ،ومن ثم الشكل الذي يتم فيه عرض هذه المعلومات ، أما مسالة صحة ومصداقية الأرقام المعروضة في تلك البيانات فهي مسالة أخرى تتعدى وجهة نظرهم حدود مشكلة الإفصاح لتدخل في نطاق مشكلة القياس المحاسبي.

المبحث الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي

الإفصاح كلمة شاع استعمالها في جميع مجالات الحياة، وبالأخص العملية منها بما فيها مهنة المحاسبة والتدقيق حيث أخذ الإفصاح متطلباته القانونية والإدارية والشكلية تطغى على العديد من مناحي الحياة العملية بما فيها العامة منها.

المطلب الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي

لقد تعددت وجهات النظر حول مفهوم الإفصاح المحاسبي، ويمكن ذكر بعض التعريفات له كالآتي:

تعريف 1: "هو عملية إظهار وتقديم المعلومات الضرورية عن الوحدات الاقتصادية، للأطراف التي لها مصالح حالية أو مستقبلية بتلك الوحدات الاقتصادية، وهذا يعني أيضا أن تعرض المعلومات بالبيانات والتقارير المالية بلغة مفهومة للقارئ الواعي دون لبس أو تظليل"[6].

تعريف 2: يعرف الإفصاح أنه "الوضوح وعدم الإبهام في عرض المعلومات المحاسبية عند إعداد الحسابات والبيانات المالية والتقارير المالية".[7]

تعريف 3: الإفصاح هو "عملية إظهار المعلومات المالية، سواء كانت كمية أو وصفية في البيانات المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل البيانات المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي البيانات المالية من الأطراف الخارجية، والتي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات للشركات"[8].

تعريف 4: "هو عملية إطلاق جميع المعلومات ذات الصلة بالشركة والتي قد تؤثر على قرار الاستثمار".[9]

تعريف 5: "أي الحقائق أو المعلومات ترد في البيانات المالية في المذكرات التوضيحية الملحقة بها والتي تبين بشكل واضح وجلي الموقف المالي للوحدة الاقتصادية".[10]

ومن التعريفات السابقة يمكن تعريف الإفصاح المحاسبي على أنه هو عملية إظهار كل المعلومات المالية الواردة في البيانات المالية لكافة الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة بصورة واضحة وصادقة لان ذلك يساعد في اتخاذ القرارات الاستثمارية.

---

[6] محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، يتراك للطباعة والنشر، مصر، 2005، ص577.

[7] لطيف زيدون، وآخرون، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سوريا، المجلد 9، العدد الأول، 2007، ص179.

[8] محمد المبروك أبو زيد، نفس المرجع أعلاه، ص480.

[9] إبراهيم جابر السيد، الإفصاح المالي أثره في نمو الأعمال التجارية العربية داخل البلاد الأجنبية، دار غيداء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، ص20.

[10] إبراهيم جابر السيد، نفس المرجع أعلاه، ص21.

المطلب الثاني: أنواع الإفصاح المحاسبي

هناك عدة أنواع من الإفصاح المحاسبي، تتمثل في هذه الأنواع في:

1. **الإفصاح العادل**: يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية، إذ يتوجب إخراج البيانات المالية والتقارير بالشكل الذي يتضمن عدم ترجيح فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن.
2. **الإفصاح الكافي**: يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في البيانات المالية ويمكن ملاحظة البيانات المالية، ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق، إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيرا مباشرا في اتخاذ القرارات، بالإضافة إلى انه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.
3. **الإفصاح الملائم**: هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها، إذ انه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية، بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين مع نشاط المؤسسة وظروفها.
4. **الإفصاح التثقيفي (الإعلامي)**: أي الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات، مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في البيانات المالية، ونلاحظ أن هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية، يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب أخرى.
5. **الإفصاح التام**:[11] هناك إجماع عام في المحاسبة حول ضرورة توفير الإفصاح التام والصادق والمناسب، ويتطلب الإفصاح التام أن تصمم وتعد البيانات المالية الدورية الموجهة إلى عامة المستخدمين بشكل يعكس بدقة الأحداث الاقتصادية التي أثرت على المنشاة خلال الدورة، وان تتضمن هذه البيانات المالية معلومات كافية لجعل هذه البيانات مفيدة وغير مظللة للمستثمر العادي أو المتوسط ،وعدم حذف أو كتمان معلومات جوهرية أو ذات منفعة لهذا المستثمر العادي.
6. **الإفصاح التقليدي (الوقائي)**:

[11] لطيف زيدون، وآخرون، نفس المرجع السابق ،ص180

يهدف إلى حماية المستثمر العادي ذي القدرة المحدودة على استخدام المعلومات المالية، ويتطلب الإفصاح الوقائي الإفصاح عن النقاط التالية:[12]

- السياسات المحاسبية؛
- التغير في السياسات المحاسبية؛
- التغير في التقديرات المحاسبية؛
- تصحيح الأخطاء في البيانات المالية؛
- التغير في طبيعة الوحدة المحاسبية؛
- الإفصاح عن المكاسب والخسائر المحتملة؛
- الإفصاح عن الارتباطات المالية؛
- الإفصاح عن الإحداث اللاحقة.

7. الإفصاح الكامل:

يعني الإفصاح الكامل إن البيانات المالية يجب أن تشمل كافة المعلومات الضرورية لمستخدمي البيانات، فإذا تبين أن عدم وجود معلومات معينة يؤدي إلى تضليل مستخدمي البيانات المالية، فانه يتعين تقديم المعلومات، وعادة ما تقدم المعلومات اللازمة للمستخدمين أما في صلب البيانات المالية أو كمعلومات إضافية وملاحظات على البيانات أو في جداول ملحقة، ومن أمثلة المعلومات التي يفصح عنها كملاحظات للبيانات المالية العرضية والمحتملة، والجداول الملحقة مثل المعلومات عن أثر التغير في مستويات الأسعار والبيانات القطاعية[13].

المطلب الثالث: أهمية الإفصاح المحاسبي [14]

يعتبر الإفصاح وليد انفصال الملكية عن الإدارة، أين تعددت وتنوعت الأطراف التي لها مصالح حالية ومستقبلية بهذه الكيانات والتي تكون بحاجة إلى معلومات تساعدها في اتخاذ مختلف القرارات، بحيث من غير المتوقع أن يتم ذلك من خلال الاطلاع المباشر على السجلات والدفاتر للحصول على المعلومات المطلوبة.

وعليه تكمن أهمية الإفصاح في كونه يوفر مختلف المعلومات عن الكيان بما يقلل حالة الغموض لدى المستخدمين بغرض المساعدة في اتخاذ قرارات رشيدة، إذ يرجع السبب الرئيسي للإفصاح في:

---

[12] رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2009، ص 443.

[13] كمال الدين مصطفى الدهراوي، المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية، المكتب الجامعي الحديث، الطبعة الثانية، الاسكندرية، ص50.

[14] محمد المبروك أبو زيد، نفس المرجع السابق، ص-ص 481-483.

- تقليل مخاطر ممولي رأس المال حتى يتمكنوا من تقييم العائد المتوقع لكل فرص الاستثمار مقابل المخاطر المصاحبة لتلك الفرص.
- إعلام الأفراد والمجموعات والذين تؤثر نشاطات وعمليات الكيان على حياتهم ومستوى معيشتهم وذلك لتمكينهم

من التأثير على تصرفات الكيان إذ رغبوا في ذلك بعد استعراض الإفصاح بالبيانات المالية.

- ومن جانب أخر فان الكيانات المسجلة بالأسواق المالية تطمح إلى تحقيق العديد من المزايا، منها تنويع مصادر التمويل والتعريف والترويج لنشاطاتها وزيادة حجم الطلب على منتجاتها.

إن قبول تسجيل الكيانات بالأسواق المالية مشروط في الغالب بامتثال هذه الكيانات لشروط وضوابط مختلفة تتعلق بالممارسات المحاسبية خاصة فيما يتعلق بالإفصاح المحاسبي، تهدف في عمومها إلى حماية المستثمر من خلال ضمان حصولها على معلومات موثوقة وكافية لغرض تقييم ومراقبة استثماراتهم.

المطلب الرابع: أهداف الإفصاح المحاسبي

هناك عدة أهداف للإفصاح المحاسبي حيث قسمت هذه الأهداف إلى اتجاهين كما يلي: [15]

1. الاتجاه التقليدي في الإفصاح :

هو الذي يهدف ويهتم بالمستثمر الذي له دراية محدودة باستخدام البيانات المالية فيقضي بضرورة تبسيط المعلومات المنشورة بحيث تكون مفهومة للمستثمر محدود المعرفة مع التركيز على المعلومات التي تتصف بالموضوعية والبعد عن تقديم المعلومات التي تعكس درجة كبيرة من عدم التأكد وفي ذلك كله حماية لهذا المستثمر من التعامل غير العادل في سوق المال.

2. الاتجاه المعاصر في الإفصاح:

ويهدف إلى تقديم المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات، وفي ظل هذا الهدف فان نطاق الإفصاح لم يعد قاصرا على تقديم المعلومات المالية التي تتمتع بأكبر قدر من الموضوعية والتي تتناسب مع قدرات المستثمر العادي، بل يتسع نطاق الإفصاح ليشمل المعلومات الملائمة التي تحتاج إلى درجة كبيرة من الدراية والخبرة في فهمها واستخدامها والتي يعتمد عليها المستثمرين الواعين والمحللين الماليين في اتخاذ قراراتهم.

[15] حلمي نمر، بحوث في نظرية المحاسبة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1977، ص، ص 187، 188.

المبحث الثاني: المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومة المحاسبية

يرتكز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في البيانات المالية المنشورة على المقومات الرئيسية التالية: [16]

- تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية.
- تحديد الأغراض التي تستخدم فيها المعلومات المحاسبية.
- تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها.
- تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.
- توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.

المطلب الأول: المستخدم 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 الأمثلة على مستخدمي المعلومات المحاسبية ،الملاك الحاليون والمحتملون ،والدائنون والمحللون الماليون والموظفون، والجهات الحكومية ،ثم الجهات التي تهتم (Devine) بالشؤون الاجتماعية وغيرها .وقد كرس أهمية تحديد الجهة المستخدمة للمعلومات المحاسبية وذلك كركن أساسي من أركان تحديد إطار الإفصاح المناسب بالقول "إن أهمية تحديد الجهة التي ستستخدم المعلومات المحاسبية تنبع من حقيقة أساسية هي أن الأغراض التي ستستخدم فيها هذه المعلومات من جهات مختلفة لذا فان الحاجة لتحديد الخواص الواجب توافرها في تلك المعلومات من وجهة نظر تلك الجهة وذلك سواء من حيث المحتوى شكل أو صورة العرض.

ذلك لأن مدى ملائمة مجموعة من الإيضاحات المتوافرة في البيانات المالية، ستتوقف في جانب كبير منها على مدى ما تمتلكه الجهة المستخدمة لهذه البيانات من مهارة وخبرة في تفسير تلك الإيضاحات.

المطلب الثاني: الأغراض التي تستخدم فيها المعلومات المحاسبية

يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بعنصر أساسي هو ما يعرف بمعيار أو خاصية الملائمة: وفي الإطار تلتقي وجهتا نضر أهم مجمعين مهنيين في الولايات المتحدة الأمريكية.

[16] أحمد السيد حمد الله، مدى أهمية المعلومات المحاسبية للمستثمرين–منهج مقترح لتطوير الإفصاح المحاسبي لتنشيط سوق المال المصري، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة ،جامعة الزقازيق، 1993،ص،ص 104، 105.

وهما: والجمعية الأمريكية للمحاسبيين المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فقد عبرت الثانية عن وجهة نظرها حيال ذلك بالنص في أحد التقارير الصادرة عام 1699على ما يلي:

في حين تعتبر الأهمية النسبية بمثابة المعيار الكمي الذي يحدد؟ أو كمية المعلومات المحاسبية واجبة الإفصاح، تعتبر الملائمة المعيار النوعي الذي يحدد طبيعة أو نوع المعلومات المحاسبية واجبة الإفصاح. لذا تتطلب خاصية الملائمة وجود صلة وثيقة بين طريقة إعداد المعلومات والإفصاح عنها من وجهة، الغرض الرئيسي لاستخدام هده المعلومات من الجهة الأخرى.

وفي تعريف الخاصية ملائمة المعلومات يقول SHWYDER " تعتبر معلومة ما ملائمة لمستخدم معين، إذ كان من الموقع لهذا المستخدم للاستفادة من تلك المعلومات في غرض معين. فرقم صافي مثلا يعتبر معلومة ملائمة لقارئ البيانات المالية نضرا لوجود احتمال كبير في أن يستخدم هذا القارئ تلك المعلومة في غرض ما، بينما لا يعتبر عدد نوافذ المنشأة التسويقية معلومة للقارئ نفسه نظرا لضعف احتمال استخدامها من قبله فبأي غرض كان. [17]

المطلب الثالث: طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها

تتمثل الخطوة التالية في تحديد طبيعة ونوع المعلومات التي يجب الإفصاح عنها وتتمثل المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها حاليا في البيانات المالية المحتواة في القوائم المالية التقليدية وهي قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة الأرباح المحتجزة ثم قائمة التغيرات في المركز المالي هذا إضافة إلى معلومات أساسية أخرى تعتبر ضرورية لكن نظرا لتعذر الإفصاح عنها في صلب البيانات المالية تعرض في الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية التي تعتبر جزءا لا يتجزأ من تلك البيانات .لكن البيانات المالية تعد في واقع الأمر بموجب مجموعة من الافتراضات و الأعراف والمبادئ أو الأصول المحاسبية المتعارف عليها لذا يترتب على ذلك نشوء مجموعة من القيود والمحددات على كل نوع وكمية المعلومات التي تظهر في تلك البيانات.[18]

المطلب الرابع: أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

إن القدرة على قراءة التقارير المالية ومضمونها يتطلب قدر كبيرا من الخبرة وعليه يجب أن يراعي مُعدوا البيانات المالية عدم عرض المعلومات في مكان يصعب الاهتداء إليه.

[17] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص، ص 512 - 513.

[18] نفس المرجع أعلاه، ص- ص 513-516.

وما مدى قابليتها للقراءة والفهم ومستخدمي البيانات المالية ولذا يتطلب أيضا ترتيب وتنظيم المعلومات فيها بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية بحيث يمكن للمستخدم المستهدف في صلب البيانات المالية في حين يتم الإفصاح عن المعلومات الأخرى خصوصا التفاصيل، أما في الملاحظات أو الإيضاحات المرفقة بتلك البيانات أو في جداول أخرى مكملة تلحق بها كما يتطلب الأمر في بعض الأحيان الإفصاح عن المعلومة الواحدة نفسها إذا كانت مهمة في أماكن متعددة في البيانات المالية.[19]

المطلب الخامس: توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

لكي تكون المعلومات ملائمة يجب أن تقدم في الوقت المناسب ، ورغم انه من المعتاد إنتاج وعرض البيانات المالية بعد انتهاء السنة المالية إلا أن إنتاج وعرض البيانات المالية ربع سنوية يودي إلى درجة من الملائمة نظرا لان مستخدم تلك البيانات يستطيع أن يستفيد من هذه المعلومات الربع سنوية للوصول إلى توقعات سريعة ، وبالتالي يستطيع اتخاذ القرار في الوقت المناسب لتقديم المعلومات على أساس ربع سنوية فمن الضروري في الغالب إصدار البيانات المالية قبل معرفة كل جوانب المعاملة أو الحدث ،مما يضر بخاصية إمكانية الاعتماد على المعلومات المحاسبية.

ولتحقيق التوازن بين خاصيتي الملائمة وإمكانية الاعتماد، فالاعتبار السائد هو كيفية الوفاء بصورة أفضل باحتياجات المستخدمين لاتخاذ القرارات الاقتصادية[20].

المبحث الثالث: قواعد الإفصاح عن المعلومات وفق لمعايير الحاسبة الدولية

يمكن تصنيف قواعد الإفصاح المشمولة في المعيار الدولي الأول " AIS01" عرض البيانات المالية " في الفئات الرئيسية الآتية:

المطلب الأول: قواعد خاصة بالإفصاح العام تتطلب الإفصاح عن معلومات

مثل اسم المشروع الذي قدم التقرير وأي تغيير في المعلومات التي تسبق تاريخ الميزانية العمومية، وما إذا كانت البيانات المالية تغطي المشروع منفردا أو مجموعة من المشاريع، والفترة التي تغطيها هذه البيانات وتاريخ الميزانية العمومية وعرض عملية التقرير المعدة بموجبها البيانات المالية، وكذلك تحديد مستوى الدقة المستخدمة في عرض أرقام هذه البيانات.

[19] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 516-518.

[20] أحمد نور، المحاسبة المالية وفق لمعايير الدولية والعربية والمصرية القياس والتقويم والإفصاح، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، ص 44.

كما يجب إظهار البيانات المالية المقارنة عن الفترة السابقة، وبيان حقيقة ما إذا كانت المبالغ المقابلة في البيانات المالية ولإيضاحات ذات الصلة ليست قابلة للمقارنة والإفصاح عن ذلك مع بيان الأسباب.[21]

المطلب الثاني: قواعد خاصة بالإفصاح في الميزانية العمومية

وتشمل[22]:

1. التمييز بين المتداولة وغير المتداولة:

إذا تعرض المجودات المتداولة وغير المتداولة والالتزامات المتداولة وغير المتداولة كفئات منفصلة في صلب الميزانية العمومية، ويصنف الأصل على أنه متداول في الحالات الآتية:

- عندما يتوقع أن يتحقق نقدا أو يحتفظ به للبيع أو الاستهلاك أثناء الدورة التشغيلية العادية للمشروع،
- عندما يتوقع أن يتحقق خلال (12) شهرا من تاريخ الميزانية العمومية،
- عندما يكون نقدا واصلا معدلا للنقد.

وتصنيف جميع الموجودات الأخرى على أنها أصول غير متداولة، وتشمل فئات الموجودات الملموسة والأصول التشغيلية والمالية التي هي بطبيعتها طويلة الأجل.

ويصنف الالتزام على انه متداول في الحالات الآتية:

- عندما يتوقع تسديده أثناء الدورة التشغيلية للمشروع؛
- عندما يكون ناشئا عن أغراض المتاجرة؛
- عندما يستحق التسديد خلال (12) شهرا من تاريخ الميزانية؛
- ليس للمنشأة الحق في تأجيل التسوية اللازمة للالتزامات بعد اثني عشر شهرا على الأقل من تاريخ الميزانية العمومية وتصنف جميع الالتزامات الأخرى على أنها التزامات غير متداولة.

2. المعلومات التي يجب عرضها في صلب الميزانية العمومية:

يجب أن تحتوي الميزانية العمومية في صلبها كحد أدنى على البنود الآتية[23]:

- الممتلكات والمصانع والمعدات؛

---

[21] محمد أبو نصار وجعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الجوانب النظرية والعلمية، نشر بدعم من الجامعة الأردنية عمادة البحث العلمي، 2018 ص 23.

[22] محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس العرض الإفصاح، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، 2012، عمان، ص، ص 366، 367.

[23] نفس المرجع أعلاه، ص367.

- الاستثمارات العقارية؛
- الأصول المالية؛
- الأصول البيولوجيا؛
- المخزون؛
- الذمم التجارية المدنية والذمم المدنية الأخرى؛
- النقد ومعادلات النقد؛
- الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى؛
- المخصصات؛
- الالتزامات المالية؛
- الالتزامات والأصول الضريبية الحالية؛
- حقوق الأقلية المعروضة ضمن حقوق الملكية؛
- رأس المال المصدر والاحتياطات الموزعة على حاملي حقوق الملكية.

3. معلومات يجب أن يفصح عنها في صلب الميزانية أو في الإيضاحات:

- تصنيفات جزئية للبنود المعروضة مصنفة بشكل مناسب لعمليات المشروع، كتصنيف بنود الممتلكات والمصانع والمعدات إما حسب نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم وفق المعيار المحاسبي (16).
- تصنف الذمم المدنية إلى مدينين تجاريين وأعضاء آخرين في المجموعة وذمم مدينة على أطراف ذات علاقة ودفعات مقدمة ومبالغ أخرى.
- يصنف المخزون حسب معيار المحاسبي الدولي رقم (2) إلى مواد أولية وبضاعة قيد الإنجاز أو تحت التشغيل وبضاعة جاهزة.
- تصنف المخصصات والاحتياطات وعلاوة الإصدار مع وصف لطبيعة وغرض كل احتياطي ضمن حقوق المالكين.
- الإفصاح عن الأمور الآتية بالنسبة لكل فئة من رأسمال الأسهم:
  - ✓ عدد الأسهم المصرح بها.
  - ✓ عدد الأسهم المصدرة والمدفوعة بالكامل، وعدد الأسهم المصدرة وغير المدفوعة بالكامل.
  - ✓ القيمة الاسمية لكل سهم أو أن الأسهم ليس لها قيمة اسمية.
  - ✓ مطابقة عدد الأسهم غير المسددة في البداية كل فترة مالية وفي نهايتها.

- ✓ الحقوق والامتيازات والقيود الخاصة بكل فئة بما في ذلك القيود على توزيع أرباح الأسهم وإعادة تسديد رأس المال.
- ✓ الأسهم التي يمتلكها المشروع نفسه أو شركاته الفرعية أو الزميلة[24].

المطلب الثالث: قواعد خاصة بالإفصاح في بيان الدخل وتشمل [25]

1. **يتم تضمين بيان الدخل جميع بنود الدخل والمصروف المعترف بها في فترة معينة**، ما لم تستثنى بنود محددة من الربح أو الخسارة للفترة الحالية ، كتلك الناشئة عن تصويب أخطاء سابقة أو معالجة الأثر الناشئة عن تصويب أخطاء سابقة أو معالجة الأثر الناشئ عن التغيير في السياسات المحاسبية ، أو معالجة فائض إعادة التقييم ، أو معالجة المكاسب و الخسائر غير المحققة الناتجة عن إعادة تقييم الاستثمارات المالية المعدة للبيع بالقيمة العادلة ،أو ما ينتج عن تحويل البيانات المالية لعملة أجنبية أو نحو ذلك.
2. **المعلومات التي يجب عرضها في صلب بيان الدخل كحد أدنى:**
   - الإيراد؛
   - نصيب المنشأ من أرباح أو خسائر الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة التي تمت محاسبتها بطريقة حقوق الملكية؛
   - المصروف الضريبي؛
   - مبلغ واحد يشمل كلا من الربح أو الخسارة ما بعد الضريبة من العمليات المتوقفة، و الربح أو الخسارة ما بعد الضريبة المعترف بها في قياس القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع أو من التصرف بالأصول أو مجموعة التصرف التي تشكل العملية المتوقفة؛
   - ربح أو خسارة الفترة؛
   - الربح أو الخسارة المنسوبة إلى حقوق الأقلية؛
   - الربح أو الخسارة المنسوبة إلى أصحاب حقوق الملكية في شركة الأم.
3. **المعلومات التي يجب عرضها في صلب بيان الدخل أو في الإيضاحات:**
   - تعرض بنود الدخل أو المصاريف الناشئة عن عمليات غير اعتيادية في صلب بيان الدخل أو في الإيضاحات
   - عندما تكون بنود الدخل و المصروف مادية يتم الإفصاح عن حجمها و طبيعتها بشكل منفصل،

[24] محمد مطر، نفس المرجع السابق، ص، ص 368-374

[25] محمد أبو نصار وجمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 35-42.

- تشتمل الظروف التي تؤدي إلى الإفصاح المنفصل عن بنود الدخل والمصروف على ما يلي:

✓ انخفاض قيمة المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق، أو قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات إلى القيمة القابلة للاسترداد.

✓ إعادة الهيكلة والقيود العاكسة لمخصصات تكاليف إعادة الهيكلة.

✓ عمليات التصرف ببنود الممتلكات والمصانع والمعدات.

✓ عمليات التصرف بالاستثمارات.

✓ العمليات المتوقفة.

✓ تسوية القضايا.

- يجب أن يتم الإفصاح إما في صلب بيان الدخل او في الإيضاحات او في قائمة التغيرات في حقوق الملكية، عن مبلغ ربح السهم المعترف به كتوزيعات للفترة، وكذلك عن مقدار العائد على كل سهم.
- يجب ان يعرض تحليل المصروفات مصنفة على أساس طبيعتها او وظيفتها ضمن المنشاة ويفضل عرض التحليل في الصلب بيان الدخل.

المطلب الرابع: قواعد خاصة بالإفصاح في صلب بيان التغيرات في حقوق الملكية

وتشمل:[26]

- الربح أو الخسارة الخاصة بالفترة؛
- كمل بند من بنود الدخل أو المصروف كما هو مطلوب من المعايير الأخرى، التي يتم الاعتراف بها بشكل مباشر في حقوق المساهمين وإجمالي هذه البنود؛
- إجمالي المبلغ الموزع على حقوق المالكين والشركاء والحصص النقدية؛
- الأثر التراكمي للتغيرات في السياسة المحاسبية و تصحيح الأخطاء التي يتم معالجتها وفق مرجعية المعيار المحاسبي الدولي رقم (8)؛
- كما يجب أن يعرض في صلب البيان أو في الإيضاحات ما يلي:

✓ التوزيعات على أصحاب حقوق الملكية؛

✓ رصد الربح أو الخسارة المتراكمة في بداية الفترة وفي تاريخ الميزانية العمومية والتغيرات خلال الفترة؛

[26] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 520-523.

✓ مطابقة بين القيمة المرحلة لكل فئة من الأسهم العادية لرأس المال، وعلاوة الإصدار وكل احتياطي في بداية ونهاية الفترة، مع بيان كل حركة بشكل نفصل.

وتعكس التغيرات في حقوق مساهمي المشروع بين تاريخين للميزانية العمومية، الزيادة أو الانخفاض في صافي الأصول أو الثروة خلال الفترة ما بينهما.

المطلب الخامس: قواعد خاصة بالإفصاح في صلب بيان التدفقات أو في الإيضاحات

تضمن المعيار المحاسبي الدول رقم (IAS.N7) والمسمى بيان التدفقات النقدية بعض الشروط وقواعد الإفصاح في هذه القائمة نجملها فيما يلي[27]:

1. **التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية:** أوجدت الفقرة (25) من المعيار، على جميع الشركات الملتزمة بتطبيقه، أن تسجل التدفقات النقدية التي تنشأ عن عمليات بالعملة الأجنبية، باستخدام عملية المشروع التي تنشر بموجبها بياناتها المالية، وذلك بتحويل مبلغ العملة الأجنبية إلى عملية المشروع، باستخدام سعر الصرف السائد بين عملية التقرير، والعملية الأجنبية في تاريخ التدفق النقدي.
2. **الفوائد المقبوضة والمدفوعة وتوزيعات الأرباح:** كما أوجب الفقرة (31) من المعيار ن أن يتم الإفصاح بشكل منفصل

عن كل التدفقات النقدية المقبوضة والمدفوعة من الفوائد وتوزيعات الأرباح، وأن يصنف كل منها بأسلوب ثابت من فترة لأخرى، على أنها نشاطات تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية.

وتضيف الفقرة (33) من نفس المعيار بأن الفائدة المدفوعة والفائدة وتوزيعات الأرباح المقبوضة، عادة ما يتم تصنيفها على أنها تدفقات نقدية تشغيلية بالنسبة للمنشآت المالية لا يوجد إجماع في الرأي بالنسبة لتصنيف من قبل المشاريع الأخرى.

ويمكن تصنيف الفائدة المدفوعة والفائدة وتوزيعات الأرباح المقبوضة، على أنها تدفقات نقدية تشغيلية لأنها تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة. وكبديل لذلك يمكن تصنيف الفائدة المدفوعة على أنها تدفقات نقدية تمويلية بصفتها تكاليف للحصول على الموارد المالية، والفائدة وتوزيعات الأرباح المقبوضة تدفقات نقدية استثمارية بصفتها عوائد للاستثمارات.

[27] خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2007، ، ص-ص 42-44.

3. **ضرائب الدخل المدفوعة:** وأوجبت الفقرة (35) من المعيار، أن يتم الإفصاح بشكل منفصل عن التدفقات النقدية الناشئة عن ضرائب الدخل المدفوعة وتصنيفها كتدفقات من الأنشطة التشغيلية، ما لم يتم تعريفها بشكل محدد على أنها أنشطة استثمارية أو تمويلية.
4. **شراء وبيع الشركات التابعة:** وأوجبت الفقرة 39 من المعيار، أن المجموع الإجمالي للتدفقات النقدية الناشئة عن شراء وبيع الشركات التابعة وغيرها من منشاة الأعمال الأخرى، يجب أن تعرض بشكل منفصل على أنها أنشطة استثمارية.

وتصنيف الفقرة 40 من نفس المعيار بأنه يجب الإفصاح بشكل إجمالي عن عمليات بيع وشراء الشركات التابعة وغيرها من وحدات الأعمال الأخرى خلال الفترة عن كل مما يلي:

- القيمة الإجمالية للشراء أو الاستبعاد.
- الجزء المدفوع بالنقد أو ما يعادله من قيمة الشراء أو الاستبعاد.
- مبلغ النقدية وما يعادلها في الشركة التابعة أو الوحدة التجارية التي تم شراؤها أو استبعادها.
- مبلغ الموجودات والالتزامات غير النقدية وما يعادلها في الشركة التابعة أو وحدة الأعمال الأخرى التي تم شراؤها أو استبعادها، ملخصة حسب كل مجموعة رئيسية.

5. **العمليات غير النقدية:** ونصت الفقرة 43 من المعيار، على أن تستبعد العمليات الاستثمارية والتمويلية غير النقدية من بيان التدفقات النقدية، ويتم الإفصاح عن هذه العمليات في مكان آخر من البيانات المالية بطريقة توفر كل المعلومات المتعلقة بهذه الأنشطة. التي من أمثلتها امتلاك موجودات بواسطة الشراء وتحمل الالتزامات المباشرة، أو عن طريق عقود تأجير تمويلية، أو امتلاك مشروع وإصدار أسهم لملكه مقابل صافي ثمن الشراء، أو بتحويل المديونية كقرض السندات إلى حقوق ملكية.
6. **مكونات النقد والنقد المعادل:** أوجبت الفقرة 45 من المعيار، الإفصاح عن مكونات النقدية وما يعادلها التي تمتلكها المنشاة، على أن تعرض تسوية أو تجري مطابقة بين المبالغ المصرح بها في بيان التدفقات النقدية، مع البنود المرادفة لها المبينة في الميزانية العمومية.
7. **افصاحات أخرى:** أوجبت الفقرة 48 من المعيار، الإفصاح عن مبالغ الأرصدة النقدية الهامة وما يعادلها، التي يحتفظ بها المشروع وغير المتوفرة للاستعمال من قبل المجموعة، مع توضيح من الإدارة حول أي نقدية مقيدة أو محجوزة لغرض معين، بصفتها أرصدة غير حرة للاستخدام في أنشطة أخري. [28]

[28] خالد جمال الجعارات، نفس المرجع السابق، ص-ص 45-50.

المطلب السادس: قواعد خاصة بالإفصاح في الإيضاحات

- يجب أن تظهر في الإيضاحات، السياسات المحاسبية المحددة، وأسس القياس المستخدمة في إعداد البيانات المالية، مع الإشارة لفئات المجودات والالتزامات التي طبق عليها كل أساس للقياس.
- يجب أن تفصح المنشاة عن الأحكام التي أصدرتها الإدارة بخلاف الأحكام التي ترتبط بالتقديرات والمتعلقة بتطبيق السياسات المحاسبية للمنشاة، التي يكون لها الأثر الأكثر أهمية على المبالغ المعترف بها في البيانات المالية ومن أمثلة ذلك:
  - ✓ ما إذا كانت موجودات مالية تمثل استثمارات محتفظ بها لتاريخ الاستحقاق.
  - ✓ متى يتم بشكل جوهري نقل كافة المخاطر والمنافع الهامة المتعلقة بملكية أصل مالي أو عقد تأجير تمويلي إلى منشآت أخرى.
  - ✓ ما إذا كانت مبيعات محددة من السلع هي في جوهرها ترتيبات تمويلية ولا تؤدي بالتالي إلى نشوء إيرادات.
  - ✓ ما إذا كان يشير جوهر العلاقة بين المنشاة معينة ومنشاة ذات أغراض خاصة، إلا أن الثانية مسيطر عليها من قبل المشاة الأولى.
  - ✓ يجب أن تفصح المنشاة عن المعلومات التي تمكن مستخدمي بياناتها المالية من تقييم أهدافها وسياساتها وأساليبها لإدارة رأس المال.
- **افصاحات أخرى في الإيضاحات:**
  - ✓ مبلغ أرباح الأسهم المقترحة أو المعلن عنها قبل أن يتم التصريح بإصدار البيانات المالية، ومبلغ أية أرباح أسهم ممتازة تراكمية غير معترف بها.
  - ✓ مقر المنشاة وشكلها القانوني وبلد تأسيسها المكان الرئيسي للأعمال أو عنوان مكتبها المسجل ووصف لطبيعة عمليات المنشاة وأنشطتها الرئيسية واسم الشركة الأم وألام النهائية للمجموعة.

خلاصة:

الإفصاح المحاسبي عبارة عن وظيفة داخلية مصممة لإضافة قيمة للمؤسسة يحتوي على مجموعة من الإجراءات والأنظمة التي تتبعها معظم المؤسسات، وهذه الإجراءات تحفز وتحسن من تقييم الأداء المالي للمؤسسات.

توجد علاقة وطيدة بين المعايير المحاسبية الدولية والإفصاح المحاسبي ودورهما في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية من خلال حماية الأصول وترشيد استخدام الموارد المتاحة وزيادة الفعالية وتحديد الأهداف المسطرة للمؤسسة أو كشف نقاط قوة وضعف تسييرها من خلال معايير محاسبية وإفصاح مالي متمثلة في مؤشرات التوازن المالي والنسب المالية.

وعليه لتمكين المؤسسة الاقتصادية من تسييرها بأداء جيد يجب تحديد كلا من النقاط الإيجابية والسلبية من خلال استخدام إجراءات قانونية متمثلة في الإفصاح المحاسبي للسهر على حماية أصولها وترشيد استخدام الموارد المتاحة بكل كفاءة وفعالية لبلوغ أهدافها المسطرة والمحددة بإتباع معايير متعارف عليها ومؤشرات التوازن المالي والنسب المالي.

الفصل الثالث:

الدراسة التطبيقية

تمهيد:

قصد الوصول إلى تحقيق إسقاط للجانب النظري المدروس في الفصلين السابقين والوصول إلى نتائج تمكننا من الإجابة عن الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات الموضوعة، قمنا بدراسة ميدانية تبين دور المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ الدولي في الإفصاح المحاسبي.

وقد قمنا باستهداف فئة من الأكاديميين والمهنيين وهذا لإضفاء المصداقية لبحثنا هذا، من أجل تنويع الآراء وإثراء موضوع الدراسة تم تقسيم هذا الفصل الى المبحثين التاليين:

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية

المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية

يتضمن هذا المبحث وصفاً لمنهج الدراسة وإجراءاتها، بما في ذلك مجتمع الدراسة وعينتها وكذلك أداة الدراسة المستخدمة والأساليب الإحصائية المتبعة في التحليل، وأخيرا التأكد من اعتدالية التوزيع الطبيعي وصدق وثبات الأداة.

المطلب الأول: منهجية الدراسة

من أجل دراسة إشكالية البحث وتحليل أبعاده واختبار الفرضيات، يتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي هو طريقة يعتمد عليها الباحثون في الحصول على بيانات وافية ودقيقة لتصور الواقع الاجتماعي والوصول إلى المعرفة الدقيقة والتفصيلية حول المشكلة ولتحقيق فهم أفضل وأدق للظواهر المتعلقة به، ولأنه مناسب لوصف الظاهرة محل الدراسة المتمثلة دور المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ الدولي في الإفصاح المحاسبي.

أولا: مصادر جمع البيانات

1. **المصادر الأولية:** لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة " **دور المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ الدولي في الإفصاح المحاسبي**" لجأ الطالبين إلى جمع البيانات الأولية من خلال الاستبانة كأداة رئيسية للبحث والتي صممت خصيصاً لهذا الغرض، بحيث تم اعتماد على العديد من العبارات ومن مختلف المراجع لقياس محاور الدراسة.
2. **المصادر الثانوية:** حيث اتجه الطالبين إلى الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة، والبحث والمطالعة في مواقع الإنترنت المختلفة.

ثانيا: مجالات الدراسة

تتمثل مجالات الدراسة فيما يلي:

1. **الحدود المكانية:** أجريت هذه الدراسة في الجامعة ومجموعة من مكاتب خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات بولاية المدية؛
2. **الحدود البشرية:** الأساتذة الجامعيين الذين لديهم اختصاص في الموضوع، وخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات؛
3. **الحدود العلمية:** وتتعلق بمحاور الدراسة (أهمية المعايير المحاسبية الدولية، الإفصاح المحاسبي ومدى أهميته في القوائم المالية، دور المعايير المحاسبية الدولية في زيادة درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية).

4. **الحدود الزمنية:** أجريت هذه الدراسة خلال الفصل الثاني من السنة الجامعية 2019-2020.

ثالثا: مجتمع وعينة الدراسة

من العوامل الأساسية التي يجب على أي طالب تحديدها قبل البدء في دراسته هي حصر مجتمع الدراسة، وعليه فإن مجتمع الدراسة يتمثل في جميع الأساتذة الجامعيين وخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات بولاية المدية، وقد تم اختيار عينة مكونة من 36 فردا من مجتمع الدراسة وهذا بصفة عشوائية، وبعد توزيع الاستبانات تم استرجاع 33 استبانة منها (03) غير صالحة للتحليل، ليصبح إجمالي الاستبانات القابلة للتحليل هو (30) استبانة.

المطلب الثاني: أداة جمع البيانات، وأدوات التحليل الإحصائي

أولا: أداة جمع البيانات

تم إعداد الاستبيان صممت خصيصاً لغرض جمع البيانات، وتم توزيعها على مجتمع الدراسة، وتم تحليل نتائج هذا الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي spss، حيث تم إعداد هذا الاستبيان على النحو الآتي:

1. إعداد الاستبيان أولي من أجل استخدامه في جمع البيانات والمعلومات؛
2. عرض هذا الاستبيان على المشرف من أجل اختبار مدى ملاءمته لجمع البيانات؛
3. تعديله بشكل أولي حسب ما يراه المشرف؛
4. تم عرضه على مجموعة من المحكمين والذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد وتعديل وحذف ما يلزم؛
5. وفي الأخير تم توزيعه على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة، ولقد تم تقسيم الاستبيان الى ثلاث أجزاء كما يأتي:

- **الجزء الأول:** تضمن الغلاف الخارجي للاستبيان والذي يتضمن إشكالية الدراسة، شرح الهدف من الدراسة، طمأنة المستجيبين للاستبيان بأن معلوماتهم ستحاط بسرية تامة، وأخيرا تقديم كلمة شكر للمستجيبين.
- **الجزء الثاني:** يتكون من البيانات الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة من حيث: المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، الخبرة المهنية.
- **الجزء الثالث:** يناقش دور المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ الدولي في الإفصاح المحاسبي، وتم تقسيمه إلى ثلاثة محاور نوضحها على النحو الآتي:
  - ✓ **المحور الأول:** يتمثل في: أهمية المعايير المحاسبية الدولية وهو متغير أحادي البعد تم قياسه بواسطة (07) عبارات.

- ✓ **المحور الثاني:** يتمثل في الإفصاح المحاسبي ومدى أهميته في القوائم المالية وهو متغير أحادي البعد تم قياسه بواسطة (07) عبارات.
- ✓ **المحور الثالث:** يتمثل في دور المعايير المحاسبية الدولية في زيادة درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وهو متغير أحادي البعد تم قياسه بواسطة (06) عبارات.

هذا وقد تم تحديد خيارات الأجوبة بالاعتماد على مقياس ليكارت (Likert Scale) باعتباره من أنسب المقاييس

التي تسمح لنا بقياس استجابات الأفراد.

وبما أن هذا المقياس يعبر عن الخيارات (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة) في دراستنا هذه فهو بذلك مقياس ترتيبي، والأرقام التي تدخل في البرنامج تعبر عن الأوزان وهي (موافق بشدة=5، موافق=4، محايد=3، غير موافق=2، غير موافق بشدة=1) فيتوجب علينا أن نقوم بحساب المتوسط الحسابي ويتم ذلك بحساب طول الفترة أولاً وهي عبارة عن حاصل قسمة (4) على (5)؛ حيث (4) تمثل 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)، بينما (5) تمثل عدد الاختيارات، وعند قسمة (4) على (5) ينتج طول الفترة ويساوي (0.8) ويصبح التوزيع حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (3-1): توضيح مقياس ليكارت (Likert Scale)

المستوى	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
المتوسط الحسابي	من 1 إلى 1.79	من 1.8 إلى 2.59	من 2.6 إلى 3.39	من 3.4 إلى 4.19	من 4.20 إلى 5

المصدر: من إعداد الطالبين.

ثانيا: أدوات التحليل الإحصائي

بعد الإنتهاء من تفريغ البيانات المتضمنة في هذه الاستبيانات في الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية والمعروفة اختصارا ($SPSS_V_{25}$)، نقوم بإجراء التحليل الإحصائي للبيانات عن طريق مجموعة من الاختبارات الإحصائية وهذا تماشيا مع نوع المتغيرات وفرضيات الدراسة،

وفيما يلي توضيح للاختبارات الإحصائية التي تم استخدامها:

- اختبار كولمجروف-سمرنوف (K-S) Kolmogorov-smirnov test لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه؛
- معامل ألفا كرونباخ Cronbach Alpha لمعرفة ثبات فقرات الإستبيان؛
- معامل الإرتباط سبيرمان Spearman Corrélation Coefficient لحساب الإتساق الداخلي والصدق البنائي، والعلاقة بين المتغيرات؛
- التكرارات والنسب المئوية لوصف بيانات العيّنة من حيث خصائصها؛
- المتوسطات الحسابية من أجل معرفة الأهمية النسبية للمتغيرات والعبارات التي تقيسها؛
- الإنحرافات المعيارية لقياس درجة تشتت قيم استجابات الموظفين عن المتوسط الحسابي؛
- قيمة (***t***) لاختبار فرضيات الدراسة.

المطلب الثالث: اختبار التوزيع الطبيعي، وتقييم صحة وثبات أداة الدراسة

عند جمع البيانات العملية باستخدام الاستبيانات فإنه يتوجب التحقق من بعض المسائل المتعلقة بجمع البيانات.

ومن أهم هذه المسائل هي: فحص التوزيع الطبيعي للبيانات، الثبات، صدق الاتساق الداخلي والصدق البنائي وفيما يلي توضيح لهذه المسائل.

أولا: التحقق من التوزيع الطبيعي

للتأكد من أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، قامت الطالبتين باستخدام اختبار كولمجروف-سميرنوف (K-S) Kolmogorov-smirnov test) وهو اختبار ضروري في حالة استخدام الإختبارات المعلمية مثل اختبار (**t**) لعينة واحدة،حيث تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيا، وحتى تكون البيانات تتبع التوزيع الطبيعي حسب هذا الإختبار فلابد أن تكون مستوى الدلالة للمتغيرات الدراسة أكبر من (0.05). والجدول التالي يوضح نتائج الاختبار.

الجدول رقم (3-2): اختبار كلمجروف-سميرنوف (*K-S*) لتحقق من التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة

محاور الدراسة	قيمة الاختبار *K-S*	درجة الحرية *df*	مستوى الدلالة *P*
المحور الأول: أهمية المعايير المحاسبية الدولية	0.125	35	0.086
المحور الثاني: الإفصاح المحاسبي ومدى أهميته في القوائم المالية	0.143	35	0.114
المحور الثالث: دور المعايير المحاسبية الدولية في زيادة درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية	0.119	35	0.122

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات Spss.

نلاحظ من الجدول رقم (3-2): أن التحقق من التوزيع الطبيعي من خلال اختبار كلموجروف-سميرنوف قد أفضى إلى نتيجة مفادها أن شكل توزيع كان ضمن حدود التوزيع طبيعي؛ لأن قيم الاختبار لمحاور الدراسة غير دال إحصائيا ($P>0.05$).

ثانيا: اختبارات الصدق

يؤكد العديد من العلماء والباحثين أن صدق الاختبار يعتمد على صدق عباراته، إذ يزداد أو يقل على أساسها، وعليه فإن العناية بصدق العبارات تعد بمثابة المعالجة على المستوى القاعدي مع المشكلة العامة، وقد تم في هذه الدراسة قياس صدق العبارات بعدة طرق، منها الصدق: الصدق الظاهري، صدق الاتساق الداخلي والصدق التمييزي. وفيما يلي تفصيل ذلك:

1. **صدق المحتوى:**

تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين ممثلين في أساتذة من كلية العلوم التجارية والاقتصادية والتسيير، حيث طُلِب إليهم إبداء الرأي والملاحظات حول مدى انتماء العبارات لمحاور الدراسة التي أدرجت فيها، بالإضافة إلى سلامة الصياغة اللغوية، ووضوحها من حيث المعنى، وسهولة الفهم، وأي ملاحظات وتعديلات يرونها مناسبة، وقد تم إعادة تعديل الاستبانة وفق ما ارتآه السادة المحكمون حيث أصبحت الأداة بعد التحكيم بصورتها النهائية مكونة من (20) عبارة، موزعة على ثلاث محاور.

2. صدق الاتساق الداخلي:

تعد قوة الارتباط بين العبارات المعدة لقياس خاصية ما مؤشراً إحصائياً لصدق الاتساق الداخلي. تشير "**أنستازي**" أن الاتساق الداخلي لعبارات الاختبار يحسب عن طريق معامل الارتباط بين درجات العبارات ودرجات المحك الخارجي، وعندما لا يتوفر محك خارجي فإن الدرجة الكلية للاختبار تعد أفضل محك داخلي يمكن الاعتماد عليه. ومن أجل تحقيق ذلك تم حساب معامل الارتباط سبيرمان (Spearman) بين درجات كل عبارة مع الدرجة الكلية للاختبار.

- **الاتساق الداخلي لمحور أهمية المعايير المحاسبية الدولية:**

نوضح ذلك من خلال عرض الجداول رقم (3-3)

الجدول رقم: (3-3) معاملات الارتباط سبيرمان بين درجات عبارات محور أهمية المعايير المحاسبية الدولية مع الدرجة الكلية للمحور نفسه.

رمز العبارة	العبارة	معامل الارتباط *SP*	مستوى الدلالة *P*
A1	تعتبر المعايير المحاسبية الدولية نقطة إيجابية على المعلومات المحاسبية و المالية الدولية.	0.743***	<0.001
A2	توفر المعايير المحاسبية الدولية المعالجة الكافية لمشاكل المحاسبة المعاصرة.	0.719***	<0.001
A3	تتمتع وظيفة المعايير المحاسبية الدولية بالتعاون والتنسيق في مجال الأحداث المالية.	0.688***	<0.001
A4	تعتبر القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية مقبولة للمقارنة على المستوى العالمي.	0.729***	<0.001
A5	تتصف المعلومات الواردة في القوائم المالية في ظل المعايير المحاسبية بالمصداقية.	0.632***	<0.001
A6	تعتبر المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ الدولي ملائمة للبيئة الاقتصادية في الجزائر.	0.805***	<0.001
A7	تساهم المعايير المحاسبية الدولية في إعداد وعرض المعلومات المالية المستقبلية المعاصرة	0.746***	<0.001
مستوى الدلالة الإحصائية: ***:P<0.001			

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات Spss.

تبين نتائج الواردة في الجدول رقم (3-3) أن جميع المعاملات الارتباط كانت من متوسطة إلى مرتفعة ودالة إحصائيا حيث تراوحت من ($SP = 0.632,\ P < 0.001$) للعبارة (A5) إلى ($SP = 0.805,\ P < 0.001$) للعبارة (A6) مما يعني وجود علاقة طردية بين العبارات والمحور الذي تنتمي إليه (أهمية المعايير المحاسبية الدولية)، وبتالي توافر الاتساق الداخلي ولا نستثني أي عبارة من التحليل.

- الاتساق الداخلي لمحور الإفصاح المحاسبي ومدى أهميته في القوائم المالية:

نوضح ذلك من خلال عرض الجداول رقم (3-4)

الجدول رقم: (3-4) معاملات الارتباط سبيرمان بين درجات عبارات محور الإفصاح المحاسبي ومدى أهميته في القوائم المالية مع الدرجة الكلية للمحور نفسه.

رمز العبارة	العبارة	معامل الارتباط *SP*	مستوى الدلالة *P*
B1	تلتزم المؤسسات الاقتصادية مبدأ الإفصاح المحاسبي في المعلومات المحاسبية.	0.657***	<0.001
B2	الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بدقة في القوائم المالية دليل على مصداقية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.	0.769***	<0.001
B3	الهدف الأساسي للإفصاح عن القوائم المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية الدولية هو تلبية حاجيات مستخدمي القوائم المالية.	0.700***	<0.001
B4	يعتبر الإفصاح المحاسبي هدفا لتزويد المعلومات من أجل اتخاذ قرارات مالية واقتصادية بشكل عقلاني.	0.712***	<0.001
B5	يؤدي الافصاح المحاسبي الى زيادة الثقة بالمعلومات المحاسبية لدى مختلف الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة.	0.727***	<0.001
B6	إن الإفصاح والشفافية في المعلومات المحاسبية وفق المعايير المحاسبية الدولية يعظم أهداف المؤسسات الاقتصادية.	0.682***	<0.001
B7	تعتبر المعلومات المالية المحاسبية الواردة في القوائم المالية ملائمة لمختلف مستخدمي القوائم المالية.	0.510***	<0.001
***: مستوى الدلالة الإحصائية: P<0.001			

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات Spss.

تبين نتائج الواردة في الجدول رقم (3-4) أن جميع المعاملات الإرتباط كانت من متوسطة إلى مرتفعة ودالة إحصائيا حيث تراوحت من ($SP=0.510, P<0.001$) للعبارة (B7) إلى ($SP=0.769, P$

0.001>) للعبارة (B2) مما يعني وجود علاقة طردية بين العبارات والمحور الذي تنتمي إليه (الإفصاح المحاسبي ومدى أهميته في القوائم المالية) وبتالي توافر الاتساق الداخلي ولا نستثني أي عبارة من التحليل.

- **الإتساق الداخلي لمحور دور المعايير المحاسبية الدولية في زيادة درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية**

نوضح ذلك من خلال عرض الجدول رقم (3-5)

الجدول رقم: (3-5) معاملات الإرتباط سبيرمان بين درجات عبارات دور المعايير المحاسبية الدولية في زيادة درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية مع الدرجة الكلية للمحور نفسه.

رمز العبارة	العبارة	معامل الارتباط *SP*	مستوى الدلالة *P*
C1	إن القوائم المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية الدولية ملائمة لمتطلبات الإفصاح المحاسبي.	0.492**	0.002
C2	تعتبر القوائم المالية أداة هامة للإفصاح عن المعلومات المالية والمحاسبية.	0.657***	<0.001
C3	ان معايير المحاسبة الدولية و معايير الابلاغ المالي الدولي في مجملها ملائمة للواقع المهني الجزائري.	0.736***	<0.001
C4	وجود صعوبة في آلية الالتزام بالإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.	0.501**	0.001
C5	تتمتع المعايير المحاسبية بتأثير إيجابي على عملية إعداد القوائم المالية.	0.629***	<0.001
C6	إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي يعزز جودة الإفصاح المحاسبي.	0.584***	<0.001
***:P<0.001 **:P<0.01 **مستوى الدلالة الإحصائية:			

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات Spss.

تبين نتائج الواردة في الجدول رقم (3-5) أن جميع المعاملات الإرتباط كانت من متوسطة إلى مرتفعة ودالة إحصائيا حيث تراوحت من (SP=0.492, P=0.002) للعبارة (C1) إلى (SP=0.736, P<0.001) للعبارة (C3) مما يعني وجود علاقة طردية بين العبارات والمحور الذي تنتمي إليه (دور المعايير المحاسبية الدولية في

زيادة درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية)، وبتالي توافر الاتساق الداخلي ولا نستثني أي عبارة من التحليل.

ثالثا: الصدق البنائي

يعتبر الصدق البنائي أحد أهم أنواع صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط درجة كل متغير مع درجة متغيرات الدراسة الأخرى والدرجة الكلية لعبارات الإستبانة.

الجدول رقم: (3-6) معاملات الإرتباط سبيرمان بين كل متغير من متغيرات الدراسة والدرجة الكلية للإستبيان.

المحور	1	2	3	4
1-أهمية المعايير المحاسبية الدولية	1	-	-	-
2-الإفصاح المحاسبي ومدى أهميته في القوائم المالية	0.717***	1	-	-
3-دور المعايير المحاسبية الدولية في زيادة درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية	0.695***	0.736***	1	
4-الدرجة الكلية للإستبيان	0.784***	0.814***	0.830***	1
مستوى الدلالة الإحصائية	***:P<0.001			

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات Spss.

نلاحظ من الجدول رقم (3-6) الذي يبين معاملات ارتباط محاور مع بعضها البعض، ثم مع الدرجة الكلية للمقياس (جميع عبارات الإستبيان)، أن جميع معاملات الإرتباط الظاهرة في الجدول محصورة بين القيمتين (SP=0.695 ;SP=0.830) وهي دالة أحصائيا عند مستوى (0.001%)، وهذا يعكس الصدق البنائي لأداة الدراسة.

رابعا: ثبات الإستبيان

يعد ثبات الفقرات شرطا أساسيا من شروط أدوات البحث، ويقصد به أن تعطي عبارات الاختبار نفس النتائج أو قريبة منها إذا ما أعيد تطبيقها على الأفراد أنفسهم في الظروف نفسها.

وقد تم حساب معامل ثبات الاختبار بطريقة التباين ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha)، حيث تتمتع هذه الطريقة بأهمية خاصة في حساب ثبات الاختبارات الموضوعية وهي تمثل التجانس في أداء الأفراد في قياس خاصية محددة، وتتراوح قيمة معامل الثبات بين (0) و(1) وكلما اقتربت من الواحد دل ذلك على ثبات عالٍ للمتغير أو المقياس، وكلما اقترب من الصفر دل على عدم وجود ثبات.

يوضح الجدول التالي نتائج معاملات الثبات بطريقة ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) لمتغيرات الدراسة والدرجة الكلية للإستبيان.

الجدول رقم (3-7) معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات المتغيرات والدرجة الكلية للاستبيان

محاور الدراسة	معامل ألفا كرونباخ α
المحور الأول: أهمية المعايير المحاسبية الدولية	0.702
المحور الثاني: الإفصاح المحاسبي ومدى أهميته في القوائم المالية	0.746
المحور الثالث: دور المعايير المحاسبية الدولية في زيادة درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية	0.717
الدرجة الكلية للإستبيان	0.833

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات Spss.

يبين الجدول الرقم (3-7) أن قيم معامل الثبات ألفا كرونباخ كانت مرتفعة، حيث بلغت قيمة معامل ألفا كرونباخ لمحور أهمية المعايير المحاسبية الدولية (α= 0.702) ، و بلغ معامل الثبات لمحور الإفصاح المحاسبي ومدى أهميته في القوائم المالية (α= 0.746)، كما بلغ أيضا لمحور دور المعايير المحاسبية الدولية في زيادة درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية (α= 0.717) ، أما على مستوى الدرجة الكلية للاستبيان (جميع عبارات الإستبيان) فقد بلغ معامل الثبات (α= 0.833)، وهذا يؤكد أن أداة الدراسة تتمتع بدرجة ثبات عالية ومناسبة وتقيس ما وضعت لقياسه، وبالتالي فهي تفي بأغراض الدراسة.

المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة

يهدف هذا المبحث إلى عرض نتائج تحليل آراء أفراد عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة المعتمدة واختبار الفرضيات، وفي هذا الصدد، سنقوم أولا بوصف الخصائص البيانات الشخصية والوظيفية لموظفي عينة الدراسة، ثم نجري تحليلا وصفيا لإجابات الأفراد حول محاور الدراسة، وبعد ذلك نقوم باختبار الفرضيات.

المطلب الأول: وصف البيانات الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة

اشتملت البيانات الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة كما جاء في الإستبيان المرفق في الملاحق على المتغيرات التالية: (المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، عدد سنوات الخبرة)، حيث سيتم الاعتماد على التكرارات والنسب المئوية والرسومات البيانية في التعبير عن خصائص أفراد العينة وتحليلها.

أولا: متغير المؤهل العلمي

يوضح الجدول أدناه، توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المؤهل العلمي.

الجدول رقم (3-8) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المؤهل العلمي

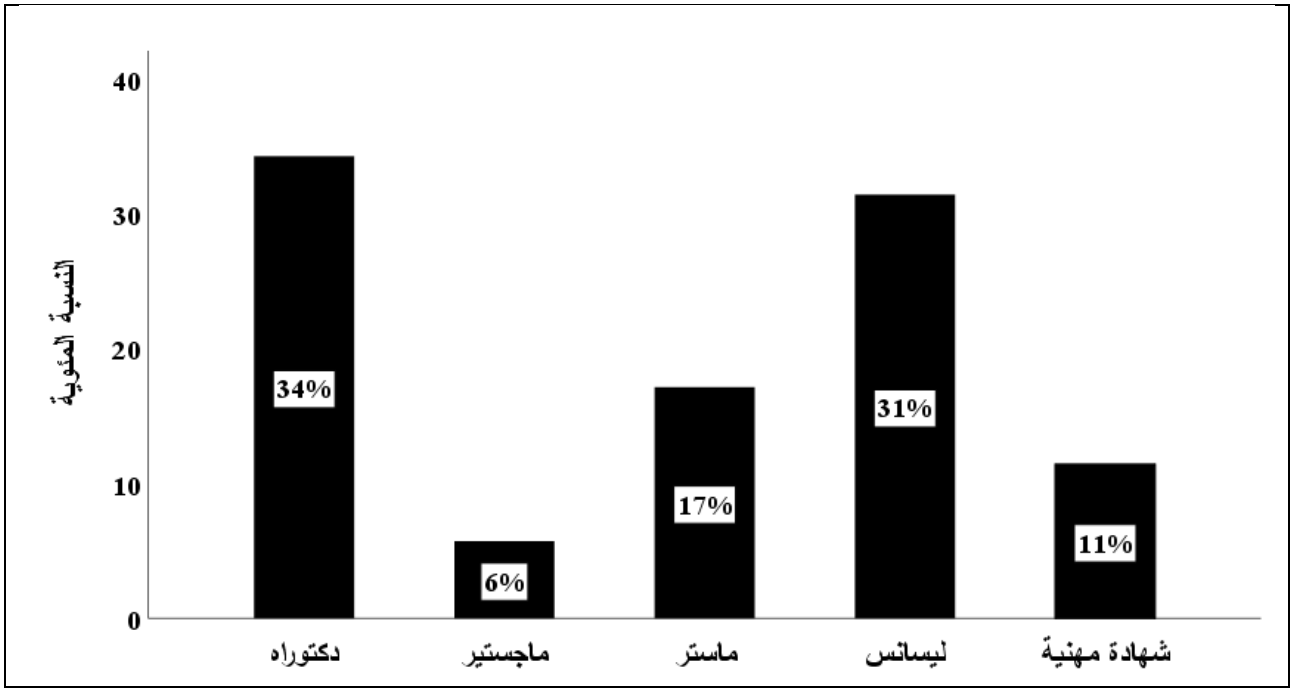
المتغير	الفئات	التكرار f	النسبة المئوية %
المؤهل العلمي	دكتوراه	12	34
	ماجستير	02	06
	ماستر	06	17
	ليسانس	11	31
	شهادة مهنية	04	11
	المجموع	35	100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من الجدول السابق أن الأفراد الذين لهم شهادة دكتوراه يمثلون المستوى التعليمي الغالب في عينة الدراسة إذ بلغ عددهم (12) فرد وبنسبة مئوية بلغت (34%)، يليهم الأفراد الذي لديهم شهادة ليسانس بمجموع (11) أفراد وبنسبة بلغت (31%)، ثم الأفراد الذي لديهم شهادة ماستر بمجموع (06) أفراد وبنسبة

بلغت (17%)، فالأفراد الذي لديهم شهادة مهنية بمجموع (04) أفراد وبنسبة بلغت (11%)، في حين نجد أن الأفراد من حاملي شهادة ماجستير يمثلون أدنى نسبة من عينة الدراسة حيث بلغ عددهم فردين اثنين وبنسبة مقدارها (07%). وعليه نستنتج أن غالبية الأفراد الذين يمثلون عينة الدراسة هم من حاملي شهادة الدكتوراه وليسانس، والشكل التالي يبين ذلك:

الشكل رقم (3–1) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: رسم مقتطع من مخرجات SPSS

ثانيا: الوظيفة الحالية

يوضح الجدول أدناه، توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الوظيفة الحالية:

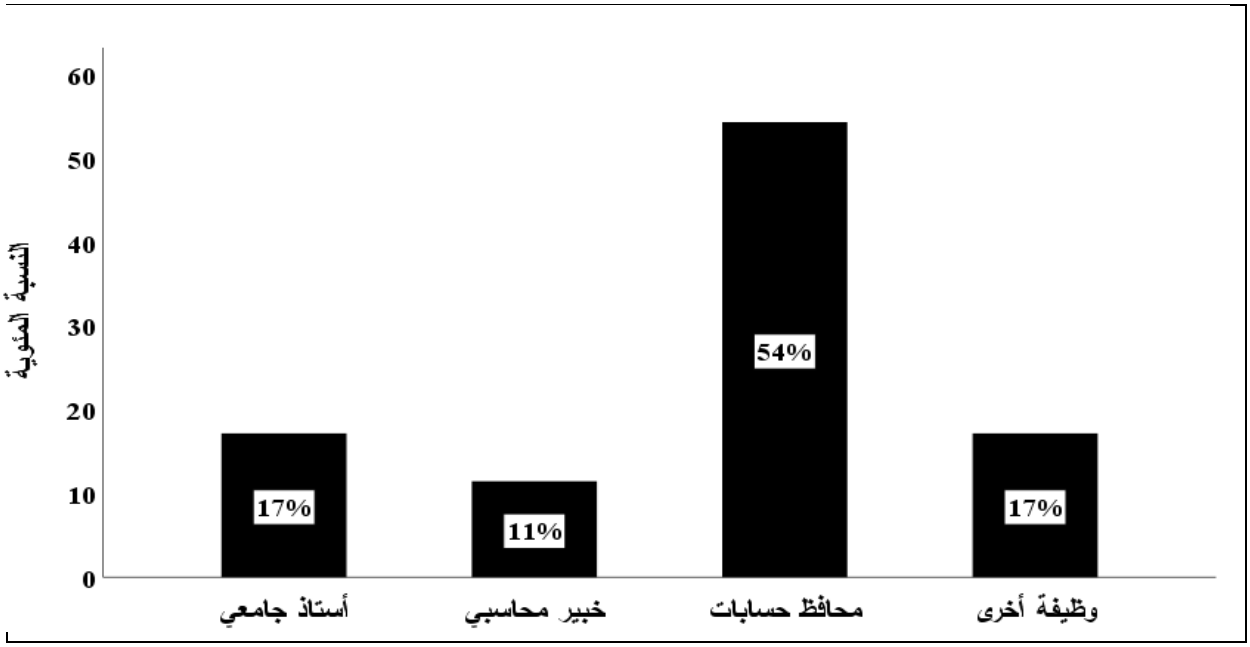
الجدول رقم (3–9) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الوظيفة الحالية

المتغير	الفئات	التكرارات *f*	النسبة المئوية *%*
الوظيفة الحالية	أستاذ جامعي	06	17
	خبير محاسبي	04	11
	محافظ حسابات	19	54
	وظيفة أخرى	06	17
	المجموع	35	100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من الجدول السابق أن الأفراد الذين يشغلون وظيفة محافظ الحسابات يمثلون الوظيفة الحالية الغالبة في عينة الدراسة إذ بلغ عددهم (19) فرد وبنسبة مئوية بلغت (54%)، يليهم الأفراد الذي يزاولون وظيفة كلاً من أستاذ جامعي ووظيفة أخرى بمجموع بلغ (06) أفراد وبنسبة قدرها (17%) لكل منهما، بينما نجد أن الأفراد الذين يمتهنون وظيفة خبير محاسبي لم يتعدى عددهم سوى (04) أفراد وبنسبة (11%) من إجمالي حجم العينة. وعليه نستنتج أن غالبية أفراد عينة هم من فئة محافظ الحسابات، والشكل التالي يبين ذلك:

الشكل رقم (3–2) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الوظيفة الحالية



المصدر: رسم مقتطع من مخرجات SPSS

ثالثا: الخبرة المهنية

يوضح الجدول التالي، توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الخبرة المهنية:

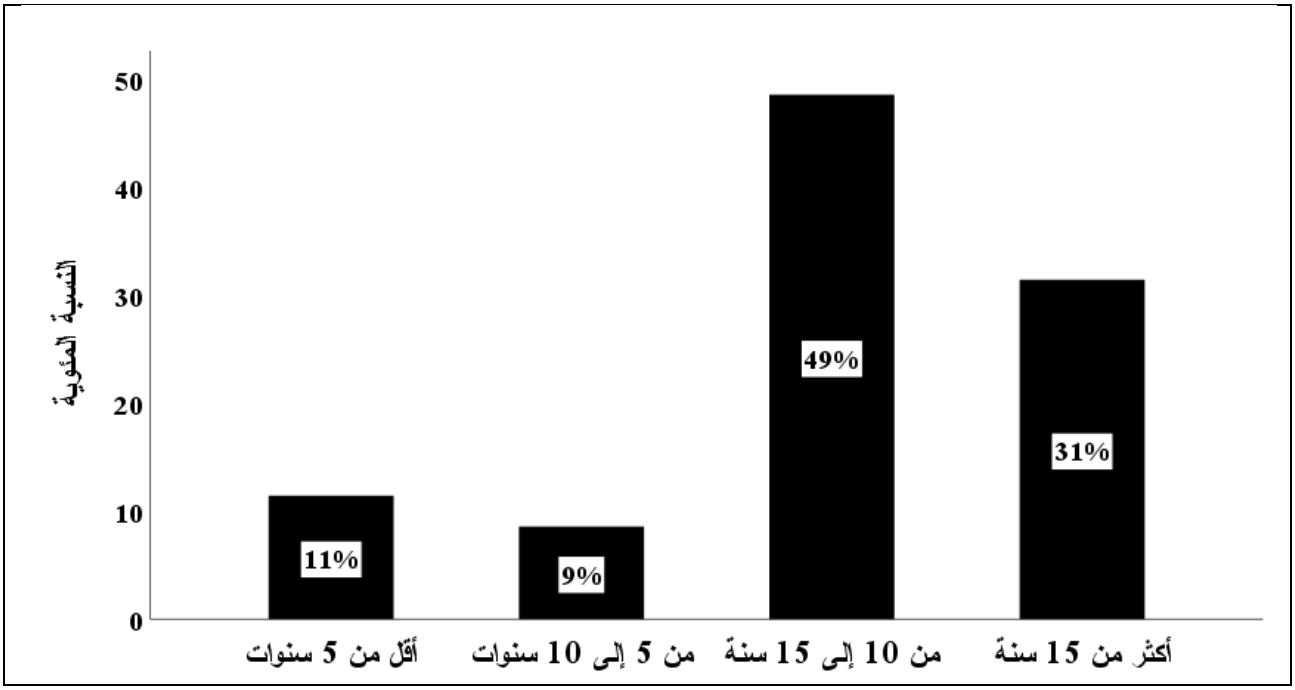
الجدول رقم (3–10) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الخبرة المهنية

المتغير	الفئات	التكرار *f*	النسبة المئوية *%*
الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	04	11
	من 5 إلى 10 سنوات	03	09
	من 10 إلى15 سنوات	17	49
	أكثر من 15 سنة	11	31
	المجموع	35	100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يلاحظ من الجدول أعلاه، أنّ أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة يمتلكون الخبرة المهنية [من 10 إلى 15 سنة]، حيث بلغ عددهم (17) فرد وبنسبة مقدارها (49%)، يليهم الأفراد الذين لديهم خبرة مهنية [أكثر من 15 سنة]، حيث بلغ عددهم (11) أفراد وبنسبة بلغت (31%)، ثم الأفراد الذين لديهم خبرة [أقل من 5 سنوات]، حيث بلغ عددهم (04) أفراد وبنسبة قدرها (11%)، في حين لم يشكل الأفراد الذين لديهم خبرة [من 5 إلى 10 سنوات] سوى (03) أفراد وبنسبة مقدارها (09%) من إجمالي حجم العينة. وتشير هذه النتائج إلى أن غالبية أفراد عينة الدراسة يمتلكون خبرة لا بأس بها، والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (3-3) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الخبرة المهنية



المصدر: رسم مقتطع من مخرجات SPSS.

المطلب الثاني: التحليل الوصفي لإجابات موظفي عينة الدراسة

سنركّز في هذا المطلب، على تحليل البيانات المتعلقة بآراء واستجابات موظفي عينة الدراسة اتجاه عبارات محاور

الدراسة، وذلك عن طريق الاعتماد على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.

أولا: تحليل البيانات المتعلقة بإجابات الأفراد لعبارات لمحور أهمية المعايير المحاسبية الدولية

من أجل تحليل البيانات المتعلقة بإجابات الأفراد حول عبارات محور أهمية المعايير المحاسبية الدولية تم الاعتماد على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الموضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-11) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لعبارات محور أهمية المعايير المحاسبية الدولية

رمز العبارة	الفقرة	المتوسط الحسابي *M*	الإنحراف المعياري *SD*	درجة الموافقة
A1	تعتبر المعايير المحاسبية الدولية نقطة إيجابية على المعلومات المحاسبية والمالية الدولية.	3.60	0.75	موافق
A2	توفر المعايير المحاسبية الدولية المعالجة الكافية لمشاكل المحاسبة المعاصرة.	3.84	0.93	موافق
A3	تتمتع وظيفة المعايير المحاسبية الدولية بالتعاون والتنسيق في مجال الأحداث المالية.	3.57	0.88	موافق
A4	تعتبر القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية مقبولة للمقارنة على المستوى العالمي.	3.99	0.82	موافق
A5	تتصف المعلومات الواردة في القوائم المالية في ظل المعايير المحاسبية بالمصداقية.	4.08	0.96	موافق
A6	تعتبر المعايير المحاسبية الدولية و معايير الابلاغ الدولي ملائمة للبيئة الاقتصادية في الجزائر.	3.44	0.90	موافق
A7	تساهم المعايير المحاسبية الدولية في إعداد وعرض المعلومات المالية المستقبلية المعاصرة	4.21	0.72	موافق بشدة
الدرجة الكلية للمحور		3.82	0.49	موافق

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (3-11) أن المتوسط العام لمحور أهمية المعايير المحاسبية الدولية في عملية التدقيق الخارجي جاء بدرجة موافق وفقا لمقياس ديكارت، حيث بلغ المتوسط الحسابي قيمة (***M***=3.82) وبانحراف معياري قدره (***SD***=0.49) يشير إلى تجانس أراء أفراد عينة الدراسة.

أما على مستوى العبارات، فنجد أن العبارة (A7) التي نصت على " **تساهم المعايير المحاسبية الدولية في إعداد وعرض المعلومات المالية المستقبلية المعاصرة** " كانت أكثر العبارات مساهمة في إثراء محور أهمية

المعايير المحاسبية الدولية، حيث حازت على أعلى متوسط حسابي بقيمة (***M***=4.21) وبانحراف معياري قدره (***SD***=0.72) معبرا عن وجود تشتت في اجابات أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة ، تليها العبارة (A5) الخاصة ب " **تتصف المعلومات الواردة في القوائم المالية في ظل المعايير المحاسبية بالمصداقية.**" بمتوسط حسابي (***M***=4.08) وانحراف معياري قدره (***SD***=0.96) معبرًا عن عدم وجود اختلاف في إجابات موظفي عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة، بينما حصلت العبارة (A6) المتعلقة ب " **تعتبر المعايير المحاسبية الدولية و معايير الابلاغ الدولي ملائمة للبيئة الاقتصادية في الجزائر.**" على أدنى متوسط حسابي (***M***=3.44) وبانحراف معياري بلغ (***SD***=0.90) ما يدل على وجود تجانس في إجابات أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة.

كذلك تشير النتائج الظاهرة في الجدول السابق أن باقي المتوسطات انحصرت بين القيمتين [***M***=3.57 ; ***M***=3.99]، حيث تتجمع جميعها داخل درجة (الموافق) وفقا لمقياس (Likert) وهذا يدل على انطباع ايجابي لدى أفراد عينة الدراسة حول محور أهمية المعايير المحاسبية الدولية.

ثانيا: تحليل البيانات المتعلقة بإجابات الأفراد لعبارات محور الإفصاح المحاسبي ومدى أهميته في القوائم المالية

من أجل تحليل البيانات المتعلقة بإجابات الأفراد حول عبارات محور الإفصاح المحاسبي ومدى أهميته في القوائم المالية، تم الاعتماد على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الموضحة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (3-12) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لعبارات محور الإفصاح المحاسبي ومدى أهميته في القوائم المالية.

رمز العبارة	الفقرة	المتوسط الحسابي *M*	الإنحراف المعياري *SD*	درجة الموافقة
B1	تلتزم المؤسسات الاقتصادية مبدأ الإفصاح المحاسبي في المعلومات المحاسبية.	3.69	0.81	موافق
B2	الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بدقة في القوائم المالية دليل على مصداقية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.	3.50	93.0	موافق
B3	الهدف الأساسي للإفصاح عن القوائم المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية الدولية هو تلبية حاجيات مستخدمي القوائم المالية.	4.51	0.76	موافق بشدة
B4	يعتبر الإفصاح المحاسبي هدفا لتزويد المعلومات من أجل اتخاذ قرارات مالية واقتصادية بشكل عقلاني.	4.03	0.99	موافق
B5	يؤدي الافصاح المحاسبي الى زيادة الثقة بالمعلومات المحاسبية لدى مختلف الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة.	4.22	0.83	موافق بشدة
B6	إن الإفصاح والشفافية في المعلومات المحاسبية وفق المعايير المحاسبية الدولية يعظم أهداف المؤسسات الاقتصادية.	493.	0.87	موافق
B7	تعتبر المعلومات المالية المحاسبية الواردة في القوائم المالية ملائمة لمختلف مستخدمي القوائم المالية.	4	0.88	موافق
الدرجة الكلية للمحور		3.98	0.50	موافق

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (3-12) أن المتوسط العام لمحور الإفصاح المحاسبي ومدى أهميته في القوائم المالية جاء بدرجة موافق وفقا لمقياس ليكارت، حيث بلغ المتوسط الحسابي قيمة (3.98=***M***) وبانحراف معياري (0.50=) يشير إلى تجانس أراء أفراد عينة الدراسة.

أما على مستوى العبارات، فنجد أن العبارة (B3) التي نصت على " **الهدف الأساسي للإفصاح عن القوائم المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية الدولية هو تلبية حاجيات مستخدمي القوائم المالية.** " هي أكثر العبارات التي ساهمت في إثراء محور الإفصاح المحاسبي ومدى أهميته في القوائم المالية، حيث حازت على أعلى متوسط حسابي بقيمة (M=4.51) وبانحراف معياري قدره (SD=0.76) معبرا عن عدم وجود تشتت في إجابات أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة، تليها العبارة (B5) الخاصة ب " **يؤدي الافصاح المحاسبي الى زيادة الثقة بالمعلومات المحاسبية لدى مختلف الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة.** " بمتوسط حسابي (M=4.22) وانحراف معياري قدره (SD=0.83) معبرًا عن عدم وجود اختلاف في إجابات موظفي عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة، بينما حصلت العبارة (B2) المتعلقة ب " **الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بدقة في القوائم المالية دليل على مصداقية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.**" على أدنى متوسط حسابي (M=3.50) وبانحراف معياري بلغ (SD=0.93) ما يدل على عدم وجود تجانس في إجابات أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة.

ويلاحظ أيضا من نتائج الجدول السابق أن باقي المتوسطات الحسابية انحصرت بين القيمتين [3.69 =M ; 4.03=M]، حيث تتجمع جميعها داخل درجة (الموافق) وفقا لمقياس (Likert) وهذا يدل على انطباع ايجابي لدى أفراد عينة الدراسة حول محور الإفصاح المحاسبي ومدى أهميته في القوائم المالية.

ثالثا: تحليل البيانات المتعلقة بإجابات الأفراد لعبارات محور دور المعايير المحاسبية الدولية في زيادة درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية

من أجل تحليل البيانات المتعلقة بإجابات الأفراد حول عبارات محور دور المعايير المحاسبية الدولية في زيادة درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية، تم الاعتماد على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الموضحة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (3-13) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لعبارات محور دور المعايير المحاسبية الدولية في زيادة درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية.

رمز العبارة	الفقرة	المتوسط الحسابي *M*	الإنحراف المعياري *SD*	درجة الموافقة
C1	إن القوائم المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية الدولية ملائمة لمتطلبات الإفصاح المحاسبي.	4.41	91.0	موافق بشدة
C2	تعتبر القوائم المالية أداة هامة للإفصاح عن المعلومات المالية والمحاسبية.	4.29	84.0	موافق بشدة
C3	إن معايير المحاسبية الدولية ومعايير الابلاغ المالي الدولي في مجملها ملائمة للواقع المهني الجزائري.	3.75	0.92	موافق
C4	وجود صعوبة في آلية الالتزام بالإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.	3.26	1.19	محايد
C5	تتمتع المعايير المحاسبية بتأثير إيجابي على عملية إعداد القوائم المالية.	3.97	0.96	موافق
C6	إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي يعزز جودة الإفصاح جودة الإفصاح المحاسبي.	3.52	1.13	موافق
الدرجة الكلية للمحور		3.87	0.39	موافق

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (3-13) أن المتوسط العام لمحور دور المعايير المحاسبية الدولية في زيادة درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية جاء بدرجة موافق وفقا لمقياس ليكارت، حيث بلغ المتوسط الحسابي قيمة (***M***=3.87) وبانحراف معياري قدره (***SD***=0.39) يشير إلى تجانس أراء أفراد عينة الدراسة.

أما على مستوى العبارات، فنجد أن العبارة (C1) التي نصت على " **إن القوائم المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية الدولية ملائمة لمتطلبات الإفصاح المحاسبي.**" هي أكثر العبارات التي ساهمت في إثراء محور دور المعايير المحاسبية الدولية في زيادة درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية حيث حازت على أعلى متوسط حسابي بقيمة (***M***=4.41) وبانحراف معياري قدره (***SD***=0.91) معبرا عن عدم وجود تشتت في إجابات أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة، تليها العبارة (C2) الخاصة ب " **تعتبر القوائم المالية**

أداة هامة للإفصاح عن المعلومات المالية والمحاسبية." بمتوسط حسابي (***M***=4.29) وانحراف معياري قدره (***SD***=0.84) معبرًا عن عدم وجود اختلاف في إجابات موظفي عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة، بينما حصلت العبارة (C4) المتعلقة ب " **وجود صعوبة في آلية الالتزام بالإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.** " على أدنى متوسط حسابي (***M***=3.26) وبانحراف معياري (***SD***=1.19) يدل على وجود تجانس في إجابات أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة.

ويلاحظ أيضا من نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة أن باقي المتوسطات الحسابية انحصرت بين القيمتين [***M***= 3.52 ; ***M***=3.97]، حيث تتجمع جميعها داخل درجة (الموافق) وفقا لمقياس (Likert) وهذا يدل على انطباع ايجابي لدى أفراد عينة الدراسة حول عبارات محور دور المعايير المحاسبية الدولية في زيادة درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية.

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة الميدانية

بعد الانتهاء من مناقشة نتائج التحليل الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة، ننتقل الآن إلى اختبار مدى قبول أو رفض فرضيات الدراسة الميدانية باستخدام اختبار (*t*) للعينة الواحدة (One Sample t Test).

أولا: الفرضية الأولى

تنص الفرضية الأولى للدراسة الحالية على ما يلي: **إن تطبيق المعايير المحاسبية يعتبر منخفضا من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.** وللتحقق من هذه الفرضية نقوم باستخدام اختبار (*t*) للعينة الواحدة (One Sample t Test) والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (3-14): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لاختبار الفرضية الأولى

البيان	المتوسط الحسابي ***M***	الإنحراف المعياري ***SD***	t اختبار		القرار الخاص بالفرضية
			القيمة الإحصائية	مستوى دلالة ***P***	
الفرضية الأولى	3.82	0.49	.39***12	<0.001	مرتفع
مستوى الدلالة: ***P<0.001***					
قيمة (t) الجدولية عند درجة حرية 34 ومستوى دلالة 0.05 يساوي 2.03					

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (3-14) أن أفراد عينة الدراسة يميلون إلى الموافقة على المحور الأول، حيث تشير النتائج أن قيمة اختبار (t= 12.39, P<0.001) و هي أكبر من قيمة (t) الجدولية (t=2.03) ودالة إحصائيا عند مستوى (0.05)، وبالتالي يمكن القول أن هذا المحور إيجابي وهذا ما يجعلنا ننفي الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على: " **إن تطبيق المعايير المحاسبية يعتبر مرتفعا من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة** ".

ثانيا: الفرضية الثانية

تنص الفرضية الثانية للدراسة الحالية على ما يلي: **لا توجد أهمية للإفصاح المحاسبي في القوائم المالية من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.** وللتحقق من هذه الفرضية نقوم باستخدام اختبار (t) للعينة الواحدة (One Sample t Test) والجدول التالي يوضح ذلك.

الجدول رقم (3-15): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لاختبار الفرضية الثانية

البيان	المتوسط الحسابي M	الإنحراف المعياري SD	t اختبار		القرار الخاص بالفرضية
			القيمة الإحصائية	مستوى دلالة P	
الفرضية الثانية	3.98	0.50	14.06***	<0.001	مرتفع
مستوى الدلالة: P<0.001***					
قيمة (t) الجدولية عند درجة حرية 34 ومستوى دلالة 0.05 يساوي 2.03					

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (3-15) أن أفراد في عينة الدراسة يميلون إلى الموافقة على المحور الثاني، حيث تشير النتائج أن قيمة اختبار (t=14.06, P<0.001) و هي أكبر من قيمة (t) الجدولية (t=2.03) ودالة إحصائيا عند مستوى (0.05)، وبالتالي يمكن القول أن هذا المحور إيجابي وهذا ما يجعلنا ننفي الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على: " **توجد أهمية للإفصاح المحاسبي في القوائم المالية من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة** ".

ثانيا: الفرضية الثالثة

تنص الفرضية الثالثة للدراسة الحالية على ما يلي: **لا تساهم المعايير المحاسبية الدولية في زيادة درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي في القوائم**. وللتحقق من هذه الفرضية نقوم باستخدام اختبار (t) للعينة الواحدة (One Sample t Test) والجدول التالي يوضح ذلك.

الجدول رقم (3-16): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لاختبار الفرضية الثالثة

البيان	المتوسط الحسابي M	الإنحراف المعياري SD	t اختبار		القرار الخاص بالفرضية
			القيمة الإحصائية	مستوى دلالة P	
الفرضية الثالثة	3.87	0.39	712.9***	<0.001	مرتفع
مستوى الدلالة: $P<0.001$***					
قيمة (t) الجدولية عند درجة حرية 34 ومستوى دلالة 0.05 يساوي 2.03					

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (3-16) أن الموظفين في عينة الدراسة يميلون إلى الموافقة على المحور الثالث، حيث تشير النتائج أن قيمة اختبار (t= 12.97, $P<0.001$) و هي أكبر من قيمة (t) الجدولية (t=2.03) ودالة إحصائيا عند مستوى (0.05)، وبالتالي يمكن القول أن هذا المحور إيجابي وهذا ما يجعلنا ننفي الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على: " **تساهم المعايير المحاسبية الدولية في زيادة درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي في القوائم** ".

خلاصة:

نستنتج في الأخير من خلال إسقاط المفاهيم النظرية على الجانب التطبيقي أن دور المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ الدولي في الإفصاح المحاسبي مهمة جدا بالنسبة للمؤسسات والتي تعد بدورها كأداة من أدوات الرقابة الداخلية التي تؤثر على الأداء المالي من خلال تقييمه وتحسينه.

ومن خلال دراستنا للاستبانة لاحظنا أن مختلف الآراء توافق على ضرورة أن دور المعايير المحاسبية الدولية مهمة في المؤسسات وبدرجة كبيرة ومدى أهمية هذه الوظيفة في ضبط الأداء المالي لديها.

خـاتمة

خاتمة:

تقوم المؤسسات الاقتصادية بإعطاء أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها الخاصة فهي دائما تسعى للحفاظ عليها خاصة مع كبر حجم هذه المؤسسات وكثرة فروعها وتنوع اعمالها، وهذا ما يؤدي الى ضمان بقائها واستمرارها وحتى تتمكن كافة المؤسسات من متابعة كافة أنشطتها ومهامها أصبحت تولي أهمية بالغة بالمعايير المحاسبية الدولية ومعايير الابلاغ الدولي حيث أن وظيفتها مستقلة وأساسية في نفس الوقت، ويهدف هذا الأخير إلى تنفيذ السياسات التي تضعها الادارة والمحافظة على أصولها وحميتها من كافة العمليات غير الشرعية.

ومن أجل ذلك قمنا ببحثنا هذا المتمحور حول معايير المحاسبية الدولية ومعايير الابلاغ الدولي في الإفصاح المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية بحيث أبرزنا فيه بعض الصفات التي يجب على الخبير المحاسبي أو المحاسب أن يتصف بها وتكون متعلقة بذاته وميدان عمله، كما يجيب ان يكون مؤهلا علميا وصاحب خبرة في المجال ، حيث تضع المؤسسة فيه كافة الثقة من أجل التحقق من صحة مركزها المالي عن طريق الكشف عن مواطن الضعف والقوة وكذا تحديد الفرص وإلغاء الانحرافات وهذا ما يسمح لها باستغلال مواطن القوة لتدعيمها ومحاولة معالجة نقاط ضعفها باختيار القرار المناسب، وعليه أصبح من المعايير المحاسبية الدولية والعالمية.

كما يمكن القول إن الخبير المحاسبي يعتمد على مجموعة من المعايير التي أقرها معهد المحاسبية وذلك من أجل أداء عمله بكل نزاهة ومصداقية، وحتى يصل إلى إبداء رأيه وإعطاء التقرير المناسب الذي يعتمد عليه وجب عليه الحصول على أدلة إثبات كافية تؤيد هذا الرأي والتقرير.

وعليه حاولنا معالجة موضوع الدراسة من خلال إشكالية البحث التي تمحورت حول إلى أي مدى توصلت المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الابلاغ الدولي في الإفصاح المحاسبي وهذا من أجل الجمع بين الدراسة النظرية من جهة الجانب التطبيقي ومن جهة اخرى والنقاط التي تساهم في ضبط الأداء المالي في المؤسسة. وهذا بالتعرف على أساسيات المعايير المحاسبية والافصاح الدولي. وتبيان مختلف مؤشراته وكذا العناصر المعتمد عليها في هذا المجال وبعد معالجة مختلف جوانب الموضوع نظريا وإسقاطه على عينة من الخبراء المحاسبيين، أساتذة المحاسبة، محافظي الحسابات، محاسبين.

اختبار فرضيات الدراسة:

من خلال استعراضنا لجوانب الموضوع سواء من الناحية النظرية أو التطبيقية توصلنا الى نتائج اختبار الفرضيات التالية:

- إن تطبيق المعايير المحاسبية يعتبر منخفضا من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.
- توجد أهمية للإفصاح المحاسبي في القوائم المالية من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

تساهم المعايير المحاسبية الدولية في زيادة درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي في القوائم.

نتائج الدراسة:

من خلال هذا البحث توصلنا الى النتائج التالية:

- تعالج المحاسبة المشاكل المتعلقة بمختلف العمليات المالية داخل المؤسسة.
- يهدف النظام المحاسبي المالي من اعداد قوائم مالية تقدم صورة صادقة وواضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة، مما يساعد مستخدميها من اتخاذ قرارات صائبة.
- تعتبر القوائم المالية من اهم الأدوات المالية التي تساعد على اتخاذ قرارات التخطيط والرقابة والاستثمار.
- يزيد الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية من شفافيتها ومصداقيتها مما يمكن مختلف الأطراف الاعتماد عليها، أي ان له أثر إيجابي على جودة المعلومات المحاسبية.

توصيات واقتراحات الدراسة:

من خلال النتائج السابقة يمكن تقديم بعض التوصيات والاقتراحات المتمثلة في:

- نشر التقارير المالية بصفة دورية لتعزيز الإفصاح والشفافية للمعلومات وتكون متاحة لأصحاب المصالح مما يعزز من ثقتهم بها؛
- ضرورة توضيح المبادئ المحاسبية المعتمدة في اعداد القوائم المالية من ضمن الإيضاحات المتممة لها؛
- انشاء لجان متخصصة لتجسيد الاطلاع المتواصل على التطورات والمستجدات التي تطرأ على المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولي؛
- زيادة درجة الوعي المحاسبي لفهم بشكل أوسع للأدوات المالية الصادرة عن المؤسسات.

آفاق الدراسة:

بناءا على ما جاء في الدراسة النظرية والتطبيقية يمكن توجيه الطلبة الباحثين الى مجالات أخرى التي لها علاقة بموضوع البحث، بصدد دراسات آفاق جديدة وذلك من خلال:

- تأثير الإفصاح المحاسبي في القرار الاستثماري في سوق الأوراق المالية بالجزائر.
- أفاق الإفصاح وفق معايير الإبلاغ المالي على شبكة الانترنت.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

- **الكتب:**

1. إبراهيم جابر السيد، الإفصاح المالي أثره في نمو الأعمال التجارية العربية داخل البلاد الأجنبية، دار غيداء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2014.

2. أحمد السيد حمد الله، مدى أهمية المعلومات المحاسبية للمستثمرين، منهج مقترح لتطوير الإفصاح المحاسبي لتنشيط سوق المال المصري ،مجلة البحوث التجارية ،كلية التجارة ،جامعة الزقازيق 1993.

3. أحمد نور، المحاسبة المالية وفق لمعايير الدولية والعربية والمصرية القياس والتقويم و الإفصاح، الدار الجامعية للنشر والتوزيع الإسكندرية.

4. أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة، منظور التوافق الدولي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.

5. أمين السيد احمد لطفي، نظرية المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.

6. ثناء القباني، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.

7. حسين القاضي مأمون حمدان، المحاسبة الدولية و معاييرها دار الثقافة للنشر الأردن سنة 2008.

8. حلمي نمر، بحوث في نظرية المحاسبة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1977.

9. خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية، 2007، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، ط 1 ، 2008،

10. رضوان حلوة حنان ،تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة ،دار الثقافة للنشر والتوزيع ،الطبعة الأولى 2009.

11. فرديريك تشوي وآخرون ، المحاسبة الدولية ، ترجمة محمد عصام الدين زايد، دار المريخ، الرياض ، 2004.

12. فريدريكتشوي وآخرون، تعريب احمد حامد حجاج ومحمد عصام الدين زايد، ص 358 المحاسبة الدولية دار المريخ للنشر، الرياض، سنة 2004.

13. كمال الدين مصطفى الدهراوي، المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية، المكتب الجامعي الحديث: الإسكندرية، الطبعة الثانية.

14. لطيف زيدون ،حسان قيطيم ’،غم احمد فؤاد مكية ،دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار ، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية سوريا ،المجلد 29، العدد الأول، 2007.

15. محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2005.

16. محمد المبروك ابوزيد ’المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، ايتراك للطباعة والنشر، مصر 2005، ص577.

17. محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس العرض الإفصاح، دار وائل للنشر و التوزيع، الطبعة الثالثة 2012، عمان.

18. محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المحاسبية المهنية في مجالات القياس، دوار وائل للنشر، عمان، الأردن.

19. نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، المحاسبة الدولية الإطار الفكري والواقع العملي، الجمعية السعودية للمحاسبة، 1998.

20. يوسف محمد الجربوع، سالم الله حلس، المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق، الأردن، الطبعة الأولى، 2002.

- **الرسائل والأطروحات الجامعية**

1. ندير سمير، الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي وأثره على جودة المعلومة، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2014.

2. بولال علي مكيوي سمية، النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة، ورقة مقدمة في الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية ومعايير المراجعة الدولية، جامعة سعد دحلب البليدة، يومي 14/13 ديسمبر 2011.

3. محمد طيفور أمينة، الدراسة المحاسبية وحدود الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المماثلة في ظل IAS.IFRS ، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، 2017.

4. حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية وأثره على مهنة التدقيق، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر3، 2008 .

5. لزعر محمد سامي، التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة متنوري قسنطينة ، الجزائر ،2012

6. بولجنيب عادل، دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومات المالية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التسيير، جامعة متنوري قسنطينة، الجزائر،2012

7. مدني بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2004 .

الملاحق

الاستبيان

جامعة الدكتور يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

استبيان الدراسة

سيدي الكريم/سيدتي الكريمة

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

يسرنا أن نضع بين أيديكم هذا الاستبيان الذي صمم لجمع المعلومات اللازمة للدراسة التي نقوم بإعدادها استكمالا للحصول على شهادة الماستر تخصص محاسبة بعنوان "**دور المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ الدولي في الإفصاح المحاسبي**".

وتهدف هذه الدراسة الى معرفة الحصول على المعلومات الضرورية حول المعايير المحاسبية الدولية، وذلك لمعرفة مدى مساهمته في زيادة درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي، ونظرا لأهمية رأيكم في هذا المجال نأمل منكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبيان بدقة، بعد قراءة كل عبارة من العبارات الواردة فيها قراءة متأنية ثم وضع الاشارة (X) في الخانة التي تعبر عن موافقتكم عليها لذلك نأمل ان تولوا هذا الاستبيان اهتمامكم، فمشاركتكم ضرورية ورأيكم عامل أساسي من عوامل نجاحها.

كما نحيطكم علما ان جميع اجاباتكم لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط، ونتعهد من جهتنا بسريتها.

وفي الأخير تقبلوا منا فائق التقدير والاحترام.

من إعداد الطالبين:

- **عيواج محمد**
- **شيباوي أمين**

الجزء الثاني: البيانات الشخصية والوظيفية

1. المؤهل العلمي:

دكتوراه ☐ **ماجستير** ☐ **ليسانس** ☐ **ماستر** ☐ **شهادة مهنية** ☐

2. الوظيفة الحالية:

أستاذ جامعي ☐ **خبير محاسبي** ☐ **محافظ حسابات** ☐ **وظيفة أخرى** ☐

3. سنوات الخبرة

أقل من 5 سنوات ☐ **من 5 إلى 10 سنوات** ☐ **من 10 إلى 15 سنة** ☐

أكثر من 15 سنة ☐

الجزء الثالث: محاور الاستبيان

المحور الأول: أهمية المعايير المحاسبية الدولية

فيما يلي مجموعة من العبارات تعكس أهمية المعايير المحاسبية الدولية:

	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	تعتبر المعايير المحاسبية الدولية نقطة إيجابية على المعلومات المحاسبية والمالية الدولية.					
2	توفر المعايير المحاسبية الدولية المعالجة الكافية لمشاكل المحاسبة المعاصرة.					
3	تتمتع وظيفة المعايير المحاسبية الدولية بالتعاون والتنسيق في مجال الأحداث المالية.					
4	تعتبر القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية مقبولة للمقارنة على					

	المستوى العالمي.					
5	تتصف المعلومات الواردة في القوائم المالية في ظل المعايير المحاسبية بالمصداقية.					
6	تعتبر المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ الدولي ملائمة للبيئة الاقتصادية في الجزائر.					
7	تساهم المعايير المحاسبية الدولية في إعداد وعرض المعلومات المالية المستقبلية المعاصرة					

المحور الثاني: الإفصاح المحاسبي ومدى أهميته في القوائم المالية

فيما يلي مجموعة من العبارات تعكس الإفصاح المحاسبي ومدى أهميته في القوائم المالية:

العبارات		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	تلتزم المؤسسات الاقتصادية بمبدأ الإفصاح المحاسبي في المعلومات المحاسبية.					
2	الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بدقة في القوائم المالية دليل على مصداقية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.					
3	الهدف الأساسي للإفصاح عن القوائم المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية الدولية هو تلبية حاجيات مستخدمي القوائم المالية.					
4	يعتبر الإفصاح المحاسبي هدفا لتزويد المعلومات من أجل اتخاذ قرارات مالية واقتصادية بشكل عقلاني.					
5	يؤدي الافصاح المحاسبي الى زيادة الثقة بالمعلومات المحاسبية لدى مختلف					

	الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة.					
6	إن الإفصاح والشفافية في المعلومات المحاسبية وفق المعايير المحاسبية الدولية يعظم أهداف المؤسسات الاقتصادية.					
7	تعتبر المعلومات المالية المحاسبية الواردة في القوائم المالية ملائمة لمختلف مستخدمي القوائم المالية.					

المحور الثالث: دور المعايير المحاسبية الدولية في زيادة درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية

فيما يلي مجموعة من العبارات تعكس دور المعايير المحاسبية الدولية في زيادة درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية:

العبارات		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	إن القوائم المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية الدولية ملائمة لمتطلبات الإفصاح المحاسبي.					
2	تعتبر القوائم المالية أداة هامة للإفصاح عن المعلومات المالية والمحاسبية.					
3	ان معايير المحاسبة الدولية ومعايير الابلاغ المالي الدولي في مجملها ملائمة للواقع المهني الجزائري.					
4	وجود صعوبة في آلية الالتزام بالإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.					
5	تتمتع المعايير المحاسبية بتأثير إيجابي على عملية إعداد القوائم المالية.					
6	إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي يعزز جودة					

	الإفصاح المحاسبي.					

1- جدول اختبار التوزيع الطبيعي:

Tests de normalité						
	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	Ddl	Sig.
المحور الأول	,125	35	,086	,876	35	,357
المحور الثاني	,143	35	,114	,793	35	,492
المحور الثالث	,119	35	,122	,900	35	,322
a. Correction de signification de Lilliefors						

2- ثبات الاستبيان

- **أهمية المعايير المحاسبية الدولية:**

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,702	7

- **الإفصاح المحاسبي ومدى أهميته في القوائم المالية:**

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,746	7

- **دور المعايير المحاسبية الدولية في زيادة درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية:**

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,717	6

- الدرجة الكلية للإستبيان

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,833	20

3- البيانات الشخصية والوظيفية

العلمي المؤهل متغير حسب الدراسة عينة أفراد توزيع

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	دكتوراه	12	34,3	34,3	34,3
	ماجستير	2	5,7	5,7	40,0
	ماستر	6	17,1	17,1	57,1
	ليسانس	11	31,4	31,4	88,6
	مهنية شهادة	4	11,4	11,4	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

الحالية الوظيفة متغير حسب الدراسة عينة أفراد توزيع

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	جامعي أستاذ	6	17,1	17,1	17,1
	محاسبي خبير	4	11,4	11,4	28,6
	محافظ حسابات	19	54,3	54,3	82,9

	أخرى وظيفة	6	17,1	17,1	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

المهنية الخبرة سنوات متغيرعدد حسب الدراسة عينة أفراد توزيع					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	5 من أقل سنوات	4	11,4	11,4	11,4
	10 إلى 5 من سنوات	3	8,6	8,6	20,0
	15 إلى 10 من سنة	17	48,6	48,6	68,6
	15 من أكثر سنة	11	31,4	31,4	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

4- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات محور: أهمية المعايير المحاسبية الدولية

Statistiques univariées							
	N	Moyenne	Ecart type	Manquant		Nombre d'extrêmes[a,b]	
				Effectif	Pourcentage	Faible	Elevée
A1	35	3,60	0,75	0	0	0	0
A2	35	3,84	0,93	0	0	0	2
A3	35	3,57	0,88	0	0	0	0
A4	35	3,99	0,82	0	0	0	1

A5	35	4,08	0,96	0	0	0	0
A6	35	3,44	0,90	0	0	0	0
A7	35	4,21	0,72	0	0	0	0
المحور_الأول	35	3,82	0,49	0	0	0	0

a. Nombre d'observations en dehors de la plage autorisée (Q1 - 1.5*IQR, Q3 + 1.5*IQR).

b. . indique que la plage interquartile (IQR) est égale à 0.

5- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات محور: الإفصاح المحاسبي ومدى أهميته في القوائم المالية

Statistiques univariées

	N	Moyenne	Ecart type	Manquant		Nombre d'extrêmes[a,b]	
				Effectif	Pourcentage	Faible	Elevée
B1	35	3,69	0,81	0	0	0	0
B2	35	3,50	0,93	0	0	0	0
B3	35	4,51	0,76	0	0	0	0
B4	35	4,03	0,99	0	0	0	0
B5	35	4,22	0,83	0	0	0	0
B6	35	3,94	0,87	0	0	0	0
B7	35	4,00	0,88	0	0	0	0

المحور_الثاني	35	3,98	0,50	0	0	0	0

a. Nombre d'observations en dehors de la plage autorisée (Q1 - 1.5*IQR, Q3 + 1.5*IQR).

b. . indique que la plage interquartile (IQR) est égale à 0.

6- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات محور: دور المعايير المحاسبية الدولية في زيادة درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية

Statistiques univariées

	N	Moyenne	Ecart type	Manquant		Nombre d'extrêmes[a,b]	
				Effectif	Pourcentage	Faible	Elevée
C1	35	4,41	0,91	0	0	0	0
C2	35	4,29	0,84	0	0	0	0
C3	35	3,75	0,92	0	0	0	0
C4	35	3,26	1,19	0	0	0	1
C5	35	3,97	0,96	0	0	0	0
C6	35	3,52	1,13	0	0	1	0
المحور_الثالث	35	3,87	0,39	0	0	0	0

a. Nombre d'observations en dehors de la plage autorisée (Q1 - 1.5*IQR, Q3 + 1.5*IQR).

b. . indique que la plage interquartile (IQR) est égale à 0.

7- نتائج اختبار الفرضية الأولى

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
المحور_الأول	12,391	34	,000	,82004	,6746	1,0064

8- نتائج اختبار الفرضية الثانية:

Test sur échantillon unique						
	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
المحور_الثاني	14,065	34	,000	,98139	,7728	1,1258

9- نتائج اختبار الفرضية الثالثة:

Test sur échantillon unique						
	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
المحور_الثالث	12,970	34	,000	,87204	,6520	1,0337