



NEAR EAST UNIVERSITY  
INSTITUTE OF GRADUATE STUDIES  
BANKING AND ACCOUNTING PROGRAMS

THE POSSIBILITY OF APPLYING INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS IN ACCOUNTING  
MEASUREMENT AND DISCLOSURE, AN EXPLORATORY STUDY BY ACADEMICS SPECIALIZED IN  
ACCOUNTING IN THE CITY OF ERBIL-IRAQ

HAWRE MOHAMED MOHAMED AMIN

MASTER'S THESIS

NICOSIA

2022



جامعة الشرق الأدنى

معهد الدراسات العليا

كلية العلوم الاقتصادية / قسم المالية والمحاسبة

امكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القياس و الافصاح المحاسبي دراسة  
استطلاعية لأراء عينة من الاكاديميين مختصين المحاسبة في مدينة اربيل - العراق

هاورى محمد محمدامين

رسالة ماجستير

نيقوسيا

2022

**THE POSSIBILITY OF APPLYING INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS  
IN ACCOUNTING MEASUREMENT AND DISCLOSURE, AN EXPLORATORY  
STUDY BY ACADEMICS SPECIALIZED IN ACCOUNTING IN THE CITY OF ERBIL-  
IRAQ**

HAWRE MOHAMED MOHAMED AMIN

NEAR EAST UNIVERSITY  
INSTITUTE OF GRADUATE STUDIES  
BANKING AND ACCOUNTING PROGRAMS

MASTER'S THESIS

**SUPERVISOR**  
**ASSIST. PROF. DR. RAMYAR REZGAR AHMED**

NICOSIA

2021

امكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القياس و الافصاح المحاسبي دراسة استطلاعية  
لآراء عينة من الاكاديميين مختصين المحاسبة في مدينة اربيل - العراق

هاورى محمد محمداى

جامعة الشرق الأدنى  
معهد الدراسات العليا  
كلية العلوم الاقتصادية / قسم المالية والمحاسبة

رسالة ماجستير

بإشراف

الاستاذ المساعد الدكتور راميار رزكار احمد

نيقوسيا

2022

## ACCEPTANCE/APPROVAL

We as the jury members certify the “The possibility of applying international accounting standards in accounting measurement and disclosure An exploratory study of the opinions of a sample of academics specialized in accounting in the city of Erbil – Iraq” prepared by “hawre Mohamed Mohamed amin” defended on 8 /2/ 2022 has been found satisfactory for the award of degree of Master

### JURY MEMBERS




.....  
**Assist. Prof. Dr. Ramyar Rezgar Ahmed** (Supervisor)  
Near East University

Faculty of Economic and Administrative Science, Banking and Accounting Department



.....  
**Prof. Dr. Khairi Al Auso Ali** (Head of Jury)  
Near East University

Faculty of Economic and Administrative Science, Business Administration Department



.....  
**Assist. Prof. Dr. Wagdi M. S. Khalifa**  
Near East University

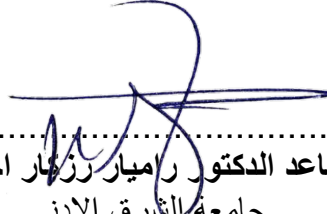
Faculty of Economic and Administrative Science, Banking and Accounting Department

.....  
**Prof. Dr. K. Hüsnü Can Başer**  
Institute of Graduate Studies  
Director

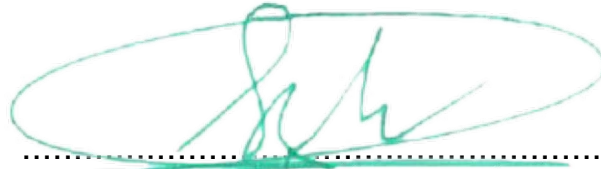
## قرار لجنة المناقشة

نحن كأعضاء لجنة مناقشة طالب الماجستير هاوري محمد محمد أمين في رسالته الموسومة بـ " إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القياس و الإفصاح المحاسبي دراسة استطلاعية لأراء عينة من الاكاديميين مختصين المحاسبة في مدينة اربيل - العراق " بأننا اطلعنا على الرسالة وناقشنا الطالب في محتوياتها بتاريخ 8/2/2022 ونشهد بأنها جديرة لنيل درجة الماجستير.

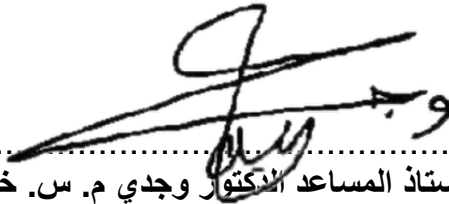
### أعضاء لجنة المناقشة



.....  
الاستاذ المساعد الدكتور راميار رزقار احمد (المشرف)  
جامعة الشرق الادنى  
كلية العلوم الاقتصادية والادارية، قسم المالية و المحاسبة



.....  
الاستاذ الدكتور خيرى علي اوسو علي (رئيس لجنة المناقشة)  
جامعة الشرق الادنى  
كلية العلوم الاقتصادية والادارية، قسم إدارة الأعمال



.....  
الاستاذ المساعد الدكتور وجدي م. س. خليفة  
جامعة الشرق الادنى  
كلية العلوم الاقتصادية والادارية، قسم المالية و المحاسبة

.....  
الأستاذ الدكتور ك. حسنو جان باشير  
معهد الدراسات العليا  
المدير

## DECLARATION

I'm HAWRE MOHAMED MOHAMED AMIN: hereby declare that this dissertation entitled **“THE POSSIBILITY OF APPLYING INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS IN ACCOUNTING MEASUREMENT AND DISCLOSURE, AN EXPLORATORY STUDY BY ACADEMICS SPECIALIZED IN ACCOUNTING IN THE CITY OF ERBIL-IRAQ“** been prepared myself under the guidance and supervision of **Assist. Prof. Dr. Ramyar Rezgar Ahmed**, in partial fulfilment of the Near East University, Graduate School of Social Sciences regulations and does not to the best of my knowledge breach and Law of Copyrights and has been tested for plagiarism and a copy of the result can be found in the Thesis.

This Thesis is my own work. The responsibility of all claims, ideas, comments and suggestions contained in this thesis as well as translations belongs to the author. Under no circumstances or conditions does The Graduate School of Social Sciences to which the author affiliates do not bear the content and scientific responsibility of the thesis. All responsibilities for the work performed and published belong to the author.

- ❖ The full extent of my Thesis can be accesible from anywhere.
- ❖ My Thesis can only be accesible from the Near East University.
- ❖ My Thesis cannot be accesible for (2) two years. If I do not apply for extention at the end of this period, the full extent of my Thesis will be accesible from anywhere.

Date:

Signature

HAWRE MOHAMED MOHAMED AMIN

## الاعلان

أنا هاورى محمد محمداين، أعلن بأن رسالتي الماجستير بعنوان " امكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القياس و الافصاح المحاسبي دراسة استطلاعية لأراء عينة من الاكاديميين مختصين المحاسبة في مدينة اربيل - العراق " ، كانت تحت إشراف وتوجيهات الاستاذ المساعد الدكتور راميار رزكار احمد، ولقد أعدتها بنفسى تماماً، وكل اقتباس كان مقيداً بموجب الالتزامات والقواعد المتبعة في كتابة الرسالة في معهد العلوم الاجتماعية. أؤكد بأنني أسمح بوجود النسخ الورقية والإلكترونية لرسالتي في محفوظات معهد العلوم الاجتماعية بجامعة الشرق الأدنى.

هذه الرسالة هي من عملي الخاص، وأتحمل مسؤولية كل الادعاءات والأفكار والتعليقات والاقتراحات والنصوص المترجمة في هذه الرسالة هي مسؤولية المؤلف. معهد العلوم الاجتماعية الذي أنتمي إليه ليس له أي تبعية أو مسؤولية علمية تحت أي ظرف من الظروف، جميع مسؤوليات المصنفات المنشورة المنشورة تخصني كمؤلف.

- ❖ المحتوى الكامل لرسالتي يمكن الوصول اليها من أي مكان.
- ❖ رسالتي يمكن الوصول اليها فقط من جامعة الشرق الأدنى.
- ❖ لا يمكن أن تكون رسالتي قابلة للوصول اليها لمدة عامين ( 2). إذا لم أتقدم بطلب للحصول على الامتداد في نهاية هذه الفترة، فسيكون المحتوى الكامل لرسالتي مسموح الوصول اليها من أي مكان.

التاريخ:

التوقيع

هاورى محمد محمداين



## ACKNOWLEDGEMENTS

All thanksgiving, first and foremost, is to God Almighty, who has bestowed upon us his countless blessings.. Among them are the two blessings of reason and knowledge. Prayers and peace be upon you, O Messenger of God, the illiterate prophet, (may God bless him and grant him peace) because you urged us to seek knowledge... even in China.

Thanks to my parent of my family and specially thanks for my father and mother and for my brother's and sister's and my lovely wife and my children.

Thank you very much to the University of the Near East University, the Faculty of Graduate Studies in Social Sciences, the Faculty of Management and Economics, the Accounting Department, without which we would not have reached this stage of science and knowledge, professors, management, employees and workers.

Thanks and appreciation to **Assist. Prof. Dr. Ramyar Rezgar Ahmed** for bearing the burden of supervising this research and for his patience and long mind in guiding, guiding and advising me and correcting my repeated mistakes to set my feet on the path of science to teach me how to build the knowledge system, may God reward him for me and for students of knowledge the best reward.

Thanks to my fellow brothers for their support and encouragement for me to go on the path of science and knowledge.

Thanks to everyone who stood by me and encouraged me to move forward in the paths of science and knowledge.

### شكر وتقدير

الشكر كله أوله وأخره لله عز وجل الذي انعم علينا بنعمه التي لا تعد ولا تحصى ..ومنها نعمتي العقل والعلم.

ا لصلاة والسلام عليك يا رسول ،، النبي الأمي،( صلى ، عليه وسلم )لأنك حثتتنا على طلب العلم...ولو في الصين.

الشكر كل الشكر لجامعة جامعة الشرق الادنى ، كلية الدراسات العليا في العلوم الاجتماعية كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة التي لولاها لما وصلنا هذه المرحلة من العلم والمعرفة أساتذة وإدارة وموظفين وعاملين.

الشكر والتقدير للدكتور /راميار رزكار احمد لتحمله عبء الإشراف على هذا البح ولصبره وطول باله في توجيهي و إرشادي ونصحي وتصحيا أخطائي المتكررة لنتيبت قدمي على طريق العلم ليعلمني كيفية بناء النسق المعرفية، اللهم أجزئه عني وعن طلاب العلم خير الجزاء.

الشكر للإخوة زملاء لدعمهم وتشجيعهم لي للمضي في طريق العلم والمعرفة.

الشكر لكل من وقف بجانبني وشجعني على المضي في مسالك العلم والمعرفة.

## ABSTRACT

### **THE POSSIBILITY OF APPLYING INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS IN ACCOUNTING MEASUREMENT AND DISCLOSURE, AN EXPLORATORY STUDY BY ACADEMICS SPECIALIZED IN ACCOUNTING IN THE CITY OF ERBIL- IRAQ**

The study aimed to clarify the extent of the significance of the financial statements to the possibility of applying international accounting standards in accounting measurement and disclosure. An exploratory study by academics specialized in accounting in the city of Erbil - Iraq, and to contribute to identifying how to improve the quality of the financial statements and bring them to the necessary level of disclosure of the necessary information. Publishing in the financial statements in accordance with international standards.

Where the researcher deals with international accounting standards in accounting measurement and disclosure, types of disclosure, and accounting measurement, the problem can be limited through the accounting information disclosed in the financial statements sufficient for the needs of the beneficiaries to make rational economic decisions and in the Iraqi legislation and laws related to disclosure in line with the requirements of standards international accounting?

in light of the study problem and its objectives, the first hypotheses will be chosen. There are no moral differences of statistical significance between the level of actual disclosure required that are generally provided by the financial statements issued by companies, and the level of disclosure required to be provided according to international accounting standards. The second, there are no statistically significant differences between The level of disclosure required by Iraqi laws and legislation, and the level of disclosure required to be provided in accordance with international accounting standards.

A questionnaire form (40) was distributed to (40) university professors in the accounting department in public universities for the purpose of obtaining answers about the study's questions.

The diversity and multiplicity of financial statements that companies publish in the form of annual financial reports, including major and minor ones. And making the financial statements more transparent and reflective of the reality of the companies stipulated in

(IAS1). The application of the standards gives the accounting information more credibility and thus an inquiry into the financial analysis. It should also be noted that all the financial statements that we discussed are considered models that should be prepared by companies, and this is with the intention of giving financial information that responds more to the objectives of the accounting system for companies. From it we conclude that the main objective of international accounting standards and financial disclosure standards is to prepare financial statements for the purpose of communicating more clear, accurate and credible information to investors and others to facilitate the decision-making process. International accounting positively affects the disclosure of financial statements about all accounting information of relative importance, which achieves full and optimal disclosure. The percentages that do not agree (32.5%) came with an arithmetic mean and standard deviation, respectively (22.08) and (8.48), and the researcher recommends in the field of international accounting standards Accounting offices should be committed to appointing a qualified and experienced person in the field of accounting. And training by strengthening the relationship between the academic and applied aspects of education in improving the quality of university accounting education.

**Keywords:** international accounting standards - accounting measurement - accounting disclosure - relative importance - accounting education

## ÖZ

Bu çalışma, İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi Yoluyla Mali Yolsuzluğun Azaltılmasında Muhasebe Bilgi Sistemlerinin Rolü başlığını taşımaktadır. Bu değişkenler, muhasebe bilgi sistemlerinin rolünü netleştirmek için birkaç bölüm ve bölümde ele alınmıştır. Bu çalışmanın önemi, mevcut muhasebe bilgi sistemlerinin incelenmesi, analizi ve bunlara ayak uydurulması ihtiyacını ele almasıdır. Finansal yolsuzluk olgusunu oluşturan mevcut iş ortamındaki gelişmeler, koşullar ve değişiklikler, bu olgunun toplum, devlet ve kurumlar için büyük bir tehlike haline gelmesi nedeniyle muhasebe bilgi sistemlerinin entegre edilmesi ve güçlendirilmesi gerekliliğini gerektiren en belirgin özelliklerdir. entegre sistemin kontrol prosedürlerinin bu fenomenle yüzleşmedeki rolü ve araştırmacının bir sorunla karşı karşıya kalması, mevcut muhasebe bilgi sistemlerinin en çok finansal yolsuzluk olgusunu oluşturan mevcut iş ortamında meydana gelen değişikliklere uymamasıdır. Öne çıkan özelliklerin yanı sıra, Irak ortamındaki uygulamalarıyla ilişkili muhasebe sorunlarının ortaya çıkmasına izin veren bir finansal yolsuzluk durumunun ortaya çıkmasına ve bu sorunun çözülmesine yönelik olarak, aşağıdaki soru bilgi sisteminin katkısı ölçüsünde ortaya konmuştur. olarak finansal yolsuzluğun azaltılmasında Araştırmacı veri toplamak için çeşitli yöntemlere başvurmuş ve bu soruyu kapsayacak ve bu soruna bir çözüme ulaşacak bilgi için, araştırma ve izlemeden sonra bir takım sonuçlara ulaşılmıştır, bunlardan en önemlisi en önemli nedenlerden biridir. Finansal yolsuzluk olgusunun ortaya çıkması ve büyümesi, finansal yolsuzluğun unsurlarına (girdi, işleme, çıktı) girmesine izin veren birçok boşluk olduğundan, mevcut muhasebe bilgi sisteminin zayıflığıdır. Mevcut muhasebe bilgi sistemi, (finansal yolsuzluk olgusunun özelliklerinden biri olan) çevresel gelişmelere ve değişkenlere ayak uyduramamaktadır, çünkü bu sistem (mevcut sistem), kullanılan modern teknik ve uygulamalara kıyasla modası geçmiş olarak kabul edilmektedir. Mevcut muhasebe bilgi sisteminin entegrasyonunun olmaması, finansal yolsuzlukla mücadele hedeflerine ulaşmak için birlikte çalışan alt sistemler (muhasebe döngüleri) arasında bağlantı eksikliğine ve koordinasyon eksikliğine yol açmaktadır. Araştırma, örnek şirket için yürürlükte olan muhasebe bilgi sistemindeki boşlukları ve zayıflıkları ele

almada önerilen bu sistemin sunduđu büyük avantajlar göz önüne alındığında, finansal yolsuzlukla mücadele kursları için önerilen entegre muhasebe bilgi sisteminin benimsenmesi ihtiyacını tavsiye etti.

**Anahtar Kelimeler:** yolsuzluk - mali yolsuzluk - muhasebe bilgi sistemi - gözetim - iç kontrol.

## المستخلص

امكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القياس و الإفصاح المحاسبي دراسة استطلاعية  
لآراء عينة من الاكاديميين مختصين المحاسبة في مدينة اربيل - العراق

هدفت الدراسة الى توضيح مدى دلالة القوائم المالية لامكانية تطبيق المعايير المحاسبة الدولية في القياس و الإفصاح المحاسبي دراسة استطلاعية من الاكاديميين مختصين في المحاسبة في مدينة اربيل - العراق و المساهمة في التعرف على كيفية تحسين جودة القوائم المالية والوصول بها الى المستوى اللازم من الإفصاح عن المعلومات اللازمة النشر في القوائم المالية طبقاً للمعايير الدولية.

حيث تتطرق الباحث إلى المعايير المحاسبية الدولية في القياس و الإفصاح المحاسبي، وانواع الإفصاح، و القياس المحاسبي، يمكن حصر المشكلة من خلال المعلومات المحاسبية المفصوح عنها في القوائم المالية كافية لإحتياجات المستفيدين لإتخاذ قرارات إقتصادية رشيدة وفي التشريعات و القوانين العراقية المتعلقة بالإفصاح تتماشى مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية؟

في ضوء مشكلة الدراسة وأهدافها سيتم اختيار الفرضيات الأولى لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين مستوى الإفصاح الفعلي المطلوب التي توفره بشكل عام القوائم المالية الصادرة عن الشركات، ومستوى الإفصاح المطلوب توفره حسب المعايير المحاسبية الدولية، الثانية لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مستوى الإفصاح المطلوب بموجب القوانين والتشريعات العراقية ومستوى الإفصاح المطلوب تقديمه وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية. ولقد تم توزيع استمارة استبانة (40) على (40) استاذ جامعي في قسم المحاسبة في الجامعات الحكومية لغرض الوصول على الاجابات حول تساؤلات الدراسة.

وتنوع وتعدد القوائم المالية التي تنشرها الشركات في شكل تقارير مالية سنوية فمنها الرئيسية و الثانوية. وجعل القوائم المالية أكثر اصفاحاً وتعبيراً عن واقع الشركات مانص عليه (IAS1). وإن تطبيق المعايير يعطى المعلومات المحاسبية مصداقية أكثر وبالتالي استعمالها في التحليل المالي. كما يتوجب الاشارة ان كل القوائم المالية التي تطرقنا اليها تعتبر كنماذج ينبغي اعدادها من قبل الشركات، وهذا بقصد إعطاء معلومات مالية تستجيب اكثر لأهداف النظام المحاسبي للشركات. ومنه نستنتج ان الهدف الاساسي للمعايير المحاسبة الدولية ومعايير الإفصاح المالي هو اعداد قوائم مالية بغرض اصال معلومات اكثر وضوحاً ودقة ومصداقية الى المستثمرين و الغير لتسهيل عملية اتخاذ القرار و في نهاية توصل الباحث عدة من نتائج اهمهما عن المتخير (X3) القياس و

الإفصاح على أساس المعايير المحاسبية الدولية إيجابياً على إفصاح القوائم المالية عن كافة المعلومات المحاسبية ذات الأهمية النسبية مما يحقق الإفصاح التام الأمثل ، فقد جاءت نسب غير موافق (32.5%) بوسط حسابي وانحراف المعياري على التوالي (22.08) و (8.48)، ويوصي الباحث في مجال المعايير المحاسبية الدولية ضرورة ان تلتزم المكاتب المحاسبية بتعيين ذو الكفاءة و الخبرة في مجال المحاسبي. و التدريب عن طريق توثيق العلاقة بين الجانبين الأكاديمي والتطبيقي في التعليم في تحسين نوعية التعليم المحاسبي الجامعي.

الكلمات المفتاحية : المعايير المحاسبية الدولية - القياس المحاسبي - الإفصاح المحاسبي- الأهمية النسبية- التعليم المحاسبي



## TABLE OF CONTENTS

<b>ACCEPTANCE/APPROVAL</b> .....	•
<b>DECLARATION</b> .....	•
<b>ACKNOWLEDGEMENTS</b> .....	III
<b>ABSTRACT</b> .....	IV
<b>OZ</b> .....	VI
<b>TABLE OF CONTENTS</b> .....	VIII
<b>Tables List</b> .....	X
<b>Shape List</b> .....	XI
<b>Chapter 1</b> .....	<b>1</b>
<b>The methodological framework of the study and previous studies</b> .....	<b>2</b>
1-1: The methodological framework of the study .....	2
1-1-1: the study Problem .....	2
1-1-2: Objectives of the study .....	2
1-1-3: the importance of studying .....	3
1-1-4: Study Hypothesis .....	3
1-1-5: The study sample .....	4
1-1-6: Study Approach .....	4
1-1-7: The limits of the study .....	5
1-2: Previous studies .....	5
1-2-1: Arabic Studies .....	5
1-2-2: Foreign Studies .....	11
<b>Chapter 2</b> .....	<b>17</b>
<b>2-1: Introduction to measurement and accounting disclosure</b> .....	<b>17</b>
2-1-1: The concept of accounting measurement .....	17
2-1-1-1: accounting measurement standards .....	18
2-1-1-2: The importance of accounting measurement .....	20
2-1-2: Accounting disclosure concept .....	34
2-1-2-1: The basic components of the disclosure of accounting information.....	35
2-1-2-2: Determine the intended user of accounting information .....	35

2-1-2-3: Beneficiaries and users of accounting information .....	36
2-1-3: forms of accounting disclosure .....	37
2-1-4: The importance of accounting disclosure .....	44
2-1-4-1: The nature and type of accounting information to be disclosed .....	44
2-1-4-2: Methods and methods for disclosing accounting information .....	45
2-1-5: Accounting information systems and their characteristics .....	46
2-1-5-1: The concept of accounting information systems .....	46
2-1-5-2: Define the accounting information system .....	48
2-1-5-3: Accounting system characteristics .....	49
2-1-5-4: The quality of financial information output .....	49
2-1-5-5: Objectives of the accounting information system .....	50
2-1-5-6: The components of the accounting system .....	51
2-1-5-6-1: Documentary group .....	51
2-1-5-6-2: Accounting books and the most important entry theories .....	52
2-1-5-6-3: Financial Statements .....	53
2-1-5-6-4: Annexes (notes to the financial statements) .....	55
2-2: Theoretical framework according to international accounting standards .....	56
2-2-1: Concepts and importance of international computing standards .....	57
2-2-1-1: The concept of accounting standards .....	57
2-2-1-2: The importance of accounting standards .....	58
2-2-1-3: international accounting definition .....	59
2-2-2: Factors affecting the principle of disclosure .....	62
2-3: Accounting environment Iraq - Erbil Professional organizations .....	74
2-3-1: Environmental accounting concept .....	74
2-3-2: The factors that make up the accounting environment .....	78
2-3-3: The importance of the environmental accounting system .....	79
2-3-4: Stages of development of environmental accounting .....	79
2-3-5: Obstacles to applying environmental accounting .....	80

2-3-6: Professional organizations in Iraq .....	81
2-3-7: An exploratory study of academics specialized in accounting in Iraq .....	82
<b>Chapter 3.....</b>	<b>83</b>
<b>Analysis of the characteristics of the study population .....</b>	<b>83</b>
3-1: study community .....	83
3-1-1: Limits and sample research .....	83
3-1-2: Research scale .....	83
3-1-3: The statistical methods used .....	84
3-2: practical side .....	84
3-2-1: Analysis of the characteristics of the study sample .....	85
3-2-2: Validity and stability of the tool .....	87
3-3: Study results analysis .....	90
3-3-1: Analysis paragraphs of the questionnaire .....	90
3-3-1-1: Analysis of the paragraphs of the questionnaire to measure the possibility of applying international accounting standards and disclosure measurement Accounting and its use in the two public universities .....	90
3-3-1-2: Analysis of special results in measuring the possibility of applying international accounting standards .....	91
3-3-1-3: Analysis of results related to the second axis in measurement and accounting disclosure in public universities .....	93
3-4: The relationship between the application of international standards and the measurement of accounting disclosure Community Verified icon .....	96
3-4-1: The relationship between the possibility of applying international standards in measurement and accounting disclosure .....	97
3-4-2: Study hypotheses test .....	97
4: Conclusions and Recommendations .....	98
<b>CONCLUSION.....</b>	<b>99</b>
<b>REFERENCES.....</b>	<b>102</b>
<b>PLAGIARISM</b>	
<b>REPORT.....</b>	<b>120</b>

## Tables List

Page	Thread	Table number
41	Definition of Voluntary Disclosure	1
43	Comparison between Voluntary Disclosure and Mandatory Disclosure	2
52	page from the journal	3
51	The emergence and development of international accounting standards according to the chronological order until the end of the year 2008	4
52	The development of the interpretations of international accounting standards according to their chronological order until the end of the year 2008	5
84	Five-point Likert scale	6
85	Distribution of the study sample according to academic achievement Community Verified icon	7
85	Distribution of the study sample according to scientific title	8
86	Distribution of the study sample according to job position	9
87	Distribution of the study sample according to job position	10
89	The results of the stability analysis of the questionnaire axes using the alpha-Cronbach scale	11
90	The study sample's answers to the phrases measuring the possibility of applying international accounting standards and accounting disclosure measurement and the extent of	12

	their use in the two public universities	
93	Measuring the applicability of international accounting standards	13
	Table of correlation coefficient values between the	14
97	applicability of international standards, measurement and accounting disclosure	
97	Results of sub-hypothesis testing under test(T. test)	15

## Shape List

pages	Threads	Figure number
4	The relationship of the independent variable and the dependent variable	1
55	Types of financial statements	2
85	Academic achievement	3
86	The scientific title	4
87	job position	5
88	Number of years of work experience	6

## قائمة المحتويات

.....	قرار لجنة المناقشة
.....	الاعلان
ج.....	شكر وتقدير
د.....	المستخلص
ز.....	قائمة المحتويات
س.....	قائمة الجداول
ش.....	قائمة الأشكال
1.....	مقدمة :
1.....	الفصل الاول.....
1.....	الإطار المنهجي للدراسة و الدراسات السابقة
1.....	المبحث الأول : الإطار المنهجي للدراسة ، و المبحث الثاني : الدراسات السابقة
2.....	1-1 : الإطار المنهجي للدراسة :
2.....	1-1-1 : مشكلة الدراسة
3.....	2-1-1 : أهداف الدراسة :
3.....	3-1-1 : أهمية الدراسة :
3.....	4-1-1 : فرضية الدراسة :
4.....	5-1-1 : عينة الدراسة :
4.....	6-1-1 : منهج الدراسة :
5.....	7-1-1 : حدود الدراسة :
5.....	2-1 : الدراسات السابقة
5.....	1-2-1 : الدراسات العربية :-
11.....	2-2-1 : الدراسات الأجنبية :-
17.....	2 : الاطار النظري للدراسة
17.....	1-2 : مدخل قياس و الافصاح المحاسبي
17.....	1-1-2 : مفهوم القياس المحاسبي
18.....	1-1-1-2 : معايير القياس المحاسبي
20.....	2-1-1-2 : أهمية القياس المحاسبي
26.....	1-3 الموضوعية
26.....	1-1-3 : الموثوقية

31	6-1-3: فروض القياس المحاسبي ومبادئه:.....
34	الفصل الثاني.....
34	مفهوم الإفصاح المحاسبي ومقوماتها الأساسية.....
34	2-1-2 : مفهوم الإفصاح المحاسبي.....
35	1-2-1-2: المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات المحاسبية.....
35	2-2-1-2: تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية : .....
36	3-2-1-2: المستفيدون و المستخدمون للمعلومات المحاسبية : .....
37	3-1-2 : أشكال الإفصاح المحاسبي.....
44	4-1-2: أهمية الإفصاح المحاسبي.....
44	1-4-1-2: طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها : .....
45	2-4-1-2 : أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية : .....
45	5-1-2 : نظم المعلومات المحاسبية وخصائصها.....
46	1-5-1-2: مفهوم نظم المعلومات المحاسبية.....
47	2-5-1-2 : تعريف النظام المعلومات المحاسبي.....
48	3-5-1-2 : خصائص النظام المحاسبي.....
49	4-5-1-2 : جودة مخرجات المعلومات المالية.....
49	5-5-1-2 : أهداف النظام المعلومات المحاسبي.....
50	6-5-1-2: مقومات النظام المحاسبي.....
51	1-6-5-1-2 : المجموعة المستندية : .....
51	2-6-5-1-2: الدفاتر المحاسبية وأهم نظريات القيد.....
52	3-6-5-1-2 : القوائم المالية.....
54	4-6-5-1-2 : الملاحق (إيضاحات القوائم المالية) : .....
55	2-2 المعايير الدولية وعملية الإفصاح.....
56	1-2-2 : مفاهيم وأهمية المعايير الحاسبة الدولية.....
56	1-1-2-2 : مفهوم معايير المحاسبة.....
58	3-1-2-2 : تعريف المحاسبة الدولية.....
61	2-2-2 : العوامل المؤثرة في مبدأ الإفصاح.....
74	3-2 : بيئة المحاسبة العراق - اربيل منظمات مهنية.....
74	1-3-2 : مفهوم المحاسبة البيئية : .....
78	2-3-2 : العوامل المكونة للبيئة المحاسبية.....
79	3-3-2 : أهمية نظام المحاسبة البيئية : .....



79	4-3-2 : مراحل تطور المحاسبة البيئية :
80	5-3-2 : معوقات تطبيق المحاسبة البيئية :
81	6-3-2 : المنظمات المهنية في العراق :
83	<b>الفصل الثالث</b>
82	<b>تحليل خصائص مجتمع الدراسة</b>
82	1-3 : مجتمع الدراسة
82	1-1-3 : حدود وعينة البحث :
82	2-1-3 : مقياس البحث :
83	3-1-3 : الأساليب الإحصائية المستخدمة :
84	2-3 : الجانب التطبيقي (التحليل بيانات)
84	1-2-3 : تحليل خصائص عينة الدراسة :
87	2-2-3 : صدق الاداة وثباتها :
89	3-3 : تحليل النتائج الدراسة
89	1-3-3 : التحليل فقرات الاستبيان
	1-1-3-3 : التحليل فقرات الاستبيان لقياس امكانية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية و القياس
89	الافصاح المحاسبي ومدى استخدامها في الجامعتين الحكومية
90	2-1-3-3 : تحليل نتائج الخاصة في قياس امكانية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية
90	يتضح من الجدول (12) الخاص بقياس امكانية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية
97	2-4-3 : اختبار الفرضيات الدراسة
98	4 : الاستنتاجات و التوصيات
98	1-4 : الإستنتاجات
101	2-4 : التوصيات
112	الملاحق
114	ثانياً : التساؤلات الفقرات الاستبيان لعينة البحث
114	المحور الأول : تطبيق المعايير المحاسبية الدولية
115	المحور الثاني : القياس و الافصاح المحاسبي
89	<b>الخاتمة</b>
117	<b>المصادر</b>
120	<b>تقرير الانتحال</b>

الصفحة	قائمة الجداول المواضيع	رقم الجدول
41	تعريف الإفصاح الاختياري	1
43	مقارنة بين الإفصاح الاختياري والإفصاح الإلزامي	2
52	صفحة من دفتر اليومية	3
51	ظهور و تطور معايير المحاسبة الدولية حسب التسلسل الزمني إلى غاية نهاية سنة 2008	4
52	تطور تفسيرات معايير المحاسبة الدولية حسب تسلسلها الزمني إلى غاية نهاية سنة 2008	5
84	مقياس ليكرت الخماسي	6
85	توزيع عينة الدراسة حسب التحصيل الدراسي	7
85	توزيع عينة الدراسة حسب اللقب العلمي	8
86	توزيع عينة الدراسة حسب المنصب الوظيفي	9
87	توزيع عينة الدراسة حسب المنصب الوظيفي	10
89	نتائج تحليل الثبات لمحاور الاستبيان باستخدام مقياس ألفا كرونباخ	11
90	اجابات عينة الدراسة على العبارات بقياس امكانية تطبيق المعايير المحاسبة الدولية و القياس الافصاح المحاسبي ومدى استخدامها في الجامعتين الحكومية	12
93	قياس امكانية تطبيق المعايير المحاسبة الدولية	13
97	جدول قيم معامل الارتباط بين امكانية التطبيق معايير الدولية و القياس و الافصاح المحاسبي	14
97	نتائج إختبار الفرضيات الفرعية بموجب إختبار (T. test)	15

الصفحة	قائمة الأشكال المواضيع	رقم الشكل
4	علاقة المتغير المستقل و المتغير التابع	1
55	انواع القوائم المالية	2
85	التحصيل الدراسي	3
86	اللقب العلمي	4
87	المنصب الوظيفي	5
88	عدد سنوات الخبرة في العمل	6

## الفصل الاول

### الإطار المنهجي للدراسة و الدراسات السابقة

يهدف هذا الفصل الى توضيح الإطار المنهجي من خلال عرض مشكلة الدراسة و الأهداف و أهمية وفرضية الدراسة ومن خلال دراسات السابقة

### الإطار المنهجي للدراسة ، الدراسات السابقة

#### مقدمة :

إن المنشآت في الوقت الراهن تواجه كثيراً من التحديات و الضغوط، وذلك التغيرات السريعة و المتزايدة في بيئة الأعمال، وبسبب التطور في نظم وتقنية المعلومات ووسائل الإتصالات الحديثة وتوفر الشبكة العنكبوتية الدولية، ويتطلب ذلك من تلك المنشآت موجهة هذا التحدي الكبير الكبير من خلال تطوير نظم المعلومات المحاسبية و إستخدامها للمساعدة في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في العراق. ومن هنا كان التفكير في إعداد هذه الدراسة لتوضيح أثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية في تطبيق المحاسبة الدولية في العراق.

ويعتبر الافصح المحاسبي الطريقة الأساسية والوسيلة الفعالة لإيصال نتائج الأعمال للمستخدمين في إسناد قراراتهم وبالأخص المرتبطة بمجالات الإستثمار والتمويل، ونظراً للإهتمام المتزايد لأصحاب الفكر والإختصاص من أكاديميين و مهنيين في مجال المحاسبة والمراجعة حول أهمية الإفصح المحاسبي والشفافية في التقارير المالية، مما يقود إلى إستمرار الضغوط على المهنة لتطوير أدائها في خدمة قطاعات الأعمال من جانب وإسناد نظام الرقابة والمساءلة فيها.

وإن المعايير المحاسبية الدولية وليدة اليوم وقد جاءت بعد الحاجة الماسة لها من أجل وظهور الشركات المتعددة الجنسيات والتناقضات القائمة في علم المحاسبة على الصعيد الدولي، هذا ما قاد الى لزوم وضع معايير دولية للمحاسبة تلقى القبول العام وهذا ما حصل فعلاً وقد تم إعتماها من

طرف الكثير من دول العالم، هذا لغرض تسهيل عملية التبادل بين مختلف الوحدات المحاسبية لمختلف الشركات والمؤسسات المالية الدولية.

في الفترة الأخيرة، أصبح الإفصاح المحاسبي محل اهتمام المفكرين ، لما له من أهمية كبيرة ، حيث لم تكن مهنة المحاسبة مجرد وسيلة لتسجيل الأحداث الاقتصادية وتصنيفها ، بل لعبت دورها أيضاً كنظام للمعلومات المحاسبية من خلال الحصول على المعلومات اللازمة وتقديمها للمؤسسات والجهات ذات العلاقة بها الأمر الذي استدعى الأمر إلى تطوير التشريعات القانونية والمعايير المقبولة في عملية الإفصاح وعرض المعلومات المالية من أجل الوصول إلى التوحيد في النظم المحاسبية ، ونتيجة للتطورات الاقتصادية التي شهدتها العالم ، وعرف المهتمون بمهنة المحاسبة أهمية وجود معايير محاسبية للقياس والإفصاح وإظهارها في البيانات المالية ، حيث طبق العراق نظام المحاسبة المالية بما يتماشى مع معايير الإفصاح والقياس طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية.

### 1-1 : الإطار المنهجي للدراسة :

تم تناول في هذا الفصل مقدمة الدراسة وتم تقسيم الفصل الأول على مبحثين، تضمن المبحث الأول الاطار المنهجي للدراسة ، أما المبحث الثاني فتضمن بعض الدراسات السابقة التي تناولت المتغير المستقبل ومن الدراسات السابقة التي تناولت المتغير التابع المعايير المحاسبية الدولية و الافصاح.

#### 1-1-1 : مشكلة الدراسة

معايير المحاسبية الدولية هي الوعاء العلمي و المهني و المحاسبي رغم ذلك فهناك اعراض والقوانين ومعايرها في عينة معينة هي التي تحكم في نشاط المحاسبي ونجد قيود من القيم المالي في تلك عينة تركز مشكلة تطبيق محاسبي الدولي من قياس و الافصاح يمكن حصر المشكلة من خلال التساؤلات التالية :-

(1) هل المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية كافية لإحتياجات المستفيدين لإتخاذ قرارات إقتصادية رشيدة؟

(2) هل التشريعات و القوانين العراقية المتعلقة بالإفصاح مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية؟

### 2-1-1 : أهداف الدراسة :

يهدف البحث إلى تحديد مفهوم وخصائص هذا النوع من النشاط الاقتصادي وأوجه القصور في عمليات القياس والإفصاح بالمعايير الدولية واقتراح الطريقة الملائمة التي تتوافق مع تلك المعايير وذلك من خلال:-

- 1- التعرف على مفهوم نظم المعلومات المحاسبية و خصائصها.
- 2- الإطلاع على معايير المحاسبية الدولية، ومعرفة الاختلاف بينها وبين معايير المحاسبة العراقية.
- 3- بيان أثر إستخدام نظم فيه جودة مخرجات المعلومات المالية و تطبيق معايير المحاسبة الدولية في العراق.
- 4- معرفة القوائم المالية اللازم الإفصاح عنها طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية.
- 5- الوقوف على مدى كفاية النظم و المعايير المحاسبية الدولية في القياس و الإفصاح و مدى توفر الإفصاح في القوائم المالية من وجهة نظر المستفيدين منها.
- 6- بيان مدى توافق القوائم المالية للشركات الإقتصادية مع التشريعات و القوانين العراقية المتعلقة بالإفصاح.

### 3-1-1 : أهمية الدراسة :

تستمد الدراسة أهميتها من أهمية نظم في تطبيق معايير المحاسبية الدولية، خاصة في ظل التحول الذي تشهده دول الخليج العربي، وأغلب دول العالم و التوجه نحو تطبيق معايير المحاسبية الدولية. ومن الناحية العلمية تسهم هذه الدراسة في معرفة أثر نظم المعلومات المحاسبية في تطبيق معايير المحاسبية الدولية في العراق، ومن الناحية العملية مساعدة المنظمات العراقية في إستخدام نظم المعلومات المحاسبية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

وتكمن أهمية الدراسة بصورة عامة في الدور الفعال للقياس و الإفصاح المحاسبي الدولي في منح شكل واضح للمستفيدين من القوائم المالية وإظهار مصداقية أكثر، حيث تنعكس بدورها بشكل إيجابي على تطور المؤسسات العراقية وزيادة درجة الشفافية في مخرجات النظام المحاسبي المالي.

### 4-1-1 : فرضية الدراسة :

في ضوء مشكلة الدراسة وأهدافها سيتم اختيار الفرضيات الآتية :-

فقد تم صياغة الفرضيات التالية :

#### 1- الفرضية الأولى :

- لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين مستوى الإفصاح الفعلي المطلوب التي توفره بشكل عام القوائم المالية الصادرة عن الشركات، ومستوى الإفصاح المطلوب توفره حسب المعايير المحاسبية الدولية.

## 2- الفرضية الثانية :

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مستوى الإفصاح المطلوب بموجب القوانين والتشريعات العراقية ومستوى الإفصاح المطلوب تقديمه وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية.

أسباب اختيار الموضوع:

- الرغبة الشخصية في الاستفادة من موضوع البحث في المستقبل.
- يعد موضوع الدراسة من أهم الموضوعات على الساحة الاقتصادية والمهنية حالياً.
- فتح المجال للطلاب وحتى المهمتين للبحث في هذا الموضوع في المستقبل.

### 5-1-1 : عينة الدراسة :

إن مجتمع الدراسة تتكون من اساتذة الجامعة في مدينة اربيل، أما عينة الدراسة تتكون من عينة من اساتذة الجامعة في قسم المحاسبة في الجامعات الحكومية في مدينة اربيل.

### 6-1-1 : منهج الدراسة :

إعتمدت الدراسة الراهنة على :

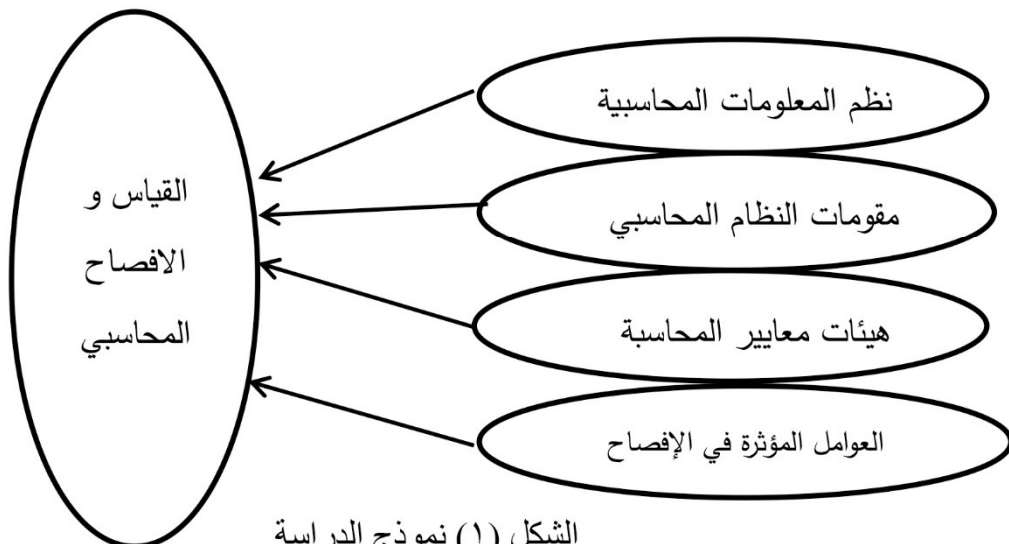
- استخدام في الدراسة المنهج الوصفي في تكوين الاطار النظري من خلال مجموع من الدراسات السابقة العربية و الاجنبية، اما الجانب التطبيق.

### المتغير التابع

القياس و الافصاح المحاسبي

### المتغير المستقل

المعايير المحاسبية الدولية



الشكل (1) نموذج الدراسة

المصدر : نموذج اعداد الباحث

### 7-1-1 : حدود الدراسة :

أ) الحدود البشرية : إقتصرت عينة الدراسة على مجموعة من اساتذة قسم المحاسبة في الجامعات الحكومية.

ب) الحدود المكانية : تم اختيار اساتذة الجامعة في قسم المحاسبة في مدينة اربيل.

### 2-1 : الدراسات السابقة

#### 1-2-1 : الدراسات العربية :-

1) دراسة (نوال صبايحي، 2011) بعنوان : (الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة

الدولية (IFRS/IAS) وأثره على جودة المعلومة)، تهدف هه الدراسة تناول الموضوع

الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية وأثره على جودة المعلومة حيث أن إعداد

القوائم المالية يتطلب تحقيق مبدأ الإفصاح الكامل بإعتباره أحد المبادئ المحاسبية لما يحققه

من شفافية وتفاصيل دون ليس أو تظليل، وبإعتباره إن المعلومة المحاسبية تساعد الأطراف أو

مستخدمي المعلومات في إتخاذ القرار إقتصادي رشيد.

وإعتمدت الباحث على عدة مناهج العلمية من أجل الوصول لأفضل الأساليب و الطرق للكشف

عن تأثير الإفصاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية وهي :-

- المنهج الإستقرائي من أجل دراسة وإستقراء الكتابات و الدراسات تضمنها الفكر المحاسبي.
- النهج المقارن من خلال مقارنة عدة مواضيع بين الإفصاح حسب معايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالي و المخطط المحاسبي الوطني.
- المنهج الإستنباطي بالإعتماد على التفكير المنطقي الإستنتاجي لمحاولة بطريقة منطقية بين الجوانب المختلفة للإفصاح المحاسبي.
- المنهج الوصفي وذلك لوصف وتفسير وتحليل نتائج الدراسة الميدانية.
- إستخدمت الباحث الإستبيان في الجانب التطبيقي من خلال إدراج مجموعة من الأسئلة ومحاولة تحليلها وتوصلت إلى مجموعة من النتائج نذكر منها :-
- إن إختلاف المعايير المحاسبية بين الدول جاء بسبب عدة عوامل إقتصادية وإجتماعية، مما قاد إلى وجود قوائم مالية مختلفة وغير متجانسة في الصورة والمضمون.
- إن الإفصاح طبق المعايير المحاسبة الدولية سوف يكون له أثر إيجابي على جودة المعلومة المحاسبية لما سيجتبه من صفات نوعية للمعلومة المحاسبية أهمها الملاءمة والموثوقية.



- إن الإلتزام بمقتضيات الإفصاح طبق معايير المحاسبة الدولية مبدأ القيمة العادلة شأنه تدعم جودة وواقعية المعلومات المحاسبية والمالية وقابليتها للتحقق، وبالتالي بعث ثقة المستثمر فيها.
- إن إعتداد المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر و الإفصاح من خلالها يمثل مطلباً ضرورياً، فهي تعمل على خدمة المستثمرين بالدرجة الأولى، وتقدم نظرة إقتصادية عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة وهو ما يسمح بإتخاذ قرارات على أساس سليم.
- وقد خلصت الدراسة إلى بعض التوصيات بناءً على النتائج :-**
- إن إرتفاع نسبة الإستثمار الأجنبي بين الدول المتقدمة أكثر مما هو عليه بين الدول النامية، راجع لعدة عوامل أهمها مدى الشفافية و الإفصاح، لذا يجب على الدول التي ترغب في جذب رؤوس الأموال و الإستثمارات الأجنبية إن تطور من نظمها المحاسبية بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية.
- إلزام المؤسسات على الإفصاح على البيانات المحاسبية وأي معلومات إضافية تكون ضرورية لبث الأطمئنان لدى المساهمين على أموالهم و كيفية إدارتها المؤسسات وتقليل المخاطر التي يتعرضون لها نتيجة سوء الإدارة و التسيير.
- (2) **دراسة (بدره بن تومي، 2013)، بعنوان : (أثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IFRS/IAS) على العرض و الإفصاح في القوائم المالية للمصارف الإسلامية)، في ظل تزايد إنتشار تواجد المصارف الإسلامية في العالم ولتوحيد العمل المحاسبي على المستوى الدولي وتبني المعايير المحاسبة الدولية (IFRS/IAS) ألزمت هذه المصارف إلى إعتداد هذه المعايير خاصة إنها تنشط في بيئة تشريعية لا تتوافق مع طبيعة عملها المصرفي الإسلامي.**
- تهدف هذه الدراسة إلى البحث على مدى ملاءمة هذه المعايير لخصوصية المصارف الإسلامية وأثر تطبيقها على عرض القوائم المالية ومستوى الإفصاح.
- إستخدم الباحث أسلوبين وفقاً لطبيعة الدراسة هما :
- الأسلوب الوصفي التحليلي الذي يستهدف جمع البيانات و المعلومات ثم تحليلها وتفسيرها.
- الأسلوب المقارن الذي سيستعمل لإبراز مختلف الفروقات بين المعايير المحاسبة الدولية وخصوصية المعاملات للمصارف الإسلامية.
- توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج نذكر منها :
- تهدف معايير المحاسبة الدولية إلى تعزيز فهم القوائم المالية وقابلية أكثر للمقارنة بما يساعد على ترشيد القرارات المتخذة بناءً عليها.

- إن المصارف الإسلامية تعد البديل الإسلامي للمصارف التقليدية فهي لا تتعامل بالفائدة الربوية لا أخذاً ولا إعطاءً.
  - أنشئت هيئة المحاسبة و المراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية خصيصاً لإصدار معايير محاسبية تراعي خصوصية المصارف الإسلامية.
  - يعتبر بيت التمويل الكويتي مصرفاً إسلامياً ومع هذا فإنه يعتمد معايير المحاسبة الدولية بشكل رسمي كأساس لإعداد قوائمه المالية دون معايير المحاسبة الصادرة عن هيئة المحاسبة و المراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية.
  - لا يتوافق عرض قائمة المركز المالي وفق معايير المحاسبة الدولية مع خصوصية المصرف بإعتباره إسلامياً.
  - لا يتوافق عرض قائمة الدخل وفق معايير المحاسبة الدولية مع خصوصية المصرف بإعتباره إسلامياً.
- كما قدم مجموعة من الإقتراحات نذكر منها :
- إستكمال القوائم المالية التي أوصت هيئة المحاسبة و المراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية بنشرها.
  - ضرورة قيام الباحثين و الأكاديميين بالنظر الفاحص و التمحيص الدقيق في حقيقة و جوهر معايير المحاسبة الدولية ومدى توافقها مع مبادئ الشريعة الإسلامية.
  - العمل على توحيد جهود الدول الإسلامية بإتجاه إيصال صوتها إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية لكي يعترف بهيئة المحاسبة و المراجعة للمؤسسات المالية كهيئة دولية تقوم بإصدار معايير محاسبية تراعي خصوصية المعاملات المالية الإسلامية.
- (3) دراسة (سمير نذير، 2014)، بعنوان : (الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي وأثره على جودة المعلومة)** تناولت هذه الدراسة موضوع الإفصاح في المحاسبة المالية والذي يعتبر من الموضوعات الهامة في المحاسبة المالية. إذ أن الإفصاح المحاسبي هو الذي يوفر المعلومات المحاسبية لمستخدميه ببعض التفاصيل والشفافية التي تساعد العديد من الجهات ذات الصلة داخل وخارج المؤسسة في اتخاذ قرارات اقتصادية عقلانية إذا كانت صحيحة وصادقة.
- إعتمد الباحث على المنهج التجريبي وذلك بإتباع الأسلوب الوصف التحليل، حيث إستعمل الأسلوب الوصفي في معالجة الفصل الأول النظري، فيما يخص الفصل الثاني فتم إعتماد أسلوب التحليل تماشياً مع طبيعة معالجة هذا الفصل، وإعتمد على أسلوب المسح المكتبي وذلك

بهدف التعرف على المرجع و البحوث و الدراسات التي لها صلة بالموضوع، وإستخدام أسلوب الإستبانة في الفصل التطبيقي.

وبتحليل نتائج الإستبيان وأختيار الفرضيات تم التوصل إلى النتائج التالية :

- الإفصاح الأمثل يساهم في زيادة فائدة معلومات المحاسبة المالية.
- إن الإفصاح طبق معايير المحاسبية الدولية سوف يكون له أثر إيجابي على جودة المعلومة المحاسبية لما سيتيح من صفات نوعية للمعلومة المحاسبية أهمها الملاءمة و الموثوقية.
- الإفصاح عن المعلومات بصورة لا يجعل والقوائم المالية مضللة أي الغرض منها حماية المجتمع المالي وبسمة خاصة المستثمر العادي الذي له قدرة معينة على إستعمال المعلومات المالية.

وتوصل الباحث إلى بعض التوصيات منها :

- وجوب إخضاع المؤسسات بتوضيح المبادئ المحاسبية المتبعة في تحضير القوائم المالية ضمن الإيضاحات المكملة لها.
- الفرض على المؤسسات الإفصاح عن البيانات المحاسبية وأي معلومات أخرى تكون لازمة لنشر الإطمئنان لدى المساهمين على أموالهم وكيفية إدارتها.

4) دراسة (عبداللطيف شادو، 2014)، بعنوان : (القياس و الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية (IFRS/IAS))، كان الغرض من هذه الدراسة هو توضيح مدى أهمية البيانات المالية كوسيلة للإفصاح عن المعلومات اللازمة لمستخدمي البيانات المالية ، والمساهمة في تحديد كيفية تحسين جودة البيانات المالية بغية الوصول إلى الدرجة المطلوبة للإفصاح عن المعلومات اللازمة لنشرها في البيانات المالية طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية.

قام الباحث بإستخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي يحاول أن يقارن ويفسر نتائج الدراسة وإعتمد الباحث في هذه الدراسة على معيار "ليكرت" الخماسي في قياس الإجابات في فقرات الاستبانة.

توصل الباحث إلى بعض النتائج نذكر منها :

- تعتبر معايير الإفصاح عن المعلومات المالية من أشد المعايير في التطبيق.
- إن القوائم المالية يستلزم أن تحتوي على المعايير المحاسبية الدولية المتشتملة الإفصاح المحاسبي لتكون على مستوى كبير من الشفافية والموضوعية.

- يرى الباحث بعد الاطلاع على نتائج الإستبيان إن مستوى الإطلاع لدى أفراد العينة على المعايير المحاسبية الدولية مقبول به نوعاً ما ولكنه ليس بالصورة المطلوبة الذي يتضمن تحضير القوائم المالية بصورة أكثر شفافية وموضوعية.
  - تفيد عملية الإفصاح الإدارة في البنوك التجارية والأطراف الرسمية الأخرى ، وهذا يتطلب تحديث التشريعات والقوانين دائماً لتواكب معايير المحاسبة الدولية.
  - كما قدم مجموعة من التوصيات نذكر منها :
  - أن تعمل البنوك التجارية على زيادة معرفتها ووصولها إلى معايير المحاسبة الدولية ، وذلك لأهميتها في رفع مستواها العلمي مما يزيد من شفافية القوائم المالية.
  - وجوب إلزام البنوك بتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية.
  - التوجه نحو التركيز على أخلاقيات المهنة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.
- (5) دراسة (محمد باقر كرجي ، 2017) بعنوان : (قياس مستوى الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية على وفق المعايير المحاسبية الدولية و القواعد المحلية وأثره على قرارات الإستثمار "دراسة تطبيقية في عينة من الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية")، تهدف هذه الدراسة إلى معالجة مشكلة ضعف إلتزام غالبية الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية بتقديم إفصاحات كافية عن تقاريرها المالي، فضلاً عن ضعف المعلومات اللازمة لأتخاذ القرارات الإستثمارية من قبل المستثمرين، كما إن الدراسة تهدف إلى بيان أهمية التقارير المالية المقدمة من قبل الشركات، كذلك بيان إلتزام الشركات بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالإفصاح من خلال دراسة وتحليل القوائم المالية للشركات المساهمة والمدرجة في سوق العراق للأوراق المالية فضلاً عن فحص تأثير ودور الإفصاح المحاسبي في القرارات الإستثمارية.
- ولتحقيق هدف البحث تم دراسة و تحليل القوائم المالية الخاصة بالشركات المساهمة عينة البحث وتم إيجاد نقاط القصور و الضعف فيها إضافة إلى تصميم إستمارة إستبيان عرضت على مجموعة من الخبراء و المختصين وإختيار عينة شملت (89) مستجيب من المساهمين و المستثمرين و الوسطاء والمحاسبين القانونيون لغرض إختيار فرضيات البحث والتي تشير الفرضية الرئيسية منها إلى وجود علاقات ذات دلالة معنوية بين مكونات الإفصاح المحاسبي ومؤشرات قرارات الإستثمار.
- إستخدم في الاطار التطبيقي عدد من الأساليب الكمية التي قدمت دعماً لفرضيات البحث.لقد كان من أهم الإستنتاجات لهذه الدراسة هي إن معظم الشركات المساهمة تعد تقاريرها المالية

بشكل غير كافي وإفتقارها للعديد من المعلومات فضلاً عن إفتقارها للعديد من الأرصدة داخل هذه القوائم وهذا يؤثر بشكل كبير على متخذ القرار الإستثماري. أما أبرز توصيات الدراسة هي التأكيد على مسؤولية الإدارة في الشركات المعنية بشأن تقديم المعلومات المالية وغير المالية الملائمة و الموثوقة في الوقت المناسب إلى كافة الجهات المستفيدة ويتطلب ذلك إعادة صياغة القواعد المحاسبية المحلية أو إحلال المعايير الدولية بدلاً عنها لغرض الإلتزام الموحد وسهولة القياس و المقارنة وأهمية ذلك لمتخذ القرار.

**(6) دراسة (أسيل عطية عبيد النعيمي، 2018) بعنوان : (القياس و الإفصاح عن الإستثمارات في الشركات الزميلة في البيئة العراقية و المعايير المحاسبية الدولية "دراسة مقارنة")،** هذه الدراسة تختلف متطلبات القياس و الإفصاح المحاسبي للإستثمارات في الشركات الزميلة في البيئة العراقية عن معايير المحاسبة الدولية، إذ يتطلب الإعتراف المحاسبي بموجب القواعد المحاسبية شروط وأحداث تختلف عن تلك التي تتطلبها المعايير الدولية، وإن تبني معايير المحاسبة الدولية يؤدي إلى إمكانية المقارنة بين البيانات المالية للشركات وبما يخدم أطراف عديدة ومنهم المستثمرين في إتخاذ قراراتهم الإستثمارية، ويهدف البحث الى التعرف على ما هية الإستثمارات في الشركات الزميلة في الفكر المحاسبي وتحديد أوجه القصور في القياس و الإفصاح عن الإستثمارات في الشركات الزميلة في ظل القواعد المحاسبة المحلية و النظام المحاسبي الموحد من خلال مقارنة ذلك مع المعايير المحاسبية الدولية ذات العلاقة، وقدم البحث مجموعة من التوصيات أهمها : ضرورة قيام مجلس المعايير المحاسبية و الرقابية في جمهورية العراق بإصدار قاعدة محاسبية محلية لتنظيم المعالجة المحاسبي للإستثمارات في الشركات الزميلة بالإعتماد على المعيار المحاسبي الدولي (28) مع مراعاة البيئة العراقية.

## 2-2-1 : الدراسات الأجنبية :-

### (1) دراسة (abu baker, 1998)

(corporate social responsibility and accountability as a comprehensive approach for developing reporting and disclosure practices in Jordan)

وقد هدفت الدراسة الى :

- 1- اختيار وعرض الإطار الحالي للاقتصاد والبيئة السياسية والاجتماعية في الأردن الذي تقوم عليه عملية الموافقة والإفصاح في الشركات الأردنية المساهمة العامة المحدودة.
  - 2- وضع إطار بديل كأساس لتقديم المعلومات الاجتماعية للشركات التي تخدم متخذي القرار الاقتصادي.
  - 3- استعراض آراء عينة من الأفراد في نطاق المحاسبة في الأردن حول طبيعة المحاسبة والمسؤولية الاجتماعية للشركات ، والإفصاح عن المعلومات المرتبطة بالمسؤولية الاجتماعية للشركات ، وإمكانية إخضاع الشركات بالإفصاح عن هذه المعلومات عن طريق التشريعات ومدى تطبيق هذا النوع من الإفصاح على الشركات الأردنية.
- وقد توصلت الدراسة الى النتائج التالية :

- لا تتوافق ممارسات إعداد التقارير الحالية للشركات مع متطلبات البيئة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في الأردن.
  - قد يوفر نهج المسؤولية القائم على مفاهيم المسؤولية الاجتماعية للشركات إطارًا مناسبًا لتحديد الإفصاحات اللازمة.
  - يشير مسح مجتمع المحاسبة في الأردن إلى أن المسؤولية الاجتماعية للشركة وإعداد التقارير مقبولة على نطاق واسع ومرغوب فيها.
  - يمكن إجراء نتائج هذه الدراسة على دول عربية أخرى لديها بيئة اقتصادية وسياسية واجتماعية مماثلة لبيئة هذه الدراسة.
- توصلت الدراسة الى مجموعة من التوصيات :-

- 1- الاهتمام بالإفصاح المحاسبي في الشركات المساهمة العامة الأردنية.
- 2- الزام الشركات الصناعية الأردنية بالإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية من خلال التشريعات.

### (2) دراسة (al-rashed, 2000) بعنوان : (a,weal"the value of accounting

disclosure : investors, perceptions)

الهدف من هذه الدراسة هو قياس أهمية عناصر الإفصاح لكل من المستثمرين ومستخدمي البيانات المالية في دولة الكويت.

ومن أهم نتائج الدراسة أن التقارير المالية السنوية لا تعتبر مفيدة وملموسة للمستثمرين على الرغم من استخدامهم لمحتواها في التعامل معها أثناء عمليات التداول. كما أن هناك ارتباط بين حجم الشركات ونوع الإفصاح المحاسبي بالإضافة إلى طبيعة المعلومات المتوفرة في التقارير المالية.

وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بالتقارير المالية المرتبطة بأداء الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية في دولة الكويت.

**(3) دراسة (Mozes, 2002) بعنوان (أهمية الإفصاح عن القيمة العادلة للمؤسسات المالية :**

**دراسة في صعوبة الربط بين المكاسب و الخسائر غير المتحققة لقيم الأسهم) هدفت هذه الدراسة الى معرفة ملائمة القيمة التي تتم من خلال الافصاح عن الادوات المالية بالقيمة العادلة، والذي نص عليه البيان الصادر من مجلس معايير المحاسبة المالية رقم (119) (FASB) والذي يتطلب الافصاح عن الادوات المالية بالقيمة العادلة.**

قامت الدراسة باستخدام النماذج الرياضي المتبع في تحديد الدخل المتبقي ( Residual Income ) كإطار أساسي من اجل تحقيق الهدف الاساسي لهذه الدراسة، وذلك من خلال الربط ما بين قيمة حقوق الملكية، و الفرق في قيمة الادوات المالية عندما يتم الافصاح عن القيمة الدفترية القيمة العادلة.

تم تطبيق هذا النموذج الرياضي على البيانات المستخرجة من البنوك و الوسطاء الماليين لعام ، وحصراً على تلك المؤسسات التي تميزن بالخصائص الآتية :

- ان تكون الوظيفة الرئيسة هي التسليف التجاري.
- ان تكون القيمة الدفترية لرأس المال نهاية العام لا تقل عن 500 مليون دولار.
- ان تكون مستقلة بشكل تام.
- وبعد استبعاد شركات التأمين وشركات السمسرة، وتحديد الشروط المذكورة سابقاً، لكان عدد المؤسسات المالية التي دخلت ضمن هذه الدراسة (104) مؤسسة.
- أما المتغيرات التي دخلت ضمن النموذج الرياضي المطبق في الدراسة فهي :
- رصيد أول وآخر المدة للادوات المالية بالقيمة الدفترية و القيمة العادلة.
- رصيد اول و اخر المدة من الارباح و الخسائر غير المحققة من السندات المالية المعدة للبيع.
- رصيد أول وآخر المدة للاسهم العادية بالقيمة الدفترية.

- الارباح الموزعة على الاسهم الممتازة و الاسهم العادية.
  - الدخل الصافي.
  - رصيد أول و آخر المدة للقروض غير المؤداة.
- وقد تم استخدام الاساليب الاحصائية التالية: معامل ارتباط بيرسون، اختبار F، و اختبار T ستودنت.
- ومن اهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة هو انه عند استخدام نموذج قياس الدخل المتبقي (residual income valuation model)، فان العلاقة المقدره بين المتغيرات المذكورة سابقاً والتي تقيس الفروقات ما بين القيم الدفترية و القيم العادلة للادوات المالية، سوف تكون مغايرة لما قد يكون متوقفاً لأسعار هذه الادوات.
- كما ان هذه الفروقات ما بين القيم العادلة و القيم الدفترية تؤثر في حساب تكلفة رأس المال، المستخدم لحساب قيمة الدخل المتبقي. كما توصلت الدراسة الى ان العلاقة ما بين هذه الفروقات و القيمة السوقية لرأس المال هي علاقة سلبية.

#### 4) دراسة (schipper, Katherine, 2003) بعنوان (Principles-based accounting standards)

- تهدف هذه الدراسة الى التعرف على مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية القائمة على اساس المفاهيم بصورة صحيحة ومناسبة. واستخدم الباحث الاسلوب النظري في اجراء دراسته. وقد توصل الباحث الى عدد من النتائج أبرزها :
- 1- انه اذا تطبيق المعايير المحاسبية الدولية القائمة على اساس المفاهيم بصورة صحيحة ومناسبة، فان هذا من شأنه ان يدعم ويؤيد هدف مجلس معايير المحاسبة المالية ( ) وهو تحسين منفعة التسجيل المحاسبي من خلال التركيز على الخصائص الاساسية لكل من الملاءمة و المصادقية.
  - 2- ان تطبيق المدخل القائم على اساس المفاهيم سوف يعكس الجوهر الاقتصادي الصحيح للاحداث الاقتصادية، الا ان فكرة تطبيق المدخل القائم على اساس المفاهيم لن تكون سهلة، اذ انها تتطلب تغييراً جوهرياً في اتجاه جميع الاطراف المهتمة بمعلومات المحاسبة المالية من واضعي المعايير، هيئة الاشراف على تداول الاوراق المالية بالبورصة الامريكية SEC، المستثمرين، معدي القوائم المالية و المراجعين.
  - 3- ان الاعتماد على القواعد من شأنه ان يؤدي الى زيادة درجة الدقة التي من خلالها يقوم واضعوا المعايير بتوصيل متطلباتهم واهدافهم الى معدي القوائم المالية، الا انه في المقابل



فان الاعتماد على وضع المعايير على اساس القواعد، سيؤدي الى زيادة درجة تعقيد المعايير بجانب هيكله الاحداث الاقتصادية.

**(5) دراسة (Robert W. McGee, 2007) بعنوان (The Effect of the International Standards for the Financial Report**

كان الغرض من الدراسة إلى التعرف على معايير المحاسبة الدولية والعناصر النظامية على جودة التقارير المالية ، وقد أجريت دراسة نظرية للوقوف على هذه المعايير ، حيث تم استخدام معيار الإنخفاض في قيمة الأصول كمتغير بديل يقيس إقدام الشركة على لتطبيق معايير المحاسبة الدولية ، قبل إصدار نسخة منه ، وسرعة الاستجابة لتلك المعايير عند إصدار النسخة. تتمثل العوامل التنظيمية ، كمدد لجودة التقارير المالية ، في البيئة القانونية والمحاسبية التي تعمل فيها الشركة، ومجموعة متوسطة من الشركات التي تتداخل فيها الصفات التنظيمية مثل نظام المحاسبة والمراجعة، ووجودها. أي سيطرة على الشركات القابضة لقطاع الأعمال العام.

تم إستعمال نسبة العناصر غير الطبيعية الى مجموع الاصول كمؤشر يقيس جودة التقارير المالية، ووصل هذا المتغير بالعوامل النظامية وتطبيق معيار الانخفاض في قيمة الاصول، بالاضافة الى هذه المتغيرات فانه تم ادخال متغير يعبر عن حجم الشركة هو اجمال الاصول، ومتغير آخر يعبر عن دوافع الادارة هو نسبة التغير في ارباح السنة الحالية، تم اختبار متغير جودة التقارير المالية لعينة مكونة من 57 شركة مساهمة متداولة في البورصة عن سنتي 2005 و 2006. وأوضحت نتائج الدراسة ما يلي :-

1- ان هناك ادلة واضحة على ان جودة التقارير المالية للشركات التي تطبق معيار الانخفاض في قيمة الاصول، تعدا على منها الشركات التي لم تطبق معيار الانخفاض.

قلة استجابة الشركات لتطبيق المعايير الدولية ، مما يكشف عن وجود معوقات في تكيف النظام المحاسبي الموحد ليتناسب مع المعايير الحديثة.

وأوصت الدراسة بما يلي :-

1- ضرورة إدخال تعديلات جذرية على النظم القانونية و المحاسبية السائدة تكون متماثلة بالنسبة لكل الشركات.

2- ان تتضمن مبادئ عامة تحكم العمل بجميع الشركات المساهمة.

**(6) دراسة (adelopo, 2011) بعنوان : (voluntary disclosure practices amongst listed companies in nigeria**

(ممارسات الافصاح الاختياري في الشركات المدرجة في نيجيريا)

كان الغرض من الدراسة هو تحديد طلبات الإفصاح الاختياري في الشركات المدرجة في السوق المالية في نيجيريا. واعتمدت الدراسة على عينة من الشركات المدرجة في السوق النيجيري ، والتي تضمنت بيانات (63) تقريرًا سنويًا ، و (52) منها لشركة غير مالية ، و (11) لشركة تأمين ، تمثل عام (2007) استخدم الباحث نموذج تحليل الانحدار المتعدد. لتحليل تلك البيانات. أشارت النتائج إلى وجود علاقة إيجابية مهمة بين الإفصاح الاختياري وحجم الشركة ، بالقياس مع اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي أصولها ، ووجود علاقة إيجابية جوهرية بين أداء الشركة في السوق والإفصاح الاختياري ، بالنظر إلى مقياس السوق لأداء الشركة وتوزيعات الأرباح. وتوفر علاقة سلبية مهمة مع الإفصاح الاختياري على عكس ما هو متوقع من الباحث ، ووجود علاقة سلبية جوهرية بين وجود مساهمين رئيسيين ومساهمين من الإدارة مع إفصاح الشركة.

### تحليل الدراسات السابقة :

من خلال عرض بعض الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة وذات الصلة به وجد الباحث انها تتلخص فيما يلي :

بعض الدراسات سلطت الضوء على اهمية الافصاح المحاسبي وعلاقته بحجم الشركة ونوع نشاط الشركة وسعر اسهمها و القطاع الخاص الذي تنتمي اليها و كذلك التسجيل في سوق الاوراق المالية و الربحية للشركات فضلاً عن عدد حملة الاسهم و المبيعات السنوية وتسجيل الشركة في سوق الاوراق المالية وذلك بالاعتماد على مؤشرات الافصاح وقد توصلت الدراسات الى وجود صلة ترابط ببعضها وغياب هذه الصلة عن بعضها الاخر من خلال التطبيق و التحليل العملي للدراسات.

بعض الدراسات اهتمت بالقياس و الافصاح المحاسبي على وجه النصوص من خلال التقارير المالية و المنشورة وما ذلك من اهمية عن اعدادها وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية ومدى التزام الشركات باعداد قوائم المحاسبية المالية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية وقد وجد ان بعض الشركات قد التزمت بعرض القوائم المالية بشكل موضوعي و الاخر لم يلتزم.

بعض الدراسات تناولت الافصاح من خلال الاثار التي تطرأ عليه وقد بينت الدراسات السابقة آثار الاهمية النسبية للمعلومات المحاسبية و آثار العلاقة بين المعلومات المحاسبية وقيمة الوحدة المحاسبية و اثار اعداد المعلومات المحاسبية بشكل دقيق عند اعداد القوائم المالية.

### ما يتميز به البحث الحالي عن الدراسات السابقة :

تم عرضه من خلال بعض الدراسات العربية و الاجنبية فانه لا شك في انها تشترك ومع البحث الحالي في بيان التطبيق المعايير المحاسبية الدولية وجوهرة القياس و الافصاح المحاسبي ولكن ما

يميزه الدراسات السابقة في ان الدراسة الحالية بينت اهمية الافصاح المحاسبي و تنظيم المعايير الدولية المحاسبية من خلال دراسة وتحليل القوائم المالية لعينة البحث و بيان اهمية القياس و الافصاح فيها وجوانب القصور ومدى الالتزام بتطبيق المعايير الدولية وكذلك استمارة استبيان طرحت الاسئلة عن المعايير المحاسبة الدولية في القياس و الافصاح المحاسبي ومدى اهميته وكفايته بالتطبيق المعايير المحاسبة الدولية من بيان و قوة الافصاح المحاسبي وفقاً للمعايير المحاسبة الدولية التي تقدمها الشركات من دعمه.

## الفصل الثاني

### الاطار النظري للدراسة

#### 1-2 : مدخل قياس و الإفصاح المحاسبي

##### 1-1-2 : مفهوم القياس المحاسبي

لقد قدم الباحثون في مجالات القياس المختلفة تعريفات متعددة لعملية القياس، ورغم اختلافها في الشكل إلا أنها تتفق في المضمون، وينسب أول تعريف علمي محدد لعملية القياس بشكل عام إلى Campell الذي عرفها بما يلي : يتمثل القياس بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها، وذلك بناء على قواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة.(محمد، و السويطي، 2008 : 130)

ويرى آخر أن القياس : هو عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية التعدد النقدي لشيء معين هو حدث اقتصادي يتمثل فيها بعنصر معين في مجال معين هو المشروع الاقتصادي.(السيد، 2009 : 181)

ويعد القياس عنصراً أساسياً من عناصر البحث العلمي فبدونه لا يمكن اختيار صحة الفروض و النتائج ومن ناحية أخرى يعد القياس أحد وظائف المحاسبة الأساسية، ونتيجة له تكتسب المعلومات المحاسبية أهمية خاصة في المجتمع المالي.

وعرفه (الشيرازي ، 1990) : القياس : بأنه مقابلة أو مطابقة أحد جوانب أو خصائص مجال معين بأحد جوانب أو خصائص مجال آخر وتتم هذه المقابلة أو المطابقة باستخدام الأرقام أو الرموز وذلك تبعاً لقواعد معينة، ويفضل استخدام المقاييس الكمية لأن التعبير عن خاصية معينة من خصائص الشيء المراد قياسه تعبيراً كمياً يزيد من دقة التعاريف التي نحصل عليها الأمر الذي يترتب عليه زيادة تفهمنا لهذا الشيء.(الشيرازي، 1990 : 62)

وان تعريف المنظر الرئيس لنظرية القياس الكلاسيكية (Campell) كان يركز أساساً على العلوم الطبيعية التي تعتمد أساساً على قياس الخواص الطبيعية الملموسة فقط كالوزن و الطول و الحجم و العدد وغيرها بينما الخواص المعنوية لا تخضع للقياس إذ عرفه بأنه تحديد تخصيص أرقام لكي تمثل خواص أو سمات لأنظمة مادية عدا الأرقام نفسها واستناداً إلى القوانين التي تحكم هذه الخواص.(Kam, 2000 : 677)

وهذا التعريف التقليدي للقياس لا يمكن ان يواكب التطورات الحاصلة وخصوصاً مع تطور كثير من العلوم الاجتماعية والتي تعتمد على الخواص المعنوية غير الملموسة بشكل أكبر من الخواص الطبيعية الملموسة.

ويعرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) القياس المحاسبي بأنه : عبارة عن تخصيص أرقام للأشياء أو الأحداث وفقاً لقواعد محددة، كما انه عملية مقارنة تهدف الى الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل وآخر في حالة اتخاذ القرار.(شرويد وآخرون، 2006 : 185)

اما أكثر التعريفات تحديد لعملية القياس هو: إن عملية القياس بشكل عام هي عملية التعبير عن خاصية ما او مجموعة خصائص لموضوع القياس بأساليب القياس، فالقياس يقع على موضوع ويستخدم في عملية القياس أدوات المقاييس وتتبع أساليب القياس في استخدام هذه المقاييس وذلك بغية الوصول الى الهدف المرغوب من عملية القياس.(عبدالحى، و الصبان، 1988 : 75)

وعموماً يعرف القياس بأنه : هي عملية وتبويب العمليات لمختلف الأنشطة الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة، والتعبير عنها في شكل أرقام وبيانات واضحة بهدف توفير المعلومات التي من شأنها أن تسهل اتخاذ القرارات الاقتصادية.(صديقي، 2010 : 3)

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

### 2-1-1-1 : معايير القياس المحاسبي

عند القيام بعملية القياس لابد من الخذ بعين الاعتبار بعض المعايير التي تحكم عمليات تسجيل البيانات المحاسبية ضمن القوائم المالية، وهي يتكون من أربع معايير أساسية مرتبة حسب درجة أهميتها كما يلي :

#### 1) الصلاحية للغرض المستهدف منها :

يقتضي هذا المعيار أن تكون المعلومات المحاسبية مرتبطة ارتباطاً وثيقاً من حيث قدرتها الإيضاحية ودرجة تأثيرها على الهدف الذي يتم إعدادها من أجله، ولما كانت المعلومات المالية الناتجة من المحاسبة المالية تخدم أهدافاً متعددة لمجموعات مختلفة من المستخدمين تتباين احتياجات كل منهم من المعلومات تبايناً شديداً، فإن الأمر يقتضي إفتراض أهداف معينة ومحددة يرغب في تحقيقها من جانب من مستخدميها عادة من هذه المعلومات، وهذا ما يحدث فعلاً في المحاسبة المالية

حيث يفترض أن قياس الربح وإظهار حقيقة المركز المالي هما الهدفان الأساسيان من القياس المحاسبي. (عبدالحى، و بدوي، 2003 : 30)

## (2) القابلية للتحقق منها:

يعني بالتحقق في مجال المحاسبة المالية استناد المعلومات الى مصدر موثوق فيه يتمثل عادة في مجموعة من المستندات و الإجراءات المدونة التي يمكن الرجوع اليها للتحقق من صحة هذه المعلومات ومطابقتها للمصدر، غير أن هذا المعيار يوسع من نطاق التحقق ليعني أن تتوافر في المعلومات رغم إمكانية اختلاف الأشخاص القائمين باتخاذ ويعني ذلك وجود دلالة محددة ومعينة ولها استقلالها الذاتي للمعلومات المحاسبية بصرف النظر عن الشخص الفاحص أو المستفيد من هذه المعلومات. (عبدالحى، و بدوي، 2003 : 31)

## (3) الالتزام بالموضوعية :

هذا المعيار مشتق من فرض الموضوعية ، وهو شرط أساسي للبحث العلمي في أي نطاق من نطاقات المعرفة ، وبدون هذا المبدأ فإن نتائج البحث العلمي يغلب عليها التحيز الشخصي ، ويؤدي عدم موضوعية القياس المحاسبي إلى تعريض منافع بعض مستخدمي البيانات المالية للخطر، لذا يجب التأكد من توافر شروط الموضوعية في المحاسبة عن طريق العناصر الآتية : (قاضي، وحمدان، 2004 : 251)

- • قام عدد من المحاسبين بإعادة المحاسب الذي قدمه أحد المحاسبين ثم توصلوا إلى نفس النتائج مما يدل على حياد المحاسب وعدم التدخل في النتائج.
- اختيار مدى تمثيل المعلومات المحاسبية لحقائق الحياة الاقتصادية.
- وبالتالي القياس المحاسبي الذي لا يلبي شرط الموضوعية هو قياس لا يمكن قبول نتائجه أو الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة، لذلك كان مفهوم الموضوعية في المحاسبة عرضة لتفسيرات عديدة نذكر منها(بالرقي، 2006 : 96) :
- القياس الموضوعي غير شخصي بمعنى أنه خالٍ من التحيز الشخصي للمقيس.
- يمكن تحقيق القياس الموضوعي بمعنى أنه يعتمد على عناصر مثبتة وأدلة مناسبة.
- يمثل القياس الموضوعي نتيجة اتفاق بين مجموعة من المراقبين والمسؤولين عن القياس.
- درجة موضوعية مقياس محدد تقاس بالاعتماد على مؤشر التشتت لتوزيع هذا المقياس ، حيث أنها تعتمد على المقياس بأقل توزيع تشتت.

#### 4) القابلية للقياس الكمي :

في أغلب الأحيان يستلزم القياس المحاسبي استعمال موحد كشرط أساسي وأولي لقياس المركز المالي للمؤسسة وصافي دخلها الدوري، وتعد الوحدة النقدية أفضل مقياس مختلف الأحداث المالية، غير ان استعمال وحدة النقد كأساس للقياس قد يثير كثيراً من المشاكل بسبب ما يطرأ عليها من تغير في قوتها الشرائية على مدار الزمن، من انخفاض (في حالة التضخم) أو ارتفاع (في حالة الانكماش) مما يستدعي تعديل البيانات المالية والتي تعتمد على الاسعار التاريخية استناداً الى التغيرات في مستويات الأسعار و القوة الشرائية للنقود. (عبدالحى، و بدوي، 2003 : 30)

#### 2-1-1-2: أهمية القياس المحاسبي

اذا ما تتبعنا التطور التاريخي للمحاسبة نجد انها اصبحت نظاماً للمعلومات تخدم مستخدمي تلك المعلومات، كافة اي ان الوظيفة الاساسية اصبحت تتمثل بعملية القياس ومن ثم الافصاح عن نتائج عملية القياس وتوصيلها الى مستخدميها، ولعل ما يؤكد هذا تعريف جمعية المحاسبة الامريكية (A.A.A) حيث عرفت في عام 1966 بأنها عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بهدف تمكين مستخدمي هذه المعلومات من تكوين رأي مستنير واتخاذ القرارات اللازمة.(الشيرازي، 1990 : 14)

وتكمن أهمية القياس المحاسبي في الدور الذي يلعبه في اطار العملية المحاسبية لأن عملية القياس المحاسبي تنصب على قياس موارد واستخدامات الوحدة الاقتصادية وبالتالي يشكل الاداة الرئيسة لأتصال المحاسبة بالبيئة وبدونه لا يمكن اختيار صحة الفروض و النتائج وانه شيء أساسي في المحاسبة الاساسية هي القياس.

وان اهمية القياس المحاسبي بالقول بأن الشيء الذي لا يمكن قياسه لا يمكن ان تعرف الشيء الكثير عنه وبالتالي لا يمكن إدراته. وان المقارنة بين المعلومات الكمية وغير الكمية تبدو كالمقارنة بين المعلومات الغامضة او المبهمة، وان استخدام تعبير أو مصطلح القياس في الحياة اليومية يعني العملية او العمليات المتعددة التي نحصل بها على تقديرات دقيقة للأشياء بما يؤدي الى ضبط التعامل بين الناس.(فرج، 1997 : 43)

ويتضح مما سبق أهمية القياس كوظيفة محاسبية في تزويد المعلومات المحاسبية لازمة لمستخدمي المعلومات لأتخاذ القرارات الرشيدة المعبرة عن مختلف الأنشطة الاقتصادية خلال مختلف مراحل القياس للثروة الاقتصادية وما يطرأ عليها من تغيرات.

كمان القياس اهمية كبيرة في البحث العلمي لأنه يعتبر عنصراً أساسياً وجزءاً مهماً من البحث العلمي لأنه أفضل طريقة لفهم الشيء او الحدث المراد قياسه ومن دونه لا يمكن اختبار صحة الفروض و النتائج.

## أركان عملية القياس و الإفصاح المحاسبي وعلاقتها بالقوائم المالية

اولاً : أركان عملية القياس :

ان عملية القياس المحاسبية تقوم على اربعة اركان رئيسة تتمثل بالآتي :

الخاصية محل القياس.

المقياس المناسب للخاصية محل القياس.

وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس.

الشخص القائم بعملية القياس.

يقصد بالركن الأول : تنصب عملية القياس بشكل عام وفي مختلف المجالات على خاصية معينة لشيء ما ففي مجال القياس المحاسبي اذا ما أردنا ان نقيس المشتريات مثلاً فان السمة او الخاصية المختارة التي ينصب عليها القياس هي قيمة المشتريات، وكذلك قد تنصب عملية القياس على خاصية أخرى عدا خاصية القيمة كأن يكون محل القياس الطاقة الانتاجية للشركة او معدل دوران المخزون السلعي.

أما الركن الثاني : فيتوقف اختيار المقياس المناسب على الركن الأول اي على الخاصية محل القياس، وفيما يتصل بالمشروع الاقتصادي فاذا كانت الخاصية المختارة القيمة فان المقياس المناسب اما الكلفة التاريخية او القيمة الجارية او القيمة الحالية او القيمة العادلة.

في حين ان الركن الثالث : يركز على تحديد نوع وحدة القياس فمثلاً لو كانت قيمة ربح المشروع هي محل للقياس اي اذا كانت الخاصية محل القياس القيمة وان المقياس المناسب هو الكلفة ووحدة القياس النقد فان هذا الركن يركز على بيان نوع وحدة النقد المميزة لهذه القيمة اي هل هي الدينار أو الدولار أو الجنية؟ ... الخ.

أما الركن الرابع : فإنه يركز على الشخص القائم بعملية القياس و المتمثل بالمحاسب وماله من أثر أساسي وكبير في تحديد مسار واساليب عملية القياس المحاسبي وخصوصاً في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية للقياس، وخاصة ان التقدير له أثر مهم في قياس المعلومات المحاسبية اي ان



كثيراً من المعلومات المحاسبية تعتمد على إجراءات قياس غير مؤكدة وبالتالي فإن تحقيق الدقة المطلقة في القياس المحاسبي يعد أمراً مستحيلاً. (مطر، و السويطي، 2008 : 131-132)

و تهدف المحاسبة الى تقديم المعلومات المفيدة الى مختلف مستخدمي التقارير المالية، ويمثل الافصاح المحاسبي الوسيلة الاساسية من اجل تحقيق هذه الهدف بحيث يتم الايصال المعلومات المناسبة بصورة تضمن منفعتها لهم، وحتى يتم تحقيق ذلك كان لزاماً على الشركات القيام بالاختيار الصحيح للبيانات المراد الافصاح عنها بصورة تنسجم مع مقدرة المستفيدين منها.

وعلى الصعيد الفكري المحاسبي فقد تم تناول موضوع الافصاح من قبل العديد من المفكرين و الدراساتين بغية الوصول الى ما يعرف بالافصاح الكافي. (عبدالله، و الزغبى، 2010 : 180)

### مفاهيم عامة حول القياس المحاسبي

عتبر القياس عنصراً أساسياً عناصر البحث العلمي فبدونه لا يمكن القياس صحة الفروض و النتائج، كما يعتبر القياس احد وظائف المحاسبة الاساسية ونتيجة لذلك تكسب المعلومات المحاسبية أهمية خاصة في المجتمع المالي.

### مفهوم القياس المحاسبي

يعرف القياس بأنه : مقارنة الأعداد بأحدث المنشأة الماضية و الجارية و المستقبلية بناءً على ملاحظات ماضية او جارية اموجب قواعد محددة، وهي عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية معينة هي خاصية التعدد النقدي لشيء معين هو حدث اقتصادي يتمثل فيها بعنصر معين في مجال معين هو المشروع". (السيد، 2009 : 181)

أو هو "تخصص قيم رقمية لحدث او عنصر معين مرتبط بالمنشأة على ان يشمل القياس على عمليات التعرف و التبويت لذلك الحدث". (لايقة، 2007 : 41)

وعرفه كولر "Koler" بقوله : "القياس عبارة عن تحديد نظام بقيمي لنتائج خطة استقصاء او نتائج نظام مشاهدات بمراعاة القواعد المنطقية او الرياضية". (سالم، 2008 : 93)

أما أكثر التعريفات تحديداً لعملية القياس فهو ذلك الصادر في تقرير لجمعية المحاسبين الامريكية (A.A.A)، وورد في نصه : "يتمثل القياس المحاسبي في قرن الاعداد بأحداث المنشأة الماضية و الجارية و المستقبلية وذلك بناء لملاحظات ماضية او جارية وبموجب قواعد محددة". (الحيالي، بدون سنة : 100)

و عرفت جمعية المحاسبة الامريكية القياس المحاسبي بأنه : قرن الاعداد بأحداث الوحدة الماضية و الحالية و المستقبلية وذلك بناء على ملاحظات ماضية اوحالية واستنادا الى قواعد محددة.

ويعتبر هذا التعريف أشمل التعاريف التي تناولت القياس المحاسبي، وبعد استعراض مفهوم القياس المحاسبي لابد من التعرض الى القياس المحاسبي في المصارف نظراً لأهميته في بحثنا وسنكتفي هنا بتعريفه علماً ان الباحث لمتجد تعريفاً للقياس المحاسبي في المصرف في المراجع العلمية المتوفرة وضمن الامكانيات العلمية المتاحة لذلك تقترح الباحث التعريف التالي للقياس المحاسبي في المصارف :

التعبير الكمي و النقدي عن الانشطة و العمليات المصرفية التي يمكن قياسها بمقاييس كمية ونقدية وتحديد أثرها على القوائم المالية، بالاستناد الى معلومات تاريخية ومستقبلية ووفق المبادئ المحاسبية و التشريعات القانونية و الاعراف السائدة.

إذاً الامر الذي يجب التسليم به هو ان القياس المحاسبي قياس كمي على اساس نقدي وموضوع القياس قائمة التغيرات في المركز المالي و قائمة التدفقات النقدية.

ولكي يكون القياس المحاسبي ممكناً للعناصر المذكورة أعلاه والتي تنشأ عن الاحداث الاقتصادية و المالية لابد من وجود خاصية مشتركة بينها جميعاً تكون في الوقت نفسه مستهدفة من عملية القياس وتمكن من اختيار أساس ملائم يؤدي الى قياسها كميّاً.(الصبان، 1996 : 147)

ومن التعريفات السابقة يمكن استخلاص مفهوم شامل للقياس المحاسبي على انه : "قيم الاحداث الاقتصادية الناتجة عن اداء نشاط معين، والمرتبطة داخل الوحدة المحاسبية، مع بيان التغيرات في تلك الاحداث وأثارها على قائمتي الدخل و المركز المالي".

وكون المحاسبة تهدف الى انتاج معلومات اقتصادية مفيدة فإن خاصية القياس هي خاصية اقتصادية وهي القيمة الاقتصادية للأحداث المالية وذلك لعدة اسباب :

قابلية القياس الكمي بأساس نقدي.

هي خاصية مشتركة بين جميع الاشياء النافعة التي تضيف الثروة الى الوحدة الاقتصادية. هي مقياس للتضحيات بالاشياء النافعة في سبيل الحصول على اشياء نافعة أخرى. ترتبط القيمة الاقتصادية بالندرة النسبية و المنفعة الحاضرة و المستقبلية، كما انها تمكن من المفاضلة من حيث المنفعة المتوقعة.

وإذا كان المنطق يقتضي بأن يكون القياس المحاسبي في المحاسبة المالية هادفاً لقياس المنفعة الاقتصادية للثروة الخاصة بالوحدة المحاسبية في لحظة زمنية معينة وما يطرأ عليها من تغيرات في الفترة نفسها، فإن هذا القياس يستدعي الاسترشاد بمجموعة من المعايير والمنطلقات التي تساعد على اختيار افضل الاساليب وانتقاء افضل الأسس واتباع وافضل الاجراءات لتحقيق أهداف القياس.(لايقة، 2007 : 42-43)

## خطوات القياس المحاسبي

وقبل التطرق الى خطوات القياس علينا ان نعرض على عملية القياس بصفة عامة.

• عملية القياس المحاسبي تتمثل فيمايلي:

- 1- الخاصية محل القياس حيث ينصب هذا على خاصة لشيء معين، والذي قد يكون التعدد النقدي لشيء معين هو حدث من الاحداث الاقتصادية للمشروع كمبيعات او ربحه مثلاً.
- 2- مقياس مناسب للخاصة محل القياس حيث اذ كان التعدد النقدي للربح مثلاً هو الخاصية محل القياس، فالمقياس المستخدم حينئذ هو مقياس للقيمة. اما اذا كانت طاقته الانتاجية هي الخاصية محل القياس، فالمقياس المستخدم في هذه الحالة هو مقياس للطاقة كعدد الوحدات المنتجة في الساعة الواحدة مثلاً.

- 3- وحدة القياس المميز، والتي تكون للخاصة محل القياس لشيء معين وبذلك لا يكفي فقط تحديد نوع وحدة المقياس المناسب لعملية القياس، ولا بد من تحديد نوع القياس.
- 4- الشخص القائم العملية القياس، والذي يعتبر من اهم عناصر القياس في عملية، الآن نتائج عملية القياس تختلف باختلاف القائمين بها خصوصاً في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية. (السيد، 2009 : 181)

ومن أجل أتمام عملية خطوات القياس المحاسبي هناك مجموعة خطوات رئيسية يجب إتباعها تتمثل في :

- 1- تجميع البيانات عن الاحداث الاقتصادية آلة تنتج عن عمليات المشروع و تعتبر هذه العمليات عن أشياء مختلفة، مثل الايرادات، النفقات و الأصول و الخصوم .... ومن التبادل السوقي للسلع و الخدمات ، ويتم قياسها بوحدات نقدية علة أساس سعر التبادل المتفق عليه.
- 2- تسجيل العمليات المادية السابقة طبقاً النظام القيد المزدوج، وبناء على دليل موضوعي قابل للتحقيق.
- 3- بمجرد تجميع و تسجيل الاحداث الاقتصادية كما وقعت، يكون من الضروري تبويب العمليات و الاحداث المختلفة في مجموعات مترابطة كي يمكن الحصول على المعلومات مفيدة.
- 4- تلخيص العمليات حتى تحقق الفائدة المرجوة من تسجيل المعلومات المالية المتعلقة بالمنشأة في مجموعات، من الضروري ان يتم تلخيص هذه المعلومات في شكل تقرير أو قائمة، تقدم للأشخاص المعنيين بالمنشأة، او المهتمين بأحوالها المالية، وتهدف هذه الخطوة الى ايضاح الامور والاحداث المالية الهامة التي وقعت والتي أمكن تبويبها. (سالم، 2008 : 94)

## أساليب القياس

تشتمل هذه الأساليب على مجموعة من الأساليب القياسية المتبعة في عملية القياس المحاسبة وهي كالآتي:  
**أساليب قياس أساسية ممثلة او مباشرة :** والى تحدد نتيجة عملية القياس المحاسبة ممثلة بقيمة الخاصة محل القياس مباشرة، وذلك دون الحاجة غالي ما يعرف بعملية الاحتساب و على ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس وتعتبر عملية التويب المحاسبي من اهم الوسائل وأساليب القياس الأساسية او المباشرة .....

**أساليب القياس المشتقة :** إذا ازداد اعتماد المحاسب على الأساليب المشتقة في القياس بعد تزايد أهمية عملية تشغيل البيانات المحاسبة بمدخلاتها ومخرجاتها تعتمد على عملية التحليل التي لا يمكن انجازها بدون عملية الاحتساب. اما في مجالات القياس عامة و القياس خاصة تعتبر القياسات الاولية او المباشرة بمثابة المدخلات للأساليب القياس المشتقة اوغير المشتقة او غير المباشرة.

**أساليب التحكمية :** والتي توجد قواعد موضوعية فيها تحكم أساليب القياس غير المباشرة، حيث تكون أساليب القياس التحكمية تفتقر الى مثل هذه القواعد مما يجعلها عرضة لأثار التميز الناتج عن التقديرات و الأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس. (السيد، 2009 : 182)

## معايير القياس المحاسبي :

تمثل المعايير حلقة الربط بين ميكانيكية القياس وما يقوم عليه من أسس وما يؤدي اليه من نتائج، و الاهداف المرغوب تحقيقها من القياس و هذه المقاييس تتخلص في :

معيار الموضوعية :

ليس هناك اتفاق بين المحاسبين على تعريف موحدة للموضوعية. فيما يلي :

- استعراض لبعض التعريفات التي تناولت الموضوعية.
- تقصد بالموضوعية ايجابية في القياس عدم التحيز اوعدم خضوعه لتقديرات شخصية بحتة.
- وبمعنى آخر يقصد بالموضوعية بصفة عامة التعبير عن الحقائق بدون تحريف و بعيداً عن التحيز الشخصي.

والهدف من كون المحاسب موضوعياً هو إقناع مستخدمي القوائم المالية من أنها خالية من أي اعتبارات شخصية أو تحيز.

وفي تقرير لجمعية المحاسبين الامريكية (A.A.A) عن موضوع معايير المحاسبة، رأت اللجنة المختصة ان الموضوعية في المحاسبة تعني "ان البيانات المحاسبة تعد موضوعية اذا توافر لها القابلية لتحقيق، عن طريق أدلة الوثائبات المتعارف عليها، ومن ناحية أخرى ان تكون خالية من التحيز الشخصي" و الملاحظ للتعريف الذي جاءت به جمعية المحاسبين الامريكية (A.A.A) انه ركز على :

ادلة الاثبات وليس على ذلك القياس وتكمن الخطورة هنا في ان دليل الاثبات الذي يقع الاختيار عليه قد يكون قابلاً للتحقيق، الا ان اختيارها هذا الدليل و تفصيله على غيره من الأدلة قد تعبر في حد ذاته عملاً غير لأطنان من أن قادة القياس التي يتم اختيارها قد طبقت بعناية ودون ان يتأثر التطبيق بميول واتجاهات القائم بعملية القياس.(سالم، 2008 : 97)

ليظهر لنا مفهوم تحيز القياس المحاسبي الذي يعد عنصر مهدد لخاصية الموضوعية.

يهدف القياس المحاسبي كما استقرت على ذلك الأدبيات المحاسبية إلى تقديم معلومات مفيدة في اتخاذ القرارات ، ولكي يتم الحكم على جودة المعلومات ومدى استجابتها في تلبية حاجات المستفيدين، ولكي يتحقق ذلك يجب أن تتصف عملية القياس المحاسبي بخاصيتين أساسيتين هما:

### 1-3 الموضوعية

#### 1-1-3 : الموثوقية

أولاً : موضوعية القياس المحاسبي :

يتفق المحاسبون بصورة عامة على انه يجب الاعتماد على أدلة موضوعية يمكن التحقق منها لتحديد ما يتم تسجيله في السجلات المحاسبية وما تعكسه البيانات المالية في توفير البيانات ذات الصلة التي يمكن الاعتماد عليها لجميع الأطراف المعنية (Arnet, 1961:178) والموضوعية صفة أساسية في القياس المحاسبي لان ذلك من شأنه تأكيد الثقة في المعلومات المحاسبية ، فكلما زادت الموضوعية كلما زادت إمكانية الاعتماد على المقاييس والمعلومات التي نحصل عليها. (الشيرازي، 1990 : 69) فالموضوعية خلو من التحيز الشخصي وإن مصطلحات مثل الحيادية (Neutrality) الشخصية ، والنزاهة، والتجريد ( Impartiality ) تشير إلى نفس المعنى . ويعتبر مجلس معايير المحاسبة المالية (الحيادية) على إنها عنصر من عناصر المعولية ( كام، 2000 : 714 ) ، ونتيجة لعدم اتفاق المحاسبين على مفهوم موحد لمصطلح الموضوعية فانه يمكن حصر المعاني الأساسية المتداولة بين المحاسبين بما يلي (الشيرازي، 1990 : 69 ) :

ألقياس الذي لا يعتمد على الشخصية القائمة بعملية القياس أي يجب أن يكون القياس مستقلاً ومتواجداً خارج التصور الذهني للمحاسب .

أن هذا التعريف يفترض تحقق الانفصال التام بين المقاييس الناتجة وبين شخصية القائم بعملية القياس ويركز على ضرورة استبعاد كافة احتمالات الاجتهاد الشخصي من المحاسب.

ومن الانتقادات الموجهة إلى هذا التعريف إنه ومن الناحية الواقعية يعتبر من الأمور شبه المستحيلة في مجال المحاسبة لأن ( وضع السياسة المحاسبية عملية معقدة جداً ويأتي هذا التعقيد من كون المحاسبة ظاهرة اجتماعية تعمل في ظل بيئة اجتماعية وسياسية وقانونية واقتصادية بالغة التشابك وإن اختلاف هذه المتغيرات من مكان لآخر ومن زمان لآخر خلقت معها اتجاهات مختلفة لصنع السياسة ووضع المعايير (المعيني، 2007، :100) ويرى الباحث بأن أحد الأسباب المؤثرة على موضوعية القياس أن المعلومات المحاسبية تفيد أطراف وجهات مختلفة ومتعارضة في المصالح أحيانا ومن ثم من المنطقي أن يسعى كل طرف لاستعمال عناصر قوته في البيئة المحاسبية للتأثير في المنظمات والهيئات المساهمة في وضع المعايير والسياسات المحاسبية .

فالسياسات والمعايير لم تكن بعيدة عن التأثيرات للخلفية السياسية للنظم السياسية القائمة ومن ثم فإن تعارض المصالح ضمن البيئة المحاسبية أمر لا جدال فيه ، هذا المثال وجدناه مثلاً في الأزمة المالية لعام 2009 وانهيار مؤسسات مالية كبيرة مما أثار العديد من التساؤلات حول أثر المعايير والسياسات المحاسبية في تلك الأزمة.

وعلى الرغم من تلك الانتقادات تبقى الموضوعية كما يذكر ( Kam ) وسيلة سيطرة مخصصة لمساعدة المحاسبين في تقليل الحد الأدنى من الحالات غير الدقيقة لعملية القياس(كام، 1986 : 362 )

هو القياس الذي يتوفر له دليل إثبات يمكن التحقق منه و هذا التعريف يركز على دليل الإثبات وليس على ذات القياس فالدليل الموضوعي الذي يمكن التحقق منه يعد عنصراً مهماً في المحاسبة ووسيلة ضرورية للأداء الصحيح لوظيفة المحاسبة في توفير معلومات يمكن الاعتماد عليها . ووفقاً (Patton and Littleton) فإن الدليل الموضوعي هو ذلك الدليل المستقل والمجرد عن مصلحة الشخص بمعنى أن الموضوعية تعني الدليل الموضوعي (الأنصاري , 1997 : 51).

هو القياس الذي يمكن باستعماله التوصل إلى النتائج نفسها من قبل أي محاسب آخر يستعمل بصورة مستقلة نفس قواعد وإسلوب ذلك القياس أي انه للتثبت من صحة النتائج يجب أن يكون القياس المحاسبي قابلاً للتكرار وبموجب هذا التعريف فقد تم ربط تحقق الموضوعية إذا ما قام شخصان ( أو أكثر ) مؤهلان تأهيلاً علمياً ومهنيّاً بعملية القياس بصورة مستقلة عن بعضها البعض وبحيث يصل إلى نفس النتائج – فالموضوعية طبقاً لهذا التعريف ترتبط بإمكانية التثبت

وإمكانية التثبت هو مفهوم يتعلق بمدى تباين القياسات المحاسبية لظاهرة معينة ( الشيرازي ، 1990 : 70 )

هو ذلك القياس الذي لا يختلف المحاسبون كثيراً عليه أي إنه ذلك القياس الذي يتصف بقدر ضئيل من ألتشتت من حيث القيمة وهذا التعريف جعل من عدم اختلاف المحاسبين معياراً لتحقيق الموضوعية.

### موثوقية القياس المحاسبي

تعد الموثوقية الخاصة الرئيسة الثانية للقياس المحاسبي، فهي تؤثر مدى جودة المعلومات التي تنتجها عملية القياس المحاسبي وقدرتها على توفير أراضية ملائمة في اتخاذ القرارات (الأنصاري، 1999 : 56). فحتى تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوقة ، وتمتلك المعلومات صفة الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة ومحيدة، ويمكن الاعتماد عليها من المستعملين كمعلومات تمثل بصدق العمليات والأحداث أو من المتوقع أن تمثل الأحداث المستقبلية بمعقولية. (أبو نصار، 2008 : 8 ) وطبقاً لذلك هل يمكن لنا أن نتصور بأن الموثوقية معناها خلو القياس المحاسبي من الخطأ؟ يجيب (العبد الله) على السؤال بالقول بأنه (لا يوجد قياس خال من الخطأ ما عدا العد (COUNTING) ، إذ لا بد أن تعترى عملية القياس مصادر متعددة للخطأ (كام، 2000 : 689) ، لذا فالموثوقية لا تعني الدقة المطلقة فمن الصعوبة القول إن المعلومات موثوقة أو غير موثوق بها، ولكن يمكن القول بأن هذه المعلومات على درجة عالية أو منخفضة من الثقة ولذلك يذكر (Smith, 1984:85) بأن هناك درجات للثقة، فالمعلومات التي تستند إلى الأحكام الشخصية وتشتمل على التقديرات لا يمكن أن تكون دقيقة بشكل إجمالي ولكن يمكن الاعتماد عليها. تشير الموثوقية إلى اتساق (ثبات) ميرهن لعملية تؤدي إلى نتائج مرضية أو تشير إلى (الأرقام) نفسها المترتبة عن استخدام معين ، تتطلب المعولية في الإحصاء أن تكون القياسات قابلة للتكرار وان تظهر بنسخ طبق الأصل ولعدة مرات لكي تبرهن على ثباتها. فالمعولية يجب أن تكون على العكس (النقيض) من التغيرية أي التقلب ( Variability ) ، ويستعمل مصطلح الدقة (Precise) ضمن سياقين:

أولاً- قد يشير إلى رقم ما وبالتالي فقد يكون على العكس من مفهوم التقريب (approximation) على سبيل المثال إن الرقم 90.4 أكثر دقة من الرقم 90.

ثانياً -يمكن أن يشير إلى عملية القياس نفسها، وفي هذه الحالة يرتبط المصطلح بـ: درجة دقة العملية أو أداءها.

اتفاق النتائج النابعة من الاستعمال المتكرر لعملية القياس عند تطبيقه على خاصية أو سمة معينة.

وإذا ما تم جمع كلا المصطلحين سوية فيمكننا القول بأن معوليه القياس تتعلق بالدقة التي يتم بها قياس خاصية معينة باستخدام مجموعة معينة من العمليات.

وقد أوضح مجلس معايير المحاسبة الدولية وفي معرض تحديده للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ضمن الإطار المفاهيمي بأن هذه الخاصية تتحقق من خلال الخصائص التالية (أبو نصار وحميدات, 2008: 8)

التمثيل الصادق: ويقصد به أن تعبر المعلومات المالية بصدق عن الأحداث الاقتصادية التي حدثت في المنشأة أو من المتوقع أن تعبر عنها بمعقولية، فعلى سبيل المثال يجب أن تعبر الميزانية العمومية بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي ينشأ عنها اصول والتزامات وحقوق ملكية للمنشأة بتاريخ إعداد التقرير وفقا لأسس الاعتراف المحاسبية.

فوق الشكل أي ان المعلومات التي تم قياسها وعرضها تمت المحاسبة عنها طبقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس شكلها القانوني فقط

الحياد ويقصد ان تكون المعلومات المالية غير متحيزة ، بحيث لا يتم إعداد وعرض القوائم المالية لخدمة طرف أو جهة معينة من مستخدمي المعلومات المحاسبية على حساب الأطراف الأخرى الحيطه والحذر وتعني وجود درجة من الحذر في اتخاذ الأحكام الضرورية لإجراء التقديرات المطلوبة في ظل حالات عدم التأكد بحيث لا يتم تضخيم الأصول والإيرادات أو الدخل أو تخفيض للالتزامات والمصروفات .

الاكتمال بمعنى ان المعلومات الواردة في البيانات المالية يجب ان تكون كاملة ضمن حدود المادية والتكلفة ، أي ان أي حذف في المعلومات يمكن ان يجعلها خاطئة أو مضللة وبالتالي تصبح غير موثوقة ويخفض ذلك من درجة ملائمتها.

## نظم القياس:

تتعدد نظم القياس مع تعدد الطرائق التي يتم بها تعيين (مطابقة) الأرقام لملاحظات عالم الواقع. وتستعمل خصائص نظام الأعداد الحقيقية كأساس لتبويب أنواع نظم القياس المختلفة. والخصائص التي يمكن على أساسها تصميم نظام القياس هي:

خاصية ترتيب الأعداد.

خاصية الفروق أو الفترات بين الأعداد.

خاصية توافر نقطة الأصل.



## أنواع القياس المحاسبي :

أولاً - القياس الأساسي: هو القياس الذي يمكن من خلاله تعيين أرقام إلى خاصية ما عن طريق الإشارة إلى قوانين طبيعية ولا يعتمد على قياس أي متغير آخر، فخواص مثل الطول والمقاومة الكهربائية والعدد والحجم هي أصلاً قابلة للقياس ، ومن الممكن صياغة مقياس نسبي لكل خاصية من هذه الخواص على أساس القوانين المتعلقة بقياسات (كميات) مختلفة لخاصية معينة. (كام، 2000: 685)

ثانياً - القياسات المشتقة: يمكن تسمية هذا النوع من القياسات بالقياس غير المباشر، فمن الشائع في كل مجال من مجالات القياس، ولقياس شيء أو صفته بشكل غير مباشر فإن ذلك يتم عن طريق قياس شيء آخر أو صفته، وبذلك نحصل على ترجمة جبرية للأعداد، ففي القياس المحاسبي للكلفة الاستبدالية للموردين ( أ، ب) لا يتم قياسها بصورة مباشرة وإنما تحسب عن طريق جمع الكلفة الاستبدالية للمورد أ والمورد ب. فالقياس المشتق إذن يعتمد على قياس اثنين أو أكثر من الكميات الأخرى. وتكمن أهمية هذا النوع من القياس في إن معظم الخواص تقاس بعمليات غير مباشرة، إذ يكون بديلاً للقياس الأساسي بسبب صعوبته أو الكلفة العالية في قياس الشيء مباشرة.

(الأنصاري , 1999: 48)

## أساليب القياس المحاسبي:

أساليب القياس المباشرة: يتم من خلال هذا الأسلوب تحديد قيمة عملية القياس المحاسبية متمثلة بقيمة المفردة أو الخاصية محل القياس مباشرة دون الحاجة إلى ما يعرف بعملية الاحتساب المبنية على ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس، ويتبع أسلوب القياس المباشر على سبيل المثال في قياس كلفة ماكنة من خلال ثمنها المثبت في قائمة الشراء.

أساليب القياس غير المباشرة (المشتقة): عندما يتعذر على الشخص القائم بعملية القياس قياس قيمة الحدث الاقتصادي محل القياس بطريقة مباشرة حينئذ لا بد من قياس قيمة هذا الحدث بطريقة غير مباشرة إن أمكن ومثال ذلك قياس أجزاء الماكنة.

أساليب القياس التحكيميّة: تتشابه هذه الأساليب مع أساليب قياس المشتقة ولكن ينحصر الفرق الرئيسي في وجود قواعد موضوعية تحكم أساليب قياس المشتقة إلا أن أساليب القياس التحكيميّة تفتقر لمثل هذه القواعد مما يجعلها عرضة لآثار التحيز الناتج عن التقديرات والأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس. (جليل، 2009: 26) كما في قياس اندثار الموجودات الثابتة أو تسعير المخزون.

### 1-1-6: فروض القياس المحاسبي ومبادئه:

كنا قد اشرنا إلى أن وظيفة المحاسبة تتمثل في تحديد وقياس العمليات المالية للوحدات الاقتصادية وإيصالها لمستخدمي هذه المعلومات لاستخدامها من قبلهم في اتخاذ القرارات الرشيدة. ولكي تقوم المحاسبة بهذا الدور لابد من استنادها إلى فروض ومبادئ محاسبية يمكن اعتمادها في عملية القياس المحاسبي بحيث نحصل على معلومات مفيدة تحقق الأهداف المرجوة منها وتتمثل بها خصائص القياس المحاسبي التي أجريت على أساسها. ولذا سوف نتناول أهم الفروض والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ضمن بيئة معايير المحاسبة الدولية والأميركية:

#### اولا- الفروض المحاسبية:

##### الوحدة المحاسبية ( Entity )

ينطلق تعريف الوحدة المحاسبية من مفهوم الوحدة الاقتصادية التي تسيطر على الموارد وتحمل المسؤوليات وتقبل الالتزامات ( حنان، 2006 :151) وهي تعني استقلال الوحدات الاقتصادية عن مالكيها فضلاً عن استقلال هذه الوحدات بعضها عن بعض ( كيسو، 1995: 47 ) ويترتب على استقلال الوحدة الاقتصادية ما يأتي :

إن السجلات المحاسبية للوحدة وقوائمها المالية إنما هي سجلات تلك الوحدة وقوائمها وليست سجلات المالك أو الشركاء أو المساهمين أو غيرهم من الأطراف والمجموعات التي يعينها أمر الوحدة الاقتصادية

إن اصول الوحدة الاقتصادية إنما هي اصول تلك الوحدة وليست اصول المالك أو الشركاء إن خصوم الوحدة الاقتصادية تمثل التزامات على اصول الوحدة المحاسبية وليست التزامات على اصول الوحدة المحاسبية وليست التزامات على اصول المالك أو المساهمين

إن إيرادات الوحدة ومصروفاتها إنما هي تغيرات في اصول أو خصوم الوحدة المحاسبية وخصومها وليست تغيرات في اصول أو خصوم المالك أو الشركاء أو المساهمين ، كما إن مكاسب الوحدة الاقتصادية وخسائرها إنما هي تغيرات في صافي اصول الوحدة المحاسبية وليست تغيرات في صافي حقوق المالك أو الشركاء أو المساهمين ( الهيئة السعودية ، فقرة 267)

ونتيجة لاختلاف طبيعة وخصائص الوحدة المحاسبية فقد تطورت مجموعة مفاهيم خاصة بها ، وتراكت المعرفة المحاسبية التي تولدت عنها أربعة نظريات مختلفة ثلاثم اختلاف طبيعة الوحدة المحاسبية وهي :

نظرية الملكية المشتركة أو أصحاب المشروع وتعد أقدم النظريات ويمثل عنصر الملكية جوهر المشروع ولذلك فإن معادلة الميزانية فيها  
الأصول – الالتزامات = صافي الأصول

صافي الأصول = حقوق الملكية = صافي ثروة الملاك

نظرية الشخصية المعنوية والتي ظهرت نتيجة استثمار أموال ضخمة في المشروعات الاقتصادية وظهور الشركات المساهمة ، ووفقاً لهذه النظرية فإن عنصر الملكية أو شخصية المالك لاتعد جوهرية في تكوين واستمرار المشروع وان معادلة الميزانية تأخذ الشكل الآتي :

الأصول = الحقوق ( الالتزامات ) = حقوق الغير + حقوق المساهمين

نظرية المشروع وتتلخص بأن المنشأة باعتبارها مؤسسة اجتماعية أو تنظيم اجتماعي تعمل لصالح أطراف عديدة ذات مصلحة واهتمام بتلك المؤسسة ، فالشركات الاقتصادية الكبيرة لم تعد تعمل فقط لمصلحة المساهمين والمقرضين ، وهذا المفهوم العام للمسؤولية الاقتصادية والاجتماعية يتطلب مفهوماً جديداً للدخل أكثر ملائمة ، وهكذا برز مفهوم القيمة المضافة للإفصاح عن مساهمة تلك الشركات في القيمة المضافة التي تحققها للاقتصاد الوطني

نظرية الأموال المخصصة والتي تنظر إلى الوحدة المحاسبية باعتبارها مجموعة من الموارد الاقتصادية الموجهة الاستعمال وتأخذ الميزانية فيها الشكل الآتي

الأصول = القيود والالتزامات على هذه الأصول

وتطبق هذه النظرية بشكل أساس في المنشآت والمؤسسات الحكومية التي لاتهدف إلى تحقيق الأرباح ، وتخصص لها أموال أو أصول محددة لتحقيق هدف أو اهداف معينة ( حنان ، 2006 : ) فرض الاستمرارية (Going Concern):

ويعني هذا الافتراض أن المنشأة وجدت لتستمر، وطالما انه ليس هناك دليل على عكس ذلك فانه يفترض للوحدة المحاسبية عمر أطول من الأعمار الإنتاجية للأصول التي تستعملها، بمعنى إن الوحدة المحاسبية ذات عمر مستمر بينما إن الأصول التي تستخدمها ذات أعمار محدودة ويترتب على ذلك إعداد كل من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل بافتراض انه ليس هنالك اتجاه أو نية أو ضرورة لتصفية الوحدة المحاسبية أو تقليص نطاق عملها. (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين :

فقرة 270)

فرض الدورية (الفترة المحاسبية):

إن قياس نتيجة أي نشاط اقتصادي يمكن التوصل إليه عند اكتمال النشاط لأنه في تلك اللحظة يمكن قياس المتحقق من الربح أو الخسائر. ولما كانت مدة النشاط الاقتصادي الذي تمارسه الوحدة الاقتصادية غير محدد يصبح من غير المنطقي إن ينتظر أصحاب المشروع إلى ما لانهاية لمعرفة نتيجة النشاط، لهذا تم إيجاد فرض الدورية من اجل إن يتمكن أصحاب المشروع فضلاً عن الجهات الخارجية من متابعة نتائج العمليات والمركز المالي من خلال المعلومات المحاسبية التي تقدم لهم على مدى فترات زمنية قصيرة نسبياً خلال الحياة المحددة للمشروع الاقتصادي. واستقر

رأي المحاسبين على تقسيم حياة المنشأة إلى فترات مالية متساوية (سنوية) تعد في نهاية كل منها بيانات مالية توضح المركز المالي ونتيجة النشاط والتدفقات النقدية لتلك الفترة.(المصدر نفسه, فقرة 271 )

فرض وحدة القياس النقدي:

يعتمد علم المحاسبة على افتراض إن الوحدة النقدية هي الوسيلة العامة للتعبير عن العمليات والأنشطة الاقتصادية. وعلى هذا الأساس فإن الوحدة النقدية تستعمل كأداة سهلة وملائمة ومفيدة للقياس والتحليل المحاسبي. (كيسو, ويجانت , 1995 : 48). وطبقاً لهذا الفرض يتم استعمال وحدات النقود في المحاسبة كوسيلة للتعبير عن الكميات من الشيء الخاضع للقياس(العظمة وآخرون، 1992 : 140) .

إن افتراض ثبات قيمة وحدة النقد كان احد أهم الانتقادات الموجهة إلى هذا الفرض لان قيمة الوحدة النقدية ليست ثابتة من الناحية الواقعية والفعلية مما يجعل من الفرض غير واقعي كما يرى منتقدو هذا الفرض. فوحدة النقد المستعملة في قياس الإيرادات تختلف في قوتها الشرائية للمصروفات والموجودات مما قد يؤدي إلى عدم تجانس الأرقام المحاسبية ومن ثم فإن إجراء العمليات الحسابية عليها يعد إجراء خاطئاً من الناحية العلمية ولا بدّ من أن يسفر عن نتائج مضللة (الشيرازي، 1990 ،: 265-266) . وبسبب هذه المحددات أو القيود يعد فرض القياس النقدي أضعف حلقة من حلقات السلسلة المعبرة عن الفكر المحاسبي،

وللتخفيف من آثار هذا الفرض لجأ المحاسبون إلى ما سمي بمعالجة آثار التضخم فأصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار الدولي (29) والذي تضمن معالجة التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم الجامح . كما صدرت القاعدة المحاسبية رقم (8) عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق بعنوان (المعلومات التي تعكس آثار التغيير بالأسعار) ولكنها لم تطبق لأسباب مختلفة.

## مفهوم الإفصاح المحاسبي ومقوماتها الأساسية

### 2-1-2 : مفهوم الإفصاح المحاسبي

#### الجزور التاريخية لمفهوم الإفصاح:-

من الملاحظ ان مضمون وشمولية الإفصاح قد توسع تدريجياً: فحتى الأزمة الاقتصادية الكبرى 1929-1933 لم يكن نادراً أن تمتنع إدارة الشركة عن الإفصاح عن قائمة الدخل بحجة أن نشرها يضر بمركزها التنافسي ، لذلك, كان الإفصاح محكوماً بما ترغب الإدارة في الإفصاح عنه (حنان 2006 : 471 ) ، ولعل ذلك يرتبط بالتحول التاريخي الذي حدث لوظيفة المحاسبة عندما تحولت في الستينات من القرن الماضي عن ما يطلق عليه الباحثون مدخل المالكين ( ' Owners Approach ) إلى مدخل المستخدمين (Users' Approach)، فمنذ العام 1914 ولغاية الستينات من القرن الماضي كان التعريف الذي وضعته لجنة المصطلحات التابعة إلى المعهد الأميركي للمحاسبين القانونيين العاميين والذي جاء فيه ( ان المحاسبة هي فن تسجيل وتصنيف وتلخيص إلى ابعده الحدود الممكنة ، من خلال استعمال تعبير نقدي للصفقات والأحداث التي هي على الأقل ذات سمة مالية ، وتفسير النتائج المترتبة ) كان هو السائد ( Accounting Terminology NO 1,1953 Para 9 ) ولكن بدخول مرحلة الستينات لم تعد وظيفة المحاسبة مقتصرة على دورها الرئيس كنظام لمسك السجلات غايته الأساسية حماية مصالح الملاك وإنما تحولت إلى دورها الجديد كنظام للمعلومات غايته الأساسية توفير المعلومات المناسبة لصنع القرارات وهذا المعنى نجده في التعريف الذي وضعته الجمعية الأميركية للمحاسبة (AAA) ( عملية قياس وإيصال المعلومات الاقتصادية لغرض التوصل إلى أحكام وقرارات مبنية على معلومات سليمة من مستعملي المعلومات ) ( AAA, 1966:1 ) .

واتخذ موضوع الإفصاح المحاسبي ابعاداً جديدة بعد ان ربط مجلس المبادئ المحاسبية ( APB ) وظيفة المحاسبية بتقديم معلومات مفيدة في صنع القرارات الاقتصادية (وعندما بدأ إلزام الشركات بنشر قوائمها المالية دورياً , لتقدم إدارة تلك الشركات إلى مستثمريها من مساهمين ومقرضين تقريراً عن نتائج أعمالها و مركزها المالي بغرض الإفصاح عن المعلومات الجوهرية التي حدثت خلال الفترة , حتى يتخذ هؤلاء المستثمرون قراراتهم الاقتصادية بناءً عن ذلك الإفصاح .(حنان 2006 : 471 )

## 2-2-1-1: المقومات الأساسية للأفصاح عن المعلومات المحاسبية

يرتكز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المنشورة على المقومات الرئيسية التالية (مطر، و السويطي، 2008 : 337-338):

### 2-2-1-2: تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية :

تتعدد الفئات التي تستخدم المعلومات المحاسبية كما تختلف طرق استخدامها لهذه المعلومات فمنها من يستخدمها بصورة مباشرة، ومنها من يستخدمها بصورة غير مباشرة ومن الأمثلة على مستخدمي المعلومات المحاسبية الملاك الحاليون و المحتملون و المقرضون .... الخ، وان اهمية تحديد الجهة المستخدمة للمعلومات المحاسبية و ذلك كركن اساسي من أركان تحديد إطار الإفصاح المناسب بالقول: "إن اهمية تحديد الجهة التي ستستخدم المعلومات المحاسبية تتبع من حقيقة اساسية هي ان الاغراض التي ستستخدم فيها هذه المعلومات من جهات مختلفة تكون أيضاً مختلفة"، لذا فإن تحديد الجهة أو الفئات المستخدمة للمعلومات تسبق تحديد غرض استخدامها. كما ان تحديد هذه الجهة سيساعد أيضاً في تحديد الخواص الواجب توافرها في تلك المعلومات من وجهة نظر تلك الجهة، وذل كسواء من حيث المحتوى او شكل او صورة العرض وذلك لأن مدى ملاءمة مجموعة من الايضاحات المتوافرة في البيانات ستوقف في جانب كبير منها على مدى ما تمتلكه الجهة المستخدمة لهذه البيانات من مهارة وخبرة في تفسير تلك الايضاحات، مما يعني ان الايضاحات تكون كملائمة لاستخدامات فئة اوجهة معينة قد لا تكون بالضرورة ملائمة لاستخدامات فئة او جهة أخرى لا تملك المهارة و الخبرة الكافيتين لفهم تلك الايضاحات، وبناء على ذلك يجب اعداد التقارير المالية في ظل فرضية اساسية في وجود مستويات مختلفة من الكفاءة في تفسير المعلومات المحاسبية لدى الفئات المستخدمة لهذه التقارير مما يضع معدي هذه التقارير أمام خيارين رئيسيين (مطر، و السويطي، 2008 : 337):

إعداد التقرير المالي الموحد وفق نماذج متعددة بحسب تعدد احتياجات الفئات التي تستخدم هذه التقارير وخيار كهذا اضافة الى صعوبة تطبيقه فانه ايضا مكلف جداً ويتعارض مع مبدأ الجدوى الاقتصادية للتقارير التي تؤكد على ان تكلفة المعلومات يجب ان لا تزيد على العائد المتوقع منها. إصدار تقرير مالي واحد ولكنه متعدد الغراض بحيث يلبي جميع احتياجات المستثمرين المحتملين وهذا الخيار ايضاً مثل سابقه غير واقعي ومن الصعب تطبيقه لان تطبيقه سيجعل التقارير المالية كبيرة الحكم ومفرطاً جداً بالتفصيل.

حيال هذه المشكلة من الممكن اقتراح حل واقعي من خلال إجراء نموذج التقرير المالي الذي يفي باحتياجات مستخدم مستهدف يتم تعيينه من بين الفئات المتعددة التي ستستخدم هذه التقارير، ويتم

بعد ذلك جعل هذا المستخدم المستهدف محوراً أساسياً في تحديد أبعاد الإفصاح المناسب عن المعلومات المحاسبية فيه، ولكن وان اتفق على مبدأ المستخدم المستهدف كقاعدة أساسية لتحديد ابعاد الإفصاح المناسب في التقارير المالية، فمن الممكن الاختلاف بشأن تحديد هوية المستخدم المستهدف.(مطر، و السويطي، 2008 : 338)

### 3-2-1-2: المستفيدون و المستخدمون للمعلومات المحاسبية :

المستفيدون من المعلومات المحاسبية الواجب الإفصاح عنها ينقسمون إلى مجموعتين: المجموعة الأولى: المستفيدون الذين لهم مصلحة مباشرة بالمنشأة وليس لديهم أي دراسة للأنشطة اليومية فيها.

المجموعة الثانية: المستفيدون الذين لديهم اهتمام غير مباشر بالمنشأة وليس لديهم أي دراسة للأنشطة اليومية ، ويمكن تقسيم هاتين المجموعتين حسب قدرتهم على التعرف على المعلومات واحتياجاتهم منها إلى (طه، 1999 : 294):

- (أ) مستفيدون لديهم القدرة أو السلطة على تحديد احتياجاتهم من المعلومات من المنشآت.
- (ب) مستفيدون ليست لديهم القدرة أو السلطة على تحديد احتياجاتهم من المعلومات من المنشآت.
- و ان الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية قد 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 بالشئون الاجتماعية وغيرها.
- وقد صنفت هيئة المبادئ المحاسبية التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في البيان رقم (4) مستخدمي المعلومات المحاسبية فئتين هما :-

أولاً : فئة المستخدمين المباشرين :

- الملاك (المساهمون الحاليون و المرتقبون).
- الزبائن و الموردون الحاليون و المرتقبون.
- إدارة المنشأة و العاملون فيها.
- السلطات الحكومية (الضريبة).
- المستهلكون.

ثانياً : فئة المستخدمين غير المباشرين :

- المستشارون و المحللون الماليون.

- سلطات الإشراف و التسجيل.
  - الصحافة المالية ووكالات تقديم التقارير.
  - مشرعو القوانين.
  - الاتحادات التجارية.
  - النقابات العمالية.
  - الجمهور العام.
  - المنافسون.
  - الدوائر الحكومية الأخرى. (مطر، 1993 : 120)
- ان الإفصاح المحاسبي بشكل عام تقديم البيانات و المعلومات الى المستخدمين بشكل و مضمون صحيح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات لذلك فهو يشمل المستخدمين الداخليين و المستخدمين الخارجيين أي أن هناك إفصاحاً داخلياً وإفصاحاً خارجياً.
- إن الإفصاح الداخلي هو افصاح موجه الى ادارة الوحدة الاقتصادية بالدرجة الاولى وهو موضوع تهتم به المحاسبة الادارية وبشكل عامان الإفصاح الداخلي لا يعاني من مشكلة توصيل المعلومات المحاسبية الى المستخدمين المستفيدين منها، أما الإفصاح الخارجي فالأمر مختلف جداً فالمستخدمون المستفيدون من هذا الإفصاح الخارجي يمثلون مجموعات متعددة ذات أهداف مختلفة وحتى المجموعة الواحدة فإنها غالباً غير متجانسة من حيث الثقافة العامة والثقافة المحاسبية وبذلك تختلف مقدرة أفرادها في التفسير والتحليل إضافة إلى أن توصيل البيانات المحاسبية بشكل فعال من المحاسب المرسل إلى المستخدم الخارجي المستلم يعاني من عقبات، مثل عدم وجود اتصال مباشر بين المحاسب والمستخدم الخارجي، وعدم تقديم جميع المعلومات اللازمة الى المستخدمين الخارجيين الا عن طريق الادارة.(العلول، 2008 : 31)

### 3-1-2 : أشكال الإفصاح المحاسبي

بين بعض الكتاب و الباحثين بأن للإفصاح المحاسبي أشكالاً مختلفة وقاموا بتصنيفه الى أشكال متعددة :

#### 1) الإفصاح الكامل :

بأنه تعطى للإفصاح صفات عدة لتحديد القدر الملائم من المعلومات التي يتعين الإفصاح عنها، ويبين ان هناك اجماع عام في المحاسبة بأن الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ينبغي ان يكون كاملاً (يسمى ايضاً) ومناسباً وعادلاً.



ويتطلب الإفصاح الكامل ان تصمم وتعد القوائم المالية الموجهة الى عامة المستخدمين بشكل يعكس بدقة جميع الاحداث و الحقائق المالية الجوهرية التي اثرت على المنشأة خلال الفترة. أي ان الإفصاح الكامل يشير الى مدى شمولية التقارير المالية و اهمية تعطيها لأي معلومات ذات تأثير محسوس على قرارات مستخدم تلك التقارير، مع الاعتراف مسبقاً بأن عرض كل المعلومات الجوهرية عن القوائم المالية (دخل،مركز مالي، تدفقات نقدية، تغيرات حقوق المساهمين) يبقى هدفاً صعب المنال.(حنان، 2003 : 446)

## (2) الإفصاح الكافي :

هو الحد الأدنى الواجب نشره من المعلومات وان تشمل القوائم المالية و الملاحظات و المعلومات الاضافية المرفقة بها كل المعلومات المتاحة المتعلقة بالمنظمة لتجنب تضليل الاطراف المهتمة بالمنظمة، ويعد الإفصاح الكافي من اهم المبادئ الرئيسية لاعداد القوائم المالية. (حنان، 2003 : 447)

## (3) الإفصاح العادل :

نص المعيار المحاسبي الدولي الاول المعدل في الفقرة رقم 15 على ان الإفصاح العادل يتطلب ما يلي : اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية والتي توجب على الادارة اختيار وتطبيقالسياسات المحاسبية لمنشأة بحيث تمثل البيانات المالية لكافة المتطلبات الخاصة وعلى الادارة تطوير سياسات لضمان توفير البيانات المالية.

تقديم المعلومات بما في ذلك السياسات المحاسبية بطريقة توفر معلومات محاسبية وموثوقة للمقارنة ومن الممكن فهمها.

تقديم افصاحات اضافية عندما تكون المتطلبات في معايير المحاسبة الدولية غير كافية لتمكين المستخدمين من فهم تأثير عمليات او احداث معيبة على المركز المالي و الاداء المالي للمنشأة.

وان الإفصاح العادل يتمثل بالإفصاح عن المعلومات بطريقة تضمن وصولها بنفس القدر الى كافة المستفيدين دون تحيز الى جهة معينة.(جربوع، 2006 : 251)

وقد وضح مفهوم الإفصاح العادل: إن الإفصاح العادل يهتم بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الاطراف المعنية، وان الإفصاح العادل او الصادق مطلباً أخلاقياً، اعتاد مدقق الحسابات ان يعتمده عند ابداء رأي نظيف او غير متحفظ.(حنان، 2003 : 447 - 448)

## (4) الإفصاح التفاضلي :

وهذا النوع من الإفصاح من مفاهيم الإفصاح كما بينه (حنان، 2003 : 448) اذ ان التسمية نفسها تفصح عن المضمون حيث يتم التركيز في القوائم المالية بصورة ملخصة وختصرة على

"التفاضل" أو التفاوت بين البنود بعقد المقارنات لتوضيح التغيرات الجوهرية وتحديد الاتجاه العام لتلك التغيرات أو "التفاضل".

أي ان مؤيدي "الإفصاح الفاضلي" يقترضون مستثمراً أقل دراسة واستيعاباً من المستثمر العادي الذي تقترضه مهنة المحاسبة. ولكن بصورة عامة فإن استخدام القوائم المالية الملخصة و المختصرة مازال محل خلاف وهو إجراء غير مقبول عموماً.

وعلى ذلك فإن التطور في الفكر المحاسبي يظهر اتجاهاً متزايداً نحو التوسع في الإفصاح والتعدد في مجالاته إلى درجة أن أخذوا يطمحون إلى تسجيل أحداث غير مالية لا يمكن التعبير عنها بأرقام في سجلاتهم، ويحاولون باستمرار تذليل العقبات التي تحول دون هذا الهدف، ولكن هناك من يرى أنه من الصعب وضع مفهوم محدد للإفصاح المحاسبي يرضي جميع المستخدمين، بل ومن المستحيل أن يتفق المحاسبون على إطار محدد للإفصاح لذلك لا بد من الأخذ بعين الاعتبار الهدف من إعداد البيانات المحاسبية والفئة المستفيدة منها.(زيود، وآخرون، 2007 : 180)

#### **(5) الإفصاح الكامل :**

ان مفهوم الإفصاح الشامل يعني ان القوائم المالية المنشورة و الملاحظات الملحقة بها يجب ان تتضمن اية معلومات اقتصادية متعلقة بالوحدة الاقتصادية، والتي تؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية.(الفاغ، 2002 : 71)

#### **وقد عرف الإفصاح الشامل كما يلي :**

الإفصاح الشامل عن وفرة المعلومات وتفصيلها ، ولكن الغرض منه هو إيصال كافة الحقائق المهمة والمناسبة لمستخدمي المعلومات المحاسبية المتعلقة بنتائج العمليات والمركز المالي. وأن الإفصاح الشامل يتعدى الأرقام المحاسبية ، إذ لا يقتصر على مخرجات النظام المحاسبي من البيانات المالية ، بل يمتد الأمر إلى الإفصاح عن المعلومات الوصفية التي قد يكون لها تأثير جوهري على القرارات. (أبو المكارم، 2000 : 48-49)

#### **(6) الإفصاح التام :**

أشار الى هذا النوع من الإفصاح. هنا كاجماع عام في المحاسبة حول ضرورة توفير الإفصاح التام و الصادق و المناسب، ويتطلب الإفصاح التام ان تصميم وتعد القوائم المالية الدورية الموجهة إلى عامة المستخدمين بشكل يعكس بدقة الأحداث الاقتصادية التي أثرت على المنشأة خلال الدورة، وأن تتضمن هذه القوائم المالية معلومات كافية لجعل هذه القوائم مفيدة وغير مضللة للمستثمر

العادي أو المتوسط، وعدم حذف أو كتمان معلومات جوهرية أو ذات منفعة لهذا المستثمر العادي. (حنان، 1998 : 443)

### **(7) الإفصاح التثقيفي (الإعلامي) :**

هو التحول نحو المطالبة بالإفصاح عن المعلومة الملائمة لا اتخاذ اقاريء مثل الإفصاح عن التثبيبات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية و غير العادية في القوائم المالية، و الإفصاح عن الانفاق الرأسمالي الحالي و المخطط و مصادر تمويله. (لايقة، 2007 : 55-56)

### **(8) الإفصاح الوقائي :**

يقوم هذا النوع من الإفصاح على ضرورة الإفصاح عن التقارير المالية بحيث تكون غير مضللة لأصحاب الشأن و الهدف الاساسي لذلك هو حماية المجتمع المالي (المستمر) ذو القدرة المحدودة على استخدام المعلومات لذا يجبان تكون المعلومات على درجة عالية من الموضوعية فالإفصاح الوقائي يتفق مع الإفصاح الكامل لأنها يفصحان عن المعلومات المطلوبة لجعلها غير مضللة للمستثمرين الخارجيين. (المجهلي، 2009 : 108)

### **(9) الإفصاح الاختياري :**

يعرف بوجه العام بأنه اتباع سياسة الوضوح الكامل و الشفافية في اظهار جميع الحقائق المالية العامة عنداعداد و عرض التقارير المالية للشركة مما يساعد متخذو القرارات واصحاب المصالح على اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة التي تكلف الاداء الاكثر لأسواق رأس المال.(الخيال، 2009 : 9)

وقد قدم أحد الباحثين تعريف للإفصاح الاختياري : على انه تقديم معلومات اضافية اكثر من المتطلبات القانونية. ويتم بمبادرة من الشركة لتقديم معلومات اضافية لمقابلة احتياجات بعض الاطراف المستخدمة للتقرير المالي وبتالي فهو يمثل المعلومات التي تقدمها الشركة زيادة عن المتطلبات القانونية وتقدم تلك المعلومات برغبة الشركة وتمثل حرص الادارة في تقديم معلومات مالية و غير مالية لها علاقة بأصحاب القرار. (George، 2000)

ويعتقد الباحث أنه يمكن تعريف الإفصاح الإختياري بأنه عمليات الإفصاح عن معلومات إضافية زائدة عن ما يلزم به القانون والمعايير من قبل إدارات الشركات لمقابلة احتياجات الأطراف المستخدمة للتقارير المالية ، ويتمثل حرص الإدارة في تقديم معلومات مالية و غير ماليه لها علاقة بأصحاب القرار. حيث أن الإفصاح الإختياري محاولة جادة من الشركات لتقديم معلومات إضافية، قد لا تنص عليها التشريعات والقوانين المالية أو المعايير المحاسبية ، وذلك بهدف تقديم أكبر قدر من المعلومات لمستخدمي القوائم المالية ، وحتى لا يلجئوا إلى مصادر أخرى للمعلومات قد تكون مضللة ، ولذلك يسمى هذا النوع من الإفصاح بالإفصاح الإعلامي ، حيث لم يعد نطاق الإفصاح

المحاسبي قاصرا على مجرد إخلاء مسئولية إدارة الشركة ، وإنما اتسع ليشمل تقديم أكبر قدر من المعلومات المحاسبية التي تزيد من درجة الثقة بين الدارة ومستخدمي القوائم المالية. ( George،2000 )

**تعريف الإفصاح الاختياري:** بدايةً لابد من تناول تعريف الإفصاح الاختياري كما وردت في الأدبيات المتخصصة وموضح في الجدول (1) الآتي:

اسم الباحث	التعريف
Van derlaan،2009	،الإفصاح الذي تقوم الإدارة بتقديمه بالتقارير المالية للشركة دون أي إلزام قانوني، و بدون أي إلزام من أي جهة رقابية، يقوم بطلبه أصحاب المصالح والمجموعات ذات القوة والشرعية التي وتضغط على الإدارة ليستخدّم باتخاذ القرارات.
علي، 2013: 17	،الإفصاح عن معلومات التي تزيد عن إلى يتم الإفصاح عنها في الإفصاح الإلزامي بمحاولة الحد من محاولة الاستفادة من معلومات داخلية.
Yang، et al، 2013	، زيادة الإفصاح عن المعلومات المطلوبة التي يحق لإدارة الشركة الإفصاح عنها أو عدم الإفصاح عنها من أجل تقديم معلومات مالية وغير مالية تتعلق باحتياجات المستخدمين.
المطارنة،2019: 451	،الإفصاح عن المعلومات خارج البيانات المالية التي تكون غير ملزمة بالقواعد أو المعايير المحاسبية، وتتم بمبادرة من الشركة لتلبية احتياجات أصحاب المصلحة ، للحد من عدم تماثل المعلومات.

#### جدول (1) تعريف الإفصاح الاختياري

**توسع نطاق الإفصاح:** المهتمون بالفكر المحاسبي نادو ضرورة تطوير النموذج المحاسبي ليستطيع مواكبة التغيرات، وتوفير معلومات ومعبرة عن واقع الشركة، وتؤدي إلى شفافية الإفصاح (العازمي، 2013: 34). ظهر اهتماماً متزايداً من قبل الهيئات والمنظمات المهنية والمحاسبية لتحديد دافع ومكونات الإفصاح الاختياري، ليوفر المعلومات المالية إضافة للمعلومات غير المالية، التي يكون لها تأثير على قرارات المستثمرين والمحللين الماليين لتمكينهم من اتخاذ القرارات (سعد الدين، 2012: 149)، وان التوسع بالإفصاح له أهمية بالإفصاح عن المعلومات التي تخص الشركة (الخيال ، 2009: 10). وله أثر ايجابي في تقليل من المخاطر التي تتعرض لها الشركة، لان عندما تقدم معلومات تفصيلية إلى المستخدمين يعمل على تقليل درجة عدم التأكد المحيطة بالشركة (علي، 2013: 14).

الاختياري للوصول إلى تقليل عدم تماثل المعلومات بالتقارير المالية وتوفير معلومات عادلة وغير مضللة إلى المستخدمين لكِ تستطيع مواكبة بيئة الأعمال المتطورة (الأرضي ، 2013 : 29).

**توصيات المجمع الأمريكي القانونين (ALCPA) عن الإفصاح الاختياري :** قرار (ALCPA) في عام 1991 نص على إيجاد لجنة لتحسين جودة البيانات المالية وكانت هذه اللجنة (JENKINS) التي أتعاونت مع مجلس معايير المحاسبة المالية (FASP) وسوق الأوراق (SEC) المالية للجنة بإصدار تقريرها في سنة 1994 تصنيف التي كان بعنوان القيام بتحسين إعداد التقارير المالية، تم تصنيف احتياجات المعلومات من قبلها إلى (معلومات تخص الإدارة، معلومات لها نظرة مستقبلية، معلومات عن حملة الأسهم ، معلومات عن الشركة )

**توصيات مجلس معايير المحاسبة المالية عن الإفصاح الاختياري:** قامت باقتراح مشروع لأعداد التقارير الذي تم إصداره (3) اجزاء من قبل لجنة The steering committee في سنة 2001 تم إصدار الجزء الثاني الذي كان بعنوان تحسين التقارير المالية والقيام بالإفصاح الاختياري التي قامت بتصنيفه (6) مجاميع (بيانات تخص الشركة، وتحليل الإدارة للبيانات التي تخص شركة،معلومات مستقبلية، معلومات تخص الإدارة وحملة الأسهم ، معلومات تخص الأصول غير ملموسة ، معلومات عن الشركة ( العيفي ، 2008 : 492-498)

**الإفصاح الاختياري، والإفصاح الإلزامي:** بدأ الإفصاح بشكل عام بوصفة جزء من الفكر المحاسبي، بصيغته الاختيارية بإطار الاقتصاد الحر، الذي يرفض تدخل الدولة بنشاط الشركة لذا فقدت سلطة المراقبة والتوجيه. وأصبحت الشركات تتحكم بطبيعة المعلومات حتى انهيار بورصة نيويورك في 1929 لتتجه نحو الإفصاح الإلزامي، عن طريق تأسيس هيئة الأوراق المالية، التي تولت إصدار المعايير والتعليمات باعتبارها مرحلة جديدة للإفصاح (جواد، 2018 : 19). وزاد الإفصاح الإلزامي نتيجة لظهور التطورات الاقتصادية ومطالبات التوسع، مما أدى لزيادة الطلب على المعلومات من مختلف أصحاب المصلحة لتشمل المعلومات التي تتجاوز تلك التي يتم الإفصاح عنها وفقاً للتعليمات والقوانين، وأصبح الاعتماد على ما يقدمه الإفصاح الإلزامي، غير كافي لاتخاذ القرارات ويعتبر الإفصاح الاختياري والإلزامي وسيلتين لنشر المعلومات (liu ، 2009:34). فالإفصاح الإلزامي هو المعلومات المفصح عنها حسب القوانين والتشريعات والمعايير (المطارنة ، 2019 : 451). بينما الاختياري إي معلومات تزيد فوق متطلبات الإفصاح الإلزامي (Shehata:18-26، 2014).

## جدول ( 2 ) مقارنة بين الإفصاح الاختياري والإفصاح الإلزامي

وجه المقارنة	الإفصاح الاختياري	الإفصاح الإلزامي
المفهوم	المعلومات التي تحتكرها الإدارة ولا يوجد إلزام بالإفصاح عنها	وهي المعلومات الواجب الإفصاح عنه بموجب القوانين والتعليمات
المعايير المحاسبية والقوانين ذات الصلة	لا توجد معايير فهي اختيارية	منظمة من قبل الهيئات المهنية وبموجب معايير المحاسبة والقوانين مثل قانون الشركات وقانون الأوراق المالية
طبيعة المعلومات	،المعلومات المالية وغير المالية	المعلومات المالية فقط
محتوى المعلومات	معلومات عامة ، ومعلومات تتعلق بالخطط والتنبؤات والبحث ، والتطوير وتحليل البيانات ومعلومات متعلقة بالمسؤولية الاجتماعية .	القوائم المالية الأساسية قائمة الدخل، والمركز المالي والتدفقات النقدية، والملحقات والملاحظات.
الحافز أو الدفع	حافز ذاتي، يهدف لتحقيق منافع اقتصادية	يهدف لتطبيق القوانين والمعايير المحاسبية
المراجع الخارجي	يعفي مراقب الحسابات من أي مسؤولية خاصة بالإفصاح	ملزم من قبل مراقب، الحسابات
الآليات المستخدمة لنقل المعلومات	المؤتمرات الصحفية و الانترنت والرسائل قصيرة،	يقتصر على تقرير المالي السنوي والتقارير الدورية
توقيت الإفصاح	عدد العناصر غير، محدد.	،محددة حسب المعايير والقوانين.
توقيت الإفصاح	الوقت، الذي تراه إدارة الشركة.	توقيت محدد حسب القوانين، والمعايير المحاسبية.

الجدول رقم (2) المصدر: استنادا لدراسة (عبد الله ، 2017 ) و (Tian and Chen,2009).  
 قياس مستوى الإفصاح الاختياري، : تناولت العديد من الدراسات كيفية قياس مستوى الإفصاح الاختياري، وأغلب الدراسات اتفقت على اعتماد نماذج يحتوي على عدد من المعلومات الاختيارية. تتفاوت هذه النماذج فيما بينها من حيث طبيعة المعلومات، التي تم اعتمادها لقياس الإفصاح الاختياري، واختلاف طبيعة الأسواق المالية لكل بحث. وطبيعة الأنظمة والقوانين، التي تحكم عملية الإفصاح قد يكون ما هو اختياري في بلد معين يكون إجباري في بلد آخر(ألسناوي و جواد ، 2018 : 359)

#### 2-1-4: أهمية الإفصاح المحاسبي

يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بعنصر أساسي هو ما يعرف بمعيار أو خاصية الملاءمة وفي هذا الإطار تلتقي وجتأ أهم مجتمعين مهنيين في الولايات المتحدة الأمريكية وهما المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، و الجمعية الأمريكية للمحاسبين (AAA) فقد عبرت الثانية عن وجهة نظرها حيال ذلك بالنص في احد التقارير الصادرة عنها : "في حين تعد أهمية النسبية بمثابة المعيار الكمي الذي يحدد حجم أو كمية المعلومات المحاسبية واجبة الإفصاح تعد الملاءمة المعيار النوعي الذي يحدد طبيعة أو نوع المعلومات المحاسبية واجبة الإفصاح". (العكر، 2009 : 19)

لذا تتطلب خاصية الملاءمة وجود صلة وثيقة بين طريقة اعداد المعلومات و الإفصاح عنها من وجهة و الغرض الرئيسي لإستخدام هذه المعلومات من الجهة الأخرى.

#### 2-1-4-1: طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها :

يعد تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية و الغرض الذي ستستخدم فيه تتمثل الخطوة التالية في تحديد طبيعة ونوع المعلومات التي يجب الإفصاح عنها وتتمثل المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها حالياً في البيانات المالية المحتواه في البيانات المالية التقليدية وهي بيان المركز المالي، بيان الدخل، بيان التدفقات النقدية، بيان التغيرات في حقوق الملكية هذا إضافة الى معلومات أساسية أخرى تعد ضرورية لكن لتعذر الإفصاح عنها في صلب البيانات المالية تعرض في الملاحظات المرفقة في البيانات المالية التي تعد جزءاً لا يتجزأ من تلك البيانات. وتعد القوائم المالية في واقع الأمر بموجب مجموعة من الافتراضات و الأعراف و المبادئ التي تدخل في نطاق المتعارف عليه بين المهنيين بالمبادي أو الأصول المحاسبية المتعارف عليها لذا يترتب على ذلك نشوء مجموعة من القيود و المحددات على كل نوع و كمية المعلومات التي تظهر في القوائم ومن هذه الافتراضات مثلاً التقيد بمبدأ التكلفة التاريخية كأساس لأثبات و تقييم الأصول مما يجعل مصداقية المعلومات التي تعرضها القوائم المالية في فترات التضخم عرضة للشك و التساؤل ومن المفاهيم الأخرى التي تشكل قيداً على نطاق الإفصاح المحاسبي مفهوم الأهمية النسبية ومفهوم الحيطة و الحذر. (مطر، و السويطي، 2008 : 342)

إزاء ما تقدم فإن توفير الإفصاح المناسب في البيانات المالية يستوجب إعادة النظر في كثير من المفاهيم و الاعراف المحاسبية التي تحكم اعداد هذه القوائم، و الخطوة الأولى في هذا السبيل تتمثل في إعادة ترتيب الأهمية النسبية للخواص او المعايير المتعارف عليها للمعلومات المحاسبية وفق أولوية ترجح كفة خاصية الملاءمة على ما عداها من الخواص الأخرى للمعلومات وذلك على أساس

ان خاصية الملاءمة هي المعيار الرئيسي للمعلومات التي يجب ان يتمحور حوله مفهوم الافصاح المناسب مما يجعل من الضروري إجراء نوع من المقابضة بين خاصية الملاءمة من جهة و الخواص الاخرى للمعلومات من جهة اخرى التي تمثل قيماً على ملاءمتها، كالموضوعية و الأهمية النسبية ولقد قاد ترجيح خاصية الملاءمة على حساب الخواص الاخرى للمعلومات المحاسبية الى توسيع الافصاح المرغوب في القوائم المالية.(مطر، و السويطي، 2008 : 343)

#### **2-4-1-2 : أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية :**

بما ان البدائل المختلفة من أساليب وطرق عرض المعلومات في القوائم المالية المحاسبية تترك آثاراً مختلفة على متخذي القرارات ممن يستخدمون تلك المعلومات، لذا يتطلب الافصاح المناسب ان يتم عرض المعلومات فيها بطرق يسهل فهمها، وفي هذا الاطار من المهم جداً بصدد توفير الافصاح المناسب ان يراعي معدو القوائم المالية عدم عرض معلومات في مكان يصعب الاهتداء اليه، وعموماً جرى العرف على ان يتم الافصاح عن المعلومات ذات الاثار المهمة على قرارات المستخدم المستهدف في صلب القوائم المالية في حين يتم الافصاح عن المعلومات الاخرى خصوصاً التفاصيل اما في الملاحظات او الايضاحات المرفقة بتلك القوائم او في جداول اخرى كمله تلحق بها. كما يتطلب الامر في بعض الاحيان إفصاحاً عن المعلومة الواحدة نفسها اذا كانت مهمة في اماكن متعددة في البيانات المالية. ومن هنا يجب ان نحدد صفات الافصاح المحاسبي لتحديد القدر الملائم من المعلومات التي يتعين الافصاح عنها.(البستاني، 2005 : 31)

#### **5-1-2 : نظم المعلومات المحاسبية وخصائصها**

تعد المحاسبة من أقدم نظم المعلومات التي عرفتھا المنظمات، لما للمعلومات المحاسبية من أهمية كبيرة في التعرف على الواقع الاقتصادي و المالي تحديداً للمنظمة وعلاقات المنظمة المالية مع البيئة المحيطة بها.(قاسم، 2004 : 8)

يقول (Littleton) بأن المعيار : هو مقياس متفق عليه يهدف الى المعالجة المناسبة لحالة معينة، ويعد مؤشراً عملياً للمحاسب، ويقلل من المرونة غير الضرورية، ويقلل كذلك من خيارات الادارة في التطبيق(العبدالله، و الجاوي، 2005 : 5-31)، و المعيار المحاسبي يمكن اعتباره بمثابة قانون عام يسترشد به المحاسب عندقيامه باعداد و تحضير التقارير المالية ومن ثم البيانات الختامة للمنشأة لانه لا بد من وجود مقاييس محددة لمساعدة المحاسب على اداء عمله. ويقول الشيرازي : ان المعايير المحاسبية يتم بناءها وتطويرها بناءً على ثلاثة مصادر رئيسية وهي : النظرية، البيئة، و العرف. فالنظرية تمثل المصدر الاساسي و الدائم لمهمة بناء المعايير، أما البيئة



فهي التي تعطي المعايير الصبغة العملية حتى تكون المعايير ملائمة للظروف و الاعتبارات الزمانية و المكانية، واخيراً نجد ان العرف المحاسبي سوف يكون له تأثيراً واضحاً بالنسبة لنوع معين من المعايير وهو ما يعرف بالمعايير الاجرائية، والتي تكون مهمتها الرئيسية ضبط واحكام الجوانب الفنية لعملية تشغيل البيانات وعرض المعلومات المحاسبية.(الشيرازي، 1990 : 125).

وتلعب المعلومات المحاسبية دوراً مهماً في غدارة منظمات الأعمال و المنظمات بشكل عام، وإن من اهم أسباب وجود المحاسبة وتطورها المستمر يتمثل في توفير المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات سواء لإدارة المنظمة أو للأطراف الخارجية المعنية بهذه المعلومات. ويعد النظام المحاسبي أحداهم الانظمة المنتجة للمعلومات المحاسبية التي تسهم في ترشيد ومساندة القرارات الاقتصادية التي تؤثر على موارد المجتمعات وثرواتها وبالتالي على رفاهية أفرادها(كحالة وحنان، 1997 : 33)

#### 2-1-5-1: مفهوم نظم المعلومات المحاسبية

إن مفهوم نظم المعلومات من المصطلحات العلمية الشائعة الاستخدام في الوقت الحاضر، وله مدلولات علمية مختلفة، والذي يتضمن مجموعة من الافراد و المعدات والبرامج وشبكات الاتصالات وموارد البيانات والتي تقوم بتجميع وتشغيل وتخزين وتوزيع المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات و التنسيق والرقابة داخل المنظمة(الهادي، 2001 : 94).

وعرفت أيضاً بأنها المكونات المادية و البرمجيات ووسائل الاتصال عن بعد وادارة قواعد البيانات وتقنيات معالجة المعلومات الأخرى المستخدمة في نظم المعلومات المعتمدة على الحاسب.(حلمي، 2005 : 99)

وقد استخدمت تكنولوجيات نظم المعلومات المحاسبية في العمل المصرفي منذ أوائل الستينات، وقد غيرت الكثير من أساليب انتاج وتقديم الخدمات المصرفية، وتعددت استخدامات تكنولوجيا المعلومات في المصارف، حيث استخدمت تقنيات مثل : تبادل البيانات الالكتروني، ومعالجة صور الوثائق، والقيام بالعمل المصرفي عن بعد، وتمييز صورة الحرف، ونظم التحويل الالكترونية للأموال منذ نقطة الشراء. وكان ذلك منذ بداية الثمانينات وحتى الآن، حيث يشهد القطاع المصرفي يوماً تطور الوسائل التكنولوجية نتيجة احتدام المنافسة، وتخول منافسين جدد إلى القطاع المصرفي بغية تعزيز القوات البيعية و التسويقية و التغيير المستمر في هياكل المصارف وإصلاح النظم الإدارية من حيث تسريع عملية صنع القرار، وإعطاء هذه النظم مرونة أكبر في القيام بواجباتها.(أدمون جل، 2010 : 14)

عرف نظم المعلومات المحاسبي بأنها : نظام يختص بجمع وتبويب ومعالجة وتخزين وتوصيل المعلومات القيمة حول الاحداث الاقتصادية في الماضي والحاضر و المستقبل الى الاطراف المختلفة المستفيدة من اجل مساعدتهم في اتخاذ القرار.(قاسم، 1998 : 147)

وعرفها آخر : هي أحد مكونات نظام المعلومات المحاسبية والتي تهتم بجمع وتصنيف ومعالجة العمليات المالية وتحويلها الى معلومات وتوصيلها الى الاطراف المختلفة ذات العلاقة من اجل ترشيد قراراتها ويتكون هذا النظام من الأشخاص و الاجراءات وتكنولوجيا المعلومات.(عيسى، 2003 : 20)

ويرى الباحث ان المفاهيم أعلاه لنظم المعلومات المحاسبية، تناولت تعريف نظم المعلومات المحاسبية من ناحية المهام التي تقوم بها هذه النظم، ولهذا يعرف الباحثان نظم المعلومات المحاسبية بأنها : (هي عبارة عن مجموعة من النظم الفرعية التي تعمل مع بعضها في تناسق وانسجام تام عن طريق استقبال مدخلات البيانات المالية و غير المالية، والعمل على معالجتها بدقة عالية عن طريق التسجيل و التبويب و التلخيص وعرضها كمعلومات في شكل مخرجات محاسبية كتقارير وقوائم مالية وتعمل على تحقيق الرقابة الداخلية وتخدم الأطراف ذات العلاقة في اتخاذ القرارات الرشيدة لتحقيق اهداف المنظمة).

من التعريف أعلاه يمكن استنتاج مكونات نظم المعلومات المحاسبية في الآتي :-

- (1) مجموعة دفترية ومستنديه مؤيدة للعمليات المالية.
- (2) يتكون نظم المعلومات المحاسبية من مجموعة من النظم الفرعية التي تعمل في تناسق تام.
- (3) الموارد البشرية و الاشخاص الذين يقومون بتشغيل هذه النظم الفرعية.
- (4) التعليمات و الاجراءات اليدوية و الآلية التي تستخدم في تجميع وتحليل ومعالجة البيانات.
- (5) الاجهزة و الحاسبات الآلية وملحقاتها ووسائط حفظ المعلومات.
- (6) البرامج التي تشغل هذه الحاسبات الآلية.(يوسف الحاج، 2020 : 7-8)

## 2-5-1-2 : تعريف النظام المعلومات المحاسبي

هناك العديد من التعريفات المختلفة لنظم المعلومات المحاسبية نورد منها ما يأتي :

تُعرف نظم المعلومات المحاسبية، على انه : ذلك الجزء الأساسي و الهام من نظام المعلومات الإداري في الوحدة الاقتصادية، في مجال العمال الذي يقوم بحصر وتجميع البيانات المالية، من مصادر خارج وداخل الوحدة الاقتصادية، ثم يقوم بتشغيل هذه البيانات وتحويلها الى معلومات مالية مفيدة لمستخدمي هذه المعلومات خارج و داخل الوحدة الاقتصادية.(حسين، 2004، ص 47)

كما عرفها (جمعة وآخرون ، 2003) بأنها : أحد مكونات التنظيم الإداري الذي يختص بجمع وتبويب ومعالجة وتحليل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرارات إلى الأطراف الداخلية والخارجية.(جمعة وآخرون، 2003 : 14).

كما عرفها (موسكوف، وسيكمن، 2002) : نظم المعلومات المحاسبية :وهو احد مكونات تنظيم إداري يختص بجمع وتبويب ومعالجة وتحليل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرارات للأطراف الخارجية وإدارة المنشأة ويعد نظام المعلومات المحاسبية أحد المكونات الأساسية لنظام المعلومات الإدارية، ويحصر الفرق بينهما في أن الأول يختص بالبيانات و المعلومات المحاسبية بينما يختص الثاني بكافة البيانات و المعلومات التي تؤثر على نشاط المنشأة.(موسكوف، وسيكمن، 2002: 25)

وأيضاً عرفها (قاسم، 1998) بأن نظم المعلومات المحاسبية : هو نظام خاص لجمع وتبويب ومعالجة وتخزين وتوصيل المعلومات، ذات القيمة المتعلقة بالأحداث الاقتصادية، في الماضي و الحاضر و المستقبل، الى الجهات المستفيدة من هذه المعلومات لمساعدتهم في اتخاذ القرار.(قاسم، 1998 : 67)

وتعد نظم المعلومات المحاسبية جزءاً من النظام الكلي للمعلومات وتلعب هذه النظم دوراً مهماً وفعالاً يتمثل في تزويد مختلف مستويات اتخاذ القرار بمعلومات جاهزة صحيحة ودقيقة في الوقت المناسب تساعدهم في اتخاذ مختلف القرارات الادارية، ويتم توفير هذه المعلومات عن طريق التقارير و القوائم التي تعد واقع البيانات اليومية الفعلية.

إن المعلومات المحاسبية هي الوسيلة التي تقدم بها المنظمات وضعها المالي وأداءها ونفقاتها النقدية وغير النقدية، والوسيلة الفنية المستخدمة لتوصيل المعلومات المحاسبية هي التقارير المالية والتي يجب أن تكون ملائمة ومعدة بطريقة جيدة تتضمن المصادقية الكافية حتى يمكن الاعتماد عليها واستخدامها في اتخاذ القرارات المناسبة.(العماري، 2004 : 124)

### 2-5-3 : خصائص النظام المحاسبي

(1) يتكون النظام المحاسبي من مجموعة من الأجزاء المادية و البشرية التي تتضافر معاً لتشكيل الإطار للنظام.

(2) يتضمن النظام المحاسبي مجموعة من الإجراءات و القواعد والمبادئ التي تربط بين أجزاء النظام ومكوناته وتحركها بشكل ديناميكي.

(3) يسعى النظام المحاسبي لتحقيق مجموعة من الأهداف الفرعية والرئيسية و المتمثلة في إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية إلى مستخدميها.

4) يتكون النظام المحاسبي من مجموعة من النظم الجزئية والتي ترتبط مع بعضها بعلاقات هرمية، أي أن كل نظام جزئي يرتبط بنظام جزئي آخر ضمن مستوى أعلى وبحيث تشكل هذه الأنظمة بمجموعها هيكل النظام المحاسبي(سعد، و الحسومي، 2017 : ص 7).

#### 4-5-1-2 : جودة مخرجات المعلومات المالية

يقصد بجودة مخرجات المعلومات المالية تلك الخصائص الرئيسية التي تتصف بها المعلومات المحاسبية المفيدة، كما يقصد بمفهوم جودة المعلومات المحاسبية : (مصادقية المعلومات المحاسبية وما تحققه من منفعة للمستخدمين، ولتحقيق ذلك يجب ان تخلو من التحريف و التضليل وان تعد وفق مجموعة من المعايير بما يحقق الهدف من استخدامها). (خليل، 2003 : 25)

ومن اهم خصائص المعلومات المحاسبية التي حددها مجلس معايير المحاسبية الامريكية (FASB) : ملائمة المعلومات :ولكي تكون المعلومات ملائمة لمتخذي القرار يجب ان تتوفر فيها الخصائص الفرعية التالية :

1- وصول المعلومات لمتخذي القرار في الوقت المناسب.

2- ان يكون للمعلومة قدرة تنبؤيه.

3- ان يكون للمعلومة قدرة على التغذية العكسية.

الاعتماد و الموثوقية : ولكي تكون المعلومات موثوقة ويمكن الاعتماد عليها لابد من توفر فيها الخصائص الفرعية التالية :

1- ان تعبر المعلومات بصدق وان تكون موضوعية وخالية من التحيز.

2- ان تكون المعلومة قابلة للثبات وامكانية التحقق من سلامتها، وقابليتها للمقارنة(يوسف الحاج، 2020 : 8-9).

#### 5-5-1-2 : أهداف النظام المعلومات المحاسبي

يتمثل الهدف العام لنظام المعلومات المحاسبي في تسجيل البيانات وتشغيلها وعرضها في شكل تقارير وقوائم مالية للأطراف الخارجية، ولتحقيق الثقة بالتقارير المحاسبية يجب تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

من الأهداف العامة للنظام المحاسبي كذلك، تحقيق الحماية لأصول المؤسسة وذلك عن طريق إنشاء نظام فعال للرقابة الداخلية كما هو مبين في فيمايلي : الأهداف التفصيلية المعلومات المحاسبي.

الأهداف التفصيلية المعلومات المحاسبي

<p>(1) تشغيل البيانات :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- تسجيل العمليات وفقاً للمستندات الملائمة.</li> <li>- تسجيل العمليات من خلال الأفراد المختصين.</li> <li>- تسجيل العمليات في أوقات دورية معينة.</li> <li>- إرفاق المستندات التبريرية الملائمة لتسهيل عملية المراجعة.</li> </ul>
<p>(2) توصيل المعلومات :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- توصيل المعلومات للأطراف المهتمة بها.</li> <li>- توصيل المعلومات في الوقت الملائم.</li> </ul>
<p>(3) تحقيق الثقة بالبيانات :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- التحقق من أن كل العمليات تم تسجيلها.</li> <li>- التحقق من تسجيل العمليات في فترات دورية.</li> <li>- الترحيل على فترات دورية.</li> <li>- التأكد من صحة الأرصدة.</li> </ul>
<p>(4) تحقيق الحماية للأصول :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- تحقيق المحاسبة عن الأصول عند نقاط الانتقال و الحيازة لها.</li> <li>- فصل مهتمى مسك الدفاتر و حيازة الأصول.</li> </ul>

(الدهراوي، 1988 : 331)

تسعى المعلومات المحاسبية لتحقيق الأهداف التالية :

- 1) جمع وتخزين البيانات عن النشاطات و الأحداث وبالتالي تستطيع المنظمة مراقبة هذه الأحداث.
- 2) تحويل البيانات التي تم جمعها الى معبومات من خلال معالجتها والتي تنفيذ في عملية إتخاذ القرار والتي تمكن الإدارة من تخطيط وتنفيذ مراقبة النشاطات.
- 3) توفير الرقابة اللازمة لحماية الأصول و البيانات المتعلقة بها.(سعد،والحسومي، 2017 : 8-9)

### 2-1-5-6: مقومات النظام المحاسبي

يتكون النظام المحاسبي من مجموعة من العناصر الاساسية التي تشكل أجزاء النظام، وتتولى عملية إثبات الفعاليات التي تؤثر على أصول والتزامات وحقوق الملكية للمؤسسة، والتي تتمثل فيما يلي :

## 2-1-5-1-6 : المجموعة المستندية :

يعرف المستند على انه "وثيقة او مذكرة مكتوبة تستخدم لتعزيز العمليات المالية وبالتالي تثبت صحة السجلات والدفاتر"، من خلال هذا التعريف نجد أن المستندات تشتمل على وثائق ودلائل تتضمن تفاصيل العمليات و الفعاليات التي تتجزأها المؤسسة وكانت طرفاً فيها، كما انه تعزز وتؤكد وقوع الحدث كي يمكن إثباتها في النظام المحاسبي، ويتمثل الهدف الأساسي لهذه المستندات في اعتبارها أوراق ثبوتية ودلائل قانونية على صحة العمليات المالية، اضافة الى مساعدتها على تحقيق الرقابة الفعالة على عمليات المؤسسة.(العناتي، 2000 : 50)

وهناك عدة أنواع من المستندات يتم تقسيمها طبقاً لأسس التوبيخ المعتمدة منها :

### الأساس الأول : طبقاً لجهة إصدار المستندات : تنقسم الى :

المستندات الداخلية : وهي مجموعة المستندات التي تعد داخل المؤسسة في أحد أقسامها، مثل فواتير البيع، أوامر الصرف و الدفع، الأشعارات و الايصالات، مذكرات تسليم المواد.  
المستندات الخارجية : وهي المستندات التي تعد خارج الوحدة المحاسبية وترد اليها كإثبات لوقوع عمليات مالية مع الغير،، وتتمثل في فواتير الشراء و الكمبيالات و الشيكات و الاشعارات و الايصالات، وتعتبر المستندات الخارجية أقوى دليل من المستندات الداخلية. (كافي وآخرون، 2012 : 31-32)

## 2-1-5-1-6 : الدفاتر المحاسبية وأهم نظريات القيد

تعد الدفاتر المحاسبية مرحلة من مراحل التسجيل المحاسبي، الذي يتم هو أيضاً وفقاً لنظريات سيتم تناولها في هذا الفرع.

أولاً : دفتر اليومية العامة : وهو سجل يثبت العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة، أولاً بأول استناداً لنظام القيد المزدوجن وحسب تسلسل تأريخ حدوثها، ويكون هذا السجل إما دفترراً إذا كان النظام المحاسبي نظاماً يدوياً، أو شريطاً ممغنطاً أو أسطوانة اذا كان النظام المحاسبي نظاماً آلياً وهناك مجموعة من الشروط الواجب توفرها عند التسجيل في دفتر اليومية متمثلة فيما يلي :

- أن تسجل في هذا الدفتر جميع العمليات المالية الخاصة بالمؤسسة.
- ان يتم التسجيل بهذا الدفتر أولاً بأول حسب تواريخ حدوث العمليات المالية.
- أن لا يترك فراغات أو أسطر بين أطراف القيد الواحد من ناحية، وكذلك بين كل قيد والذي يليه.
- عدم الشطب أو المسح إذا حدث خطأ، بل يجب تصحيحه بالطريقة السليمة محاسبياً.

- أن ترقم صفحات دفتر اليومية بأرقام مسلسلّة وتوثق صفحاته من السجل التجاري.(رضاء، 2015 : 162) والجدول رقم (3) يوضح صفحة من دفتر اليومية العامة

المبلغ	بالدينار		اسم الحساب والبيان	رقم القيد	نوع المستند	رقم صفحة الأستاذ	التاريخ
	مدّين	دائّن					

جدول رقم (3) صفحة من دفتر اليومية (الصفار، 2006 : 93)

إن مجاميع مبالغ الصفحات المدينة و الصفحات الدائنة يجب ان تتطابق في نهاية كل صفحة، كما ان كل قيد يجب أن يخصص له رقم متسلسل للدلالة عليه بالاضافة الى تأريخ حدوثه، اما رقم صفحة الاستاذ فإنه يستخدم لغرض ترحيل القيد الى دفتر الاستاذ، وبعد دفتر اليومية من الوثائق القانونية، التي ينص عليها القانون التجاري.( الصفار، 2006 : 93) وتظهر اهميته في النقاط التالية :

- بيان التفاصيل الكاملة للعمليات المالية في قيد واحد.
  - سهولة الرجوع إليه لأن التسجيل في اليومية العامة يعتمد على التسلسل التاريخي.
  - التسجيل في اليومية العامة يساعد على منع وقوع الخطاء.(الداهمة، 2007 : 35)
- ثانياً : دفاتر اليومية المساعدة : يستخدم هذا النوع من الدفاتر لغرض اختصار العمل المحاسبي وتقليل القيود المحاسبية التي تتضمن وتزايد في المؤسسات الكبيرة، وبموجب هذه الطريقة فإنه يكون إثبات القيود اليومية ذات الطبيعة المتكررة، ثم تجميعها وإثباتها بقيود إجمالية في دفتر اليومية العامة، ليتسنى بعدها ترحيلها الى دفاتر الاستاذ المساعدة ذات العلاقة. ( الصفار، 2006 : 137-

(145)

### 2-1-5-6-3 : القوائم المالية

تتضمن التقارير و الكشوفات والقوائم المالية التي يتم إعدادها من قبل النظام المحاسبي، لغرض إظهار نتائج العمال خلال الفترة المالية وحقوق المالكين وتصوير الوضع المالي للمؤسسة في نهاية الفترة المالية، وتشمل اربع قوائم رئيسية :

### 1- قائمة المركز المالي (الميزانية) :

وهي قائمة تبين المركز المالي للمؤسسة في تاريخ معين، تبين ممتلكاتها من جهة وما عليها من التزامات من جهة أخرى فترة مالية معينة (الخداش وآخرون، 2012 : 237)، وأن الحسابات الحقيقية التي تظهرها هذه القائمة تصف الى أصول قصيرة الأجل ومطلوبات قصيرة الأجل، اذا كانت هذه الحسابات تتعلق بفترة قصيرة أقل من سنة مالية، او اصول ثابتة ومطلوبات طويلة الأجل اذا كانت ذات طبيعة تمتد لكثير من سنة مالية، ويجب على الميزانية ان تكون متوازنة بجانبها الأصول و الخصوم. ( الصفار، 2006 : 102)

### 2- جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل) :

إن العناصر التي تم التطرق اليها في قائمة المركز المالي لا تمثل كل المعلومات المطلوبة من مستخدمي القوائم المالية رغم اهميتها لذا يجب أن تعرض من جهة أخرى في جدول حسابات النتائج. تعرض قائمة الدخل نتائج اعمال المؤسسة من ربح او خسارة عن فترة مالية محددة، وتتكون هذه القائمة من أربع عناصر أساسية تتمثل فيما يلي :

- **الدخل** : وهو الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية في شكل تدفقات داخلية للأصول او تعزيزات لها اوفي شكل انخفاض في الالتزامات، والتي يترتب عليها زيادة في حقوق الملكية ما عدا تلك المتعلقة بمساهمات اصحاب المؤسسة.
- **المكاسب** : تزيد المكاسب في أصول المؤسسة من خلال النشاطات المريحة المباشرة، في شكل نقدية أو آجلة، وحتى في شكل موجودات غير متداولة.
- **المصروفات** : وهي انخفاض في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية المتخذة في شكل نفقات خارجية، أو استنفاد للأصول أو نشوء التزامات قد تؤدي الى انخفاض الملكية، ماعدا تلك المتعلقة بالتوزيعات على أصحاب المؤسسة.
- **الخسائر** : هي انخفاض في حقوق الملكية لاصافي الربح نتيجة صفقات طارئة او عرضية للوحدة، باستثناء تلك الناتجة عن مصروفات أو توزيعات عن الملاك، وتمثل انخفاض في المنافع الاقتصادية. (ناصر، وحميدات، 2017 : 44، 56)

### 3- قائمة التدفقات النقدية (جدول تدفقات الخزينة) :

تبين هذه القائمة المقبوضات و المدفوعات النقدية للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة، والتي يتم تصنيفها وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 كما يلي :

**أنشطة التشغيلية** : وهي النشاطات الرئيسية لتوليد الإيرادات في المؤسسة، وكذا باقي الأنشطة الأخرى التي لا تعتبر من لانشطة الاستثمارية و التمويلية، ومن أمثلة هذه الأنشطة : المتحصلات



النقدية من بيع سلع وخدمات، المتحصلات النقدية من منح الحقوق و الرسوم و العمولات، والمدفوعات النقدية لشراء سلع وخدمات.

**الأنشطة الاستثمارية :** تتمثل في الأنشطة المتعلقة بالحصول على الأصول طويلة الأجل، أو التخلص منها بالإضافة الى الاستثمارات الأخرى التي لا تعتبر نقدية، ومن الأمثلة على هذه النشاطات نجد : المدفوعات النقدية لشراء الممتلكات و الآلات و المعدات و الموجودات غير الملموسة طويلة الأجل، المتصلات النقدية من بيع الموجودات الثابتة الملموسة وغير الملموسة.

**الأنشطة التمويلية :** هي النشاطات التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات ملكية رأس المال وعمليات الاقتراض التي يقوم بها المؤسسة، ومن أمثلتها نجد : النقدية الناتجة عن اصدار الاسهم او غيرها من الأدوات حقوق الملكية، المدفوعات النقدية للملاك لشراء او استرداد اسهم للمؤسسة، النقدية الناشئة عن السندات و القروض،

**قائمة التغير في حقوق المساهمين (جدول تغيرات الاموال الخاصة) :** يجب على المؤسسة عرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية بحيث تظهر هذه القائمة :

- إجمالي الدخل الشامل للفترة مبيناً بشكل منفصل المبالغ المنسوبة الى مالكي المؤسسة و الأخرى لحقوق الملكية.
- الأثر الرجعي للسياسات المحاسبية وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (8).
- تسوية مبالغ البنود الواردة ضمن حقوق الملكية بين القيمة المسجلة في بداية ونهاية الفترة المالية.

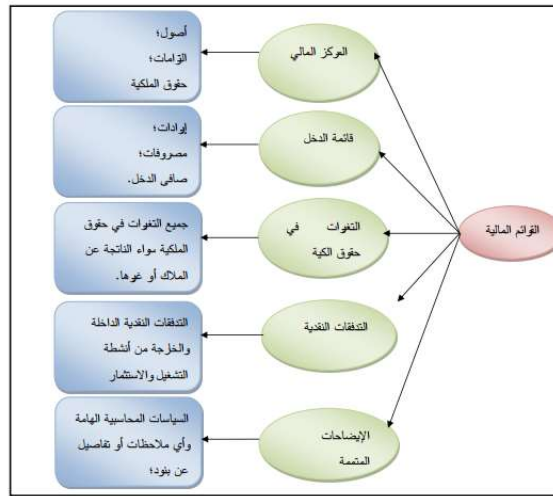
#### **2-1-5-6-4 : الملاحق (إيضاحات القوائم المالية) :**

تحتوي الملاحق أو إيضاحات القوائم المالية معلومات مكنة لما عرض في القوائم المالية، وقد أشارت الفقرة الإحدى و التسعون (91) من المعيار المحاسبي الدولي (IASI) ان الايضاحات تتكون من :

- عرض معلومات حول اساس اعداد القوائم المالية و السياسات المحاسبية التي تم اختيارها وتطبيقها للمعاملات و الاحداث الهامة.
- الإفصاح عن المعلومات التي تتطلبها معايير الإبلاغ المالي الدولية التي هي غير معروضة في مكان آخر في القوائم المالية.
- الإفصاح عن المعلومات الإضافية، التي هي غير مقدمة في صلب القوائم المالية، ولكنها ضرورية لعرض عادل.

كما يجب تقديم ايضاحات القوائم المالية بأسلوب منظم،والربط بين كل عنصر في القوائم المالية مع أية معلومات ذات الصلة بها مع الايضاحات.(أسماء،2019 : 32-33)

ويمكن تلخيص انواع القوائم المالية في الشكل التالي : (أسماء، 2019 : 32-33)



الشكل رقم (2) انواع القوائم المالية

## 2-2 المعايير الدولية وعملية الإفصاح

في مختلف أرجاء العالم تقوم عدد من الشركات بإعداد وعرض التقارير المالية للفئات المختلفة للمستخدمين ، والاقرب للحقيقة بان تلك التقارير تختلف من بلد لآخر و السبب في ذلك هو ان هذا الاختلاف قد يعود الى التباين في الظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والقانونية لتلك الدول لبعضها البعض ، والابعد من ذلك ان تلك الشركات وعندما تقوم بإعداد تقاريرها المالية لمستخدمي البيانات المالية قد تاخذ بنظر الاعتبار متطلبات اعداد هذه التقارير محليا . وقد ادى هذا التباين استخدام تعاريف متعددة لعناصر المركز المالي وكشف الدخل ، واستخدام معايير مختلفة الخاصة بالاعتراف والقياس لتلك العناصر ، وهذا بالتأكيد سيؤثر على الإفصاحات الواردة بالتقارير المالية . وفي ضوء ذلك تأسست لجنة معايير المحاسبة الدولية

( I A S C ) في حزيران 1973 على يد المؤسسات المحاسبية الرائدة في كل من استراليا وكندا وفرنسا والمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وايرلندا والولايات المتحدة الامريكية (Mackenzie , 1976 , P .137) . وهي هيئة خاصة مستقلة تعمل على توحيد المبادئ المحاسبية المستخدمة في اعداد التقارير المالية لمنشآت الاعمال في مختلف دول العالم . وان المهمة الملقاة على عاتق لجنة معايير المحاسبة الدولية ، هو العمل على تضييق فجوة الاختلافات عن طريق السعي الى ايجاد نوع من التوافق والتنسيق بين التشريعات والمعايير المحاسبية واجراءات اعداد وعرض التقارير المالية ، والتي تعتقد انه بالامكان تحقيق ذلك عن طريق صياغة ونشر المعايير المحاسبية التي ينبغي مراعاتها لما فيه المصلحة العامة عند عرض

التقارير المالية والسعي لجعلها مقبولة ومعمولا بها على نطاق عالمي . ويمثل المعيار المحاسبي مجموعة من الضوابط والاسس والتوجيهات او التعليمات لمعالجة موضوع محاسبي طبقا لمبادئ والاعراف المحاسبية المتفق عليها والتي ينبغي الأخذ بها عند اعداد وعرض التقارير المالية مع مراعاة البدائل المتعارف عليها لمعالجة هذا الموضوع وبالشكل الذي يضمن الوصول الى نتائج تؤدي الى نوع من التجانس في اسلوب اعداد وعرض هذه التقارير ويسهل المقارنه بين البيانات التي تصدرها الشركات ومؤسسات الاعمال في نشاط اقتصادي معين (العادلي والعظمة ، 1986 ، ص 39) . ولاهمية الافصاح اصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية ثلاثة معايير تهتم باعتبارها الافصاح عن المعلومات المحاسبية بصورة عامة وهي المعيار المحاسبي رقم (1) بعنوان " عرض البيانات المالية " والذي يعني المبادئ والقواعد والاعراف والاحكام والاجراءات التي تتبعها الادارة في اعداد التقارير المالية . ونظرا لتعدد بدائل السياسات المحاسبية التي يمكن للادارة الاختيار من بينها السياسة الفضلى التي ستستخدمها في معالجة الموضوع ذاته في ضوء الظروف المحيطة . وتعترف لجنة معايير المحاسبة الدولية بان التباين بين التطبيقات المهنية في العالم بشأن السياسات المحاسبية المطبقة في اعداد التقارير المالية لذا تدعوا القاعدة ( 15) من هذا المعيار الى توحيد اسس عرض المعلومات في التقارير المالية بين الدول المختلفة (مطر وآخرون ، 1996 ، ص 381-382) . والمعيار الدولي رقم ( 5) بعنوان " المعلومات التي يجب الافصاح عنها في البيانات المالية " ، والمعيار المحاسبي رقم ( 30) بعنوان " المعلومات التي يجب الافصاح عنها في التقارير المالية للبنوك " . بالاضافة لذلك فان اللجنة خصصت في كل من المعايير الاخرى الصادرة عنها قواعد خاصة بالافصاح عن المعلومات التي تخص الموضوع الذي يعالجه كل معيار من المعايير المحاسبية الدولية .

## 1-2-2 : مفاهيم واهمية المعايير الحاسبة الدولية

### 1-1-2-2 : مفهوم معايير المحاسبة

لقد جاءت كلمة معيار ترجمة للكلمة الانكليزية (Standard)، وهي تعني القاعدة المحاسبية، ويميل المحاسبون الى استخدام كلمة معيار محاسبي. وحسب المنظمة الدولية للمعايرة (ISO - International Organization for Standardization) فإن المعيار هو وثيقة تم اعدادها بصفة جماعية، ومصادق عليها من قبل هيئات معترف بها، وهذه المعايير تعالج مشاكل مشتركة ومتكررة، وهي قواعد تعطي مواصفات لأنشطة مختلفة بهدف ضمان مستوى تنظيم امثل في سياق معين.(شنوف، 2007 : 75)، اما في المحاسبة فيقصد به المرشد الأساسي لقياس

العمليات و الاحداث و الظروف التي تؤثر في المركز المالي للمنشأة ونتائج اعمالها وايصال المعلومات الى المستخدمين.(سابا، 2008 : 11)

وتتكون المعايير المحاسبية عادة من ثلاثة أجزاء :

أ) وصف للمشكلة التي يراد معالجتها.

ب) إجراء مناقشة منطقية (من المحتمل البحث عن النظرية) او طرق لحل المشكلة.

ج) وبعد ذلك، بما يتمشى مع القرار او النظرية،تفرض هذه المعايير حلول معينة.

إذاً المعيار المحاسبي مصدره النظرية المحاسبية و العوامل البيئية و العرف المحاسبين ويتم اصداره على شكل بيان من قبل هيئة رسمية محاسبية، وهو بمثابة مقياس يسترشد به المحاسب لقياس العمليات و الاحداث و الظروف عند اعداد وعرض القوائم المالية، وله صفة الارشاد وبعد أقل ثباتاً من المباديء،ويهدف الى تقليل درجة الاختلاف في الممارسات المحاسبية في ظروف متشابهة.(عبدالله، و عثمان، 2015 : 170)

## 2-1-2-2 : أهمية المعايير المحاسبية

لا شك في ان من أهم وسائل تطوير مهنة المحاسبة لكي تواكب التطور الهائل في مجال الأعمال الهادفة للربح هو إصدار معايير محاسبية مالية تحدد في ضوئها طرق قياس تأثير العمليات و الأحداث و الظروف على المركز المالي للمنشأة ونتائج اعمالها وايصال نتائجها الى المستخدمين. والا افانه وبدون تلك المعايير سيقوم كل مشروع بوضع تطبيق معاييره الخاصة، وفي هذه الحالة سيكون من المستحيل اعداد قوائم مالية تكون قابلة للمقارنة.

تعالج المعايير المحاسبية العديد من الامور البديلة في المعالجات المحاسبية، على سبيل المثال : (تقييم المخزون، تكاليف الافتراض، المحاسبة عن العقود و الانشاءات، المحاسبة عن الاستثمارات، متى يتم الاعتراف بالايراد، كيفية التعامل مع الاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، كيف يتم التعامل مع البنود غير العادية وبنود فترة سابقة، آثار التغيير في السياسات المحاسبية والآثار المترتبة على تغيير أسعار صرف العملات الاجنبية في مواجهة العملة المحلية وغيرها...)، كما تتعرض المعايير المحاسبية لأمر أخرى ترتبط بما هية وأهمية الافصاح عن السياسة المحاسبية، وما هي البيانات التي يجب الافصاح عنها في القوائم المالية وغيرها من الأمور التي تتناولها المعايير المحاسبية، ولا شك في ان المعايير المحاسبية هي التي تضبط وتحكم القوائم المالية في النهاية.(عوض الله وآخرون، 2001 : 69 و 70) وفي مقابل ذلك فان غياب معايير المحاسبة سوف يؤثر بشكل سلبي في الاقتصاد الوطني، ويؤدي الى(عبدالله، و عثمان،

: (170 : 2015)

**صعوبة عملية اتخاذ القرارات :** قد تؤدي غياب معايير المحاسبة المالية إلى اختلاف الأسس التي تعالج بموجبها العمليات و الأحداث و الظروف المالية للمنشآت المختلفة مما ينتج عنه صعوبة مقارنة القوائم المالية لهذه المنشآت وبالتالي صعوبة المقارنة بين البدائل المختلفة عند عملية اتخاذ القرارات.

**الخطأ في عملية اتخاذ القرارات :** يؤدي غياب معايير المحاسبة أحياناً إلى استخدام طرق محاسبية غير سليمة لقياس العمليات و الأحداث و الظروف التي تؤثر في المنشأة و إيصال نتائجها إلى المستفيدين. و يترتب على ذلك ان القوائم المالية للمنشأة قد لا تظهر بعدل مركزها المالي و نتائج أعمالها.

**تعقيد عملية اتخاذ القرارات :** قد يؤدي غياب معايير المحاسبة إلى اعداد القوائم المالية للمنشأة بطريقة مقتضبة و معقدة، حتى وان صلحت المعالجة الحسابية، مما يترتب عليه صعوبة استفادة مستخدميها منها، إذ يستلزم فهمها الرجوع إلى مصادر اعدادها او قدرة علمية متميزه وكلاهما ليس متوفران في معظم الحالات، سواء لعدم امكانية الرجوع إلى المصادر بحكم طبيعتها من حيث السرية او التشعب و الحجم و المكان او الخبرة و المعرفة.

إذاً غياب معايير المحاسبة يؤدي إلى زيادة احتمال الخطأ و التعقيد في اعداد القوائم المالية و صعوبة اتخاذ القرارات من قبل المستفيدين من تلك القوائم وبالتالي وجود عدم التأكد في القرارات التي يتخذونها.

### 3-1-2-2 : تعريف المحاسبة الدولية

قبل تقديم تعريف مختصر لمصطلح "المحاسبة الدولية" سنحاول تصنيف تعريفاتها حسب أهم وجهات النظر المختلفة للباحثين و المهتمين بهذا المجالن حيث تميز في هذا الاطار بين ثلاث محاولات :

التعريف حسب مقاربات المحاسبة الدولية، التعريف حسب مستويات الدولية، التعريف حسب ابعاد المحاسبة الدولية.

(1) التعريف حسب مقاربات المحاسبة الدولية :

هناك أربع مقاربات المحاسبة الدولية أوردها الباحث (TASOS) الخيصها كما يلي :  
المحاسبة العالمية : وفقاً لهذه المقاربة تعتبر المحاسبة الدولية نظاماً عالمياً للمحاسبة مقبولاً بسهولة في كل الدول.

المحاسبة الدولية المقارنة : في اطار هذه المقارنة تشمل المحاسبة الدولية مختلف مبادئ المحاسبة و منهاجها في كل دول العالم.

المحاسبة الدولية التشغيلية (العملياتية) : تعني هذه المقارنة بالمشكلة الفنية الخاصة التي تواجهها الشركات المحلية و الشركات المتعددة الجنسيات في مجال النشاط الاجنبي. وبشكل أكثر تحديداً تشمل هذه المشكلة مسائل تشغيلية نموذجية مثل تحويل العملة الاجنبية" يتم استخدام تحويل العملات الاجنبية لتحويل نتائج الشركات التابعة الاجنبية للشركة الام الى عملة التقارير الخاصة بها، وهذا جزء اساسي من عملية توحيد البيان المالي" و عمليات التجميع وادارة مخاطر الصرف الاجنبي وغيرها.

المحاسبة الدولية "المُسيَّسة" : ظهرت المقارنة بوضوح من خلال مشاركة هيئات سياسية عالمية (مثل منظمة الامم المتحدة) انشغلت بالتنسيق بين الممارسات المختلفة للمحاسبة الدولية. (TASOS، 38 : 2018 )

(2) التعريف حسب مستويات المحاسبة الدولية :

حسب الباحث (Konrad KUBIN) يمكن توضيح كلمة (الدولة) ضمن مصطلح (المحاسبة الدولية) على ثلاثة مستويات :

**المستوى الأول :** المحاسبة متخطية الحدود او "فوق الوطنية" (supranational)، والتي تدل على المعايير والارشادات وقواعد المحاسبة و التدقيق و الرسوم الصادرة عن هيئات "خلف حدود الوطن"، او المنظمات التي لا ترتبط ببلد معين بل هي منظمات دولية. نذكر من بين اهم هذه المنظمات : الامم المتحدة، منظمة التنمية و التعاون الاقتصادي، الاتحاد الدولي للمحاسبين.

**المستوى الثاني :** هو مستوى الشركة، حيث يمكن النظر الى المحاسبة الدولية على انه المعايير و القواعد الارشادية وممارسات الشركة ذات الصلة بأنشطتها الدولية و استثماراتها الاجنبية، ويشمل هذا المعايير المحاسبية للمعاملات المقومة بعملة اجنبية، وتقنيات تقييم اداء العمليات الاجنبية.

**المستوى الثالث (الأوسع) :** يمكن النظر الى المحاسبة الدولية على انها دراسة المعايير والارشادات وقواعد المحاسبة و التدقيق و الضرائب الموجودة داخل كلبلد، ومقارنة هذه العناصر بين الدول.

**نذكر كأثلة عن المقارنات بين الدول :**

✓ القواعد ذات الصلة بالابلاغ المالي عن الاراضي و التجهيزات و الممتلكات.

✓ الدخل و المعدلات الضريبية.

✓ متطلبات العضوية ضمن مهنة المحاسبة الدولية. (Perera, Dounpit, 2015 : 2)

**التعريف حسب ابعاد المحاسبة الدولية :**

حسب ابعاد المحاسبة الدولية، يمكن القول بأن هذه الاخيرة هي مجال تخصص قائم في اطار المحاسبة وله بعدين رئيسيين :

- المقارنة : دراسة كيف ولماذا تختلف المبادئ المحاسبية من بلد الى اخر.
- الواقعية : المحاسبة من اجل المسائل والمشامل التشغيلية التي يواجهها الافراد و الشركات في مجال الاعمال الدولية.

وقدذكر من الباحثين ( Radebaugh،Gray ) ايضاً بأن دراسة المحاسبة الدولية تشمل مجالين رئيسيين :

- المحاسبة المقارنة / الوصفية.
  - المحاسبة للمعاملات الدولية / المؤسسات متعددة الجنسيات.
- ويعطي المجال الثاني بشكل رئيسي المشاكل التي تواجهها الشركات المتعددة الجنسيات مثل : مشاكل الابلاغ المالي، تحويل العملة الاجنبية للبيانات المالية، انظمة المعلومات، الموازنات وتقييم الاداء، عمليات التدقيق و الضرائب.( Stolowy, 1997 : 6 )

(3) التعريف المختصر للمحاسبة الدولية :

بعد التطرق لأهم وجهات النظر للباحثين و المهتمين بهذا المجال يمكن تعريف المحاسبة الدولية بأنها "العلم الذي يدرس أسباب الاختلافات بين الانظمة المحاسبية، و الوظائف المرتبطة بنظام الابلاغ المالي الدولي". ( Tasos, 2018 : 38 )

### 1) تبويب المعايير طبقاً للوظيفة المحاسبية

للمحاسبة ثلاث وظائف أساسية تتمثل في : القياس، و العرض، و الافصاح وعلى أساس هذه الوظائف يمكن تبويب معايير المحاسبة الدولية الى مايلي :

أ) المعايير المرتبطة بوظيفة القياس : يمكن تصنيف المعايير المرتبطة بوظيفة القياس الى مايلي :

- (2) IAS : المخزون، (11) IAS : عقود الإنشاء، (12) IAS : ضرائب الدخل، (16) IAS :
- الممتلكات و المصانع و المعدات، (17) IAS : عقود الايجار، (18) IAS : الايراد، (19) IAS :
- منافع الموظفين، (20) IAS : المحاسبة عن المنح الحكومية، (21) IAS : تأثير التغير في أسعار
- صرف العملات الأجنبية، (23) IAS : تكلفة الاقتراض (26) IAS : المحاسبة و التقرير عن
- خط التقاعد، (28) IAS : الاستثمارات في المؤسسات الشقيقة، (5) IFRS : الأصول غير
- المتداولة و المحتفظ بها للبيع، (36) IAS : الانخفاضات في الاصول، (37) IAS : المخصصات
- والالتزامات (38) IAS : الأصول غير الملموسة، (39) IAS : الأدوات المالية – الاعتراف
- والقياس (40) IAS : الاستثمارات العقارية، (41) IAS : الزراعة.(جمعة، 2010 : 30)

تبرز أهمية هذا التبويب من الناحية العملية، حيث يستطيع المحاسب الاعتماد على مجموعة معايير القياس المحاسبي خلال الفترة المالية، وعليه عندما يطلب منه اعداد القوائم المالية السنوية او المرحلة فإنه يستعين بمجموعة معايير المحاسبة الأخرى المرتبطة بوظيفتي الإفصاح و العرض.(حماد، 2003 : 2)

إضافة إلى تبويب الخاص بمعايير المحاسبة الدولية، يمكن ان يرتبط بوظيفة الإفصاح معيار الإبلاغ المالي رقم (03) اندماج الاعمال و (04) IFRS : العمليات القطاعية.

#### **ب) المعايير المحاسبية المرتبطة بوظيفة العرض :**

يهدف عرض العمليات المالية في القوائم المالية يستعين بمجموعة من النعايير المحاسبية والتي تعرف بمعايير العرض والمتمثلة فيمايلي :

(1) IAS : عرض القوائم المالية، (8) IAS : التغير في السياسات المحاسبية و التقديرات المحاسبية و الأخطاء الجوهرية.

(32) IAS الأدوات المالية – العرض و الإفصاح، يتضمن هذا المعيار موضوعات ترتبط بالإفصاح، الا أن الجزء الأكبر يرتبط بكيفية عرض البيانات المالية.(أبوشماله، 2010 : 28)

#### **ج) المعايير المحاسبية المرتبطة بوظيفة الإفصاح :**

يشترط في عملية الإفصاح ان تكون طبقاً لمتطلبات معايير معينة هي :

(7) IAS : قائمة التدفقات النقدية، (8) IAS :التغير في السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية و الأخطاء الجوهرية. (10) IAS : الأحداث اللاحقة لتأريخ الميزانية، (7) IFRS : الأدوات المالية. الإفصاحات، (8) IFRS : القطاعات التشغيلية،(24) IAS : الإفصاح عن الاطراف ذوي العلاقة، (27) IAS : القوائم المالية الموحدة، (29) IAS : التقرير المالي في الدول ذات التضخم الجامح، (7) IFRS : الأدوات المالية – الإفصاحات، (33) IAS : نصيب السهم من الارباح، (34) IAS : القوائم المالية المرحلية.(أبوشماله، 2010 : 23)

### **2-2-2 : العوامل المؤثرة في مبدأ الإفصاح**

#### **1. العوامل المؤثرة في مبدأ الإفصاح على نطاق دولي**

تعتبر المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية التي تصدرها لجنة معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Committee من العوامل المؤثرة في مبدأ الإفصاح . وان الهدف وراء اصدار هذه المعايير هو ايجاد نوع من التجانس في اعداد ونشر التقارير المالية خدمة لمستخدمي التقارير المالية الدوليين لاغراض اتخاذ القرارات الاقتصادية (الصيح، 2002، ص 83). من جانب اخر فان تزايد الدور الاقتصادي لاسواق



المال العالمية اثر مباشر على المحاسبة اذ فرضت على المحاسبين ان يولوا اهتماما خاصا للنظريات والمفاهيم التي تحكم مقومات واليات هذه الاسواق مثل نظرية المحفظة وما يتفرع عنها من فرضيات مثل فرضية السوق المالي الكفوء . وهذا يؤكد اهمية الافصاح عن المعلومات في البيانات المالية المنشورة بعد ان اصبحت هذه البيانات مصدرا رئيسيا للمعلومات بالنسبة للمتعاملين في هذه الاسواق. وفي عام 1974 صدر في الولايات المتحدة تشريع عن الكونغرس الزم فيه المصارف التجارية بالخضوع من حيث شروط وقواعد الافصاح للوائح والتشريعات التي تصدرها بهذا الخصوص لجنة هيئة تداول الاوراق المالية بالبورصة (S E C) وذلك بشأن الإفصاح عن المعلومات للشركات المساهمة الاخرى المدرج اسمها في البورصة . وان لهذا الاجراء انعطاف هام في مسيرة الافصاح عن المعلومات في ميزانية المصارف الامريكية (مطر واخرون، 1996، ص 368-369).

## 2. العوامل المؤثرة في مبدا الافصاح على نطاق محلي

هناك جهات داخلية تؤثر في الافصاح عن المعلومات المالية المضمنة في القوائم المالية المعدة من قبل الشركات ومن هذه الجهات :

## 3. قانون الشركات

يهدف قانون الشركات العراقي رقم (21) لسنة 1997 المعدل لسنة 2004 الى تعزيز توفير المعلومات الكاملة للملاك والمتعلقة بالقرارات التي تؤثر على استثماراتهم وشركتهم ( المادة-4- )، والذي الزم مجلس ادارة الشركة وضع الحسابات الختامية لكل سنة واعداد تقرير شامل بشأنها وبنائج تنفيذ الخطة السنوية وتقديمها الى الهيئه العامة لمناقشتها والمصادقة عليها والتي تتضمن الميزانية العامة وكشف الارباح والخسائر واية بيانات اخرى تقررها الجهات المختلفة (المادة -17- ثالثا). ويتبين من مضمون هذا القانون وفي ضوء التطرق لمسئولية لجنة المراقبة والتدقيق بانه الزم الشركات بان تتماشى مع المعايير الدولية المتعارف عليها وبالقدر المسموح به لتطبيق تلك المعايير في العراق(المادة -117- – ثامنا).

## 4. المعايير المحاسبية المحلية

بالنسبة لهذه المعايير في العراق والتي يصدرها مجلس المعايير المحاسبية والرقابية تؤثر على الافصاح عن المعلومات المالية في الكشوفات المالية للوحدات الاقتصادية ، فقد اصدر هذا المجلس القاعدة المحاسبية رقم ( 6 ) بشأن الافصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية للوصول الى فهم افضل للبيانات المالية ، وتوفير معلومات ومؤشرات عن

اداء الشركة ، واعطاء صورة حقيقية وواضحة ومتوازنة عن نتائج نشاطها واوضاعها المالية ، ولاتتطرق هذه القاعدة عن متطلبات الافصاح الاضافية الخاصة في المصارف والمؤسسات المالية المشابهه ، حيث أصدر المجلس القاعدة المحاسبية رقم ( 10 ) بعنوان " الافصاح عن البيانات للمصارف والمنشات المالية المماثلة " وتهدف هذه القاعدة الى مايلي : (قاعدة محاسبية رقم - 10- فقرة - 2 )

- أ- الافصاح عن البيانات للمصارف والمنشات التي تمارس نشاطا مماثلا ، وتوفير معلومات واضحة وملائمة عن نتائج نشاطها واوضاعها المالية .
- ب- توفير المعلومات الموثوق بها لمستخدمي البيانات المالية الخاصة بالمصارف بشكل ملائم وقابل للمقارنة لتساعدهم في تقييم ادائها ، مثل المعلومات حول السيولة والملاءة والمخاطر المصرفية ، والبنود خارج الميزانية ، بالاضافة الى توفير المعلومات اللازمة لتوضيح الخواص المميزة لانشطة المصارف .
- ج- توحيد المعايير المحاسبية للقياس والافصاح المستخدمة من قبل المصارف لكي يتاح لمستخدمي البيانات المالية ادراك الاسس والقواعد المتبعة في اعدادها وتسهيل عملية المقارنة .
- د- تعزيز الثقة بين مستخدمي البيانات المالية والمصارف ومنهم المتعاملين في السوق المالية .
- هـ- المساهمة في الحد من حصول الازمات الكبيرة في اسواق المال وتوطين الثقة والاستقرار في العمل .
- و- المساهمة في توفير الاساس القانوني بصحة وسلامة التعاقد اذ ان الافصاح عن خفايا البيانات المالية تجعل اطراف العقد على بينة كاملة بخصوص الشئ او الفعل الذي يتعاقد عليه .
- ز- تمكين مستخدمي البيانات المالية للمصارف للحصول على معلومات مالية ومحاسبية كافية تساعدهم في اتخاذ قراراتهم المالية او تتيح لهم تقويم كفاءة العاملين على ادارة هذه المصارف ، على الرغم من اضطلاع البنك المركزي والاجهزة الحكومية بمهمة الاشراف على المصارف .

## 5. سوق العراق للأوراق المالية

عملت سوق العراق للأوراق المالية على تحديد واجبات الشركات التي تتداول اسهمها في هذه السوق فيما يتعلق بالمعلومات الواجب تقديمها لادارة السوق او تلك المعلومات التي تقوم بنشرها حول اوضاع هذه الشركات بما يكفل سلامة التعامل واطمئنان المستثمر ، وأية معلومات أو

إيضاحات التي تعتبر هامه للمستثمر وتمكنه من اتخاذ قرار الاستثمار او الامتناع عن الاستثمار في الاوراق المالية لتلك الشركات (قانون سوق بغداد للاوراق المالية رقم 24 لسنة 1991 ) .

## 6. قانون ضريبة الدخل

إن قانون ضريبة الدخل فهو ايضا الزم المكلف ( اشخاص ، شركات ) بتقديم تقارير سنوية اصولية مدققة وموقعة من قبل محاسب قانوني . حيث وردت في هذا القانون وفي قوانين تعديلاته نصوص تطلب من المكلفين الإفصاح عن مدخولاتهم الفعلية عن طريق تقديمها التقارير السنوية والتي تفصح بهذه التقارير عن نتائج عملياتها وعن مركزها المالي والتي تعتبر الاساس لحساب الدخل الخاضع للضريبة . فالهيئة العامة للضرائب تعتبر اهم الاطراف المستفيدة من البيانات المالية للشركات فيما يخص عملية التحاسب الضريبي ويمكنها الحصول على كافة البيانات المطلوبه وفقا لعنصر الالتزام الذي منحه اياه التشريعات الحكومية والذي يضمن ابعاد امكانية التهرب الضريبي (قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 وتعديلاته) . ومن الجدير بالذكر فان نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم ( 2 ) لسنة 1985 المادة

- 7 - أولا وثانيا ، الزمتا المكلفين مسك الدفاتر التجارية المبينه في قواعد هذا النظام وتقديم حساباتهم الختامية الى الهيئة العامة للضرائب حسبالاصول المحاسبية المتعارف عليها .

## 7. قانون البنك المركزي

فيما يخص الإفصاح عن البيانات المالية للمصارف ، فان للبنك المركزي العراقي مطالبة المصارف والفروع التابعة لها بتقديم كافة المعلومات المتعلقة بشؤون المصرف والفروع التابعة له (المادة - 40) . اما في ضوء الاهتمام من قبل البنك المركزي العراقي بالمعايير المحاسبية الدولية ، والاضطلاع بمسؤولياته المنصوص عليها في هذا القانون ، فانه يسعى الى تطوير وتنفيذ السياسات المتماشية مع المعايير المحاسبية الدولية (المادة - 41 - 2) .

## سادساً: الحاجة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية

لقد تضمنت الوثيقة النهائية لجولة اورغواي في جزئها الاول في نيسان /1994 اتفاقية انشاء منظمة التجارة الدولية (W T O) وكانت مهمتها الاساس هي المراقبة والاشراف على تنفيذ الاتفاقات والبنود التي تمت صياغتها خلال هذه الجولة، وهذا جاء نتيجة تسارع انتشار العولمة (Globalization) وتطور مظاهرها السياسية والاقتصادية

والاجتماعية والثقافية (حنوش، 1998، ص 31). من ضمن الاتفاقيات التي نوقشت في هذه الجولة هو اتفاقية اجراءات الاستثمارات المرتبطة بالتجارة وعملية تدويل راس المال . وبدأت عملية تصدير واستيراد رؤوس الاموال تقوم بها شركات صناعية اوربية وامريكية واخذت تنمو وتتسع شيئاً فشيئاً لتشمل نظاماً واسعاً في البلدان المتقدمة والنامية على حد سواء (الصعيدي ، 1996 ، ص 91). وبنفس العام انضمت الى منظمة التجارة العالمية (110) دولة واخذ عدد الدول الاعضاء في المنظمة يتزايد من فترة لآخرى ، ويمكن لاي دولة ، ولاسيما الدول النامية التي اعترفت بها الامم المتحدة ، ان تنضم الى المنظمة شريطة الالتزام باجراءات ومنهجية معينة للتقدم بطلب العضوية (مجاهد ، 1999 ، ص 24) . وترتب على ذلك تاثيرات متباينة (ايجابية او سلبية) على الدول الاعضاء في هذه المنظمة وبالاخص الدول النامية منها وذلك نتيجة تباين قدراتها للتأقلم مع هذه الاتفاقيات . وقد بينت معظم الدراسات في الادب المحاسبي العربي ، امثال دراسة (السيد ، 1995 ) ، ودراسة(مطر، 1998 ) ، ودراسة(المطيري والعنقري ، 2002) ، ودراسة(الصيح ، 2002) ، بان الالتزام بتطبيق المعايير الصادرة من لجنة معايير المحاسبة والمراجعة الدولية يعتبر احد متطلبات اكتساب عضوية منظمة التجارة العالمية ولا مانع من تبني هذه الدول معايير محاسبية محلية دون ان يحدث اي تعارض فيما بين المعايير المحاسبية الدولية والمعايير المحاسبية المحلية ، اي ان تضمن الدولة بان معاييرها المحاسبية المحلية مماثلة للمعايير المحاسبية الدولية . والذي يؤكد ذلك هو ان من ضمن المبادئ الاساسية المطلوبة من العضو في هذه المنظمة هو "مبدأ الشفافية" والذي يقتضي بتوفير المعلومات الملائمة للمستثمرين والمصدرين والمستوردين وبقدر كاف يمكنهم من التنبؤ والتخطيط للمستقبل. وفيما يتعلق بالاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات (G A T General Agreement Trade Servises) والتي تبنتها منظمة التجارة العالمية ومدى تاثيرها على المعايير المحاسبية الدولية ، فان الاديبيات المحاسبية اعلاه تشير بان هناك حاجة ملحة لتطبيق معايير المحاسبية الدولية . ان هدف المنظمة السعي لتحرير تجارة الخدمات المهنية من خلال ازالة جميع القيود التي تحول دون انتقالها بين دول العالم .

وفيما يخص العراق وبصفته قد انضم الى هذه المنظمة بصفة مراقب . فقد تكون الحاجة متوفرة له للالتزام بمتطلبات الانتماء لهذه المنظمة ، وخصوصاً فان الظروف الاقتصادية التي يمر بها العراق وسياسة تشجيع دخول رؤوس الاموال الاجنبية للمشاركة في اعمار العراق فان ذلك يتطلب انتساب العراق الى هذه المنظمة كعضو وليس كمراقب وبالتالي سيكون ملزم في تطبيق متطلبات

اتفاقيات ارغواي فيما يتعلق بشروط الانتساب وخصوصا ما يتعلق بالالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية .

كما أكدت هذه الدراسات ان ظهور الشركات متعددة الجنسيات ونمو اسواق المال العالمية قد افرزت مشاكل محاسبية واهمها مشكلة اعداد البيانات المالية الموحدة اذ ان التباين فيما بين المعايير المحاسبية في الدولة المتواجد فيها الشركة الام والمعايير المحاسبية في الدول التي يتواجد فيها فروع تلك الشركات تستدعي الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية .

وفي دراسة ( العبد الله ، 1992 ) حول العوامل الداعية للحاجة الى المعايير المحاسبية الدولية ولقد ذكر منها مايلي :

**سهولة المقارنه :** وهذا يعني ان بدائل صنع القرار والمفاضلة فيما بينها تقتضي وجود معلومات معدة وفقا لاسس موحدة . اذ ان من بين اهداف المحاسبة الدولية هو تنسيق الاسس والقواعد والمعايير المحاسبية المطبقة في الدول المختلفة عن طريق تقليل وتقارب الاختلافات فيما بينها والذي يؤدي الى توفير تقارير متشابهه . واذا كان هدف المحاسبة الاساسي تقديم معلومات مفيدة لصنع القرارات فان استخدام المعايير المحاسبية الدولية بتوحيد اسس اعداد تلك المعلومات سوف تسهل من عملية المقارنة .

**كلفة معالجة المعلومات :** ان اعداد المعلومات وفقا لطرق محاسبية متباينة ستؤدي الى قيام متخذ القرار باتباع طريقة لتوحيد اسس اعدادها وهذا سيحمل متخذ القرار كلفة هذا التوحيد والتي يمكن ان يتجنبها لو كانت المعلومات معدة على اسس موحدة .

**انسيابية الاستثمار بين البلدان :** يحتاج المستثمرون الى اجراء المقارنات بين الانشطة الاقتصادية التي تمكنهم استثمار اموالهم فيها في مختلف البلدان ، وان استخدام المعايير المحاسبية الموحدة ستوفر حماية لمستثمرين في اسواق المال الخارجية والتقليل من فرص التلاعب بنتائج الاعمال والمركز المالي ، وزيادة ثقة المستخدمين في البيانات المالية .

وفيما يتعلق بالأدوات المالية ومن ضمنها الادوات المالية المشتقة والحاجة الى معايير دولية تعالج هذه الأدوات ، وكثرة التعامل بهذه الادوات على مستوى عالمي فان لجنة بازل (لجنة الثلاثين) من ضمن توصياتها بصدد التعامل بهذه الادوات المالية بان تعطى الاجهزة المختصة بوضع المعايير المحاسبية في كل دولة الاولوية والشمول للتعامل في الادوات المالية ، وان تعمل باتجاه التنسيق الدولي في هذا الخصوص . كما يترتب على لجنة معايير المحاسبة الدولية ان تنهي وضع المعايير المحاسبية اللازمة للادوات المالية (Fox , 1993) .

إن هذه العوامل وغيرها دعت إلى أهمية وجود معايير محاسبية مقبولة من مختلف دول العالم والذي ساعد على ذلك ازدياد عدد الدول التي اعتمدت معايير المحاسبة الدولية أو المعايير المحاسبية المحلية المنسجمة معها اعترافاً منها بفوائد معايير المحاسبة الدولية المقبول على النطاق العالمي ، وبأنها تلائم أغراض التجارة والتبادل الدوليين ، واعترافاً بفوائد التماثل والتوافق الناجمين عنهما على حد سواء . أضف إلى ذلك العلاقات القوية للجنة معايير المحاسبة الدولية مع معظم هيئات البورصة في دول أمريكا وبريطانيا وكندا ، ومع المنظمة الدولية لهيئات أسواق الأوراق المالية ( I O S C O ) والتي أبرمت اتفاقاً تعهدت المنظمة بموجبه بالعمل على اعتماد معايير المحاسبة الدولية من قبل أعضائها ( Knorr , 1995 , P . 23 ) .

### سابعاً: معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية

بالرغم من وجود إيجابيات يمكن تحقيقها من خلال تطبيق المعايير المحاسبية الدولية إلا إن ذلك لا يعني عدم وجود معوقات تحد من الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية ، وإن لمعرفة هذه المعوقات فائدة كبيرة لأجل تحديد السبل الكفيلة بحد أو التقليل من هذه المعوقات . وبالامكان تشخيص المعوقات وظهورها بصورة جلية للعيان عندما يكون هناك تناقض أو تباين في ما بين المعايير المحاسبية الدولية والمعايير المحاسبية المحلية . وقد عالجت لجنة المعايير المحاسبية الدولية حالة التناقض ما بين قاعدة من قواعد المعايير المحاسبية الدولية وبين تلك القواعد في المعايير المحاسبية المحلية للدولة العضو فإنه يؤخذ بقواعد المعايير المحاسبية المحلية ، لكن اللجنة أوصت ببحث اللجان المهنية في تلك الدولة على بذل الجهد من أجل تقليص التناقضات فيما بينهما . ولعل من أهم الأسباب التي تحد من تطبيق المعايير المحاسبية الدولية هي : (صيام ، 2005 )

**اختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والحضارية فيما بين الدول :** وهذا يخلق عقبات أمام توفير اتساق كامل بين النظم واللوائح والتشريعات المتبعة في إدارة اقتصادياتها .

**اختلاف المفاهيم والسلوكيات والقيم السائدة :** إن هذه المفاهيم والسلوكيات القيم تراكمت على مر الزمن مما أصبح من الصعب تغييرها أو تغيير بعض منها . وإن لهذا الاختلاف أثر على تباين تفسير المصطلحات التي يركز عليها النظام المحاسبي أمثال القيمة ، الموضوعية ، الإفصاح .... الخ.

**اختلاف القوانين والتشريعات :** ينشأ هذا الاختلاف بسبب اختلاف النظم الاقتصادية والاجتماعية لهذه الدول وهذا بدوره سينعكس على الممارسات المحاسبية .

التفاوت في دور الهيئات والجمعيات المهنية المناط بها الإشراف على مهنة المحاسبة : من المعروف إن هناك جهتان تتنازع حول مسألة الرقابة والإشراف . الأولى حكومية ، والثانية مهنية فالهيمنة تكون للجهات الحكومية في الدول النامية ، أما في الدول المتقدمة فان الهيمنة تكون للجهات المهنية .

يمكن القول بان هذه المعوقات وغيرها يمكن التغلب عليها . فبالنسبة لاختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والحضارية فيما بين الدول وبالتالي تنتخب الدولة ما ينفعها من الممارسات المحاسبية والتي تلائم ظروفها . إذ يمكن للدولة المعنية انتخاب عدد من المعايير المحاسبية الدولية التي تلائم بيئتها ، وهي بتصرفها هذا تشجع التوجه نحو تطبيق المعايير الدولية، وهي أيضا وسيلة مشجعة للهيئات والمنظمات المهنية المحاسبية المسؤولة عن وضع المعايير الدولية وتلك المسؤولة عن وضع المعايير المحاسبية المحلية بان تأخذ بنظر الاعتبار عند وضع هذه المعايير الظروف والاحتياجات المحلية أسوة بالظروف والاحتياجات العالمية لأجل التوافق الدولي من قبل الطرفين . والجدير بالذكر ، إن المهم ليس فقط إيجاد جهة مهمتها وضع المعايير المحاسبية وتسعى من اجل التوافق فيما بين الدول وإنما يجب إن تملك هذه الجهة قوة إلزامية في تطبيق هذه المعايير على مستوى إقليمي .

### ثامناً: أهمية الأدوات المالية المشتقة في المعايير المحاسبية

فيما يتعلق بالأدوات المالية الأساسية والمشتقة فان مهنة المحاسبة تناولت قضايا المحاسبة والتقارير المالي عن هذه الأدوات المالية وبالخصوص الأدوات المالية المشتقة بسبب عدم وجود وعي كاف بين المستثمرين والمقرضين لهذه الأدوات المالية وبسبب ظهور عدد من الشركات التي أعلنت عن خسائر جوهرية نتيجة للتعامل في هذه الأدوات المالية . ورغم الأهمية النسبية لهذه الخسائر ، فان الأدوات المالية المشتقة لا تولد مخاطر تختلف بصورة جوهرية عن تلك المخاطر الجوهرية في الأسواق المالية . وعلى ذلك فان الشركات ستستمر في استخدام مثل هذه الأدوات لأنها توفر أداة فعالة لإدارة المخاطر ، ولهذا حاولت مهنة المحاسبة حديثا توفير المعلومات المناسبة عن هذه الأدوات المالية للمستثمرين والمقرضين والإدارة والمنظمين . ولأهمية الأدوات المالية فان الجمعيات المهنية أبدت اهتمام كبير بهذه الأدوات ، فقد أصدرت

F A S B لحد عام 1998 المعايير التالية الخاصة بمعالجة الأدوات المالية :

1. البيان رقم 105 يتناول عملية الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالأدوات المالية ذات المخاطر الخارجة عن الميزانية والأدوات المالية ذات خطر الائتمان المركز ( F A S B , 1990 ) .

2. البيان رقم 107 والذي يتناول عملية الإفصاح عن القيمة العادلة للأدوات المالية ويتضمن هذا المعيار مطالبة الشركات الإفصاح عن القيمة العادلة للأدوات المالية (عندما يمكن تقدير قيمتها العادلة) سواء كانت هذه الأدوات تمثل أصولاً أو التزاماً ، معترف بها في الميزانية أم غير معترف بها في الميزانية (F A S B , 1991) .

3. البيان رقم 115 والخاص بالمحاسبة عن الاستثمارات في سندات الدين وسندات الملكية . ويوضح المعيار المعالجات المحاسبية لسندات الدين وسندات الملكية وكيفية الإفصاح عنها في القوائم المالية (F A S B , 1993) .

4. البيان المحاسبي 125 الصادر في عام 1996 ويتناول هذا المعيار الإجراءات المحاسبية عن الأصول المالية والتصرف بها وكذلك عن إجراءات تسديدات الالتزامات (F A S B , 1996) .

5. البيان المحاسبي 133 المتعلق بالمحاسبة عن الأدوات المالية المشتقة وأنشطة التحوط ، والهدف من هذا المعيار هو وضع الإجراءات المتعلقة بمعالجة الأدوات المالية المشتقة وإجراءات التحوط باستخدام هذه الأدوات ، كما ويتناول أساليب الاعتراف وقياس الأدوات المالية (F A S B , 1998) .

وفي الدول الأوروبية ومنها بريطانيا كانت تخلو من معيار محاسبي شامل يعالج محاسبة الأدوات المالية ، لكنها في عام 2000 وضعت مشروع لمعيار محاسبي لتعديل التعليمات المحاسبية الأوروبية رقم ( 7 ) وتضمن هذا المشروع اعتماد القيمة العادلة لبعض أصناف الموجودات في الشركات المدرجة في السوق المالي .

وفي الدول النامية ، أخذت ، بعض هذه الدول أمثال الاردن والعربية السعودية ، مهمة تطبيق المعايير الدولية . ففي الاردن مثلاً فان البنك المركزي كان سابقاً في تطبيق المعيارين الدوليين ( 32 ) ، ( 39 ) المتعلقة بالأدوات المالية على المصارف الأردنية كون إن المعايير المحاسبية الدولية مطبقة منذ عدة سنوات ، وعمل على وضع نماذج للبيانات المالية للمصارف آخذة بنظر الاعتبار متطلبات تطبيق هذين المعياريين (الخطيب ، 2002 ، ص 145) .

أما لجنة معايير المحاسبة (I A S B) أصدرت معيارين تناولا الأدوات المالية وهما :

**المعيار المحاسبي الدولي ( 32 ) - العرض والإفصاح عن الأدوات المالية -** : أدت التطورات المتلاحقة في أسواق المال الدولية إلى انتشار استخدام العديد من الأدوات المالية سواء في صورتها التقليدية الأساسية كالسندات أو في صورة مشتقاتها مثل مقايضات أو مبادلات معدلات الفائدة .



ويهدف هذا المعيار إلى تدعيم فهم مستخدمي البيانات المالية فيما يتعلق بأهمية الأدوات المالية سواء كانت ظاهرة بالبيانات المالية أو خارجها بالنسبة للوضع المالي للشركة وأدائها وكذلك تدفقاتها النقدية . ويقدم المعيار توصيفا للمتطلبات المتعلقة بعرض الأدوات المالية الظاهرة بالميزانية ، كما يحدد المعيار المعلومات التي يجب الإفصاح عنها فيما يتعلق بالأدوات المالية سواء كانت ظاهرة بالميزانية أو خارجها . وفيما يتعلق بعرض الأدوات المالية الظاهرة بالميزانية يعالج المعيار كيفية تبويب الأدوات المالية إلى مطلوبات وحقوق ملكية وكذلك تبويب ما يتعلق بها من فوائد ، أرباح الأسهم ، خسائر ومكاسب وكذلك توضيح الأحوال التي يجب فيها عمل مقاصة بين الموجودات المالية والمطلوبات المالية . ويتعرض الجزء الخاص بالإفصاح للمعلومات الخاصة بالعوامل التي تؤثر في مقدار وتوقيت ومخاطر التدفقات النقدية المستقبلية الخاصة بالشركة والناجمة عن الأدوات المالية وكذلك السياسات المحاسبية المطبقة في معالجة الأدوات المالية . وبالإضافة إلى ذلك فإن المعيار يحث الإفصاح عن المعلومات الخاصة بتطبيق ومدى استخدام الشركة للأدوات المالية ، وإغراض استخدامها و المخاطر المرتبطة بها وسياسات الإدارة في التحكم في تلك المخاطر . ونوه المعيار بان هناك متطلبات للمعيار المحاسبي الدولي ( 30 ) " الإفصاح في البيانات المالية للمصارف والمنشآت المالية المماثلة " تطبق على الأدوات المالية .

**المعيار المحاسبي الدولي ( 39 ) - الأدوات المالية : الاعتراف والقياس :** صدر هذا المعيار عام 1998 وجرى تعديله في العام 2000 وسرى مفعولة اعتبارا من بداية السنة المالية 2001 ، ويسمح التطبيق المبكر في بداية السنة المالية التي تلت تاريخ إصدار هذا المعيار . على أن المعيار المحاسبي ( 32 ) مكمل للمعيار المحاسبي ( 39 ) . يتلخص هذا المعيار بوجود الاعتراف بكافة الموجودات المالية والمطلوبات المالية في الميزانية العمومية بما في ذلك المشتقات . ويتناول هذا المعيار كيفية قياس الأدوات المالية مبدئيا ، كذلك يتناول المعيار قاعدة قياس الأدوات المالية بعد الاعتراف المبدئي ، ويوضح الاستثناءات عن هذه القاعدة . وبخصوص هذا الموضوع يوضح المعيار إجراءات معالجة المكاسب أو الخسائر الناتجة من إعادة قياس الأدوات المالية . كذلك يبين هذا المعيار تفاصيل إجراءات محاسبة التحوط باستخدام الأدوات المالية . وينطبق هذا المعيار على كافة الشركات من ضمنها المؤسسات المالية (المصارف) مع استثناءات محددة .

### الجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح

ان الجهات المنظمة والمسؤولة عن تطوير وتنظيم وإصدار معايير الإفصاح تختلف باختلاف مداخل التنظيم المحاسبي بكل دولة. فمثلاً احدى المؤسسات التي لها تأثير في الإفصاح بالولايات

المتحدة الأمريكية هي مجلس معايير المحاسبة المالية FASB ، أذ تعنى هذه المنظمة بوضع معايير المحاسبة المتعلقة بالقوائم المالية والإفصاح.

وفي المملكة المتحدة فضلا عن الهيئات المهنية وهيئة تبادل الأوراق المالية SEB فان قانون الشركات يؤثر كذلك في ممارسات الإفصاح أذ ينص في بعض نصوصه على بعض العناصر التي يجب الإفصاح عنها. وتعد هيئة تبادل الأوراق المالية بالمملكة المتحدة من أهم المنظمات المؤثرة في عمليات الإفصاح وهي هيئة خاصة لها سلطة وضع قواعد الإفصاح التي تعد ملزمة لكل الشركات البريطانية التي تطرح أسهمها بالاسواق المالية.

ان تأثير الهيئتين أعلاه في عمليات الإفصاح للبيانات المالية للشركات بهذه الدول، يتم من خلال الزيادة في درجة المنافسة بين الشركات في الحصول على الموارد المالية، أذ دعت حاجة هذه الشركات لدخول الأسواق المالية، وجلب المستثمرين الجدد إليها وهو ما يتطلب من تلك الشركات زيادة مستوى الإفصاح لديهما.

### ثالثاً: الهيئات والمنظمات الدولية

ان مهمة مراقب الحسابات ليست بالمهمة السهلة، ونظراً لأهميتها في المجتمع فقد تعددت الجهات الرقابية التي تعنى بعمله وبقيمة المعلومات المحاسبية التي يهيأها من خلال أدائه لمهامه، أذ تقوم هذه المنظمات والهيئات في تطوير مهنة التدقيق والمحاسبة، وبالوقت نفسه تؤثر هذه المنظمات بدرجات متفاوتة في الإفصاح، ومن هذه الجهات ما يأتي:

#### 1- مجلس معايير المحاسبة المالية FASB

هو مؤسسة غير حكومية وغير ربحية، تهدف الى تأسيس معايير المحاسبة والإفصاحات المالية وتطويرها. ويحمل المجلس شعار هو تسهيل المعايير المحاسبية وإجراءات تطبيقها، أذ تأسس المجلس عام 1973، لتكون مهمته إرساء معايير المحاسبة المالية المقبولة بشكل عام. وبخصوص قوة الإلزام، فتطبيق المعايير والضوابط المالية إختيارية، وليست له الصفة الإلزامية الذاتية.

#### 2- مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB

وحل هذا المجلس محل لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC عام 2001 ليتبنى الإصدارات الجديدة لمعايير التقارير المالية الدولية IFRS مع الإستمرار بالاحتفاظ بأسماء معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن IASC وتعديلها أو الغائها او استبدالها.

وهو مؤسسة غير حكومية، وغير ربحية تهدف الى تأسيس وتطوير معايير تضبط المحاسبة والإفصاحات المالية دولياً، وذلك بتقليل الفروقات بين الدول في نوعية الإفصاح المالي، ويحمل المجلس شعار توحيد القياس والإفصاح المالي عالمياً.

أما من ناحية قوة الإلزام فلا توجد للمجلس قوة الإلزام الذاتية، فتطبيق المعايير والضوابط المالية إختيارية، وليست له الصفة الإلزامية، وبخصوص الإستقلالية فالمجلس غير تام الإستقلالية، بسبب تمويله من شركات التدقيق العالمية. لقد بلغ عدد المعايير الصادرة حتى الآن (41) معيار محاسبي دولي.

### 3- المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA

هو مؤسسة غير حكومية وغير ربحية، تهدف إلى ضبط مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات، ويحمل المعهد شعار، وهو المحافظة على جودة ودقة البيانات المالية المعلنة. ويعد التنظيم المهني القومي لمهنة المحاسبة العامة، ويضم المجمع عدة أقسام هي قسم معايير التدقيق، قسم شؤون مكاتب المحاسبة القانونيين، قسم الرقابة على جودة الأداء، وقسم آداب وسلوك المهنة. وبخصوص قوة الألزام ليس للمعهد الصفة الإلزامية الذاتية.

### 4- لجنة تداول الأوراق المالية SEC

هي مؤسسة حكومية أمريكية وجدت لمراقبة أسواق المال بانتظام، وتهدف إلى حماية حقوق حملة الأسهم، ومساعدتهم في الحصول على معلومات موثوق بها لإتخاذ القرارات الإستثمارية. أذ كانت مهمتها الرئيسية عند أنشائها إصدار المعايير الفنية التي تحكم طرق إعداد التقارير المالية للشركات التي تتداول أسهمها في الأسواق المالية. وتقوم هذه اللجنة بإصدار التعليمات الخاصة بالمعايير وطرق إعداد التقارير المالية الملزمة للعمل بها بجانب المبادئ المحاسبية.

## 5- الجمعية الاقتصادية الأوروبية EEC

تضم هذه المنظمة مجموعة من دول الإتحاد الأوروبي أذ أصدرت هذه الجمعية سلسلة من التوجيهات Directives تتعلق بالإفصاح، هذه التوجيهات لا تمثل قوانين بالدول الأعضاء، ولكنها عبارة عن أوامر او تعليمات للدول الأعضاء لمحاولة تكييف قوانينها بما يتلاءم وما تصدره هذه الجمعية من توجيهات. وقد كان التوجيه الرابع المستخدم في عام 1978 يتعلق بمحتوى الأهداف ويشتمل على أقسام خاصة بالإفصاح. أذ للتوجيه الرابع أثر كبير بين الدول الأعضاء بالإفصاح القطاعي للدول الاعضاء بسبب الأختلافات السابقة بينهما.

## 6- منظمة الأمم المتحدة UN

ان تأثير الأمم المتحدة في الإفصاح على المستوى الدولي كان من خلال مؤسساتها التابعة لـ United Nations Economic and Social Council، أذ عينت مؤسساتها مجموعة من الخبراء المتمرسين في مجال معايير المحاسبة الدولية والذين أصدروا تقريرهم في عام 1977، والذي عدل بعد ذلك.

## 7- منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD

تضم منظمة The Organization For Economic Co-operation and Development مجموعة من الدول الأوروبية وكندا والولايات المتحدة الأمريكية واليابان واستراليا ونيوزلندا. أذ كان تأثيرها في الإفصاح بالقوائم المالية من خلال إصدارها في عام 1976، لقواعد تتعلق بالحد الأدنى من الإفصاح الذي يكون مقبولاً من المجلس الوزاري للمنظمة Council Minister.

وفيما يتعلق بالجهات القطاعية أصدرت الهيئة OECD توصيات تتعلق بالإفصاح على وفق المناطق الجغرافية والنشاطات الرئيسية في كل مجال، مثل نتائج العمليات والمبيعات على مستوى القطاعات الجغرافية والقطاعات الصناعية والإستثمارات.

## 8- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ASCA

تأسس المجمع عام 1983 بقصد تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق في الوطن العربي. وان هناك على مستوى كل دولة عربية تنظيم مشابه، كذلك هناك جمعيات ومنظمات أخرى عدة لها أثر مشابه على مستوى إقليمي أو محلي.

ولكن من الجدير الإشارة إليه ان هذه الجهات لا تتمتع بصفة الأئزم على مراقبي الحسابات او على شركات التدقيق والمحاسبة التي يعملون فيها، أذ يظهر تأثير هذه الجهات في الإفصاح من خلال الأتي:

- تعاون الخبرات العملية والعلمية من خلال لجان مشتركة لإعداد المعايير وتطويرها.
- إظهار أثر المحاسبة في خدمة الشركات والإدارة والمجتمع و وجوب إعطائها العناية والمتابعة اللذين يناسبانها.
- حماية أعضاء المهنة والمحافظة على حقوقهم من خلال وضع الضوابط اللازمة.
- تطوير الاسس والمبادئ المحاسبية وأساليب العمل المهني لملائمة بيئة المحاسبة.

ويرى الباحث ان تكون لهذه الجهات تأثيرات أكبر في القائمين بمهنة التدقيق والمحاسبة وفي الشركات ومكاتب التدقيق، والزام كل ما يصدر عنها من تعليمات وقرارات وتنفيذها بدقة، وإيجاد قرارات أكثر صرامة لكي يتم تطبيقها فيما يخص الإفصاحات التي تتبناها الشركات لبياناتها المالية التي تعدها للنشر. كذلك خدمة هذه المهنة بامانة وإخلاص بسبب تأثيرها المهم في أوجه إتخاذ القرارات كافة، حتى لو كانت تتعارض مع أعمال جهات أخرى لها مصالحها لكي يتم تجنب الأزمات المالية التي تحدث باستمرار.

### 2-3 : بيئة المحاسبة العراقية - اربيل منظمات مهنية

#### 2-3-1 : مفهوم المحاسبة البيئية :

يمتاز مفهومها بتداخله مع مفاهيم متعددة تستعمل لأهداف مختلفة، فالمحاسبة البيئية ليست جزء من نظم المحاسبة التقليدية فحسب بل انها تؤثر في النظم الاخرى لجعله تأخذ في اعتبارها الكلف البيئية.

لقد تعددت المفاهيم و التعاريف ذات الصلة بالمحاسبة البيئية، فقد عرفت وكالة حماية البيئة الامريكية بأنها : تحديد وقياس الاداء البيئي، وابتعمال تلك المعلومات في اتخاذ القرارات، بهدف المحاولة لتخفيف التأثيرات البيئية السلبية للانظمة و الانشطة(الحميري، 2017 : 46).

تمثل المحاسبة بشكل عام نظاماً متكاملًا وشاملاً للمعلومات في أية منظمة اعمال، وهي نظام منفتح على بقية الانظمة داخل المنظمة، وبنفس الوقت فهي منفتحة على البيئة المحيطة بها، تؤثر فيها

وتتأثر بها، وبذلك فإن التغيرات التي تطرأ على محيط المحاسبة ستؤثر بالضرورة على المحاسبة كنظام للمعلومات (الفتلاوي، 2013 : 287).

اما المنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة المحاسبية فقد عرفت المحاسبة البيئية بأنها : نظام لتوفير المعلومات الخاصة بالانشطة البيئية بهدف قياسها و الافصاح عنها في القوائم المالية. وهي التي تساعد في اتخاذ الخطوات الفاعلة لتطوير وتحسين الاثار البيئية في تطبيقات المحاسبة التقليدية نحو الوحدة، وهي الفرع التي تمكن المحاسبة من التفاعل مع البيئة وشؤونها ويدخل في اطار ذلك ما يعرف بالمحاسبة الكونية او الطبيعية اي انه بتطبيق المحاسبة البيئية تكون الوحدة اكثر قدرة للافصاح عن ادائها المالي و البيئي(الحميري، 2017 : 46).

**ان هناك عدة مفاهيم ذات علاقة بالمحاسبة البيئية :**

- 1- **المحاسبة المالية البيئية :** تهدف الى القياس و الافصاح عن البعد البيئي في القوائم المالية المنشورة في نهاية الفترة.
- 2- **المحاسبة البيئية المحلية :** ويستخدم هذا المصطلح الى اعداد الحسابات على اساس البيانات المادية فقط ويعبر بذلك على نوع من انواع المحاسبة البيئية التي تركز على محاسبة الموارد الطبيعية، على مستوى الاداء المحلي وخاصة فيما يتعلق بوضع الخطط لإدارة الموجودات على المستوى المحلي يهدف تقدم دورة حياة الموجودات الطبيعي.
- 3- **المحاسبة الادارية البيئية :** وتعني تحديد وتجميع وتقدير وتحليل وعمل التقارير الداخلية وتوفير المعلومات عن تدفق المواد و الطاقة و المعلومات المتعلقة بالتكاليف البيئية وأي معلومات اخرى تتعلق باتخاذ القرارات البيئية و التقليدية داخل المنظمة.
- 4- **محاسبة التكاليف البيئية :** تحديد وقياس تكاليف الانشطة و اللوازم البيئية، واستخدام تلك المعلومات في صنع القرارات الادارية البيئية، بهدف المحاولة لتخفيف الاثار البيئية السلبية للانشطة الاقتصادية للشركة.
- 5- **المراجعة البيئية :** وتعني رقابة تنفيذ البرامج البيئية من قبل الحكومات، ورقابة استجابتها للتعهدات الدولية التي وقعت عليها(عدي، 2017).

ان تعاريف المحاسبة البيئية و المفاهيم ذات العلاقة بالبيئة تركز على اساسيات تتمثل بما يلي :-

1- المحاسبة البيئية نظام له مقوماته.

2- قياس الانشطة البيئية مادياً ووصفياً.

3- الافصاح عن الانشطة البيئية.

4- تقييم الاداء البيئي للشركة.

وتأتي أهمية المحاسبة البيئية من ثلاث اسباب :

- 1- اسباب قانونية و تشريعية : وهي الاسباب التي تتعلق بالقوانين البيئية التي اصبحت مفورضة على كل المنشآت، و كذلك التعليمات الحكومية التي تقضي بفرض اشتراطات خاصة و اجبة الاتباع لحماية البيئة،وأصبح الالتزام بتلك القوانين و التعليمات يؤدي الى فرض الانفاق البيئي.
- 2- اسباب اجتماعية وثقافية : وهي تتعلق بنظرة وتوقعات المجتمع اتجاه شركات ومؤسسات الاعمال، اذ تنظر الدول و المجتمعات حالياً باهتمام الى اهمية الحفاظ على البيئة و المورد الطبيعي، وبالتالي فان الشركات التي تعمل بأساليب صديقة للبيئة عليها ان تتحمل نفقات بيئية.
- 3- اسباب خاصة بالمستهلك : وهي تتعلق باحتياجات ورغبات المستهلك في استخدام منتجات غير ضارة بالبيئة، اذ يحتاج المستهلك في الوقت الحاضر الى شراء منتج يسهل التخلص منه، او اعادة تدويره، مما يدفع المنجيين الى مراعاة ذلك عند الانتاج و التسويق، الامر الذي ينتج عنه نفقات بيئية(الفتلاوي، 2006 : 131-132).

إن التغيير في البيئة المالية، وما سيتبعه تغيير في احتياجات المستخدمين من المعلومات، بأن تكون المعلومات سليمة، شريعة، نافعة، و شفافة، لا بد وان ينعكس في توسيع اطار اهداف التقارير المالية وخصائص ما تحتويه من معلومات الامر الذي لا بدوان ينعكس في النهاية في صورة تغيير في المباديء المحاسبية. فالمباديء المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، رغم شموليتها، لا تمثل قوانين ثابتة، بل هي تتغير وتتطور استجابة للتغيرات في البيئة الاقتصادية و للتغيرات في احتياجات المستخدمين(وهبة، 2005 : 15-25).

وبهذا الاتجاه جاءت المعايير المحاسبية في الكثير من البلدان لتحقيق ذلكضمن البيئة الواحدة مما يحقق نوعاً من التوحيد في اساليب الابلاغ المالي لتوفير المعلومات للمستخدمين المختلفين وامكانية تحقيق النقارنة وتقييم الاداء، ولا يمكن لهذه المعلومات ان تكون ذات فائدة كافية مالم تكن قابلة للمقارنة (عيسى، 2004 : 58).

هذه المقارنة التي تعتمد على معايير للقياس قد تختلف بين دولة وأخرى وبين قطاع وآخر وبين شركة وأخرى، مما يؤدي الى تشويه القياس وتسويه المقارنة وتضليل متخذي القرارات، و القواعد الاساسية التي تعتمد عليها المعايير في اعداد البيانات المالية تنطلق من المباديء المحاسبية المتعارف عليها (وهبة، 2005 : 15-25). كما وان تعدد واختلاف المعايير المحاسبية لكلدولة ادى الى ظهور اختلافات جوهرية في اساليب اعداد القوائم المالية، مما زاد من تعقيدات العمل المحاسبي وعدم فهم وتفسير القوائم المالية المعدة على اساس مختلفة، وامام هذا الوضع ازداد اهتمام العديد من المنظمات المهنية و الاكاديمية بمحاولة وضع معايير محاسبية موحدة على المستوى الدولي(الجباري، 2002 : 45).

واطراف البيئة التي تستفيد من المعلومات المحاسبية. وهذا يتطلب تحديد المستفيدين من التقارير المحاسبية وتحديد الاغراض التي تحاول، او يجب على المحاسبة اوتحققها لكل مستفيد. اذ ان اطراف البيئة او المستفيدين من المعلومات المحاسبية قد تتكون من الدولة و المؤسسات المركزية و المساهمين، و الدائنين، و المستهلكين و العمال، و الادارة، و مؤسسات حماية البيئة وغيرهم(العبدالله، 1990 : 317).

وايضاً بدأ اهتمام المحاسبين منذ سنوات قليلة بالبيئة وبدر له الجوانب السلبية في استغلال البيئة والعمل على الإفصاح عن تلك الجوانب أو وصف آثارها نتيجة استغلال الإنسان للبيئة أو ممارسة نشاطاته من خلالها وقد ظهرت عدة مسميات في مجال المحاسبة تشير إلى هذا الجانب منها:

أ. المحاسبة الخضراء.

ب. المحاسبة البيئية من أجل التنمية المستدامة.

ج. المحاسبة البيئية والاقتصادية.

وأياً كانت التسمية فإنها تعني شمول وتكامل عملية القياس والإفصاح المحاسبي والاقتصادي للأنشطة والبرامج التي تؤثر على البيئة والتي تمارسها الوحدات الاقتصادية للوفاء باحتياجات الأطراف المختلفة في المجتمع، ويتوسع آخرون في تحديد مفهوم المحاسبة البيئية فيرون بأنها " تحديد وقياس تكاليف الأنشطة البيئية واستخدام تلك المعلومات في صنع قرارات الإدارة البيئية بهدف تخفيض الآثار البيئية السلبية للأنشطة والأنظمة البيئية وإزالتها عملاً بمبدأ (من يلوث يدفع) " (التكريتي وآخرون، 1999: 34).

**و اختلفت وتعددت التعاريف التي تناولت المحاسبة البيئية نذكر منها :**

المحاسبة البيئية على انها تحديد وقياس كلفة الانشطة و المستلزمات البيئية، واستخدام هذه المعلومات في صنع القرارات، و الهدف هو تخفيض الآثار البيئية السالبة للأنشطة و الانظمة، وهي تستند اساساً على دعم مدراء الاعمال و الوكالات الحكومية(ملاح، 2016 : 13).

كما عرفها (الخطيب ، 2008) : هي نظام وعلم اجتماعي لإدارة الجوانب البيئية وما يتعلق بها من تكاليف من خلال قياس نقدي للاضرار التي تسببها الشركات للبيئة نتيجة لأنشطتها و الابلاغ عنها بالقوائم المالية(الخطيب، 2008 : 152).

وايضاً عرفها (الركابي، 2014) : تعرف المحاسبة البيئية على انها فرع من فروع المحاسبة يتخصص بتحديد وقياس التكاليف البيئية ويلخص تلك المعلومات لغرض الافصاح عنها بالكشوفات المالية من أجل تقويم الاداء البيئي(الركابي، 2014 : 238).



يمكننا القول ان المحاسبة البيئية هي نظام محكم لتحديد و تنظيم، و إدارة، وتوفير البيانات و المعلومات البيئية من خلال المؤشرات المادية او النقدية ومعالجتها محاسبياً قياسها و الافصاح عنها بالقوائم المالية من اجل حماية البيئة وتحقيق التنمية المستدامة.

و بعد نقاشات بين المنظرين لعلم المحاسبة وانواعها الرئيسية حول بعض انواع المحاسبة الطارئ و هل تعد نوعاً رئيسياً حاله حال الأنواع السبعة المعروفة ام نوعاً فرعياً ولعلها كانت بالامس القريب مرادفة للمحاسبة الاجتماعية حتى كانت تعرف بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية و البيئية ولكن الآن العالم اجمع يهتم بالبيئة ويدرس ما ينتهكها وكيف يرتقي بها مما حدا يعلم المحاسبة وهو علم خدمي ان يفرد بنوع خاص سمي بالمحاسب البيئي.

فالبيئة محاسبياً تعرف : بأنها مجموعة الموارد النادرة الموجودة على كوكب الارض وبداخله ذلك الغلاف الجوي المحيط بهاهذه الموارد تجعل من الضروري اعتبار انواعها من الاصول البيئية(عبود، 2010 : 22).

اما مفهوم المحاسبة البيئية فقد اختلف العلماء في الطرح واتفقوا بالمضمون على ان يعتمد في اطاره العام على النظرية المحاسبية وان ينطلق المفهوم من الثوابت العامة الفكرية و الوظائف و المهام المشتركة فقد عرفها (شعيب، 2009) بانه تحديد وقياس تكاليف عملية الانشطة البيئية واستخدام المعلومات في صنع القرارات الادارية البيئية بهدف تخفيض الاثار البيئية السلبية للانشطة و الانظمة وازالتها) (شعيب، 2009 : 6-7)، أما (الحسين، 2014) يرى انه : أداة ادارية تتكامل فيها التطبيقات المالية للقضايا البيئية مع النظم الادارية المالية للمؤسسات لأجل تحسين عملية اتخاذ القرارات الفعالة و التي تصب في مفهوم الادامة البيئية و الاقتصادية) (الحسين، 2014 : 293). وايضاً (عبود، وخلف، 2011) : وان هذا المفهوم يجب ان ينطلق من منظور بيئي لذا فإنه يعرف : بأنه منهجاً للقياس و التقرير عن معلومات المشروع التي تؤثر بصورة مباشرة على البيئة تلبية لحاجات المجتمع سواء داخل او خارج المشروع وبشكل يمكن من الرقابة و تقويم ادائها تجاه البيئة(عبود، وخلف، 2011 : 49).

### 2-3-2 : العوامل المكونة للبيئة المحاسبية

من العوامل البيئية التي تؤثر على شكل و تطور الانظمة المحاسبية في اي دولة، وهي بذلك تبرر اختلاف الممارسات و المعايير المحاسبية بين الدول، ولقد تناول العديد من الباحثين كيف ان القواعد المحاسبية اختلفت من بلد لآخر بسبب اختلاف هذه العوامل البيئية، حيث صنفها (Mueller) الى اربعة عوامل : (درجة التطور الاقتصادي – درجة تطور الاعمال – شكل السلطة السياسية – طبيعة النظام القانوني)(نورالدين، 2016 : 349).

### 2-3-3 : اهمية نظام المحاسبة البيئية :

ترداد اهمية المحاسبة البيئية مع ازدياد التطور الحاصل في المجتمع الصناعي حيث تنطق اهميتها لمجموعة من الاعتبارات وكما يلي :-

- (1) تساعد المحاسبة البيئية في مواكبة المحاسب للتطور الحاصل في المجتمع وتلبية متطلباته، حيث ان المجتمع يتجه نحو الحفاظ على البيئة ويديمومة موجوداتها.
- (2) تخفز المحاسب في كشف معلومات مادية اضافية، استمرار تطور عمل المحاسب يحتم عليه تلبية المطالبات الاجتماعية من كشف معلومات مالية اضافية، استمرار تطور عمل المحاسب يحتم عليه تلبية المطالبات الاجتماعية من كشف جميع المعلومات المالية.
- (3) ضرورة تحميل المؤسسات الصناعية بالتكاليف التي يمكن ان تعالج مخلفاتها الاجتماعية نتيجة عملياتها الصناعية بدلا من ان يتحملها المجتمع، وهو اتجاه سائد حديثاً في البيئة التجارية.
- (4) ان التكاليف البيئية تحمل طابع مالي من حيث الكم و النوع، وتؤثر على اصول الشركة و التزاماتها بشكل مباشر مما يجعل الافصاح عنها من الضروريات المحاسبية المعاصرة.
- (5) عدم الافصاح عن المعلومات البيئية يعني بشكل غير مباشر تشجيع الشركات الملوثة للبيئة بالاستمرار في اعمالها المضررة للبيئة.
- (6) يساهم اصدار معايير خاصة بالافصاح عن التكاليف و الموارد البيئية في التقليل من الاضرار البيئية (احمد، 2004 : 21).

### 2-3-4 : مراحل تطور المحاسبة البيئية :

عرفت المحاسبة البيئية تطوراً عبر التاريخ وكان ذلك عبر عدة مراحل نلخصها في الآتي :-  
نشأة المحاسبة وتطورت كباقي العلوم الاقتصادية و الاجتماعية تلبية لاحتياجات المجتمع، وقد اجمع الباحثون و المهنيون على ان من اهم مقومات استمرارية المحاسبة كعلم اجتماعي، هو قدرتها على الاستجابة لمتطلبات بيئة الاعمال وقضاياها المستحدثة.  
ولما كانت حماية البيئة ومكونات النظام البيئي يمثل أساساً من أسس التنمية الاقتصادية باعتبار ان الحفاظ على البيئة و الموارد الطبيعية هو حق ليس فقط للأجيال الحالية، بل للأجيال القادمة ايضا وبناءً على ذلك نشأ نظام محاسبي جديد لا يزال في طور التكوين عرف بالمحاسبة الخضراء او المحاسبة عن البيئة المستدامة، المحاسبة البيئية، المحاسبة عن التأثيرات البيئية وغيرها من التسميات.

تعد المحاسبة عن المسؤولية البيئية الاجتماعية احدث مراحل التطور المحاسبي فالشركات الاقتصادية المعاصرة لها تأثيرات مالية واجتماعية واسعة النطاق سواء وجهة الاقتصاد الوطني او من حيث تعدد الاطراف ذوي المصالح في تتبع اقتصاديات تلك المنشآت.

لقد شهدت المحاسبة البيئية تطوراً في أواخر القرن العشرين، حيث قسمت مراحل تطور علم المحاسبة البيئية الى اربعة مراحل وهي كما يلي :

(أ) المرحلة الاولى : وهي فترة ما بين 1970 م وحتى عام 1979 م حيث كانت دراسات وصفية باستخدام النماذج المعيارية.

(ب) المرحلة الثانية : وهي فترة ما بين عام 1980 م و حتى عام 1989 م حيث تناولت هذه المرحلة مناقشات حول دور المحاسبة عن المعلومات المتعلقة بالانشطة البيئية.

(ت) المرحلة الثالثة : وهي فترة ما بين عام 1990 م الى غاية 1995 م وقد شهدت هذه المرحلة نضوجاً في مفهوم المحاسبة البيئية، حيث شرعت الشركات بالافصاح عن أنشطتها البيئية وظهر ما يسمى بعملية التدقيق البيئي.

(ث) المرحلة الرابعة : وهي المرحلة الاخيرة بعد عام 1995 م وفيها اصبح ينظر الى المحاسبة البيئية كقياس للأداء البيئي بما يفوق المعايير التنظيمية(اللؤلؤ، 2016 : 30).

### 2-3-5 : معوقات تطبيق المحاسبة البيئية :

إن أهم معوقات ومشاكل تطبيق المحاسبة البيئية ما يلي :

- قلة الوعي البيئي.
- عدم وجود معايير محاسبية او قوانين ملزمة بالتحمل او بالاعتراف بالمسؤوليات البيئية.
- مشكلة القياس المحاسبي و التي تتمثل في كيفية تحويل بيانات نوعية للتلوث الى بيانات كمية مقاسة بوحدات نقدية، لتحقيق متطلبات الاعتراف و القياس و التسجيل و الافصاح في المحاسبة.
- مشكلة الآثار البيئية الضارة غير المنظورة و التي يمكن ان لا تظهر في الوقت الحالي وقد تظهر في المستقبل القريب او البعيد، حيث لا يمكن التنبؤ بها او بحجم الاضرار الناتجة عنها، على سبيل المثال الاضرار الصحية التي قد تسببها انظمة الاتصالات الخلوية.
- مشكلة حصر الاضرار البيئية، ففي بعض الصناعات لا يمكن حصر الاضرار البيئية المتسببة عنها، فيمكن ان تسبب بعض الصناعات كوارث بيئية ضخمة لا مجرد اضرار محدودة، على سبيل المثال انتاجمنتجات قد تسبب عدة حالات تلوث كالمشاكل الصحية المزمنة للانسان، او التسبب في انقراض نوع معين من الحيوانات او النباتات، مما يوجد صعوبة في قياس الاضرار بوحدات نقدية.

- مشكلة التكلفة ، حيث سيؤثر تحميل التكلفة البيئية على تكلفة المنتج على عدة جوانب ، لأن تلك التكلفة متعلقة بالقدرة التنافسية الحالية ، حيث يمكن أن يؤدي ذلك إلى زيادة تكاليف المنتجات وبالتالي أسعارها ، مما قد يؤدي إلى مضاعفة القدرة التنافسية على مستوى التبادل الدولي وهنا قد تظهر المزيد من الحروب التجارية. مشكلة الموضوعية، حيث ان الجهة التي ستقدم المعلومات عن التلوث البيئي تتمثل في العنصر البشري و الذي غالبا ما يحكمه عنصر التقدير الشخصي(بوزيرة، 2015 : 20).

### 2-3-6 : المنظمات المهنية في العراق :

واهم هذه منظمات هي كالآتي :

**ديوان الرقابة المالية الاتحادي (FBSA) :** تأسس عام 1927 ويعد مؤسسة رسمية مستقلة مسؤولة عن حماية المال العام و المحافظة عليه من الهدر وسوء التصرف وضمان كفاءة استخدامه، وفي دعم نمو واستقرار الاقتصاد العراقي وهو المسؤول عن نشر وتطبيق الانظمة المحاسبية و التدقيقية المستندة الى المعايير المحاسبية المحلية و الدولية و العمل المستمر لتحسين السياسات المحاسبية على وفق معايير الابلاغ المالي الدولية.

**نقابة المحاسبين و المدققين العراقيين (IUAA) :** تعمل المنظمات المدني في العراق في ظل قانون مواتي للمنظمات غير الحكومية (قانون رقم 12 لعام 2012) ومع ذلك، فان تنفيذ القانون كان معضلاً. في اقليم كردستان العراق، تعمل المنظمات المدني بموجب القانون الخاص بالمنظمات غير الحكومية التي تعمل في اقليم كردستان العراق (قانون كردستان العراق رقم 1 لعام 2011 ) وهو من بين اكثر القوانين تمكينا ممنوعه ثم اقراره في منطقة الشرق الاوسط و شمال افريقيا. اما بالنسبة للقانون الفدرالي، على الرغم من ذلك، فان تطبيق قانون الجمعيات التي تعمل في اقليم كردستان العراق كان ضعيفاً.

هناك سياسة للتعاون بين السلطات العامة و المنظمات غير الحكومية، وهي الاتفاق على الشراكة و التنمية بين السلطات العامة و المنظمات غير الحكومية في اقليم كردستان العراق ثم صياغته في عام 2012. يضع الاتفاق اساساً للشراكة الاقوى و الافضل بين السلطات العامة وقطاع المجتمع المدني. وهذه هي السياسة الاولى من نوعها في منطقة الشرق الاوسط وشمال افريقيا، ويمكن هذا الاتفاق منظمات المجتمع المدني في اقليم كردستان العراق من تعزيز "الديمقراطية المواطنة و المجتمع المدني و الشفافية و المحاسبية و مشاركة المواطنين في القضايا العامة" والتعبير عن الاراء، و المشاركة في تصميم السياسات و القوانين وتنفيذها. هناك اتفاق شبيه بدأ يتطور على المستوى الفيدرالي اثناء العام(جواهر وآخرون، 2012 : 21).

### الفصل الثالث

#### تحليل خصائص مجتمع الدراسة

#### 1-3 : مجتمع الدراسة

##### 1-1-3 : حدود وعينة البحث :

يتمثل الجانب العملي للبحث من خلال معلومات من استمارة استبيان ومن ثم تحويلها الى قيمة كمية لغرض تحليل بمساعدة البرنامج الاحصائي المتخصص (Spss V.25) ، وزع الباحث (50) استمارة على العينة المشمولة بالبحث تم استرجاع (10) استمارة منها ومن ثم استخرجت الاستمارات غير المطابقة للشروط فاصبحت العينة (40) استمارة شملت Zالعينة مناصفة على عدد من الاكاديميين مختصين في المحاسبة في مدينة أربيل – العراق ، منهم الاساتذة في الاقسام المحاسبة ، استخدمت اساليب احصائية وصفية وتحليلية لتحديد اتجاهات اجابات العينة. وقد بحثت علاقة الارتباط وتحديد تأثير المتغير المستقل المعايير المحاسبة الدولية ، نظم المعلومات المحاسبية، ومقومات النظام المحاسبي، و هيئات معايير المحاسبة، و العوامل المؤثرة في الافصاح، على المتغير التابع لقياس و الافصاح المحاسبي، إضافة الى ذلك تم استخدام مجموعة من المعايير لقياس ثبات ومصداقية استمارة الاستبيان المستخدمة.

تم صياغة الاستبانة الى محورين، كل محور يتكون من (17) أسئلة، و يتمثل واحد يلي الاخر في كلا المحورين وهي تطبيق المعايير المحاسبة الدولية ، و المحور الثاني يتضمن القياس و الافصاح المحاسبي ويتكون من (17) أسئلة.

##### 2-1-3 : مقياس البحث :

لقد تم تطوير واستخدام استبياننا خاصاً لجمع البيانات بالرجوع الى الدراسات و المراجع العلمية ذات الصلة بموضوع الدراسة، حيث تم تحكيمه من قبل بعض من اساتذة المراجعة في الجامعات للتأكد من قدرته على تحقيق أهداف الدراسة، وقد أخذت جميع ملاحظاتهم واقتراحاتهم بعين

الاعتبار عند اعداد فقرات الاستبيان بصيغته النهائية، وقد تبين للباحث من خلال التحكيم مدى قدرة الاستبيان على تحديد دور الافصاح المحاسبي (الطوعي) في الحد من ممارسات إدارة الارباح. وتم إعتقاد مقياس ليكرت الخماسي و الذي يتضمن خمس درجات من المستويات في قياس درجة الموافقة من عدمها لكل فقرة من فقرات الدراسة وتحويلها الى بيانات كمية ذات اوزان نسبية وكما مبين في أدناه :-

### جدول رقم (6) مقياس ليكرت الخماسي

درجة المقياس	درجة الموافقة	الوزن النسبي	المتوسط المرجح	الاتجاه العام
لا أتفق بشدة	1	0 – 20 %	1 – 1.8	الفقرة ذات تأثير ودلالة احصائية جداً قليلة
لا أتفق	2	21 – 40 %	1.81 – 2.6	الفقرة ذات تأثير ودلالة احصائية ضعيفة
محايد	3	41 – 60 %	2.61 – 3.4	الفقرة ذات تأثير أو دلالة احصائية
اتفق	4	61 – 80 %	3.41 – 4.2	الفقرة ذات تأثير ودلالة احصائية جيدة
اتفق بشدة	5	81 – 100 %	4.21 – 5	الفقرة ذات تأثير ودلالة احصائية عالية

### 3-1-3 : الأساليب الإحصائية المستخدمة :

بعد الإنتهاء من جمع بيانات الدراسة تم إدخالها ومعالجتها قام الباحث بإستخدام الحاسب الآلي على حزم البرامج الإحصائية ( Spss V.25 ) لتحليل البيانات التي تم الحصول عليها من خلال إستمارة الاستبيان، ولذلك بإستخدام الأساليب التالية :

- معامل "كرونباخ الفا" لقياس ثبات استمارة الإستبيان.
- معامل ارتباط "بيرسون" لقياس العلاقات الإرتباط بين متغيرات الدراسة.
- التكرارات و النسب لتوصيف عينة الدراسة.
- مقاييس التشتت و النزعة المركزية لقياس اتجاهات عينة الدراسة.
- الانحدار الخطي لبيان التأثيرات المختلفة لمتغيرات الدراسة على موضوع البحث.

### 2-3 : الجانب التطبيقي (التحليل بيانات)

لغرض جمع البيانات واثبات فرضيات البحث تم تنظيم استمارة استبانة وللتحقق من صدقها تم عرضها على مجموعة من الاكاديميين من أساتذة الجامعات ، ونشر الرابط الخاص باستمارة الاستبيان الالكتروني على الموقع الخاص لقسم المحاسبة في كلية الادارة و الاقتصاد في جامعات صلاح الدين و كلية التقنية الادارية في جامعة اربيل التقنية ، وبعد مدة زمنية تم استلام ردود من (40) مستجيب .

وبعد تفريغ محتويات الاجابات تم معالجتها بالاعتماد على برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) وكانت نتائج المعالجة على النحو الآتي :

### 1-2-3 : تحليل خصائص عينة الدراسة :

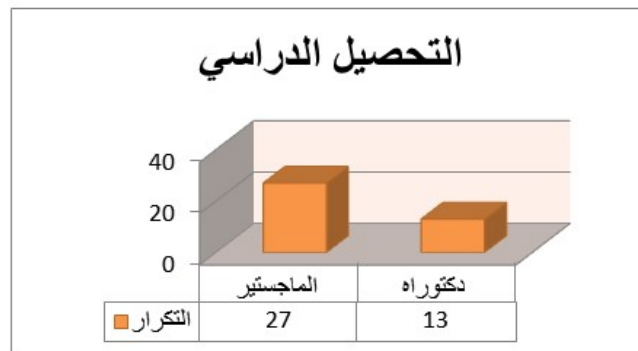
#### التحصيل الدراسي :

جدول الرقم ( 7 ) توزيع عينة الدراسة حسب التحصيل الدراسي :

المتغير الديمغرافي	التفاصيل	التكرار	النسبة المئوية
التحصيل الدراسي	الماجستير	27	67.5%
	دكتوراه	13	32.5%
	المجموع	40	100%

يتضح من الجدول رقم (7) الفئات المختلفة ونسبتها المئوية مما يشير إلى وجود فروق دالة إحصائية بين المستويات التعليمية المختلفة لصالح المستوى التعليمي والذي يعبر عن المؤهل الجامعي وهي الفئة الأكثر نشاطاً وحرارةً مقابل مثيلاتها من الفئات التعليمية الأخرى.

وهكذا، يشير التحليل الإحصائي الوصفي لمفردات عينة الدراسة إن أكثر من نصف مفردات العينة بقليل حاصلين على مؤهلات عليان حيث بلغت نسبة الفئة ماجستير (67.5%) من إجمالي العينة، وقدرت نسبة مستوى دكتوراه بنسبة بلغت (32.5%)، في حين يأتي المستوى شهادة ماجستير بالمرتبة الاولى، و شهادة دكتوراه بالمرتبة الثانية. كما يبين في جدول رقم (7) و الشكل رقم (3).



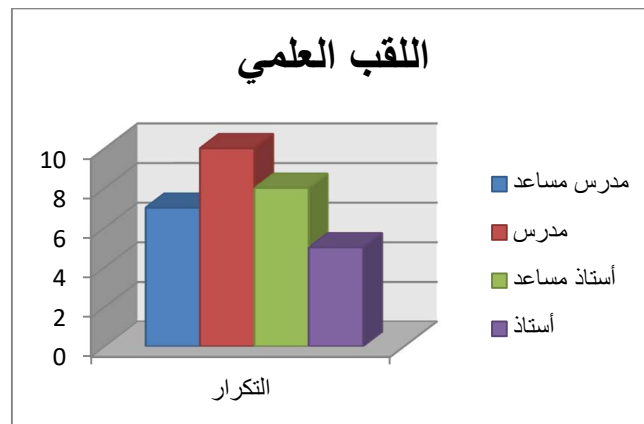
الشكل رقم (3) : التحصيل الدراسي

## اللقب العلمي :

جدول الرقم ( 8 ) توزيع عينة الدراسة حسب اللقب العلمي :

المتغير الديمغرافي	التفاصيل	التكرار	النسبة المئوية
اللقب العلمي	مدرس مساعد	9	22.5%
	مدرس	13	32.5%
	أستاذ مساعد	10	25%
	أستاذ	8	20%
	المجموع	40	100%

يتضح من الشكل رقم (4) يشير التحليل الإحصائي الوصفي لمفردات عينة الدراسة، اللقب العلمي قدرت نسبة مستوى مدرس مساعد بنسبة بلغت (22.5%)، و قدرت نسبة مستوى مدرس بنسبة بلغت (32.5%)، و قدرت نسبة مستوى أستاذ مساعد بنسبة بلغت (25%)، و قدرت نسبة مستوى أستاذ بنسبة بلغت (20%)، نلاحظ هنا إن مستوى مدرس يأتي بالمرتبة الاولى، و مستوى أستاذ مساعد يأتي بالمرتبة الثانية، و مستوى مدرس مساعد يأتي بالمرتبة الثالثة، و مستوى أستاذ يأتي بالمرتبة الرابعة والاخيرة.



الشكل رقم (4) : اللقب الوظيفي

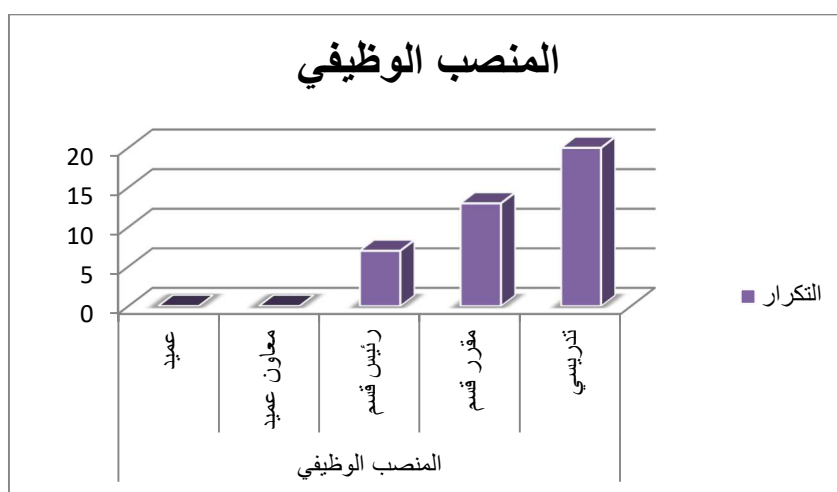
المنصب الوظيفي : جدول الرقم ( 9 ) توزيع عينة الدراسة حسب المنصب الوظيفي :

المتغير الديمغرافي	التفاصيل	التكرار	النسبة المئوية
المنصب الوظيفي	عميد	0	0%
	معاون عميد	0	0%



<b>17.5%</b>	<b>7</b>	<b>رئيس قسم</b>
<b>32.5%</b>	<b>13</b>	<b>مقرر قسم</b>
<b>50%</b>	<b>20</b>	<b>تدريسي</b>
<b>100%</b>	<b>40</b>	<b>المجموع</b>

يتضح من الشكل رقم (5) يشير التحليل الإحصائي الوصفي لمفردات عينة الدراسة، قدرت نسبة مستوى المنصب الوظيفي لعميد الكلية بنسبة بلغت (0%)، و قدرت نسبة مستوى المنصب الوظيفي لمعاون عميد بنسبة بلغت (0%)، و قدرت نسبة مستوى المنصب الوظيفي لرئيس قسم بنسبة بلغت (17.5%)، و قدرت نسبة مستوى المنصب الوظيفي لمقرر قسم بنسبة بلغت (32.5%)، و قدرت نسبة مستوى المنصب الوظيفي لتدريسي بنسبة بلغت (50%)، نلاحظ هنا إن مستوى التدريسي جاء بالمرتبة الاولى، و مستوى مقرر قسم جاء بالمرتبة الثانية، و مستوى رئيس القسم جاء بالمرتبة الثالثة.



الشكل رقم (5) : المنصب الوظيفي

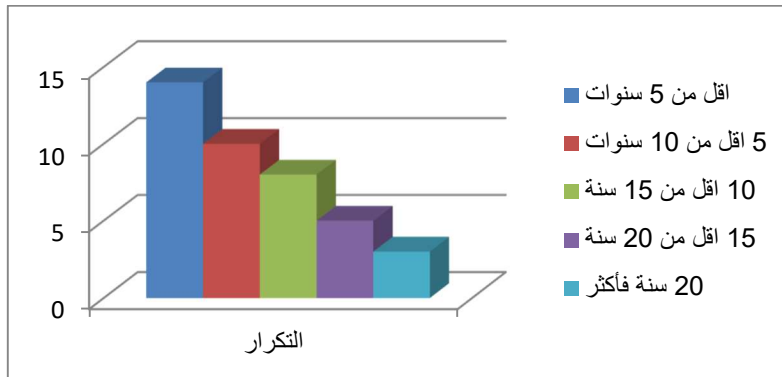
### عدد سنوات الخبرة في العمل:

جدول الرقم ( 10 ) توزيع عينة الدراسة حسب المنصب الوظيفي

المتغير الديمغرافي	التفاصيل	التكرار	النسبة المئوية
عدد سنوات الخبرة في العمل	أقل من 5 سنوات	<b>14</b>	<b>35%</b>
	5 أقل من 10 سنوات	<b>10</b>	<b>25%</b>
	10 أقل من 15 سنة	<b>8</b>	<b>20%</b>
	15 أقل من 20 سنة	<b>5</b>	<b>12.5%</b>
	<b>20 سنة فأكثر</b>	<b>3</b>	<b>7.5%</b>

المجموع	40	%100
---------	----	------

يتضح من الشكل رقم (6) يشير التحليل الإحصائي الوصفي لمفردات عينة الدراسة، عدد سنوات الخبرة في العمل، ان اغلب الافراد المبحوثين من ذوي الخبرة (أقل من 5 سنوات) اذ يشكلون ما نسبته (35%) ما يؤكد ان اغلب الافراد المبحوثين هم من شباب الذين لديهم القدرة على التعامل مع الاساليب الحديثة في العمل المحاسبي وتقبل التغير بسرعة اكبر، في حين ان الميدان المبحوث لا يخلو من الافراد ذوي الخبرة العالية و المتراكمة ممن لديهم خبرة أكثر من (5 اقل من 10 سنوات) اذ يشكلون ما نسبته (25%)، والافراد المبحوثون (10 اقل من 15 سنة) اذ يشكلون ما نسبته (20%)، والافراد المبحوثون من (15 اقل من 20 سنة) اذ يشكلون ما نسبته (12.5%)، والافراد المبحوثون (20 سنة فأكثر) اذ يشكلون ما نسبته (7.5%)، نلاحظ هنا ان عدد سنوات الخبرة اقل من 5 سنوات بالمرتبة الاولى، وعدد سنوات الخبرة 5 اقل من 10 سنوات جاء بالمرتبة الثانية، وعدد سنوات الخبرة 10 اقل من 15 سنة بالمرتبة الثالثة. وعدد سنوات الخبرة 15 اقل من 20 سنة بالمرتبة الرابعة، وعدد سنوات الخبرة 20 سنة فأكثر جاء بالمرتبة الاخيرة



الشكل رقم (6) : عدد سنوات الخبرة في العمل

### 2-2-3 : صدق الاداة وثباتها :

#### قياس الثبات باستخدام معامل "كرونباخ ألفا"

بقصد بالثبات إنه لمواعيد توزيع الإستمارات على نفس عينة الدراسة وفي نفس ظروف التطبيق الأول تحصل على نفس الإستجابات، أو إستجابات قريبة من التطبيق الأول، ويذهب علماء القياس إنه لو طبقت على عينة أخرى مسحوبة من نفس المجتمع بنفس شروط سحب العينة الأولى، وفي نفس ظروف التطبيق عليها نحصل على نفس الإستجابات، وبالتالي الإطمئنان إلى المؤشرات التي نحصل عليها يمكن سحبها أو تطبيقها أو تعميمها على المجتمع بإطمئنان تام.

لقد حسب ثبات بواسطة الحاسوب باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS V.25) من خلال مقياس ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) الذي يحدد مدى اتساق وتوافق عبارات الاستبيان وتتراوح قيمة معامل الفا بين الصفر و الواحد، وانخفاض قيمته عن (60%) تدل على انخفاض الثبات الداخلي، وكما اقتربت قيمته من (1) دل ذلك على ثبات عال للمقياس (عبدالفتاح، 2004 : 563)، وقد تراوحت قيمة معامل الفا بين (0.877) و (0.907)، اي قيمة لمحورين كانت أكبر من الحد الأدنى المقبول، وبالتالي يمكن القول انها معاملات ذات دلالة جيدة لأغراض البحث.

إلا أن يعتمد قبول القيمة حسب توطن ظاهرة القياس في مجتمع الدراسة وعدد العبارات التي تقيس الظاهرة البحثية ويعتمد عليها الباحث في قبول درجة الثبات.

### معاملات الثبات المتغيرات الدراسة باستخدام "معامل كرونباخ ألفا"

جدول رقم ( 11 ) نتائج تحليل الثبات لمحاور الاستبيان باستخدام مقياس ألفا

### كرونباخ (Cronbach's Alpha)

التسلسل	المحاور	العدد العبارات	مقياس المعامل الثبات ألفا كرونباخ
1	تطبيق المعايير المحاسبة الدولية	17	0.877
2	القياس و الافصاح المحاسبي	17	0.907
	الاجمالي	34	0.892

المصدر : أعداد الباحث بالاعتماد على البرنامج الإحصائي Spss

كما يتضح من الجدول السابق، تراوحت قيم معاملات الثبات لمجالات الدراسة لتطبيق المعايير المحاسبة الدولية كما بلغت قيمة عامل الثبات (0.877)، و بلغت قيمة عامل الثبات القياس و الافصاح المحاسبي (0.907)، مما يدل على أن اداة الدراسة الحالية قادرة على إعادة إنتاج من البيانات الحالية فيما تم إعادة القياس و البحث وإستخدامها مرة أخرى بنفس الظروف، وبالتالي إعتبرت أداة الدراسة الحالية مناسبة لأغراض الدراسة و الأهداف التي وضعت هذه المجالات وفقراتها من أجلها.

و للإرتقاء بمستوى الإستبيانات ولضمان تحقيقها للأهداف التي وضعت من أجلها، تمت مراجعتها وتحكيمها من قبل عدد من الأكاديميين و المتخصصين في مجال الدراسة، كما تم إستشارة إختصاصيين في مجال الإحصاء من أجل عملية إدخال البيانات وتحليلها. وفي ضوء ملاحظات

المحكمين تم تعديل عبارات الإستبيانات كي تصبح أكثر وضوحاً من حيث الصياغة وإنتهاءها للمحاور التي تندرج تحتها.

ومن ناحية أخرى تم حساب معاملات الارتباط بيرسون والتي تعبر عن قوة العلاقة بين كل فقرة من فقرات محاور ومجالات أداة الدراسة مع الدرجة الكلية لذلك المحور الذي ينتمي إليه الفقرة، وتعتبر أداة الدراسة بأنها تتمتع بدرجة صدق عالي عندما تكون جميع أو معظم معاملات الارتباط دالة إحصائياً (مستوى الدلالة أقل من 0.05) وبالتالي يدل على زيادة الإتساق أو التناسق الداخلي للفقرات داخل هذا المجال أو المحور (Lewis & Sauro, 2012 : p187).

### 3-3 : تحليل النتائج الدراسة

#### 3-3-1 : التحليل فقرات الاستبيان

يركز هذا المبحث على وصف متغيرات وتشخيصها من وجهة نظر الاكاديمين في عينة الدراسة، اذ استخدم الباحث البرمجية (SPSS V.25) للاستدلال على النسب المئوية و الوسط الحسابي و الانحراف القياسي و الاختبار ونسب الاستجابة وكما يأتي :

#### 3-3-1-1 : التحليل فقرات الاستبيان لقياس امكانية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية و القياس

##### الافصاح المحاسبي ومدى استخدامها في الجامعات الحكومية

خصص القسم الثاني من استمارة الاستبيان لقياس تطبيق المعايير المحاسبية الدولية و القياس الافصاح المحاسبي ومدى استخدامها في الجامعات الحكومية واختبار الفرضيات الخاصة به من خلال محورين رئيسيين، وقد تم تفريغ اجابات افراد العينة على الأسئلة (17 X - X1) التي تضمنها المحور الأول من القسم الثاني من الاستمارة الاستبيان فكانت النتائج كما يوضحها في الجدول (12) :

اجابات عينة الدراسة على العبارات بقياس امكانية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية و

القياس الافصاح المحاسبي ومدى استخدامها في الجامعات الحكومية

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		رقم سؤال
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
8.48	21.67	7.5	3	30	12	25	10	20	8	17.5	7	X1
7.29	20.42	17.5	7	22.5	9	20	8	30	12	10	4	X2
8.48	22.08	20	8	32.5	13	23	9	10	4	15	6	X3
12.25	18.75	37.5	15	12.5	5	5	2	23	9	22.5	9	X4
10.90	21.67	12.5	5	30	12	18	7	7.5	3	32.5	13	X5
17.41	17.50	2.5	1	5	2	45	18	20	8	27.5	11	X6
6.85	20.42	20	8	22.5	9	13	5	15	6	30	12	X7
5.59	20.00	27.5	11	20	8	23	9	18	7	12.5	5	X8
14.58	17.92	25	10	7.5	3	18	7	43	17	7.5	3	X9
13.11	18.75	35	14	12.5	5	20	8	30	12	2.5	1	X10
11.32	20.42	10	4	22.5	9	10	4	38	15	20	8	X11
8.84	20.00	12.5	5	20	8	28	11	30	12	10	4	X12
11.18	22.92	22.5	9	37.5	15	7.5	3	15	6	17.5	7	X13
6.37	19.17	15	6	15	6	18	7	23	9	30	12	X14
8.29	18.75	32.5	13	12.5	5	20	8	13	5	22.5	9	X15
13.46	17.92	17.5	7	7.5	3	30	12	38	15	7.5	3	X16
8.84	19.58	35	14	17.5	7	20	8	13	5	15	6	X17
10.1899634	19.8775	20.588		19.2647		20		22.5		17.647		المعدل

### 2-1-3-3 : تحليل نتائج الخاصة في قياس امكانية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

يتضح من الجدول (12) الخاص بقياس امكانية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية تشير النتائج المعروضة في الجدول (12) الى :

- (1) ان (20%) يتفوق على الوثوق في المعلومات المحاسبية على اساس المعايير المحاسبية الدولية ايجابياً يؤثر على القياس و الافصاح المحاسبي، بينما لا يتفق (30%) على ذلك، جاء ذلك بوسط الحسابي وانحراف معياري في (X1) قدرها (21.67) و (8.48) على التوالي.
- (2) اما فيما يخص على تأثير قابلية المعلومات المحاسبية للفهم و الاستيعاب على المعايير المحاسبية الدولية يؤثر على القياس والافصاح ، فقد اتفق على ذلك (30%) من الفهم و الاستيعاب على المعايير المحاسبية الدولية، و غير موافق بشدة على ذلك (17.5%) حيث بلغ الوسط الحسابي للمتغير (X2) (20.42) و الانحراف المعياري (7.29).

**3) عن المتغير (X3) القياس و الافصاح على اساس المعايير المحاسبية الدولية ايجابياً على افصاح القوائم المالية عن كافة المعلومات المحاسبية ذات الاهمية النسبية مما يحقق الافصاح التام الأمثل ، فقد جاءت نسب غير موافق (32.5%) بوسط حسابي وانحراف المعياري على التوالي (22.08) و (8.48).**

**4) اما المتغير (X4) الذي جا به القيمة الاقتصادية للمعلومات المحاسبية يؤثر على القياس و الافصاح على اساس المعايير المحاسبية الدولية ، فقد جاءت نسب غير موافق بشدة (37.5%) بوسط الحسابي (18.75) و انحراف المعياري (12.25).**

**5) اما فيما يخص على تأثير القياس و الافصاح المحاسبي على اساس المعايير المحاسبية الدولية ايجابياً على ثبات الطرق و الاساليب المعتمدة في قياس وتوصيل المعلومات المحاسبية من فترة الى اخرى ، فقد وافق بشدة على ذلك (32.5%) من على اساس المعايير المحاسبية الدولية ايجابياً على ثبات الطرق ، و غير موافق بشدة على ذلك (12.5%) حيث بلغ الوسط الحسابي للمتغير (X5) (21.67) و الانحراف المعياري (10.90).**

**6) ان (20%) يتفوق على ان ملائمة المعلومات المحاسبية عن المعايير المحاسبة الدولية إيجابياً يؤثر على القياس و الافصاح المحاسبي ، بينما محايد (45%) على ذلك، و موافق (20%) على ذلك جاء ذلك بوسط الحسابي وانحراف معياري في (X6) قدرها (17.50) و (17.41) على التوالي.**

**7) كان الاتفاق حول المتغير (X7) عدم توفر الدليل القابل للتحقق يؤدي الى صعوبة الاعتراف و القياس عن المعايير المحاسبية الدولية ، فبلغ الاتفاق على ذلك (15%) يقابله عدم اتفاق بنسبة (22.5) ، حيث بلغ الوسط الحسابي و الانحراف المعياري على التوالي (20.42) و (6.85). يؤدي الى التحقق صعوبة الاعتراف و القياس عن المعايير المحاسبية الدولية.**

**8) فيما يخص حول المتغير (X8) على استخدام نظم المعلومات المحاسبية يؤدي الى توفير معلومات ملائمة تساعد في تطبيق معايير المحاسبة الدولية، فبلغ موافق (17.5%)، و موافق بشدة (12.5%)، حيث بلغ الوسط الحسابي و الانحراف المعياري على التوالي (20.00) و (5.59).**

**9) ان المتغير (X9) على استخدام نظم المعلومات المحاسبية يؤدي الى توفير معلومات ذات مصداقية تساعد في تطبيق معايير المحاسبة الدولية ، فبلغ موافق (42.5%)، ولا يتفق على (7.5%)، حيث بلغ الوسط الحسابي و الانحراف المعياري على التوالي (17.92) و (14.58).**

اما فيما يخص على استخدام نظم المعلومات المحاسبية يؤدي الى توحيد الفهم في الفهم تطبيق معايير المحاسبة الدولية، فقد وافق بشدة على ذلك (2.5%) توحيد الفهم في الفهم تطبيق معايير المحاسبة الدولية ، و غير موافق بشدة على ذلك (35%) حيث بلغ الوسط الحسابي للمتغير (X10) (18.75) و الانحراف المعياري (13.11).

ان المتغير (X11) على توحيد الفهم في تطبيق معايير المحاسبة الدولية، فبلغ موافق (37.5%)، ولا يتفق على (22.5%)، على اداء استخدام نظم المعلومات المحاسبية ، حيث بلغ الوسط الحسابي و الانحراف المعياري على التوالي (20.42) و (11.32).

فيما يخص حول المتغير (X12) على استخدام نظم المعلومات المحاسبية يؤدي الى القابلية للمقارنة عند معايير المحاسبة الدولية، فبلغ موافق (30%)، ولا يتفق على (20%)، على القابلية للمقارنة عند معايير المحاسبة الدولية ، حيث بلغ الوسط الحسابي و الانحراف المعياري على التوالي (20.00) و (8.84).، فاما المتغير (X13) استخدام نظم المعلومات المحاسبية يؤدي الى توفير خاصية المرونة ومواكبة التطورات في تطبيق معايير المحاسبة الدولية، فبلغ موافق (15%)، ولا يتفق على (37.5%)، على توفير خاصية المرونة ومواكبة التطورات في تطبيق معايير المحاسبة الدولية ، حيث بلغ الوسط الحسابي و الانحراف المعياري على التوالي (22.92) و (11.18).

وان المتغير (X14) المرونة ومواكبة التطورات في تطبيق معايير المحاسبة الدولية ، فبلغ موافق (22.5%)، ولا يتفق على (15%)، على تطبيق معايير المحاسبة الدولية ، حيث بلغ الوسط الحسابي و الانحراف المعياري على التوالي (19.17) و (6.37).

وان المتغير (X15) تعمل المعالجة في نظم المعلومات المحاسبية على التقييم العادل و الاعتراف عند تطبيق معايير المحاسبة الدولية، فبلغ موافق (12.5%)، ولا يتفق على (12.5%)، يستنتج من هذه الفقرة بان توافق وغير توافق متساويان في التقييم العادل و الاعتراف عند تطبيق معايير المحاسبة الدولية، حيث بلغ الوسط الحسابي و الانحراف المعياري على التوالي (18.75) و (8.29).

وان المتغير (X16) تعتمد ادارة الشركات على المعلومات المحاسبية، فبلغ موافق (37.5%)، ولا يتفق على (7.5%)، في اتخاذ القرارات الاقتصادية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية ، حيث بلغ الوسط الحسابي و الانحراف المعياري على التوالي (17.92) و (13.46).

وان المتغير (X17) تعد الشركات كافة تقاريرها من قوائم وتقرير الادارة و تقرير مراقب الحسابات وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية، فبلغ موافق (12.5%)، ولا يتفق على (17.5%)، حيث بلغ الوسط الحسابي و الانحراف المعياري على التوالي (19.58) و (8.84).

### 3-1-3-3 : تحليل نتائج خاصة بالمحور الثاني في القياس و الإفصاح المحاسبي في الجامعات الحكومية

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موفق بشدة		رقم سؤال
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
3.95	20.42	15	6	23	9	18	7	20	8	25	10	X18
7.91	19.17	25	10	15	6	30	12	10	4	20	8	X19
8.48	20.42	20	8	23	9	33	13	15	6	10	4	X20
12.50	20.00	17.5	7	20	8	38	15	2.5	1	23	9	X21
12.87	16.67	30	12	0	0	33	13	18	7	20	8	X22
9.19	20.00	30	12	20	8	28	11	7.5	3	15	6	X23
6.85	20.42	20	8	23	9	15	6	13	5	30	12	X24
6.61	20.42	27.5	11	23	9	23	9	18	7	10	4	X25
19.04	17.50	40	16	5	2	0	0	40	16	15	6	X26
14.14	23.75	5	2	43	17	13	5	23	9	18	7	X27
9.19	21.67	15	6	30	12	20	8	28	11	7.5	3	X28
12.75	18.33	5	2	10	4	20	8	35	14	30	12	X29
12.50	19.58	27.5	11	18	7	33	13	23	9	0	0	X30
11.32	20.00	37.5	15	20	8	10	4	23	9	10	4	X31
14.79	18.33	2.5	1	10	4	38	15	33	13	18	7	X32
12.12	22.08	0	0	33	13	25	10	20	8	23	9	X33
11.59	20.42	25	10	23	9	23	9	30	12	0	0	X34
10.9287	19.951	20.147	8.06	19.7	7.88	23.2	9.29	20.9	8.35	16	6.41	

يتضح من الجدول (13) الخاص بقياس امكانية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

تشير النتائج المعروضة في الجدول (13) الى :

(1) ان (20%) يتفق على الرغم من توافر بعض خصائص الاصول على الشركات في القياس و الإفصاح المحاسبي الا انه لا يتم الاعتراف و التقرير عنها لصعوبة تحديدها وقياسها، بينما لا يتفق (23%) على ذلك، جاء ذلك بوسط الحسابي وانحراف معياري في (X18) قدرها (20.42) و (3.95) على التوالي.

(2) اما فيما يخص على القوائم و التقارير المالية غالباً لا تشمل على ايضاحات بطريقة النفاذ او الاطفاء المتبعة في القياس و الإفصاح المحاسبي، فقد اتفق على ذلك (10%) ، و غير موافق بشدة على ذلك (25%) على ايضاحات بطريقة النفاذ او الاطفاء المتبعة في القياس و



- الافصاح المحاسبي حيث بلغ الوسط الحسابي للمتغير (X19) (19.17) و الانحراف المعياري (7.91).
- 3) عن المتغير (X20)** صعوبة في التمييز بين نفقات البحوث ونفقات التطوير في المعالجة القياس و الافصاح المحاسبية، فقد جاءت نسب موافق (15%) ، فقد جاءت نسب غير موافق (23%) بوسط حسابي وانحراف المعياري على التوالي (20.42) و (8.48).
- 4) اما المتغير (X21) الذي جا به** صعوبة في التمييز و الفصل في القياس و الافصاح المحاسبي عند المعالجة المحاسبية في الشركات، فقد جاءت نسب موافق بشدة (23%) ، فقد جاءت نسب غير موافق بشدة (17.5%) بوسط الحسابي (20.00) و انحراف المعياري (12.50).
- 5) اما فيما يخص** على رغبة المؤسسات المالية في تقديم خدمات اضافية لعملائها فضلاً عن وجود المنافسة بين تلك الشركات يمكن ان تساعد على القياس و الافصاح المحاسبي ، فقد وافق بشدة على ذلك (20%) ، و غير موافق بشدة على ذلك (30%) حيث بلغ الوسط الحسابي للمتغير (X22) (16.67) و الانحراف المعياري (12.87).
- 6) ان (7.5%) يتفوق على** ان يعتبر استخدام نموذج القيمة العادلة اكثر ملائمة لاتخاذ القرارات واجراء التحليلات الافصاح المحاسبية و اساسا افضل للتنبؤات بنتائج الاعمال للطرف المستخدم مقارنة بالتكلفة التاريخية ، بينما محايد (28%) على ذلك، وغير موافق (20%) على ذلك جاء ذلك بوسط الحسابي وانحراف معياري في (X23) قدرها (20.00) و (9.19) على التوالي.
- 7) كان الاتفاق حول المتغير (X24)** تحقق المعلومات المحاسبية الناتجة عن استخدام نموذج القيمة العادلة خاصة الموثوقية اذا توفرت مقومات الاسواق النشطة لكافة عناصر القوائم المحاسبية ، فبلغ الاتفاق على ذلك (13%) يقابله عدم اتفاق بنسبة (23%) على توفرت مقومات الاسواق النشطة لكافة عناصر القوائم المحاسبية ، حيث بلغ الوسط الحسابي و الانحراف المعياري على التوالي (20.42) و (6.85).
- 8) فيما يخص حول المتغير (X25) على** غياب سوق نشطة لعناصر القوائم الافصاح المحاسبية يجعل تقديرات القيمة العادلة ذاتية وبالتالي اعتمادها على التقدير الشخصي مما يفقدها خاصية الموثوقية، فبلغ موافق (18%)، وموافق بشدة (23%)، حيث بلغ الوسط الحسابي و الانحراف المعياري على التوالي (20.42) و (6.61).
- 9) ان المتغير (X26) على** ان تحقق القوائم الافصاح المحاسبية المبنية على اساس القيمة العادلة خاصية التوقيت المناسب للمعلومات المحاسبية كونها تعكس اخر تقييم عادل لبنود القوائم

المحاسبية ، فبلغ نسبة توافق على ذلك (40%)، ولا يتفق على (5%)، حيث بلغ الوسط الحسابي و الانحراف المعياري على التوالي (17.50) و (19.04).

**10** **ا فيما يخص على** تكوين القوائم المحاسبية المبنية على اساس نموذج القيمة العادلة، مفهومة بشكل اكبر عند توفر المعرفة التامة لمفهوم القيم العادلة من طرف مستخدمي تلك المعلومات ، فقد وافق بشدة على ذلك (18%) مفهومة بشكل اكبر عند توفر المعرفة التامة لمفهوم القيم العادلة من طرف مستخدمي تلك المعلومات، و غير موافق بشدة على ذلك (43%) حيث بلغ الوسط الحسابي للمتغير (X27) (23.75) و الانحراف المعياري (14.14).

**11** **ان المتغير (X28)** على جودة المعلومات المحاسبية تؤدي الى الافصاح في التقارير و القوائم المحاسبية ، فبلغ موافق (28%)، ولا يتفق على (30%)، حيث بلغ الوسط الحسابي و الانحراف المعياري على التوالي (21.67) و (9.19).

**12** **فيما يخص حول المتغير (29X)** على المعلومات المحاسبية تتصف بالملائمة لكافة مستخدمي التقارير و القوائم المحاسبية لغرض تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ، فبلغ موافق (35%)، ولا يتفق على (10%)، على لكافة مستخدمي التقارير و القوائم المحاسبية لغرض تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ، حيث بلغ الوسط الحسابي و الانحراف المعياري على التوالي (18.33) و (12.75).، فاما المتغير **(X30)** على ان جميع المعلومات المعروضة في التقارير و القوائم المالية قابلة للفهم من قبل مستخدميها، فبلغ موافق (23%)، ولا يتفق على (18%)، على توفير خاصية المرونة ومواكبة التطورات في تطبيق معايير المحاسبة الدولية ، حيث بلغ الوسط الحسابي و الانحراف المعياري على التوالي (19.58) و (12.50).

**13** **وان المتغير (X31)** ا جميع المعلومات المعروضة في التقارير و القوائم المالية موثوق بها ويمكن الاعتماد عليها، فبلغ موافق (23%)، ولا يتفق على (20%)، على تطبيق معايير المحاسبة الدولية ، حيث بلغ الوسط الحسابي و الانحراف المعياري على التوالي (20.00) و (11.32).

**14** **وان المتغير (X32)** تحتوي على القوائم و التقارير المالية على المعلومات الفعلية والمخططة ، فبلغ نسب موافق (33%)، ولا يتفق على (10%)، حيث بلغ الوسط الحسابي و الانحراف المعياري على التوالي (18.33) و (14.79).

**15** **وان المتغير (X33)** على ان اثبات طريقة عرض المعلومات المحاسبية من حيث الجواهر و الشكل يتيح لجميع المستخدمين إمكانية المقارنة ، فبلغ نسب موافق (20%)، ولا

يتفق على (33%)، في اتخاذ القرارات الاقتصادية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية ، حيث بلغ الوسط الحسابي و الانحراف المعياري على التوالي (22.08) و (12.12).  
**16** وان المتغير (X34) الثبات في الافصاح عن رأس المال المعرفي يؤدي الى زيادة جودة التقارير المحاسبية، فبلغ نسب موافق (30%)، ولا يتفق على (23%)، حيث بلغ الوسط الحسابي(20.42) و الانحراف المعياري(11.59).

### 4-3 : العلاقة بين تطبيق المعايير الدولية و قياس الافصاح المحاسبي

يمكن الاستفادة من تحليلات الارتباط بيرسون في تحديد نوع العلاقة واتجاهاتها بين متغيرين معتمد ومستقل، كذلك يستفاد من نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط بينهما لايجاد مدى التأثير واتجاهه وقدرة المتغير المستقل على تفسير التغيرات في المتغير المعتمد وسيتم توظيفهما خدمة لأغراض واهداف الدراسة وكالاتي :-

### 1-4-3 : العلاقة بين امكانية التطبيق المعايير الدولية في القياس و الافصاح المحاسبي

تشير نتائج تحليل الارتباط البسيط الى وجود ارتباط ايجابي قوي ذو دلالة معنوية بين المتغير المستقل (امكانية التطبيق المعايير الدولية) والمتغير المعتمد او التابع (القياس و الافصاح المحاسبي)، اذ بلغت معامل الارتباط بينهما (0.877) وهي قيمة معنوية موجبة عند مستوى (0.05) في الجدول (14) يبين ذلك :

جدول قيم معامل الارتباط بين امكانية التطبيق معايير الدولية و القياس و الافصاح المحاسبي

المتغير التابع او	مدى تطبيق القياس و الافصاح المحاسبي
المعتمد	
المتغير المستقل	
ادراك اهمية تطبيق معايير الدولية	*0.877

\*P≤0.05

المصدر : اعداد الباحث

### 3-4-2 : اختبار الفرضيات الدراسية

#### الجدول رقم (15) نتائج اختبار الفرضيات الفرعية بموجب اختبار (T. test)

المتغيرات	حجم العينة	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الدلالة الإحصائية
الفرضية الاولى	40	16.67	0.99	0.000
الفرضية الثانية	40	16.67	0,98	0.000

المصدر: من اعداد الباحث على وفق نتائج التحليل الإحصائي.

وكما يبين في الجدول اعلاه إن مستوى الدلالة الإحصائية للفرضيات الفرعية الثنائي هي (0.000) وجميعها أقل من مستوى الدلالة (0.05) مما يدعوا الى رفض الفرضية العدمية ومن ثم قبول الفرضية البديلة توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين مستوى الإفصاح الفعلي المطلوب توفره بشكل عام في الاكاديميين المختصين في المحاسبة ، ومستوى الإفصاح المطلوب توفره حسب المعايير المحاسبية الدولية و توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين مستوى الإفصاح المطلوب توفره في القوانين و التشريعات العراقية و مستوى الإفصاح المطلوب توفره حسب المعايير المحاسبية الدولية.

#### 4 : الاستنتاجات و التوصيات

##### 4-1 : الإستنتاجات

- 1) تحدد نتيجة عملية القياس المحاسبية ممثلة بقيمة الخاصة في محل أساليب قياس أساسية ممثلة او مباشرة على ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس وتعتبر عملية التوبيخ المحاسبي من اهم الوسائل وأساليب القياس الأساسية المباشرة.
- 2) زيادة الإفصاح الإلزامي نتيجة ظهور التطورات الاقتصادية ومطالبات التوسع، و الإفصاح الاختياري والإلزامي يعتبر وسيلتين لنشر المعلومات أدى الى زيادة الطلب على المعلومات في مختلف أصحاب المصلحة لتشمل المعلومات التي تتجاوز تلك التي يتم الإفصاح عنها وفقاً للتعليمات والقوانين لاتخاذ القرارات الإفصاح الإلزامي.
- 3) ان القياس والافصاح المحاسبي اهمية كبيرة في البحث العلمي لأنه يعتبر عنصراً أساسياً وجزءاً مهماً من البحث العلمي لأنه أفضل طريقة لفهم الشيء او الحدث المراد قياسه ومن دونه لا يمكن اختبار صحة الفروض و النتائج
- 4) تقديم المعلومات الى المستخدمين بشكل واضح ومضمون صحيح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات لضرورة اوصول نتائج القياس المحاسبي الى متخذي القرار المعروف في ان الهدف الرئيسي للإفصاح المحاسبي هو اشباع حاجات مستخدمي المعلومات المحاسبية.
- 5) زيادة الدخل في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية في شكل تدفقات داخلية للأصول او تعزيزات لها اوفي شكل انخفاض في الالتزامات، و يترتب عليها زيادة في حقوق الملكية ما عدا تلك المتعلقة بمساعدات اصحاب المؤسسة.
- 6) استنفاد للأصول أو نشوء التزامات قد تؤدي الى انخفاض الملكية، ما عدا تلك المتعلقة بالتوزيعات على أصحاب المؤسسة لإنخفاض **المصروفات** في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية المتخذة في شكل نفقات خارجية.
- 7) استثناء تلك الناتجة عن مصروفات أو توزيعات عن الملاك، وتمثل انخفاض في المنافع الاقتصادية لإنخفاض **الخسائر** في حقوق الملكية لصافي الربح نتيجة صفقات طارئة او عرضية للوحدة.
- 8) تلك المعايير المحاسبية الدولية سيقوم كل مشروع بوضع تطبيق معاييره الخاصة سيكون من المستحيل اعداد قوائم مالية تكون قابلة للمقارنة في إصدار معايير محاسبية مالية تحدد في ضوءها طرق قياس تأثير العمليات و الأحداث و الظروف على المركز المالي للمنشأة ونتائج اعمالها وايصال نتائجها الى المستخدمين.

9) عدم وجود ايضاحات كافية يؤدي الى صعوبة فهم القوائم المالية بغض النظر عن صحة المعالجة المحاسبية في ان المعايير المحاسبة الدولية تعمل على تحديد وقياس الاحداث المالية وايصال نتائج القياس الى مستخدمي البيانات.

### الاستنتاجات المتعلقة بالجانب الميداني :

- 1) ان (20%) يتفوق على الوثوق في المعلومات المحاسبية على اساس المعايير المحاسبية الدولية ايجابياً يؤثر على القياس و الافصاح المحاسبي، بينما لا يتفق (30%) على ذلك، جاء ذلك بوسط حسابي وانحراف معياري في (X1) قدرها (21.67) و (8.48) على التوالي.
- 2) عن المتغير (X3) القياس و الافصاح على اساس المعايير المحاسبية الدولية ايجابياً على افصاح القوائم المالية عن كافة المعلومات المحاسبية ذات الاهمية النسبية مما يحقق الافصاح التام الأمثل ، فقد جاءت نسب غير موافق (32.5%) بوسط حسابي وانحراف المعياري على التوالي (22.08) و (8.48).
- 3) كان الاتفاق حول المتغير (X7) عدم توفر الدليل القابل للتحقق يؤدي الى صعوبة الاعتراف و القياس عن المعايير المحاسبية الدولية ، فبلغ الاتفاق على ذلك (15%) يقابله عدم اتفاق بنسبة (22.5) ، حيث بلغ الوسط الحسابي و الانحراف المعياري على التوالي (20.42) و (6.85). يؤدي الى التحقق صعوبة الاعتراف و القياس عن المعايير المحاسبية الدولية.
- 4) فيما يخص حول المتغير (X12) على استخدام نظم المعلومات المحاسبية يؤدي الى القابلية للمقارنة عند معايير المحاسبة الدولية، فبلغ موافق (30%)، ولا يتفق على (20%)، على القابلية للمقارنة عند معايير المحاسبة الدولية ، حيث بلغ الوسط الحسابي و الانحراف المعياري على التوالي (20.00) و (8.84).، فاما المتغير (X13) استخدام نظم المعلومات المحاسبية يؤدي الى توفير خاصية المرونة ومواكبة التطورات في تطبيق معايير المحاسبة الدولية، فبلغ موافق (15%)، ولا يتفق على (37.5%)، على توفير خاصية المرونة ومواكبة التطورات في تطبيق معايير المحاسبة الدولية ، حيث بلغ الوسط الحسابي و الانحراف المعياري على التوالي (22.92) و (11.18).
- 5) وان المتغير (X14) المرونة ومواكبة التطورات في تطبيق معايير المحاسبة الدولية ، فبلغ موافق (22.5%)، ولا يتفق على (15%)، على تطبيق معايير المحاسبة الدولية ، حيث بلغ الوسط الحسابي و الانحراف المعياري على التوالي (19.17) و (6.37).
- 6) وان المتغير (X16) تعتمد ادارة الشركات على المعلومات المحاسبية، فبلغ موافق (37.5%)، ولا يتفق على (7.5%)، في اتخاذ القرارات الاقتصادية في تطبيق معايير

المحاسبة الدولية ، حيث بلغ الوسط الحسابي و الانحراف المعياري على التوالي (17.92) و (13.46).

**(7) ان (20%) يتفق على الرغم من توافر بعض خصائص الاصول على الشركات في القياس و الافصاح المحاسبي الا انه لا يتم الاعتراف و التقرير عنها لصعوبة تحديدها وقياسها، بينما لا يتفق (23%) على ذلك، جاء ذلك بوسط الحسابي وانحراف معياري في (18X) قدرها (20.42) و (3.95) على التوالي.**

**(8) فيما يخص حول المتغير (X25) على غياب سوق نشطة لعناصر القوائم الافصاح المحاسبية يجعل تقديرات القيمة العادلة ذاتية وبالتالي اعتمادها على التقدير الشخصي مما يفقدها خاصية الموثوقية، فبلغ موافق (18%)، و موافق بشدة (23%)، حيث بلغ الوسط الحسابي و الانحراف المعياري على التوالي (20.42) و (6.61).**

**(9) اما فيما يخص على تكوين القوائم المحاسبية المبنية على اساس نموذج القيمة العادلة، مفهومة بشكل اكبر عند توفر المعرفة التامة لمفهوم القيم العادلة من طرف مستخدمي تلك المعلومات ، فقد وافق بشدة على ذلك (18%) مفهومة بشكل اكبر عند توفر المعرفة التامة لمفهوم القيم العادلة من طرف مستخدمي تلك المعلومات، و غير موافق بشدة على ذلك (43%) حيث بلغ الوسط الحسابي للمتغير (X27) (23.75) و الانحراف المعياري (14.14).**

**(10) ان المتغير (X28) على جودة المعلومات المحاسبية تؤدي الى الافصاح في التقارير و القوائم المحاسبية ، فبلغ موافق (28%)، ولا يتفق على (30%)، حيث بلغ الوسط الحسابي و الانحراف المعياري على التوالي (21.67) و (9.19).**

**(11) وان المتغير (X31) ا جميع المعلومات المعروضة في التقارير و القوائم المالية موثوق بها ويمكن الاعتماد عليها، فبلغ موافق (23%)، ولا يتفق على (20%)، على تطبيق معايير المحاسبة الدولية ، حيث بلغ الوسط الحسابي و الانحراف المعياري على التوالي (20.00) و (11.32)**

**(12) وان المتغير (X32) تحتوي على القوائم و التقارير المالية على المعلومات الفعلية والمخططة ، فبلغ نسب موافق (33%)، ولا يتفق على (10%)، حيث بلغ الوسط الحسابي و الانحراف المعياري على التوالي (18.33) و (14.79).**

**(13) وان المتغير (X34) الثبات في الافصاح عن رأس المال المعرفي يؤدي الى زيادة جودة التقارير المحاسبية، فبلغ نسب موافق (30%)، ولا يتفق على (23%)، حيث بلغ الوسط الحسابي(20.42) و الانحراف المعياري(11.59).**

#### 2-4 : التوصيات

- 1) نوصي الشركات بتقديم من المؤسسات الحكومية و غير الحكومية تقديم قوائم المحاسبية التي تكون معدة على اساس معايير المحاسبة الدولية ومستوفية لمتطلبات التدقيق.
- 2) توحيد المصطلحات عندوضع واصدار المعايير المحاسبية من قبل مجلس المعايير المحاسبية العراقية و اقليم كردستان.
- 3) في مجال المعايير المحاسبة الدولية ضرورة ان تلتزم المكاتب المحاسبية بتعيين ذو الكفاءة و الخبرة في مجال المحاسبي. و التدريب عن طريق توثيق العلاقة بين الجانبين الاكاديمي والتطبيقي في التعليم في تحسين نوعية التعليم المحاسبي الجامعي.
- 4) لابد من العمل على زيادة الثقافة المحاسبية من اجل أكبر للقوائم المحاسبية الصادرة عن مختلف الشركات، من طرف للمستثمرين وصناع القرارات.
- 5) اعداد القوائم المحاسبية في القياس و الافصاح ضمن الايضاحات المتممة لها بتوضيح المبادئ المحاسبية المتبعة في ضرورة التزام المؤسسات. و تعزيز الافصاح و الشفافية وتاحتها لأصحاب المصالح لزيادة ثقتهم بها لالتزام المؤسسات الاقتصادية بضرورة نشر تقاريرها المحاسبية بشكل دوري.
- 6) ضرورة اجراء ندوات تعريفية لأعضاء مجلس الادارة الشركات المدرجة بهدف تعريفهم باهمية وفوائد القياس و الافصاح المحاسبي واثره في تعزيز جود التقارير المحاسبية او المالية.
- 7) تقديم معلومات قادرة في احداث فرق وقرارات مستخدمي هذه التقارير لضرورة تبني الشركات المدرجة لمفهوم القياس و الافصاح المحاسبي وعرض مكوناته ضمن تقاريرها المحاسبية وذلك عند سيعها.



## قائمة المصادر و المراجع

أولاً : الكتب القانونية و العربية

- 1- أبو المكارم، وصفي، المحاسبة المتوسطة، القياس و التقييم و الافصاح الحاسبي، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2000.
- 2- أبو شمالة، احمد محمد، معايير المحاسبة و الابلاغ المالي الدولية، مكتبة المجتمع العربي، عمان، 2010.
- 3- أبو ناصر، محمد، وحميدات، جمعة، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية، ط3، وائل للنشر، عمان، 2017.
- 4- التكريتي، إسماعيل يحيى، الراوي، ساطع محمد، الشعباني، صالح إبراهيم، (1998)، معايير تحديد التكاليف البيئية بالتطبيق على الشركة العام للسمنت الشمالية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، بغداد، المجلد 6، عدد خاص بمناسبة نهاية الألفية الثانية.
- 5- الحياي، وليد ناجي، نظرية المحاسبة، منشورات الجامعة العربية المفتوحة في الدنمارك، بدون سنة طبع.
- 6- الخداش وآخرون، حسام الدين مصطفى، أصول المحاسبة المالية، دار المسيرة، عمان، ط8، ج1، 2012.
- 7- الدلاهمة، سليمان مصطفى، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، دار الوارق للنشر و التوزيع، عمان، 2007.
- 8- الدهراوي، كمال الدين، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية للطبع و النشر والتوزيع، مصر - الاسكندرية، 1998
- 9- الشيرازي، عباس مهدي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل، الكويت، 1990.
- 10- الصبان، محمد سمير، دراسات في الاصول المالية، أصول القياس وأساليب الاتصال المحاسبي، الدار الجامعية، بيروت، 1996.
- 11- الصفار، هادي رضا، مبادئ المحاسبة المالية، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، ج1، 2006.
- 12- العماري، أحمد، نظام المعلومات المحاسبية وعملية اتخاذ القرار الاداري في المصارف التجارية، مجلة العلوم الانسانية، الجزائر، 2004.

- 13- العناتي، رضوان محمد، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، ج1، 2000.
- 14- الفتلاوي، ليلي ناجي مجيد، بيئة المحاسبة ومرشرات تكيفها لتكنولوجيا المعلومات، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الخاص بمؤتمر الكلية، 2013
- 15- الفذاع، فذاع، النظرية و التطبيق في القوائم المالية و الأصول، الكتاب الأول، الطبعة الثانية، 2002.
- 16- الهادي، محمد، نظم المعلومات في المنظمات المعاصرة، دار الشروق، القاهرة - مصر، 2001.
- 17- بلغيت، مدني، المحاسبة الدولية، الدار العلمية الدولية للنشر و التوزيع، ودار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان 2000.
- 18- تشوي وآخرون، فريديك، المحاسبة الدولية، ترجمة : احمد حامد حجاج و محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر، الرياض، 2004.
- 19- جمعة وآخرون، أحمدحلمي، نظم المعلومات المحاسبية : مدخل تطبيقي معاصر، دار المناهج للنشر و التوزيع، عمان - الأردن، الطبعة الأولى، 2003.
- 20- جمعة، هوام، المحاسبة المعمقة وفقاً للنظام المحاسبي المالي الجديد و المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.
- 21- حسين، أحمد ، نظم المعلومات المحاسبية الإطار الفكري و النظم و التطبيقية، دار الجامعية للنشر و التوزيع، الاسكندرية -مصر، الطبعة الأولى، 2004.
- 22- حلمي، يحيى مصطفى، أساسيات نظم المعلومات، مكتبة عين شمس، مصر - القاهرة، 2005.
- 23- حماد، طارق عبدالعال، موسوعة معايير المحاسبة، شرح معايير المحاسبة الدولية و المقارنة مع المعايير الامريكية و البريطانية والعربية، منشورات الدار الجامعية، مصر ، 2002 - 2003
- 24- حمدان، حسين القاضي مأمون، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر، الاردن، 2008
- 25- حنان، رضوان حلوة، النموذج المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان - الاردن، 2003.

- 26- حنان، رضوان، تطور الفكر المحاسبي، مدخل نظرية المحاسبة، مكتبة الثقافة للنشر و التوزيع، الطبعة الاولى، 1998.
- 27- رضا، محمد سامي، أساسيات المحاسبة، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، 2015.
- 28- السيد، سيدعطاالله، النظريات المحاسبية المالية، دار الراية للنشر و التوزيع، عمان الاردن، ط1، 2009.
- 29- شرويدر وآخرون، ريتشارد، نظرية المحاسبة، ترجمة : خالد على احمد كاجيجي، و ابراهيم ولد محمد، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2006.
- 30- عبدالحى، مرعي ، بدوي، محمد عباس، مقدمة في أصول المحاسبة المالية، الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2003.
- 31- عبدالحى، مرعي، الصبان، محمد سمير، أصول القياس و الاتصال المحاسبي، دار النهضة العربية، لبنان، 1988.
- 32- عيسى، ياسين أحمد، أصول المحاسبية الحديثة، دار الشرق للنشر و التوزيع، عمان – الاردن، ج1، 2003
- 33- فرج، صفوت، القياس النفسي، الانجلو المصرية، ط3، القاهرة، 1997.
- 34- قاسم، عبدالرزاق محمد، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان – الاردن، الطبعة الاولى، 2004.
- 35- قاسم، عبدالرزاق محمد، نظم المعلومات المحاسبية المحسوبة، دار الشروق للدعاية و الاعلان و التسويق، عمان –الأردن، الطبعة الأولى، 1998.
- 36- قاضي، حسين ، و حمدان، مأمون توفيق، نظرية المحاسبة، الدار العلمية، و دار الثقافة، الاردن، ط1، 2004.
- 37- كافي وآخرون، مصطفى يوسف، مبادئ المحاسبة المالية،الأصول العلمية و العملية،مكتبة المجمع العربي للنشر و التوزيع، عمان، 2012.
- 38- كحالة، جبرائيل جوزيف، وحنان، رضوان حلوة، المحاسبة الادارية، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان – الاردن، الطبعة الاولى، 1997.
- 39- مطر، محمد، و السويطي، موسى، التأصل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس، العرض، الافصاح، دار وائل للنشر، عمان – الاردن، ط2، 2008.

40- موسكوف سيكمن، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات : مفاهيم وتطبيقات، ترجمة كمال الدين سعيد، وأحمد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2002.

### ثانياً : الرسائل و الأطاريح

41-إدمون جل، مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في المصارف التجارية العراقية الأهلية من وجهة نظر الإدارة، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الاوسط، كلية الاعمال، قسم المحاسبة، 2010.

42- أسماء، جرموني، مطبوعة قياس الانظمة المحاسبية، ادارة جامعية، جامعة العربي بن مهدي أم البواقي، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير، 2018 – 2019.

43-الجباري، تانيا قادر عبدالرحمن فتاح، تأثير بعض القواعد المحاسبية العراقية على تحليل القوائم المالية، دراسة تطبيقية في عينة من الشركات المختارة في العراق، رسالة ماجستير، كلية الادارة و الاقتصاد جامعة الموصل، 2002.

44-الحميري، حنان عبدالأمير عمران، تكييف النظام المحاسبي الموحد للبلديات للافصاح عن المعلومات البيئية،دراسة تطبيقية في مديرية بلدية كربلاء، رسالة مقدمة الى مجلس كلية الادارة و الاقتصاد، جامعة كربلاء، كجزء من متطلبات نيل درجة ماجستير، علوم في المحاسبة، جامعة كربلاء، كلية الادارة و الاقتصاد، قسم المحاسبة، 2017.

45-العازمي، راشد فالح، تطوير الإفصاح المحاسبي في ضوء المتغيرات المستحدثة في بيئة المحاسبة المالية ،رسالة دكتورا غير منشورة ، كلية التجارة إدارة الأعمال، جامعة القاهرة ، مصر ،2013.

46-العكر، معتز برهان جميل، أثر مستوى الإفصاح المحاسبي في البيانات المالية المنشورة على تداعيات الازمة المالية في القطاع المصرفي الاردني "دراسة ميدانية على البنوك التجارية الاردنية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الاوسط، كلية الاعمال، قسم المحاسبة، الفصل الدراسي الثاني، 2009-2010.

47-العلول، عبدالمنعم عطا، دور الافصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة و المساءلة، مذكرة ماجستير، غزة – فلسطين، 2008.

- 48-الفتلاوي، ليلي ناجي مجيد محمد، المحاسبة عن الاداء البيئي ومدى تطبيقها في الوحدات الاقتصادية العراقية ومعاملها، دراسة نظرية وتطبيقية في الشركة العامة للصناعات الجلدية، رسالة مقدمة الى كلية الادارة و الاقتصاد، جامعة بغداد، 2006.
- 49-بالرقي، تيجاني، دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لأستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية، دكتوراه دولة، جامعة سطيف، 2006.
- 50-بن تومي، بدره، آثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) على العرض و الإفصاح في القوائم المالية للمصارف الاسلامية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس سطيف1، الجزائر، 2013.
- 51-بوهرين فتيحة: فعالية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الرقابة الخارجية على المصارف التجارية – دراسة حالة بنك الجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير ، تخصص إدارة مالية، المركز الجامعي خنشلة، 2007/2006
- 52-سابا، ماجد ماهر فهيم، مدى قابلية معايير اعداد القوائم المالية الدولية للتطبيق في فلسطين – دراسة استطلاعية للمحاسبين في قطاع غزة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، 2008.
- 53-سالم، فضل كمال، مدى اهمية القياس و الإفصاح المحاسبي عن تكلفة المواد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية، مذكرة ماجستير، جامعة الاسلامية، غزة – فلسطين، 2008.
- 54-شادو، عبداللطيف ، القياس و الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية (IFRS/IAS)، شهادة ماجستير اكايمي في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2014
- 55-شونوف، شعيب، الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات و التوحيد المحاسبي العالمي حالة BP EXPLORATION LIMITED ، اطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006-2007.
- 56-صبايحي، نوال، الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) واثرة على جودة المعلومة، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2011
- 57-علي، السيد جمال محمد، أثر مستوى الإفصاح الاختياري على قرار الاستثمار في أسهم الشركات المصرية ، رسالة ماجستير، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، مصر ، 2013.

58- عيسى، سيروان كريم، ملامح الاطار المفاهيمي للمحاسبة في البيئة العراقية، اطروحة دكتوراه، كلية الادارة و الاقتصاد، جامعة المستنصرية، 2004.

59- كرجي، محمد باقر، قياس مستوى الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية على وفق المعايير المحاسبية الدولية و القواعد المحلية وأثره على قرارات الإستثمار "دراسة تطبيقية في عينة من الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية"، رسالة مقدمة الى مجلس كلية الادارة و الاقتصاد – جامعة القادسية، وهي جزء من متطلبات نيل شهادة ماجستير علوم في المحاسبة، جامعة القادسية، كلية الادارة و الاقتصاد، قسم المحاسبة، 2017

60- لايقة، رولا كاسر، بالقياس و الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار، مذكرة ماجستير، جامعة تشرين، سوريا، 2007

61- نذير، سمير، الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي وأثره على جودة المعلومة، مذكرة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2014

### ثالثاً : المجالات و الدوريات

62- احمد، وريا برهان، محمود، غازي عثمان، امكانية تطوير النظام المحاسبي الموحد المطبق في المصارف العراقية في ضوء معايير المحاسبة الدولية، كلية الادارة و الاقتصاد، جامعة الموصل، تنمية الرافدين، العدد 95، مجلد 31، 2009

63- الأرضي، محمد و داد، مؤشر مقترح للإفصاح الاختياري في التقارير المالية للشركات المقيدة في البورصة المصرية، المجلة العلمية للتجارة، المجلد 1، جامعة طنطا، مصر، 2013.

64- أحسنأوي، عقيل حمزة حبيب و جواد ، حسين علي ، تقييم مستوى الإفصاح الاختياري في التقارير المالية في عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 15 ، العدد 3 ، 2018.

65- الشرقاوي، منى حسن أبو المعاطي، أثر الامتثال لمعايير التقارير المالية الدولية IFRS على تعزيز كفاءة استثمار رأس المال في المشروعات الصغيرة و المتوسطة، بحث مقدم للمؤتمر الاكاديمي و المهني السنوي الخامس بعنوان المحاسبة في مواجهة التغيرات الاقتصادية و السياسية المعاصرة، كلية التجارة جامعة القاهرة، 2014.

- 66-ألغيفي، هلال عبد الفتاح،العلاقة بين تطبيق حوكمة الشركات ومستوى الإفصاح الاختياري في التقارير السنوية،دراسة اختباريه في البيئة المصرية ،مجلة البحوث التجارية ، المجلد 30 ، العدد1، 2008.
- 67-البستاني، شذى، القياس والافصاح المحاسبي عن كلف النوعية : دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتعبئة الغاز، منشورات المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، 2005
- 68-جربوع، يوسف، مدى تطبيق القياس و الإفصاح في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في الشركات المساهمة الصناعية العامة في قطاع غزة – فلسطين، بحوث ودراسات لتطوي مهنة مراجعة الحسابات لمواجهة المشكلات المعاصرة، 2006.
- 69-جواد، حسين علي،نموذج مقترح لقياس الإفصاح الاختياري وتأثيره في ثقة مستخدمى التقارير المالية: بالتطبيق على عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ،جامعة القادسية،كلية الإدارة واقتصاد،2018.
- 70-جواهر،جمال ،و وهاب، حسن، و الامل، جمعية، تقرير استدامة منظمات المجتمع المدني لعام 2012، لمنطقة الشرق الاوسط و شمال افريقيا، الوكالة الامريكية للتنمية الدولية.
- 71-خليل، محمد، دور المحاسب الاداري في اطار حوكمة الشركات، مجلة الدراسات و البحوث، جامعة بنها، كلية التجارة، العدد الثاني، 2003
- 72-الخيال، توفيق عبد المحسن، الإفصاح الاختياري دوره في ترشيد القرارات الاستثمارية في السوق المالي السعودي: دراسة ميدانية ،المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، عدد3، 2009.
- 73-العبدالله، رياض، و الجاوي، طلال، الابعاد الاقتصادية للمعايير المحاسبية ودورها في قياس وتوزيع الثروة للمجتمع، المجلة العربية للإدارة، المجلد 25، العدد الثاني، مصر، 2005.
- 74-العبدالله، رياض جاسم محمد، البيئة العراقية وتدريس المحاسبة الدولية، جامعة الموصل، كلية الادارة و الاقتصاد، المجلد 12، العدد 29 كانون الثاني، 1990.
- 75-المطارنة ، علاء جبر، أثر خصائص الشركة على الإفصاح الاختياري في التقارير السنوية للشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي ، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية ، المجلد 11 ، العدد 25 ، 2019.
- 76-النعمي، أسيل عطية عبيد، القياس و الإفصاح عن الإستثمارات في الشركات الزميلة في البيئة العراقية و المعايير المحاسبية الدولية "دراسة مقارنة، جامعة بغداد -المعهد العالي

للدراستات المحاسبية والمالية ، مجلة كلية مدينة العلم الجامعة، المجلد 10 العدد 2 السنة 2 ،  
2018

77- دراوسي، مسعود، القياس و الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية والابلاغ المالي الدولية، مجلة الابحاث الاقتصادية، لجامعة سعد دحلب البليدة، العدد 6، الشهر الخامس،  
2012.

78- سعد الدين، أيمن محمد، دراسة اثر الملكية العائلية على الإفصاح الاختياري بالتقارير السنوية المنشورة للشركات المساهمة المصرية، جامعة القاهرة، مصر، مجلة المحاسبة المصرية، العدد 3 ، 2012 .

79- سعد، محمد الطاهر علي ، و الحسومي فوزي محمود اللافي ، نظم المعلومات المحاسبية وأثرها على اتخاذ القرار "دراسة تطبيقية على مصنع الأعلاف صرمان"، مجلة دراسات الانسان و المجتمع، العدد 2، 2017، ص 7.

80- صديقي، مسعود، التوحيد الدولي بين المأمول و الموجود، الملتقى الدولي الاول حول النظام المحاسبي المالي الجديد، المركز الجامعي بالوادي، 17-18، جانفي 2010.

81- طه، عبدالجابر، الإفصاح المحاسبي ودوره في تنشيط أسواق المال العربية، مجلة مركز صالح كامل للاقتصاد الاسلامي، جامعة الازهر، العدد التاسع، 1999.

82- زيود، لطيف، و قيطيم، حسان، و مكية، نغم، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الاوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار، مجلة تشرين للدراسات و البحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 29، العدد 1، 2007.

83- عبد الله، عبد الرحمن ، ركائز الضبط المؤسسي ودورها في زيادة الإفصاح الاختياري : بحث ميداني على عينة من المصارف السودانية ، مجلة الدراسات العليا ، جامعة النيلين ،  
مجلد 7 ، العدد 28، 2017

84- عيدي، ايمن سعيد، متطلبات تطبيق محاسبة بيئية في الشركات العراقية الملوثة، بحث تطبيقي في الشركة العامة لصناعة الاسمدة / البصرة، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية و الادارية تصدر عن كلية الادارة و الاقتصاد ،جامعة واسط، العدد 28، كانون الاول، الجزء الاول، 2017.



- 85- عبدالله، علي، و الزغبى، ناصر يوسف، كفاية الافصاح المحاسبي الالزامي في ظل الازمة المالية، المؤتمر الثاني للعلوم المالية والمحاسبة حول مساهمة العلوم المالية و المحاسبة في التعامل مع الازمات المالية العالمية، جامعة اربد - الاردن، 28 و 29 رفريل، 2010.
- 86- عبدالله، فيصل نجم الدين، و عثمان، فاضل نبي، التوافق بين القواعد المحاسبية العراقية الدولية (IASs/IFRSs) ودورها في تطوير مهنة المحاسبة في العراق، مجلة زانكو للعلوم الانسانية، المجلد 19، العدد 4، 2015.
- 87- مطر، محمد، تقييم مستوى الافصاح الفعلي في القوائم المالية المنشورة للشركات المساهمة العامة الاردنية في ضوء قواعد الافصاح المنصوص عليها في اصول المحاسبة الدولية، محلة دراسات الجامعة الاردنية، المجلد 20000، العدد الثاني، نيسان، 1993.
- 88- نجم، بان توفيق، و ناصر، عليه صالح، التقويم المحاسبي للاستثمارات ومدى الملائمة مع المعايير المحاسبية في دول مجلس التعاون الخليجي، بحث منشور في مجلة الاقصادي الخليجي، العدد 19، 2011.
- 89- يوسف الحاج، نور الدائم الطيب، استخدام نظم المعلومات المحاسبية واثرها في تطبيق معايير المحاسبية الدولية في المملكة العربية السعودية، المجلة الالكترونية الشاملة متعددة التخصصات العدد العشرون، شهر كانون الثاني، 2020
- 90- وهبة، محمد سليم، البيانات المالية و معايير المحاسبة الدولية، مجلة المحاسب المجاز، الفصل الثالث، العدد 23، لبنان، 2005.

## رابعاً : المصادر الاجنبية

- 91- Choi Frederick D. & Meek Gary K. , International Accounting , 5th ed., prentice Hall , 2005
- 92- DOUPNIT, Timothy and PERERA, Hector, International accounting, McGraw Hill Education, 4 th edition, 2015
- 93- Liu, ming, zhang, xu, lu, chan ,A case study of voluntary disclosure by chinese enterprises, Faculty of Business Administration, University of Macau Avenida Padre Tomás Pereira, Taipa, Macau, China, 2009
- 94- Robert obert: le petit IFRS, dunod, France, 2006
- 95- Shehata, F., Nermeen , Theories and Determinants of voluntary disclosure , Accounting and finance research , Vol 3 , No 1, 2014
- 96- Skinner, Rosse, Milburn, Alex, Adaptation française, Nadi CHLALA, Jaques Fortin, Normes Comptables Analyse et concepts, 2emeEdition, Québec, CANADA, 2003.
- 97- STOLOWY, Hervé, The definition of international accounting through textbook contents, the 8th World Congress of the International Association for Accounting Education and Research (IAAER) Paris, France, October 23-25, 1997.
- 98- Stylianou TASOS, Classification of International Accounting Systems, An Empirical Analysis of Twelve Countries, IOSR Journal of Business and Management, Volume 20, Issue 6. Ver. I. (June. 2018)
- 99- Tian, Yu and Chen, Jingliang, Concept of .Voluntary Information Disclosure and Review of Relevant Studies, International Journal of Economics and Finance ,vol 1 ,NO2,2009
- 100- Wolfgang, Dick, Missonierpiera, Franck: comptabilité financière en IFRS, Pearson Education, France, 2006



الملاحق  
جامعة الشرق الأدنى

المعهد العالي للدراسات العليا في العلوم الاجتماعية

كلية الادارة و الإقتصاد

قسم المحاسبة

### أنموذج إستمارة الاستبيان

تحية طيبة .....

نرجو من الأستاذ و الأساتذة المشاركين و المشاركات في ملئ هذه الاستمارة في الجامعات الحكومية قسم المحاسبة في اربيل - العراق

الاستمارة التي بين ايديكم هي جزء من متطلبات رسالة ماجستير الموسومة : ((امكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القياس و الافصاح المحاسبي دراسة استطلاعية لآراء عينة من الاكاديميين مختصين المحاسبة في مدينة اربيل - العراق )) وتعد مشاركتكم في تقديم الصورة الحقيقية تسهم بشكل إيجابي في إخراج هذه الدراسة بالمستوى الذي نأمل به، لذا نرجو تفضلكم مشكورين باختيار الإجابة التي ترونها من وجهة نظركم مناسبة لكل سؤال علما بان البيانات المدونة تتسم بطابع السرية والأمانة العلمية ولا داعي لتثبيت الاسم.

وقد جاء تصميم الاستمارة وما تحتويه من أسئلة بهدف تحديد التعرف على مفهوم نظم المعلومات المحاسبية و خصائصها. و بيان أثر استخدام نظم فيه وجوده مخرجات المعلومات المالية و تطبيق معايير المحاسبة الدولية في العراق. و الوقوف على مدى كفاية النظم و المعايير المحاسبة الدولية في القياس و الإفصاح و مدى توفر الإفصاح في القوائم المالية من وجهة نظر المستفيدين منها. و بيان مدى توافق القوائم المالية للشركات الإقتصادية مع التشريعات و القوانين العراقية المتعلقة بالإفصاح.

واخيراً نشكر حسن تعاونكم معنا في اعطاء المعلومات الدقيقة و سرعة الاجابة. ولكم منا كل الاحترام واطيب الامنيات.... مع وافر الشكر والتقدير.

اولاً : معلومات خاصة

- 1- التحصيل الدراسي : الماجستير ( ) دكتوراه ( )
- 2- اللقب العلمي : مدرس المساعد ( ) مدرس ( ) استاذ ( ) استاذ مساعد ( ) .
- 3- المنصب الوظيفي : عميد ( ) معاون عميد ( )
- رئيس قسم ( ) مقرر قسم ( ) تدريسي ( )
- 4- عدد سنوات الخبرة في العمل : اقل من 5 سنوات ( ) 11 سنة فأكثر ( )
- أكثر من 15 سنة ( ) من 10 سنوات الى اقل من 15 سنة ( )

## ثانياً : التساؤلات الفقرات الاستبيان لعينة البحث

## المحور الأول : تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

تسلسل	الفقرات	موفق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1.	الوثوق في المعلومات المحاسبية على اساس المعايير المحاسبية الدولية ايجابياً يؤثر على القياس و الافصاح المحاسبي					
2.	هل يؤثر قابلية المعلومات المحاسبية للفهم و الاستيعاب على المعايير المحاسبية الدولية يؤثر على القياس و الافصاح					
3.	يؤثر القياس و الافصاح على اساس المعايير المحاسبية الدولية ايجابياً على افصاح القوائم المالية عن كافة المعلومات المحاسبية ذات الاهمية النسبية مما يحقق الافصاح التام الأمثل					
4.	القيمة الاقتصادية للمعلومات المحاسبية يؤثر على القياس و الافصاح على اساس المعايير المحاسبية الدولية					
5.	تأثير القياس و الافصاح المحاسبي على اساس المعايير المحاسبية الدولية ايجابياً على ثبات الطرق و الاساليب المعتمدة في قياس و توصيل المعلومات المحاسبية من فترة الى اخرى					
6.	ملائمة المعلومات المحاسبية عن المعايير المحاسبية الدولية إيجابياً يؤثر على القياس و الافصاح المحاسبي					
7.	عدم توفر الدليل القابل للتحقق يؤدي الى صعوبة الاعتراف و القياس عن المعايير المحاسبية الدولية					
8.	استخدام نظم المعلومات المحاسبية يؤدي الى توفير معلومات ملائمة تساعد في تطبيق معايير المحاسبة الدولية					
9.	استخدام نظم المعلومات المحاسبية يؤدي الى توفير معلومات ذات مصداقية تساعد في تطبيق معايير المحاسبة الدولية					
10.	استخدام نظم المعلومات المحاسبية يؤدي الى توحيد الفهم في الفهم تطبيق معايير المحاسبة الدولية					
11.	استخدام نظم المعلومات المحاسبية يؤدي الى توحيد الفهم في تطبيق معايير المحاسبة الدولية					
12.	استخدام نظم المعلومات المحاسبية يؤدي الى القابلية للمقارنة عند معايير المحاسبة الدولية					
13.	استخدام نظم المعلومات المحاسبية يؤدي الى توفير خاصية					

					المرونة ومواكبة التطورات في تطبيق معايير المحاسبة الدولية
					14. المرونة ومواكبة التطورات في تطبيق معايير المحاسبة الدولية
					15. تعمل المعالجة في نظم المعلومات المحاسبية على التقييم العادل و الاعتراف عند تطبيق معايير المحاسبة الدولية
					16. تعتمد ادارة الشركات على المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية
					17. تعد الشركات كافة تقاريرها من قوائم وتقرير الادارة و تقرير مراقب الحسابات وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية

### المحور الثاني : القياس و الإفصاح المحاسبي

تسلسل	الفقرات	موفق، بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق
18.	بالرغم من توافر بعض خصائص الاصول على الشركات في القياس و الإفصاح المحاسبي الا انه لا يتم الاعتراف و التقرير عنها لصعوبة تحديدها وقياسها.					
19.	القوائم و التقارير المالية غالباً لا تشمل على ايضاحات بطريقة النفاذ او الاطفاء المتبعة في القياس و الإفصاح المحاسبي					
20.	هناك صعوبة في التمييز بين نفقات البحوث ونفقات التطوير في المعالجة القياس و الإفصاح المحاسبية.					
21.	هناك صعوبة في التمييز و الفصل في القياس و الإفصاح المحاسبي عند المعالجة المحاسبية في الشركات					
22.	رغبة المؤسسات المالية في تقديم خدمات اضافية لعملائها فضلاً عن وجود المنافسة بين تلك الشركات يمكن ان تساعد على القياس و الإفصاح المحاسبي.					
23.	يعتبر استخدام نموذج القيمة العادلة اكثر ملائمة لاتخاذ القرارات واجراء التحليلات الإفصاح المحاسبية و اساساً افضل للتنبؤات بنتائج الاعمال للاطراف المستخدمة مقارنة بالتكلفة التاريخية					
24.	تحقق المعلومات المحاسبية الناتجة عن استخدام نموذج القيمة العادلة خاصية الموثوقية اذا توفرت مقومات الاسواق النشطة لكافة عناصر القوائم المحاسبية.					
25.	غياب سوق نشطة لعناصر القوائم الإفصاح المحاسبية يجعل تقديرات القيمة العادلة ذاتية وبالتالي اعتمادها على التقدير الشخصي مما يفقدها خاصية الموثوقية.					

				تحقق القوائم الافصاح المحاسبية المبنية على اساس القيمة العادلة خاصية التوقيت المناسب للمعلومات المحاسبية كونها تعكس اخر تقييم عادل لبنود القوائم المحاسبية.	26.
				تكون القوائم المحاسبية المبنية على اساس نموذج القيمة العادلة، مفهومة بشكل اكبر عند توفر المعرفة التامة لمفهوم القيم العادلة من طرف مستخدمي تلك المعلومات.	27.
				جودة المعلومات المحاسبية تؤدي الى الافصاح في التقارير و القوائم المحاسبية	28.
				المعلومات المحاسبية تتصف بالملائمة لكافة مستخدمي التقارير و القوائم المحاسبية لغرض تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.	29.
				جميع المعلومات المعروضة في التقارير و القوائم المالية قابلة لفهم من قبل مستخدميها	30.
				جميع المعلومات المعروضة في التقارير و القوائم المالية موثوق بها ويمكن الاعتماد عليها.	31.
				تحتوي القوائم و التقارير المالية على المعلومات الفعلية والمخططة	32.
				ثبات طريقة عرض المعلومات المحاسبية من حيث الجواهر و الشكل يتيح لجميع المستخدمين إمكانية المقارنة.	33.
				الثبات في الافصاح عن رأس المال المعرفي يؤدي الى زيادة جودة التقارير المحاسبية.	34.

## The possibility of applying international accounting standards in accounting measurement and disclosure, an exploratory study by academics specialized in accounting in the city of Erbil – Iraq

### ORIGINALITY REPORT

<b>18%</b>	<b>17%</b>	<b>2%</b>	<b>6%</b>
SIMILARITY INDEX	INTERNET SOURCES	PUBLICATIONS	STUDENT PAPERS

### PRIMARY SOURCES

<b>1</b>	<b>Submitted to Faculty of Commerce, Cairo University</b> Student Paper	<b>2%</b>
<b>2</b>	<b>www.qu.edu.sa</b> Internet Source	<b>1%</b>
<b>3</b>	<b>mfa.gov.jo</b> Internet Source	<b>1%</b>
<b>4</b>	<b>www.jalhss.com</b> Internet Source	<b>1%</b>
<b>5</b>	<b>thesis.univ-biskra.dz</b> Internet Source	<b>1%</b>
<b>6</b>	<b>dspace.univ-eloued.dz</b> Internet Source	<b>1%</b>
<b>7</b>	<b>dspace.zu.edu.ly</b> Internet Source	<b>1%</b>
<b>8</b>	<b>manaraa.com</b> Internet Source	<b>1%</b>