



## أثر التحسينات لمعايير المحاسبة الدولية على التغيير في المراكز المالية للمنشآت

حافظ حسن شعيب<sup>1</sup>، محمود سعد أبو سكين<sup>1</sup>، ماجد عبد الهادي علي سالم جبريل<sup>2</sup>

1- معهد الدراسات والبحوث البيئية - جامعة مدينة السادات

2- العالي للهندسة والحاسب الالى بأكتوبر

### الملخص

الممارسات المحاسبية على المستوى العالمي، الأمر الذي يتطلب إعداد قوائم مالية تتميز بالموثوقية، الملاءمة، خالية من الأخطاء الهامة والتحيز. أولت المعايير الدولية (IAS/IFRS) عناية كبيرة لاعتبارات الإفصاح وذلك بهدف زيادة جودة المعلومات المحاسبية، حيث يوجد أكثر من معيار يتناول الإفصاح المحاسبي وكيفية عرض القوائم المالية من حيث الشكل، المحتوى، الهيكل والسياسات المحاسبية.

وعلى هذا الأساس يمكن القول أن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) اهتم بأسس وطرق العرض المختلفة، من أجل تعزيز جودة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، وخاصة أنها تخضع إلى قواعد تحكم دقة وسلامة وعدالة وملاءمة ما تحتويه من أرقام وبيانات وكذلك أسلوب يضبط عرض محتواها. وهدفت الدراسة الى التعرف على معايير المحاسبة الدولية، وأهم اسباب ظهورها، وأهم التحسينات التي طرأت عليها. وكذلك التعرف على دور محددات التحسينات في معايير المحاسبة الدولية في التأثير على التغيير في المراكز المالية. وايضا التعرف على محددات التحسينات لمعايير المحاسبة الدولية على المركز الضريبي للمنشآت.

وتوصى الدراسة بان المعايير المحاسبية الدولية إطار ضروري لضمان شفافية المعلومات المحاسبية وقابلية المقارنة للقوائم المالية. كما انها تهدف إلى تعزيز فهم القوائم المالية وقابلية أكثر للمقارنة بما يساعد على ترشيد القرارات المتخذة بناءً عليها، وهذا من خلال توحيد أسس إعدادها وطرق عرضها وحجم المعلومات المفصّل عنها.

**كلمات داله:** معايير المحاسبة الدولية – الوضع الضريبي – القوائم المالية – الإفصاح المحاسبي

### Abstract

International Accounting Standards has become an important requirement for accounting as an information system, as a result of the increasing trend towards standardizing accounting practices at the global level, which requires the preparation of financial statements characterized by reliability, relevance, free from significant errors and bias. International Standards (IAS/IFRS) paid great attention to disclosure considerations in order to increase the quality of accounting information, as there are more than one standard dealing with accounting disclosure and how to present financial statements in terms of form, content, structure and accounting policies.

On this basis, it can be said that the International Accounting Standards Board (IASB) was interested in the various foundations and methods of presentation, in order to enhance the quality of the informational content of the financial statements, especially as they are subject to rules governing the accuracy, integrity, fairness and appropriateness of the numbers and data they contain, as well as a method that controls the presentation of their content.

To get acquainted with international accounting standards, the most important reasons for their emergence, and the most important improvements that have occurred, as well as identifying the

role of the determinants of improvements in international accounting standards in influencing the change in financial positions, as well as identifying the determinants of improvements to international accounting standards on the tax position of enterprises.

The present study recommended that international accounting standards are a necessary framework to ensure the transparency of accounting information and the comparability of financial statements. It also aims to enhance the understanding of the financial statements and their comparability, which helps to rationalize the decisions taken based on them, and this is by unifying the foundations of their preparation, methods of presentation and the volume of disclosed information.

**Key worde:** international accounting standards - tax status - financial statements - accounting disclosure

## المقدمة

شهد العالم خلال العقود الماضية تغيرات جذرية على المستويين الاقتصادي والمالي، تمثلت أساساً في عولمة أسواق رأس المال ونمو الشركات متعددة الجنسيات، وما صاحب ذلك من توسيع لقاعدة المستخدمين وتنوع جنسياتهم، وبرز أهمية وجود قوائم مالية تحتوي معلومات قادرة على تخطي حدود الدول، وتكون مقروءة ومفهومة لهؤلاء المستخدمين.

إن هذه التغيرات في بيئة الأعمال اقتضت تغييرات في الفكر المحاسبي يكون بمستوى تلك التطورات الحاصلة، والتي تجسدت في التوجه نحو عولمة المحاسبة باعتبارها لغة الأعمال، من خلال إصدار مجموعة موحدة من المعايير تنظم الممارسة المحاسبية، والتي تمثلت في معايير المحاسبة الدولية (IAS/ IFRS).

ومن بين أهم الحلول التي طُرحت مع هذا التطور الحاصل هي عملية توافق المعايير المحاسبية، بهدف تضييق فجوة الاختلاف بين البدائل والمعالجات المحاسبية المختلفة، وتوفير المعلومات لمساعدة العديد من الأطراف ذات العلاقة داخل وخارج المنشأة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة. وتكلفت هذه الجهود بإنشاء مجلس معايير المحاسبة الدولية الذي يعمل على وضع معايير المحاسبة الدولية. ولقد حققت معايير المحاسبة الدولية انتشاراً عالمياً واسعاً، كما أنه هناك اتجاهاً دولياً واضحاً لتبني أو عولمة المعايير الدولية للمحاسبة كمجموعة واحدة من المعايير العالمية عالية الجودة، تُستخدم بصفة أساسية وإلزامية خلال الفترات القادمة بواسطة آلاف المنشآت على المستوى العالمي، وذلك باعتبارها مصدراً أساسياً لضوابط إعداد القوائم المالية وتوحيد أسس عرضها والإفصاح فيها. كما لاقت معايير المحاسبة الدولية تلك على مدار السنوات الماضية قبولاً واسعاً، وحققت انتشاراً عالمياً باعتبارها خطوة ضرورية تجاه تحقيق قابلية أكبر لمقارنة القوائم المالية، ثم إن حل مسألة الإفصاح في أنحاء العالم اليوم يتمثل في التوجه الدولي نحو اعتماد مجموعة موحدة من معايير المحاسبة، والتي من شأنها إعطاء المصدقية للأسواق المالية.

هناك قناعة كاملة من قبل المحاسبين الأكاديميين والمهنيين بأهمية المعايير المحاسبية الدولية وما يطرء عليها من تحسينات وما يمكن أن يلعبه من دور كبير في التغيير التي يحدث في المراكز المالية في المنشآت وما يترتب عليه من تحقيق تحاسب ضريبي جيد في ضوء مصداقية المعلومات المحاسبية وقد تم إلى حد كبير ترجمة هذا الاقتناع في الفكر المحاسبي بل وفي الممارسات المهنية، سواء في مجال التقارير المالية كجزء من نظام المعلومات المحاسبي أو في التقارير غير المالية كمعلومات إضافية.

يتضح دور وأهمية الإفصاح المحاسبي في تحديد الوعاء الضريبي في ظل قانون الضريبة رقم 91 لسنة 2005 والذي اشترط لمثل هذا التحديد أن يكون في إطار معايير المحاسبة الدولية، كل ذلك لغرض إضفاء مزيد من المصدقية على المعلومات المحاسبية لتعزيد العلاقة التحاسبية الضريبية بين الممول الضريبي والفاحص الضريبي.

وعلى الرغم من أهمية مصداقية ممولي الضريبة فقد تبين بأن الفكر المحاسبي الضريبي لم يتناولها من قبل، وتوظيفها لأغراض التحاسب الضريبي مما يمثل قصورًا محاسبيًا يعكس مدى الإخفاق المحاسبي في تعزيز وإضفاء الموضوعية على منظومة المحاسبة الضريبية الأمر الذي دفع الباحث إلى محاولة دراسة مصداقية ممولي الضريبة في ضوء المعايير المحاسبية المصرية ومتطلبات القانون الضريبي الجديد، ليكون مرشدًا للفاحص الضريبي عند اختياره للعينة الإحصائية محل الفحص المحاسبي الضريبي.

## أهمية البحث

تتبع أهمية البحث في كونه يتناول بالدراسة والتحليل أحد المواضيع الهامة وخاصة أن معايير المحاسبة الدولية أصبح مطلبًا مهمًا للمحاسبة كنظام للمعلومات، وذلك نتيجة للاتجاه المتزايد نحو توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى العالمي، الأمر الذي يتطلب إعداد قوائم مالية تتميز بالموثوقية، الملاءمة، خالية من الأخطاء الهامة والتحيز.

أولت المعايير الدولية (IAS/IFRS) عناية كبيرة لاعتبارات الإفصاح وذلك بهدف زيادة جودة المعلومات المحاسبية، حيث يوجد أكثر من معيار يتناول الإفصاح المحاسبي وكيفية عرض القوائم المالية من حيث الشكل، المحتوى، الهيكل والسياسات المحاسبية. وعلى هذا الأساس يمكن القول أن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) اهتم بأسس وطرق العرض المختلفة، من أجل تعزيز جودة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، وخاصة أنها تخضع إلى قواعد تحكم دقة وسلامة وعدالة وملاءمة ما تحويه من أرقام وبيانات وكذلك أسلوب يضبط عرض محتواها.

من جهة أخرى، اهتم النظام المحاسبي المالي كذلك بمستخدمي المعلومات المالية، وهذا من خلال كمية المعلومات التي نص على ضرورة الإفصاح عنها في القوائم المالية وملحقاتها؛ بمعنى أن تطبيق النظام المحاسبي المالي أدى إلى إحداث تغييرات على محتوى وشكل القوائم المالية الأساسية وملحقاتها لتتوافق مع التغيرات المالية والمحاسبية الدولية، وجعل هذه القوائم تتوفر على الخصائص النوعية المفيدة لمستخدميها. كما إن التطور المتوقع في عملية التحاسب الضريبي والتي تعتمد على تطوير أسلوب الفصح الضريبي من خلال الانتقال من أسلوب الفحص الضريبي الشامل إلى أسلوب الفحص بالعينات، إنما نجاحه أصبح رهن إفصاح محاسبي لمعلومات محاسبية ذات مصداقية لتدعم الثقة بين الممول الضريبي والفاحص الضريبي. حيث إن مصداقية المعلومات المحاسبية تمثل مطلبًا هامًا وضروريًا لتواكب عملية التحول الكاملة نحو تطبيق نظام الضريبة الموحدة، فنجاح التشريع الضريبي رهن ثقة متبادلة بين الممول الضريبي والفاحص الضريبي.

## أهداف البحث

التعرف على معايير المحاسبة الدولية، وأهم أسباب ظهورها، وأهم التحسينات التي طرأت عليها.

التعرف على دور محددات التحسينات في معايير المحاسبة الدولية في التأثير على التغيير في المراكز المالية.

التعرف على محددات التحسينات لمعايير المحاسبة الدولية على المركز الضريبي للمنشآت

## فرض الدراسة

وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين محددات التحسينات لمعايير المحاسبة الدولية والتغيير في المراكز المالية.

متغيرات الدراسة : المتغير المستقل :

تبنى معايير المحاسبة الدولية

المتغير التابع: التغيير في المراكز المالية للمنشآت

## حدود الدراسة

بالنسبة للحدود الخاصة بمجتمع الدراسة :- شملت الدراسة على جميع فئات العاملين في المنشآت الصناعية وذلك لأهمية دورهم في أداء المنشآت الصناعية .

بالنسبة للحدود الخاصة بموضوع الدراسة ، اقتصرت الدراسة على تناول مفهوم معايير المحاسبة الدولية ، وأهم التحسينات التي طرأت عليها ، ودورها في القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية، وتأثيرها على المركز الضريبي للمنشأة .

بالنسبة للحدود المكانية :- اقتصرت الدراسة الميدانية على المنشآت الصناعية

بالنسبة للحدود الزمانية : تم تجميع البيانات الأولية الخاصة بالدراسة الميدانية في فترة زمنية معينة

تعتمد الدراسة الحالية على هي البيانات المنشورة في الكتب والأبحاث والدوريات والرسائل العلمية المتعلقة بموضوع الدراسة بالإضافة إلى خدمات الانترنت

### الدراسات السابق

دراسة : الشمري ،(2000)

تكمن مشكلة الدراسة في مخاطر الأنشطة خارج الميزانية مع تزايد حالات الانهيار التي ارتبطت بهذه الأنشطة ، زاد من المخاطر حيث التقارير المالية لا تظير الا القليل من آثار الأنشطة خارج الميزانية وعجز المحاسبة التقليدية عن استيعاب هذه الأنشطة خارج الميزانية لمصلحة الاقتصاد الوطني بشكل عام بتوجيه الاستثمار واتخاذ القرارات الاقتصادية علي اساس ملائم من البيانات المحاسبية نحو فهم وادارة هذه الأنشطة. وهدفت الدراسة الي زيادة الاستفادة من المعلومات المحاسبية في مجال الأنشطة خارج الميزانية ، وذلك من خلال تقديم إطار للقياس والإفصاح ، وقد استخدمت الدراسة الاسلوب التطبيقي علي المصارف التجارية في كل من المملكة العربية السعودية والكويت ومصر. وتوصلت الدراسة الي ان الأنشطة خارج الميزانية ذات أهمية قصوي علي مستوي المشروع الفردي وعلي مستوي الاقتصاد الوطني رغم ازدياد أهميتها مؤخر، إن عجز المحاسبة التقليدية وعدم مقدرتها علي القياس والإفصاح على المخاطر العديدة لهذه الأنشطة قد أدى بصورة أساسية الي وجود هذه الأنشطة خارج الميزانية.

دراسة: الأمين،(2006)

تناول هذا البحث دور معايير الإفصاح التام في توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ قرارات الاستثمار في اسواق الاوراق المالية وتمثلت مشكلة البحث في كيفية تحديد دور معايير الإفصاح التام في توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ قرارات الاستثمار في سوق الخرطوم للاوراق المالية. هدفت الدراسة إلي دراسة ومعرفة دور معايير الإفصاح المحاسبي في توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ قرارات الاستثمار، ودراسة ومعرفة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي يمكن توفيرها ضمن القوائم المالية المنشورة، اتبع الباحث المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والمنهج التاريخي والمنهج الوصفي. توصل الباحث إلي ان الالتزام بمتطلبات معايير الإفصاح التام في الإفصاح والعرض يمكن المستخدم من استخلاص المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات الاستثمارية، وأن هناك اتفاق تام بين المستخدمين في أن القوائم المالية الإضافية تعتبر ضرورية للمستخدم عند اتخاذ القرارات الاستثمارية.

دراسة: الطيب،(2008)

تناولت الدراسة أثر إتباع منهج التوسع في الإفصاح المحاسبي علي عملية ترشيد التحاسب الضريبي بالسودان، وتمثلت مشكلة الدراسة في ما هو أثر اتباع منهج التوسع في الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية في ترشيد التحاسب الضريبي وهل الإفصاح عن المعلومات المحاسبية الملائمة يساعد في ترشيد التحاسب الضريبي، هدفت الدراسة إلي معرفة أثر إتباع منهج التوسع في الإفصاح المحاسبي في ترشيد التحاسب الضريبي علي أرباح شركات الاموال ، ودراسة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي يمكن أن تقدمها القوائم المالية المنشورة لمستخدميها، اتبعت

الدراسة المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والمنهج التاريخي والمنهج الوصفي. توصلت الدراسة إلى أن الإفصاح عن المعلومات المحاسبية الملائمة يساعد في ترشيد التحاسب الضريبي كما أن الإفصاح عن المعلومات الملائمة يحقق العدالة الضريبية لكل من مصلحة الضرائب وممولي الضريبة، كما أن عدم اعتماد الحسابات المراجعة للممولين وتقدير الالتزام الضريبي بناءً عليها يرجع لعدم الثقة في صحة هذه الحسابات من قبل مصلحة الضرائب.

دراسة: أبكر، (2010)

تمثلت مشكلة الدراسة في التعرف على مستوى وأساليب الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المستقبلية للشركات المساهمة، وهل تؤثر نوعية المعلومات المحاسبية المستقبلية التي تفصح عنها شركات المساهمة في قرارات الاستثمار، وتهدف الدراسة إلى التعرف على طبيعة ومستوى وأساليب الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المستقبلية، والتعرف على متغيرات الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المستقبلية للشركات المساهمة التي تتضمن نوعية وأساليب ومستوى الإفصاح على قرارات الاستثمار في الأوراق المالية، أتبعته الدراسة المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي والمنهج التاريخي. وتوصلت الدراسة إلى أن التنبؤ بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية المستقبلية يؤثر على اتخاذ قرارات المستثمرين في الأوراق المالية، وأن الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المستقبلية الإيجابية يؤدي إلى زيادة أرباح حملة الأسهم والتدفقات النقدية في المستقبل كما يؤدي إلى تقييم المخاطر الاستثمارية.

دراسة: محمد، (2012)

تناولت الدراسة القياس المحاسبي وأثرها على الربح الضريبي علي القطاع الصناعي حيث تمثلت مشكلة البحث في تعدد طرق القياس والتقويم للأصول واحتساب الاهلاكات وتسعير المخزونات ونظريات تحميل التكاليف، ومعالجة المخصصات والاحتياطات وهيكل التمويل وقياس الربح المحاسبي والربح الضريبي وطرق تحديد الوعاء الضريبي رغم الاختلافات بين القوانين والتشريعات الضريبية بالتركيز علي قانون ضريبة الدخل لسنة 1986م وتعديلاته.

هدفت الدراسة للتعرف على طرق القياس والتقويم المختلفة لعناصر القوائم المالية وقياس الارباح وتحديد الوعاء الضريبي وفقاً للمبادئ والمعايير المحاسبية وقوانين الضرائب وابرار الاختلافات في طرق القياس والاثار والنتائج المترتبة عليها وطرق المعالجة المناسبة، افترضت الدراسة أن هناك علاقة بين بدائل القياس المحاسبي واعتماد الاثار الضريبية الناتجة عن الاختلاف بين القياس المحاسبي والقياس الضريبي للدخل، وأن المشكلات الضريبية والمحاسبية الناتجة عن بدائل القياس المحاسبي تؤثر علي الربح المحاسبي والريبي وعلي قائمتي الدخل والمركز المالي للمنشأة. اتبع الباحث المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والمنهج التاريخي والمنهج الوصفي، توصلت الدراسة الي أن تباين واختلاف طرق القياس والتقويم للوصول واحتساب الاهلاكات وتسعير المخزونات ونظريات تحميل التكاليف والارباح الرأسمالية والمخصصات والاحتياطات تؤثر علي الربح المحاسبي والربح الضريبي وعلي قائمتي الدخل والمركز المالي وان الفكر المحاسبي اشمل وأكثر دقة وتحديداً من التشريع الضريبي في معالجة وتقويم وقياس العناصر التي تؤثر في تحديد الوعاء الخاضع للضريبة كالإيرادات والنفقات والمكاسب والخسائر والاحتياطات والاعفاء الضريبي.

دراسة : صالح ، (2013)

تناولت هذه الدراسة أهمية المحتوى الاعلامي للمعلومات المحاسبية ومالها من دور وتأثير علي تكوين المحافظ الاستثمارية وتوجيه المدخرات والاستثمارات المالية الي الشركات المساهمة العاملة في الاسواق المالية التي تلعب دوراً هاماً في عملية التنمية الإقتصادية والاجتماعية ، وأهمية الافصاح عن هذه المعلومات لخدمة أهداف مستخدمي المعلومات المحاسبية عامة والمستهثمرين خاصة. تلخصت مشكلة الدراسة في أن نظام الإفصاح المحاسبي تعثره عدة جوانب من القصور تقلل من كفايته، وذلك نتيجة لعدم توفر تقارير مناسبة تفصي بأغراض واحتياجات المستثمرين كما أن نقص

المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية عن مجالات الاستثمارات المتاحة يتسبب في اتخاذ قرارات استثمارية غير سليمة ، اعتمدت الدراسة علي المنهج الوصفي والتحليلي المستند بشكل رئيسي علي معلومات مستقاة من مضمون المراجع العلمية والدوريات ذات الصلة ، كما اعتمدت الدراسة علي المنهج الاستقرائي. افترضت الدراسة أن لجودة المعلومات المحاسبية تأثير ذو دلالة علي وضوح وكفاءة المعلومات المحاسبية، كما أن المعلومات المحاسبية تتفاوت من حيث دلالتها وتأثيرها وأهميتها النسبية في تكوين المحافظ الاستثمارية.

توصلت الدراسة الي ان عدم وجود نظام معلومات يتيح للمستثمر معرفة مجالات الإستثمار المتاحة إضافة الي عدم وجود خارطة استثمارية معتمدة بشكل رسمي، وكلما زاد الإفصاح في التقارير المالية زادت فاعليتها في تكوين المحافظ الاستثمارية.

دراسة: الضواها،(2016)

تناولت الدراسة تقييم متطلبات الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات وتمثلت مشكلة الدراسة في أن معظم مراجعي الحسابات يعانون من الغموض الذي يكتنف القوائم المالية لشركات المساهمة، الأمر الذي يؤدي إلى تعقيد معظم مراجعي الحسابات، وان كثير من الشركات لا تقوم بتطبيق متطلبات الإفصاح في قوائمها المالية ولا يفصح فيها بصورة وافية، وهدفت الدراسة إلى تحديد متطلبات العرض والإفصاح المحاسبي بالقوائم والتقارير المالية، والتعرف على أثر تطبيق متطلبات الإفصاح بالقوائم المالية على عملية المراجعة، استخدمت الدراسة المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي، والمنهج التاريخي والمنهج الوصفي. توصلت الدراسة إلى أن تطبيق متطلبات الإفصاح بالقوائم المالية يزيد من كفاءة عملية المراجعة، كما يعزز الثقة في تقرير المراجع الخارجي، وأوصت الدراسة بضرورة التزام الشركات بتطبيق الإفصاح بالقوائم المالية، ومراعاة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في عملية الإفصاح المحاسبي.

دراسة (Ali et al.,2017)

استهدفت الدراسة تقييم مدى التوافق في استخدام معايير التقرير الدولي بين مجموعة من الدول فيما يتعلق بحاسبة وتقييم المخزون وتكلفة المخزون . وقد خلصت الدراسة إلى أن Accounting International Standards (IAS) يتطلب تقييم المخزون بالتكلفة التاريخية أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما اقل ، وأن التكلفة يجب أن تحدد على أساس موضوعي للبضائع وليست بالقيمة التبادلية (الاستبدالية) العادية. وان هناك عدة طرق لقياس مدى التوافق في تقييم المخزون في الهند وباكستان وبنجلاديش ، وهي تشمل التكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما شاقل ، التكلفة أو السوق أيهما اقل ، التكلفة التاريخية . كما أن هناك اختلاف ذات معنى في التسوية لتقييم المخزون بين البلاد السابقة، وان السبب في هذا الاختلاف يرجع لوجود سماح باستخدام الطرق البديلة لتقييم المخزون ، مع العلم بأن مستوى التوافق سيرتفع إذا تم الاتفاق على إتباع طريقة واحدة تكون هي الأفضل.

دراسة (Homes et al.,,2020)

استهدفت الدراسة قضية أن محتوى المعلومات في الأرباح ربما يقدر للتأثير على أسعار السهم من خلال العديد من الممارسات المحاسبية. وقد خلصت الدراسة لوجود تأثير لتعدد بائل القياس المحاسبي لبعض بنود القوائم المالية مثل المخزون على الأرباح المعلنة وعلى مدى استخدام المعلومات المحاسبية من قبل المستثمرين.

دراسة (International Academic Workshop on Social Science,2020)

استهدفت الدراسة تحليل بدائل القياس المحاسبي لتسعير المخزون من البضائع بالاعتماد على معايير المحاسبة الجارية في الصين، مع الأخذ في الاعتبار أن الاختيار بين السياسات المحاسبية يرتبط بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية. وقد خلصت الدراسة إلى أن المعل ومات المحاسبية بين الشركات تكون مختلفة باختلاف السياسة أو الطريقة المتبعة في القياس المحاسبي لبعض البنود مثل المخزون، وهذا التعدد قد يقلل من إمكانية الاعتماد على المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات.



دراسة (حمد & ابو نصار ، 2020)

استهدفت الدراسة التعرف على أثر تمهيد الدخل على العوائد السوقية للشركات المدرجة ببورصة عمان للأوراق المالية، والأساليب المستخدمة في تمهيد الدخل والتي نبعت من المرونة المسموح بها من قبل المعايير المحاسبية للمعالجات المحاسبية لبعض بنود القوائم المالية. وقد خلصت الدراسة لوجود سلوك تمهيد الدخل من خلال الاعتماد على الاختيار ما بين السياسات المحاسبية البديلة الخاصة ببعض البنود، وقد كان هذا الحضور الجيد مرتبط بحجم المنشأة وطبيعة الصناعة التي تعمل بها.

دراسة (أحمد ، النجيب ، 2021)

تناولت الدراسة بدائل القياس المحاسبى ودورها فى إدارة الأرباح فى المنشآت الصناعية بالسودان، حيث تمثلت مشكلة الدراسة فى كيفية اختيار البديل الأفضل من بدائل القياس المحاسبى، ومدى تأثير ذلك البديل على إدارة الأرباح. وقد خلصت الدراسة إلى أن إدارة المنشآت الصناعية بالسودان قد تميل لاستخدام بدائل القياس المحاسبى لإهلاك الأصول الثابتة لتمهيد الدخل من منطلق فلسفة مؤداها البحث عن الاستقرار المالى وعدم ظهور تذبذب فى الأرباح من فترة لأخرى كوسيلة للاطمئنان بالنسبة للمستثمرين. إلا أن هذا السلوك يؤثر بالسلب على منفعة المعلومات المحاسبية لمستخدميها.

ويمكن توضيح اختلاف هذا البحث عن تلك الدراسات السابقة المشار إليها بشكل مجمل، من خلال الإشارة إلى أن الدراسات السابقة انحصرت على الموضوعات التي لها علاقة بمتغيرات البحث، حيث تناولت القياس المحاسبى والافصاح المحاسبى ومعايير المحاسبة الدولية، كما تناولت تطبيق وظيفتي القياس والافصاح المحاسبى على الاصول المختلفة، ودراسات تبين العلاقة بين معايير المحاسبة الدولية والافصاح المحاسبى أو القياس المحاسبى، أو الاثنين معاً، وتختلف دراسة الباحث عن الدراسات السابقة من حيث الموضوع فى أنها تتناول دور التحسينات فى معايير المحاسبة الدولية واثرها فى تقييم مشاكل القياس والافصاح وجودة المحتوى المعلوماتى وانعكاسه على المركز المالى للمنشأة.

#### مفهوم و مناهج نظرية المحاسبة

استخدمت فى الأدبيات المحاسبية كلمة " النظرية " فى أكثر من موضع، يقصد بها أحيانا المفاهيم المحاسبية و أحيان الفرضيات و أحيانا أخرى النماذج، و من أجل التقرب أكثر من نظرية المحاسبة، سنتناول فيما يلي مفهومها و مناهج إعدادها.

#### مفهوم نظرية المحاسبة

تعرف النظرية بشكل عام على أنها " مجموعة متناسقة من المبادئ و الفروض الفكرية التي تشكل إطار عام مرجعي لمجال البحث 1 "، و قد أعطي لنظرية المحاسبة عدة تعاريف نذكر أهمها النظرية هي مجموعة متناسقة و متماسكة من المفاهيم و (AAA) " تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية الفروض و الأحكام العلمية و المنطقية التي تسهل عمل المحاسب و ترشده فى تعريف و قياس و إيصال البيانات المالية لذوي العلاقة "، أي أن النظرية المحاسبية عبارة عن مجموعة من الفروض و المبادئ و المعايير و المفاهيم المتناسقة التي تكون إطار متناسق و متكامل يرشدنا فى التطبيق العملي، من خلال توفير إطار عام مرجعي يمكن فى ضوئه تقييم الممارسات المحاسبية إضافة إلى تقديم الإرشاد فى تطوير ممارسات و إجراءات جديدة فى مجال المحاسبة .

و هكذا فإن النظرية تستخدم لشرح و تفسير الممارسات القائمة للحصول على فهم أفضل لها و التنبؤ بالسلوك و الأحداث المحاسبية فى المستقبل، و على الرغم من الجهود المبذولة فى مجال التنظير المحاسبى، لا يمكن الجزم بوجود نظرية واحدة مقبولة بشكل شامل، و لكن توجد نظريات مختلفة و متناسقة و أحيانا مكملة لبعضها البعض نشأت بسبب الاعتماد على تخصصات أخرى غير الاقتصاد مثل الرياضيات، علم الاجتماع، علم النفس واستلهم أدوات و أساليب مختلفة و من ثمة توصل البحوث إلى أكثر من نظرية؛ وأضافت لجنة المفاهيم و المعايير للقرارات المالية الخارجية التابعة فى تقريرها الصادر سنة 1977 بإسم " بيان حول نظرية المحاسبة و مدى قبول هذه النظرية " أن التناقض القائم بين النظريات المحاسبية يعود إلى اختلاف الباحثين حول تشخيص المستخدم و سلوكه

من جهة، و حول الوسط الذي نفترض بالإستناد إليه أن يتخذ معد و مستخدم البيانات سلوكا معيناً من جهة أخرى ، غير أن ذلك لم يمنع الباحثين من مواصلة جهودهم بغرض الوصول إلى موقف مشترك، يرقى بالنظرية إلى مستوى الشمولية و العمومية بالإعتماد على الأداة المناسبة للوصول إلى المعرفة العلمية المتمثلة في مناهج البحث العلمي و هما الإستنباط و الإستقراء. (الرشيدى، 2013)

### مناهج نظرية المحاسبة

يتطلب تطوير المعرفة عموماً استخدام المنهج العلمي الذي يستند أساساً إلى الاستدلال المنطقي، حيث يكون ذلك الاستدلال المنطقي استدلالاً استنباطياً أو استدلالاً استقرائياً. إن جوهر الاستدلال الاستنباطي عموماً هو إنتقال الباحث من قضايا عامة مسلم بها إلى قضايا أخرى تنتج عنها بالضرورة، و بالتطبيق على المحاسبة يبدأ الباحث بالمقدمات الكبرى و الصغرى حول الوسط المحاسبي ثم يشتق منها منطقياً مبادئ محاسبية تمثل دليلاً أو أساساً لتطوير الإجراءات و الممارسات المحاسبية، حيث أن نظرية المحاسبة وفق المنهج الاستنباطي عبارة عن تتابع أو تسلسل من الأهداف إلى الفروض إلى المبادئ و أخيراً إلى الإجراءات. (Abdullah and Aly, 2016)

و يعنى المنهج الاستقرائي في تكوين النظرية البدء بدراسة و تحليل و فحص الحالات الجزئية و الظواهر المشاهدة، ثم وضع الفروض التي تحل المشكلة و تفسر الظاهرة، ثم إختبار هذه الفروض تجريبياً، فإن ثبتت صحة فرض ما أصبح هذا الفرض مبدأً أو قانوناً علمياً، و إلا فقد الفرض قيمته العلمية و لقد تم اعتماد هذا المنهج من قبل عدد من علماء المحاسبة للتوصل إلى عموميات و مبادئ رئيسية من أجل إقتراح إطار نظري للمحاسبة و الجدير بالذكر أنه من أجل تكوين نظرية محاسبية يتم تطبيق كلا من المنهجين، حيث تشتق المبادئ عن طريق إتباع أحد العمليات الاستنباطية، في حين أن الإفتراضات العامة يتم تكوينها من خلال عملية إستقرائية. و يتم المزج بين المدخلين من طرف معظم المنظرين، لكن نسب المزج تختلف و على هذا الأساس نشأ في مجال البحث المحاسبي مدخلان رئيسيان هما المدخل العياري و المدخل الإيجابي. (الزمر، 2014)

أ- المدخل المعياري (التوصيفي) : يعتمد المدخل المعياري بصورة أساسية على الإستنباط و بصورة ثانوية على الإستقراء و ينطلق مما يجب أن يكون عليه الواقع بهدف إستنباط معايير للسلوك و إقتراح حلول نموذجية للإجراءات المحاسبية، و تهدف الدراسات المعيارية إلى صياغة أو تصور إطار عام لمبادئ كلية مجردة، تحدد ما يمكن إعتباره بمثابة أهداف عامة للمحاسبة بغية وضع المعايير و القواعد اللازمة لتحقيق هذه الأهداف عن طريق إستنباط ممارسات أفضل و إن خالفت الواقع، لذلك موضوع هذه الدراسات أثار جدلاً حول تحديد قائمة الأهداف التي تسعى المحاسبة إلى تحقيقها.

ب- المدخل الإيجابي (الوصفي) : يعتمد المدخل الإيجابي بصورة أساسية على الإستقراء و بصورة ثانوية على الإستنباط، و ينطلق من الواقع كما هو كائن فعلياً و بذلك يتصف بدرجة عالية من الموضوعية و الحياد، و تركز البحوث الإيجابية على أساليب المعالجة العملية ثم إستخلاص أوجه الشبه في تلك المعالجات المتعددة لظاهرة أو مشكلة محاسبية معينة، و بتجميع عدد كاف من الإستقراءات يمكن التوصل إلى مجموعة من التعميمات المترابطة، و التي تصلح أساساً لتفسير الممارسات الجارية و بالتالي أساساً لتكوين نظرية محاسبية و على العموم يتطلب وضع نظرية محاسبية إستخدام المدخل المعياري و المدخل الإيجابي معاً، فكل منهما يكمل الآخر، حيث ينبغي الجمع و التنسيق بين المدخل المعياري، لإقتراح الإطار و الفروض النظرية التي يتسم بناؤها الداخلي بالتناسق، و بين المدخل الإيجابي لإختبار هذه الفروض من حيث قابليتها للتعميم على المستوى الواقعي.

نخلص إلى القول أنه رغم الجهود المبذولة في سبيل وضع نظرية علمية متكاملة للمحاسبة إلا أن الرأي يكاد يكون متفق حول النتيجتين الآتيتين:

لا يمكن الجزم بوجود نظرية محاسبية متكاملة حتى الآن يتوافر فيها الأركان و الشروط التي ينبغي توافرها في النظرية العلمية، كما هو الحال في نظريات باقي العلوم؛

يوجد عدد من المفاهيم و المبادئ، و القواعد و المعايير التي يكاد يكون هناك إتفاق كامل على الجزء الأكبر منها إلى جانب بعض آخر ما زال محل خلاف في الرأي.



ومهما يكن المنهج المتبع (إستقرائي، إستنباطي) في بناء الإطار النظري المحاسبي فإنه توجد عناصر مترابطة يجب توافرها تعد جوهرية في أي نظرية.

### مكونات نظرية المحاسبة

لقد اتفقت معظم الدراسات المحاسبية على ترتيب العناصر الرئيسية لنظرية المحاسبة في سبعة مستويات تتمثل في أهداف التقرير المالي، المفاهيم المحاسبية، الفروض المحاسبية، المبادئ المحاسبية، القيود (المحددات) والمعايير و تطبيق المعايير و إعداد القوائم المالية (Andreas,2017).

أ- أهداف التقرير المالي : إن جميع عناصر هيكل النظرية تصمم لتكون متناسقة مع أهداف التقرير المالي و التي تعتبر نقطة البداية لبناء أي إطار نظري. فمن خلال تحديد هذه الأهداف يتحدد مستخدمي المعلومات المحاسبية على ضوء علاقتهم بالوحدة الاقتصادية، و هذا بدوره سيساعد على معرفة نوعية القرارات التي يتخذونها و من ثمة معرفة نوعية المعلومات التي تفي باحتياجاتهم.

ب- المفاهيم المحاسبية : هي مجموعة المصطلحات التي تستخدم في مجال المحاسبة من قبل المحاسبين وهيئاتهم العلمية والمهنية لغرض تنظيم المعرفة المحاسبية وتحديد جوهر أجزائها بصورة علمية ومنطقية، بما يؤدي إلى توحيد المعاني والدلالات في الأذهان.

ج- الفروض المحاسبية : و هي مقدمات علمية تتميز بالعمومية، تتمثل في ملاحظات عامة لمجموعة ظروف في عالم الواقع، يتم تبسيطها بغية تسهيل مهمة توضيح الإرتباط المنطقي بين عناصر النظرية، فالباحث ينطلق من إفتراضات عادة ما يتم قبولها على أساس إتفاق مع أهداف القوائم المالية، تشكل أساسا للاستدلالات اللاحقة. و يشترط في الفروض أن تكون:- (الرشيدى،2013)

قليلة العدد بقدر الإمكان و إلا تعرض الباحث لإحتمالات الخطأ في عملية الإستدلال المنطقي؛

مستقلة عن بعضها و غير متعارضة و إلا نتج عن ذلك بالضرورة مبادئ غير متسقة منطقيا.

د- المبادئ المحاسبية : عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المبدأ على أنه " قانون عام أو قاعدة عامة تستخدم كمرشد للعمل، و هو أرض صلبة أو أساس للسلوك و التطبيق العملي " وتعتبر المبادئ قواعد عامة تحكم تطوير الأساليب المحاسبية و هي بمثابة دليل لحل المشاكل المحاسبية أو الأساس لإتخاذ إجراء محاسبي معين، و يتم التحقق من صلاحيتها عن طريق أحد الإختبارين التاليين:-

الإختبار التجريبي أو إختبار التطبيق العملي، فيجب أن يحتوي المبدأ المحاسبي على تعليمات لترشيد الممارسات العملية؛

إختبار الإستدلال المنطقي مع مجموعة الأهداف و المفاهيم و الفروض للتأكد من عدم وجود تناقض معها.

إن نجاح المبدأ في إجتياز الإختبارين السابقين لا يعني أنه ثابت بصورة مطلقة، فالمبدأ قابل للتطوير و الإحلال بمبدأ آخر، و ذلك بما يتناسب و تطور بيئة الأعمال (السعيد،2017).

ه- القيود (المحددات) : ينظم هيكل نظرية المحاسبة عددا من القيود التي تمثل محددات لتطبيق تلك المبادئ المحاسبية، أي أنها تبرر الخروج عن القواعد العامة التي تنص عليها تلك المبادئ، ولهذه القيود عدة مبررات أهمها:- (أحمد،2013)

على المحاسبة أن تراعي إقتصاديات إنتاج المعلومات (التكلفة، المنفعة) هذا قيد عام تعتمده العلوم الإجتماعية كافة؛

تطبق المحاسبة في وحدات إقتصادية تعكس بعضها أوضاعا بالغة التعقيد، و تتفاوت حدتها من مجال إلى آخر؛

تطبق المحاسبة المبادئ المحاسبية العامة في ظروف عدم التأكد، الأمر الذي يتطلب السماح باستثناءات كحالات خاصة؛

في ظل الظروف الاقتصادية المعاصرة تأخذ المحاسبة في الإعتبار الجوهر الإقتصادي للعمليات إلى جانب الشكل القانوني.

و- المعايير : و تعتبر الخطوة المنطقية التي تلي التوصل إلى المبادئ كما تستمد المعايير قوتها منها، و يتم في هذا المستوى تحديد إجراءات التطبيق العملي و سبل إعداد المخرجات في صورة قوائم مالية .و لا يتم تصميمها لتقييد التطبيق بحدود صارمة بل بالعكس يتم إستخدامها كإرشاد لأغراض القياس و العرض العادل و الإفصاح الكافي، و منه تعبر المعايير المحاسبية عن موقف مهني رسمي يتعلق بكيفية تطبيق مبدأ محاسبي معين لذلك فهي نتاج دراسة متأنية لأفضل الممارسات المتاحة (الزمر،2014).

ي - تطبيق المعايير وإعداد القوائم المالية : و يمثل الجانب التطبيقي من النظرية، حيث أن ما أنتجته النظرية في الخطوات السابقة يتم تطبيقه في الواقع العملي من أجل إختبار مدى صلاحية النظرية، و من أجل الربط بين الجانب الفكري و الجانب الإجرائي تظهر ضرورة التدفق العكسي للمعلومات، و يتيح هذا التدفق العكسي للمعلومات بين عناصر هيكل نظرية المحاسبة إمكانية تراكم الخبرات التطبيقية و تطوير الحقل المعرفي.

#### المعايير المحاسبية (من سنة 1973 إلى الوقت الحاضر)

نتيجة للإنتقادات المتزايدة ل(APB) وطريقة عملها، عين مجلس إدارة (AICPA) في سنة 1971 لجنتين هما لجنة wheat هدفها دراسة الكيفية التي يجب بها وضع مبادئ المحاسبة المالية، ولجنة Trublood و طلب إليها تحديد أهداف القوائم المالية. وقد أصدرت لجنة wheat تقريرها سنة 1972 الذي تضمن توجيهات بإلغاء (APB) وإنشاء مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB). و في سنة 1973 نشرت لجنة Trublood تقريرها حول أهداف القوائم المالية، و قد تبنى (AICPA) بسرعة توصيات لجنة wheat . و أصبح مجلس معايير المحاسبة المالية هو الهيئة الرسمية المكلفة بإصدار معايير المحاسبة ، حيث إعتد مدخلا علميا (إستنباطيا – إستقرائيا ) ، كما جعل عملية وضع المعايير عملية ذات طابع سياسي و إجتماعي، و إعتبر أن إصدار المعايير هو نتاج لتصرف سياسي أكثر من كونه إستنتاج منطقي، و ذلك بعد حملات الإنتقادات المكثفة ضد تحيز و خضوع مجلس (APB) لضغوط مكاتب التدقيق المسيطرة في الولايات المتحدة الأمريكية .كما أن وضع المعايير هو قرار إجتماعي، لأنها تمثل قيودا على السلوك، لذلك يجب أن تكون مقبولة من الأطراف المعنية .و تجدر الإشارة إلى غياب نظرية المحاسبة في أمر تكليف (FASB) ، فبدلا من تكليفه بمهمة تحديد الفروض ، و المبادئ العلمية كما حدث مع مجلس المبادئ المحاسبية السابق، نجد المهمة الموكلة إليه تضم جانبين هما تكوين الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة، وإصدار معايير التطبيق العملي، أي أن الإهتمام تحول من تحديد الفروض و المبادئ المحاسبية إلى تحديد الأهداف و المفاهيم و المعايير، و قد إستخدم (FASB) في دراساته و نشراته منهج علميا، حيث إستخدم المنهج الإستنباطي في تحديد الإطار المفاهيمي و دراسة أهداف التقارير المالية، بينما إستخدم المنهج الإستقرائي في إصدار معايير التطبيق العملي (Bilal and Jon,2015). و يقوم FASB بنشر أربع أنواع من الإصدارات هي: (Mary,2018)

بيانات مفاهيم المحاسبة المالية (SFACs)، الغاية منها وضع الأهداف و المفاهيم التي ، يستخدمها المجلس لتطوير معايير المحاسبة و التقرير المالي؛

بيانات معايير المحاسبة المالية (SFASs) ، تساعد في تطوير المبادئ المتعارف عليها؛

التفسيرات، و هدفها توضيح و شرح (SFASs) و آراء (APB) و نشرات البحوث المحاسبية القائمة حاليا، وتكون كذلك مبادئ المحاسبة المقبولة و المتعارف عليها؛

النشرات الفنية، و هي إرشادات حول مشاكل المحاسبة و التقرير المالي، تستخدم للمساعدة في التعامل مع مشاكل التنفيذ.

أما فيما يخص نتائج الجهود التي بذلها (FASB) من أجل تنفيذ المهام الموكلة إليه فقد إستطاع بناء إطار مفاهيمي شكل قاعدة هامة لتطوير نظرية المحاسبة، إذ أصدر في الفترة ما بين (1978- 1985) ستة بيانات (SFACs) وأصدر بيان سابع سنة 2000 ، حيث عرف الإطار المفاهيمي للمحاسبة على انه " نظام متكامل ينطوي على تحديد أهداف القوائم و التقارير المالية باعتبارها نقطة البداية، و يوفر المفاهيم التي تساعد على تحديد خصائص المعلومات المحاسبية التي تستجيب لهذه الأهداف"، وبالنسبة لمعايير التطبيق العملي فقد صدر عن المجلس حتى الآن ما يزيد عن 150 معيار محاسبي (SFASs) تناولت المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (GAAP) بالتعديل و إعادة الصياغة و التوضيح، كما صدر عن المجلس دراسات تفسيرية للمعايير التي يقوم بإصدارها و لتوضيح مضمون و أسلوب تطبيق الحلول المقترحة من (APB). (Mohamed, and Shahu, 2007).

على أساس ما تقدم نستخلص أنه لم يعد ينظر للمحاسبة كفن أو مهنة، حيث بدى في القرن الماضي إتجاه واضح نحو تكوين إطارها الفكري، وقد تجسد في صياغة نظرية علمية يتم الإسترشاد بها في تحقيق أهداف المحاسبة، لكن طبيعة المعرفة المحاسبية و ارتباطها الوثيق بالمتغيرات البيئية و بالسلوك الفردي أثر عميق حال دون وجود نظرية محاسبية عامة حتى الآن، و أسفرت المحاولات إلى وجود عدد من الأطر الفكرية التي تختلف باختلاف سلوك المنظرين و بيئاتهم.

### مفهوم المعيار المحاسبي

يعرف المعيار على أنه " نموذج معد مسبقاً ليقاس على ضوئه وزن أو طول شيء معين أو درجة جودته، و أياً كانت هذه المعايير، يمكن النظر إليها على أنها المقاييس أو الموازين المعتمدة ، و المقبولة من قبل المجموعة أو الدولة أو العالم لقياس أو للحكم بواسطتها على شيء معين " ، يرى البعض أن مصطلح " المعيار " يشير إلى مجموعة من وحدات القياس أو المواصفات المقررة أو المفروضة من طرف القانون و التي نستخدمها للوصف العادل لشيء معين، كما يعتبره البعض الآخر كقاعدة متفق عليها بين الجميع و مقياس لوصولهم إلى معرفة شيء ما و تحديد مميزاته بدقة.

فاستخدام الكيلوغرام كمعيار في قياس الوزن يسمح لنا من معرفة ما سنحصل عليه إذا قمنا بشراء سلعة يمكن قياسها بهذه الوحدة، و بحصولنا على آلة مصادق على مواصفاتها من طرف هيئة ما نكون قد تحصلنا على ضمان أن منتج هذه الآلة سيكون موافق لمعايير هذه الهيئة ، أما المعيار في المجال المحاسبي يمكن تعريفه من منظورين (أبو زيد، 2005):

وحسب لجنة معايير المحاسبة الدولية فإن المعايير المحاسبية هي عبارة عن قواعد إرشادية يستند إليها المهنيون لدعم إجتهادهم و إستلهاهم حكمتهم، و لكنها لا تلغي الحكمة أو الإجتهد، إنما هي وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولاً عاماً، و تهدف إلى تقليل درجة الإختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة، و تعتمد كإطار عام لرفع نوعية و كفاءة العمل الفني و لتحديد طبيعة و عمق المسؤولية المهنية<sup>2</sup> ، حيث لا يتم تصميمها لتقييد التطبيق بحدود صارمة و لكن حتى تستخدم كإرشادات لأغراض القياس و العرض العادل و الإفصاح الكافي، و من خلال ما تقدم يمكن تعريف المعيار المحاسبي على النحو التالي:

المعيار المحاسبي هو المرشد الأساسي في قياس العمليات الإقتصادية و إيصال المعلومات الناتجة عن هذا القياس للمستفيدين منها، و هو نتاج جهد واع من المهنيين و الأكاديميين في شكل بيان كتابي، لرفع كفاءة العمل المحاسبي و تقييمه في بيئة معينة. و من تعريف المعيار بشكل عام، و المعيار المحاسبي بشكل خاص يمكن إستنتاج ما يلي : (Michael, and Laura, 2012)

المعايير هي مقاييس أو موازين مقبولة و معتمدة على نطاق معين؛

المعايير المحاسبية هي عبارة عن ضوابط تعزز موضوعية المخرجات المحاسبية؛

لا تتميز المعايير المحاسبية بالثبات المطلق و إنما تتأثر بعوامل البيئة السائدة؛

لكي تحضى المعايير بالقبول العام يجب أن تستند في إصدارها إلى إطار نظري متكامل؛

تعتبر عملية وضع معايير المحاسبة أصعب من عملية وضع معايير القياس أو الجودة، بسبب عدم أكادة المحيط الذي تمارس فيه المحاسبة.

### أهداف معايير المحاسبة

بداية يجب التأكيد على أنه لضمان بلوغ الأهداف المرجوة من المعايير المحاسبية يتطلب هيكلة

إجراءات إصدارها، و يمكن إيجاز ذلك في النقاط التالية : (الصياد،2016)

ضرورة وجود إطار نظري مقنع حيث تتفق كل المعايير المصدرة مع هذا الإطار؛

يجب أن تتمتع الهيئة المصدرة للمعايير بالإستقلالية و السلطة و أن تكون بعيدة عن الضغوطات خاصة الخارجية، و يتم تعيين أعضائها على أساس الكفاءة و الخبرة كما يجب أن تتوفر على الموارد اللازمة للنهوض بمسؤولياتها؛

يجب أن تعمل الهيئة المصدرة للمعايير على حماية المصالح العامة و ذلك ما ينعكس في المعايير التي تقوم بإصدارها، و أن تكون إجراءات إصدار المعايير مفتوحة و شفافة؛

القيام ببحوث معمقة حول الموضوع المطروح و نشر نتائجها، ذلك من شأنه أن يساهم في التحضير الفعال لإصدار المعيار، كما يمكن أن تستعين هذه البحوث بعلم أخرى يمكن أن يكون لها أثر على المحاسبة؛

إن إصدار المعيار لا يتم إلا بعد مرور فترة بعد طرح المشكل و إجراء الدراسة من أجل ترك المجال للأطراف المهمة لإبداء وجهات نظرها؛

### المحاسبة الدولية

لقد شهد العالم في العقود الماضية تطورات سريعة و واسعة شملت معظم المجالات حيث أذيت الحدود بين العديد من الدول، و أحدث التقدم العلمي الباهر ثورة في جميع المجالات، و ظهرت التكنلآت الإقتصادية التي سهلت عملية تدفق السلع و الخدمات و رؤوس الأموال و كذلك الأفراد بين الدول ذات الظروف الإقتصادية و السياسية و الثقافية المختلفة، و لقد فرضت تلك الظروف على المحاسبة ضرورة الإستجابة لمتطلباتها .و من ثمة عرفت المحاسبة في نهاية القرن الماضي تحديات جديدة، إنعكست في تطور الفكر المحاسبي من أجل مواجهة المشاكل المحاسبية على نطاق دولي.

### تعريف المحاسبة الدولية

عرفت المحاسبة الدولية في الأدب المحاسبي بتعاريف عديدة و مختلفة، و لا يوجد لها حتى الآن تعريف متفق عليه دوليا، على إعتبار أن للمحاسبة الدولية أبعاد متعددة و مجالات متنوعة و غير متجانسة أحيانا .فتستخدم المحاسبة الدولية في بعض الأحيان للتعبير عن التطور التاريخي للمحاسبة، و في أحيان أخرى تعرف بأنها المحاسبة التي تهتم بالمشاكل العملية و الفنية للأقسام و الفروع الأجنبية في حين أن هناك من إعتبرها مجرد فرع من فروع المحاسبة و يمكن تصنيف أبعاد المحاسبة الدولية كما يلي ( Mohammad, Andi,2011):

**المحاسبة العالمية :** و هو من أوسع الأبعاد و أكبرها من حيث المجال، و على أساسه تعتبر المحاسبة نظاما عالميا يمكن إقراره و تطبيقه في كل الدول، حيث يمكن تأسيس و وضع مبادئ محاسبية مقبولة عالميا على نطاق واسع، (كتلك الموجودة في الولايات المتحدة الأمريكية و) من ثم يتم تطوير مبادئ و ممارسات حتى تكون قابلة للتطبيق في كل دول العالم.

**المحاسبة المقارنة :** بناء على هذا البعد تتجه المحاسبة الدولية إلى دراسة و فهم الإختلافات الدولية للمحاسبة لتشتمل على إدراك التباين في الأنظمة المحاسبية دولياً، فهم المبادئ و الطرق المحاسبية لكل دولة على حدا و القدرة على تقييم أثر الإختلافات في الممارسات المحاسبية على القوائم المالية، و هذا البعد للمحاسبة يشتمل على مجموعة المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً لكل دولة على حدا، و بالتالي فهو يهتم بكل أنواع المبادئ و الطرق و المعايير المحاسبية لكل دولة ذلك ما يستوجب أن يكون المحاسبين مدركين و ملمين بها، و ليس من المتوقع أن يتم وضع مجموعة مثالية عالمية من المبادئ المحاسبية و لكن مجموعة من المبادئ يتم تجميعها من خلال المبادئ و الطرق و المعايير المعتمدة في كل دولة ليتم إعتبارها كنظام محاسبي دولي.

**محاسبة الفروع الأجنبية :** يشير هذا البعد إلى دور محدد أو معين للمحاسبة الدولية لذلك يعتبر من أضيق و أقدم مجالاتها . و هو يهتم بإعداد نظام قوائم مالية فعال . فالمحاسب تحت هذا المفهوم يكون مهتماً أساساً بترجمة و تسوية القوائم المالية للشركات و الفروع.

يبدو من خلال إستعراض تصنيفات أبعاد المحاسبة الدولية أنها أبعاد مكملة و لا تحل محل بعضها البعض، و بذلك تتجلى صعوبة تحديد تعريفها بشكل شامل لما لها من مجالات واسعة و متعددة . و يتضح ذلك من خلال التعاريف المتنوعة التي أعطيت لها و التي نذكر منها: (حمدان، 2017)

- المحاسبة الدولية هي محاسبة العمليات الدولية و مقارنة المبادئ المحاسبية لدول مختلفة و إيجاد توافق في المعايير المحاسبية المتباينة على نطاق عالمي؛

- المحاسبة الدولية هي المحاسبة التي تهتم بتداخل العلاقات المحاسبية بين الدول؛

- المحاسبة الدولية هي نظام عالمي تتبناه جميع الدول عن طريق وضع مجموعة من المبادئ و المعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً على المستوى الدولي، مع تحديد الأساليب المشتقة من تلك المبادئ و المعايير.

و مما سبق يمكن أن نعتبر أن المحاسبة الدولية هي التي تعمل على توسيع مجال المحاسبة للتصدي للقضايا التي تطرحها الممارسة على المستوى الدولي، و التي تهتم بإجراء مختلف المقارنات المحاسبية و بإيجاد المعالجات المحاسبية المناسبة للممارسات الناتجة عن أحداث أو عمليات إقتصادية تتعدى حدود الدولة الواحدة.

### أسباب ظهور المحاسبة الدولية

بدأ الإهتمام بالمحاسبة الدولية سواء على المستوى المهني أو على المستوى الأكاديمي خلال العقود الأخيرة من القرن الماضي، و تعتبر سنة 1972 نقطة تحول أساسية في مراحل تطورها، حيث قبل هذا التاريخ لم تحضأ بإهتمام جدي، و إقتصرت على عقد إجتماعات و مؤتمرات إقليمية بين المحاسبين لتبادل المعلومات و الخبرات بين الدول، دون العمل على تقليل فجوة الإختلافات في الممارسات المحاسبية القائمة، أما فترة ما بعد 1972 و حتى الآن دخلت المحاسبة الدولية مرحلة مهمة من مراحل تطورها، حيث ظهرت جهود عملية للتقليل من هوة الإختلافات المحاسبية على مستوى دولي، ففي سنة 1972 و من خلال المؤتمر الدولي العاشر للمحاسبة و المنعقد في مدينة سيدني بأستراليا تم إنشاء منظمين محاسبيين تهتمان بالإختلافات المحاسبية على مستوى دولي، كما ترتب عن هذا المؤتمر إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية و الإتحاد الدولي للمحاسبين.

إن ظهور المحاسبة الدولية كان إستجابة لطبيعية للتغيرات في البيئة التي تمارس فيها المحاسبة خاصة في فترة السبعينات من القرن الماضي، و من العوامل التي ساهمت في بروز المحاسبة الدولية سنتناول الأعمال الدولية، الشركات الدولية، أسواق رأس المال العالمية و نظام النقد الدولي.

**الأعمال الدولية :** و هي كافة النشاطات التي تؤدي إلى تدفق السلع و الخدمات و رأس المال من دولة إلى أخرى، حيث تظم كل الأعمال التي تقوم بها شركة ما داخل دولتين مستقلتين أو فيما بينهما ، و قد إزداد حجم الأعمال الدولية بشكل هائل خاصة بعد أن أصبحت عوامل الإنتاج متحركة، ذلك ما أدى إلى خلق أسواق دولية جديدة للسلع و الخدمات و رأس المال.

**الشركات الدولية :** إن تنفيذ الأعمال الدولية يتم بواسطة شركات يطلق عليها شركات دولية، فهي تمارس نشاطات (تجارية، خدمية، صناعية) تمتد وراء حدود أكثر من دولة، و من خصائص هذه الشركات أن ملكيتها و الرقابة عليها تكون لأكثر من دولة كذلك.

كما أن ظهور الشركات الدولية قد زاد من مشكلة عدم تجانس فئات المستخدمين للقوائم المالية، كإختلاف لغاتهم و ثقافتهم و عمولات بلدانهم ... كما أوجد مشاكل محاسبية جديدة لم تكن معروفة من قبل كأسعار التحويل و إدارة مخاطر الصرف الأجنبي و ترجمة العملات الأجنبية و المحاسبة عن التضخم...

**أسواق رأس المال العالمية :** لعبت أسواق رأس المال العالمية دورا مهما و رئيسيا في زيادة الإهتمام بالمحاسبة الدولية. فهي تعتبر مصدرا خارجيا للتمويل في حال ما واجهت الحكومات و المؤسسات المقترضة فرص إقتراض أو تمويل داخلية محدودة، و قد إزداد الإهتمام بها تقديرا للدور الذي تلعبه المعلومات المحاسبية في إتخاذ قرار الإستثمار في هذه الأسواق.

**البحث العلمي :** لقد ساهم البحث العلمي في مجال المحاسبة الدولية في إثراءها، و كذلك المساهمة في إيجاد الحلول العلمية للمشاكل حيث أصبح هذا الموضوع من أهم المواضيع المدرسة في الجامعات و الكليات، كما أصبحت تنشر البحوث العلمية المنجزة في مجلات أكاديمية متخصصة في المحاسبة الدولية مثل *International Journal of Accounting*.

**نظام النقد الدولي:** ويهدف إلى تشجيع التعاون المالي و توسيع التجارة الدولية و إزالة القيود على العملات الأجنبية، هذا بالإضافة إلى المساعدة على تحديد أسعار الصرف و تدفق رأس المال و تعديل موازين المدفوعات للدول. و لا شك أن أبرز مثال على تأثير نظام النقد الدولي على المحاسبة الدولية هي مشكلة أسعار الصرف. ( الشيرازي، 2011)

#### أهداف المحاسبة الدولية

حتى تحقق المعلومات المحاسبية الفائدة المرجوة منها في ترشيد قرارات المستخدمين المختلفين، في ظل بيئة تتغير بإتجاه تدويل الإقتصاد و المعاملات التجارية و المالية، كان لابد للمحاسبة أن تتطور في نفس الإتجاه كونها شديدة التأثر بعوامل البيئة التي تعمل بها. و تحت هذه الظروف عرفت المحاسبة أهدافا جديدة تتمثل في تقديم المعلومات الملائمة و القابلة للفهم و للتحقيق و للمقارنة على مستوى دولي، إلى المستخدمين المختلفين في مختلف أنحاء العالم لمساعدتهم على إتخاذ قرارات رشيدة، وهذا ما تسعى المحاسبة الدولية إلى تحقيقه من خلال ( لطفى ، 2004)

إيجاد إطار نظري و عملي ينظم و يحكم الممارسات و القوائم المالية على مستوى دولي؛

إيجاد نوع من الإتساق في الممارسات المحاسبية على مستوى دولي لتسهيل عملية المقارنة؛

دراسة الأنظمة المحاسبية للدول المختلفة و محاولة زيادة الوعي حول أسباب الإختلافات

و التشابهات المحاسبية بين الدول؛

تقييم دور المحاسبة في إقتصاديات الشركات و الدول المختلفة و مساعدتها في التعرف على أسباب نجاح أو فشل الأنظمة المحاسبية و من ثمة المساعدة في تطويرها؛

تدعيم البعد الدولي للقوائم المالية للشركات من خلال تسهيل قراءة القوائم المالية؛

توفير الحلول للمشاكل المحاسبية المتجددة؛

تسهيل عملية المراجعة أمام شركات المحاسبة الدولية و زيادة الثقة في القوائم المالية دوليا؛



التنسيق بين المبادئ و التقارير المحاسبية المختلفة على المستوى العالم عن طريق الأنشطة السياسية، و المنظمات المهنية المختصة بوضع المعايير المحاسبية .

دورة التحسينات السنوية 2015م – 2017م ( المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (3) ومعيار المحاسبة الدولي (12) ومعيار المحاسبة الدولي (23) )

تاريخ التطبيق 1 يناير 2019م المعايير المتأثرة بدورة التحسينات السنوية 2015م – 2017م ومواضيع التعديلات هي : المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (3) تجميع الاعمال والمعيار الدولي للتقارير المالية رقم (11) الترتيبات المشتركة معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل – نتائج ضريبة الدخل للدفعات على الادوات المالية المصنفة كحقوق ملكية . معيار المحاسبة الدولي رقم (23) تكاليف الاقتراض – تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة . تفسير رقم (22) الصادر عن لجنة تفسير التقارير المالية الدولية المعاملات بعملة اجنبية والعوض المستلم أو المدفوع مقدماً . يتناول هذا التفسير الذي يسرى اعتباراً من 1 يناير 2018م المعاملات الاجنبية بالعملة الاجنبية أو اجزاء من التعاملات التي يكون فيها المقابل مقوماً أو مسعراً بعملة اجنبية ويوفر هذا التفسير توجيهات بشأن توقيت اجراء الدفع / القبض لمرة واحدة وايضاً في الحالات التي توجد فيها مدفوعات / مقبوضات متعددة وتهدف هذه التوجيهات الى الحد من الاختلاف في الممارسات العملية ويوضح التفسير انه عند تحديد سعر الصرف الفوري للاستخدام في الاعتراف الاولي بالأصل والمصروفات والايرادات ذات العلاقة (او جزء منها ) في الغاء الاعتراف بالموجودات غير النقدية أو المطلوبات غير النقدية المتعلقة بالثمن المدفوع مقدماً.

معيار المحاسبة المصري رقم (27) حصص الملكية في المشروعات المشتركة

نطاق المعيار " يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن حصص الملكية في المشروعات المشتركة و التقرير عن أصول و التزامات و إيرادات و مصروفات المشروع المشترك في القوائم المالية لأصحاب الحصص و المستثمرين بغض النظر عن الهياكل التنظيمية أو الأشكال التي يعمل في ظلها المشروع المشترك.

وتستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها :

**السيطرة :** هي مدى القدرة على التحكم في السياسات المالية و التشغيلية لنشاط اقتصادي وذلك للحصول على منفعة من أنشطتها .

**طريقة حقوق الملكية:** هي طريقة محاسبية يتم بناء عليها الاعتراف بالحصة عند اقتنائها في المنشأة الخاضعة للسيطرة المشتركة بتكلفة الاقتناء ثم يتم تعديل تلك التكلفة بكل تغير يطرأ على حصة المشارك في صافي أصول المنشأة ، وتظهر قائمة الدخل نصيب صاحب الحصة في نتائج أعمال المنشأة الخاضعة للسيطرة المشتركة .

**المستثمر :** في المشروع المشترك هو طرف في المشروع المشترك ولكن لا يشارك في السيطرة على المشروع المشترك.

**السيطرة المشتركة:** هي اتفاقية تعاقدية للمشاركة في السيطرة على نشاط اقتصادي ، ولا تنشأ إلا عندما تتطلب القرارات الاستراتيجية التمويلية و التشغيلية المرتبطة بالنشاط موافقة الأطراف المشاركة في الرقابة بالإجماع المشروع المشترك هو اتفاق تعاقدى يقوم بموجبه طرفان او أكثر بممارسة نشاط اقتصادي خاضع لرقابة مشتركة .التجميع النسبي: هو أسلوب للمحاسبة و الذى من خلاله يتم تجميع حصة المشارك من أصول و التزامات و إيرادات و مصروفات الوحدة الخاضعة للسيطرة المشتركة مع البنود المتماثلة بالقوائم المالية للمشارك أو يتم تسجيلها في بنود منفصلة بالقوائم المالية للمشارك (مالك الحصة).

القوائم المالية المستقلة: هي تلك القوائم التي يتم عرضها بواسطة الشركة القابضة أو أى مستثمر في شركة شقيقة أو صاحب حصة في مشروع مشترك و التي يتم فيها معالجة الاستثمارات على أساس الحصة المباشرة في الملكية و ليس على أساس نتائج الأعمال و صافي أصول الشركات المستثمر فيها.

النفوذ المؤثر هي القدرة على المشاركة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالبيانات المالية و سياسات التشغيل للنشاط الاقتصادي و لكن لا تصل تلك القدرة إلى درجة السيطرة أو السيطرة المشتركة على تلك السياسات. صاحب الحصاة هو طرف في المشروع المشترك ولديه سيطرة مشتركة على المشروع المشترك .

و لا تعتبر القوائم المالية التي تطبق طريقة التجميع النسبي أو حقوق الملكية بمثابة قوائم مالية مستقلة ، كما لا تعتبر قوائم مستقلة تلك القوائم المالية لوحدة ليس لها شركة تابعة أو شقيقة أو مشروع مشترك.

### تجارب الدول في تطبيق معايير المحاسبة الدولية

لقد تلاققت الرغبات الدولية عند ضرورة تبني مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية ذات جودة عالية، لذلك سارعت الدول باتجاه المعايير الدولية إما بتبنيها بصورة مطلقة أو بصورة متوافقة معها تجعل الإختلاف بين معاييرها الوطنية و المعايير الدولية ضئيلة جدا .و عموما كانت أول مبادرة لتطبيق المعايير الدولية من طرف الإتحاد الأوربي تلتها مجموعة كبيرة من الدول، سوف نتطرق إلى أهمها باختصار فيما يلي.

### تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الدول الأوروبية

رغم أن الإتحاد الأوربي قد ساهم إلى حد ما في تطوير تناسق حسابات الشركات الأوروبية، إلا أن تعقيد إجراءات مراجعة التوجيهات التي يقوم بإصدارها، صعب من تطوير قانون الشركات و تكييفه مع التطور المستمر في التطبيقات المحاسبية الناتجة عن التحولات التي شهدتها المحيط الدولي مؤخرا .و لقد تخلت المفوضية الأوروبية عن فكرة إعادة صياغة و تعديل التوجيهات الأوروبية الصادرة سابقا بسبب طول هذه الإجراءات و تعقيدها إضافة إلى إختلاف وجهات نظر الدول الأعضاء حول قضايا متعددة، و من جهة أخرى إزدادت حاجة الشركات القابضة التي لها فروع في دول مختلفة إلى تطبيق مرجعية محاسبية مقبولة و معروفة خارج دول الإتحاد، و كان على هذه الشركات الإختيار بين المرجعيتين المحاسبيتين الأكثر إنتشارا هما المعايير الدولية أو US GAAP، هذه الأخيرة أعدت في سياق ظروف خاصة بالولايات المتحدة الأمريكية، لذلك بدت المعايير الدولية أكثر ملائمة للتطبيق في أوساط إقتصادية مختلفة، لأنها أعدت على أساس المبادئ في حين US GAAP تستند على القواعد المحاسبية المفصلة (أبو طالب، 2001).

على هذا الأساس قرر الإتحاد الأوربي تدعيم جهود لجنة معايير المحاسبة الدولية و IOSCO في مجال تطبيق المعايير الدولية من أجل إعداد معلومات مالية قابلة للإستخدام في مختلف دول العالم .و بالفعل إتبع الإتحاد الأوربي في نوفمبر سنة 1995 إتجاها جديدا للتنسيق المحاسبي الدولي يشار إليه بالإستراتيجية المحاسبية الجديدة (New Accounting Strategy) حيث أكدت المفوضية الأوروبية أن الإتحاد يحتاج إلى تقوية مركزه بالإتصال بعملية وضع المعايير الدولية، و في 13 جوان 2000 صدر عن الإتحاد بيان حول الخطوات الواجب إتباعها من أجل تطبيق المعايير الدولية في أجل أقصاه سنة 2005 ، و قد جاء التشريع رقم 1606/2002 الصادر في 19 جويلية 2002 محددًا لأجال و إجراءات و مجال تطبيق المعايير الدولية، حيث يلزم أكثر من 7000 مؤسسة أوروبية مسجلة في البورصة بإعداد قوائمها المالية المجمعّة وفقا للمعايير الصادرة عن IASC/IASB ابتداء من 01 جانفي 2005 ، و على عكس التشريعات التي يصدرها الإتحاد عادة فإن هذا التشريع لا يلزم الدول الأعضاء إدماجه في القوانين الوطنية، كما يترك بعض الحرية في التطبيق التدريجي له، حيث سمح بإمكانية تأجيل تطبيق هذا التشريع لغاية 01 جانفي 2007 و ذلك في حالتين:

### المؤسسات التي تطرح إلا السندات؛

-المؤسسات المسجلة في نفس الوقت في بورصات أوروبية و بورصات خارج الدول الأوروبية وتستخدم معايير مقبولة على المستوى الدولي مثل US GAAP .

كما يترك هذا التشريع حرية فرض تطبيق المعايير الدولية في إعداد القوائم المالية الفردية للمؤسسات المسجلة في البورصة، وفي المؤسسات غير المسجلة في البورصة سواء كانت تعد قوائم مالية فردية أو مجمعة .(احمد 2013،

و في نوفمبر 2003 أصدر الإتحاد توصيات حول التشريع 1606/2002 من أجل تسهيل تطبيقه، كما تم تعديل التوجيهات التي أصدرها الإتحاد سابقا من خلال التوجيه رقم 65/ 2001 الصادر في 27 سبتمبر 2001 ، والتوجيه رقم 51/ 2003 الصادر في 18 جوان 2003 ، و التوجيه رقم 43/ 2006 الصادر في 17 مايو 2006 .

إن أول إعترا ف بالمعايير الدولية كان من طرف الإتحاد الأوربي، لذلك عمل منذ البداية على تقوية مشاركته بطريقة منظمة و مهيكلة في أعمال IASC/IASB الخاصة بإعداد و تطوير المعايير الدولية، و قد كانت لهذه الخطوة نتائج إيجابية على الشركات الأوربية، فتحسن أدائها عن ما كان عليه في وقت سادت فيه أكثر من 25 مرجعية محاسبية.

### تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الدول النامية

كانت مشاركة الدول النامية في الهيئة المسؤولة عن إصدار المعايير الدولية منذ البداية محدودة، فمن بين مؤسسي IASC توجد دولة واحدة نامية هي المكسيك، و منذ ذلك الحين لم ترتفع مشاركة الدول النامية سواء في المجلس و في اللجان الإستشارية أو في إعداد مسودات العرض أو المساهمة في تمويل اللجنة، لذلك فإن تطبيق المعايير الدولية من طرف هذه الدول أثار العديد من التساؤلات كانت موضوع العديد من الدراسات، من أجل تحديد الظروف و الحالات التي تلائم تطبيق المعايير الدولية في هذه الدول. و إزداد الإهتمام بهذه الدراسات بسبب ظهور أسواق مالية في بعض الدول النامية، إضافة إلى زيادة تعامل بعض المؤسسات المحلية في الأسواق المالية الأجنبية. و أشارت إحدى الدراسات بأنه في سنة 1999 يوجد 19 من بين 30 دولة نامية تطبق مؤسساتها المعايير الدولية كليا أو جزئيا، و في سنة 2006 ارتفعت هذه النسبة إلى 26 دولة.

و يرجع إقبال الدول النامية على تطبيق المعايير الدولية بتعديلات أو حتى دون تعديلات إلى الضعف الذي تعاني منه هذه الدول في المجال المحاسبي، حيث تعتبر أن تطبيق معايير محاسبية جاهزة سيوفر عليها كلفة إعداد معاييرها الوطنية، إضافة إلى أن هذا الإختيار يجنبها الإعتما د على بديل قد يكون غير مقبول سياسيا مثلا تبني معايير أمريكية أو أنجليزية، و عموما فإن إستخدام المعايير الدولية في هذه الدول ساعد على تدعيم نجاح IASC على المستوى الدولي، و لم يبقى تطبيقها مقتصرًا على الدول الصناعية الكبرى فقط. و من جهة أخرى سهل عمل الشركات المتعددة الجنسيات التي كثيرا ما تنشط في هذه الدول. (حماد، 2008)

و في إطار الدراسات التي أجريت من أجل تحليل مدى ملائمة هذه المعايير للنظم الاقتصادية في بيئات معينة كالدول الإسلامية و الدول النامية وغيرها، نذكر تلك التي أجريت بين سنتي 2002 و 2003 من طرف المنتدى الوطني لتطوير المحاسبة على دول الشرق الأوسط وشملت كل الدول العربية. و قد تناولت الدراسة أهمية المعايير الدولية لبعض الدول و خصوصا النامية منها، و أظهرت أهمية تطبيق هذه المعايير في بعض الدول النامية و بعض دول الشرق الأوسط في الحصول على التمويل غير المباشر و لجذب رؤوس الأموال الأجنبية، حيث يساعد انتشار تطبيقها وجود مكاتب محاسبة أجنبية عاملة في هذه الدول تتولى التشجيع على استخدام المعايير الدولية، وأن هذه الدول ليس لديها خبرة طويلة في صناعة معايير المحاسبة كما أن المتاح لديها من المعايير الوطنية لا يشكل هيكلا متكاملًا من المعايير. و استعرضت الدراسة أهمية تطور و نمو أسواق المال في دول الشرق الأوسط كعامل حيوي وراء الطلب على المعايير الدولية.

و قد اتضح أن الدول التي تطبق معايير المحاسبة الدولية هي: البحرين و مصر و الأردن و الكويت و الإمارات و قطر و عمان، كما تبين أن المعايير الدولية هي أول مصدر للاسترشاد عند إعداد دراسة تحليلية لمعيار محاسبة سعودي أو أية دولة أخرى من دول الخليج. حيث أنه لا يوجد ما يمنع من تبني المعالجات الدولية عندما تتفق تلك المعالجات مع طبيعة النظم في العديد من الدول ، وهناك العديد من الأمثلة على ذلك سواء في معايير المحاسبة أو المراجعة. (عطوة، 2014).

## تعريف المركز المالي للمنشأة

هو الأرصدة الحالية للأصول والمطلوبات وحقوق الملكية المسجلة للمؤسسة. يتم تسجيل هذه المعلومات في الميزانية العمومية ، وهي واحدة من البيانات المالية. يتم بيان المركز المالي للمؤسسة في الميزانية العمومية اعتباراً من التاريخ المذكور في رأس التقرير. (Velazquez et al.,2019)

على نطاق أوسع ، يمكن أن يشير المفهوم إلى الحالة المالية للشركة ، والتي يتم اشتقاقها من خلال فحص ومقارنة المعلومات في بياناتها المالية. يعني هذا عادةً حساب عدد من النسب المالية من المعلومات المقدمة ، وفحص النتائج على خط الاتجاه ، ومقارنة النتائج بنتائج الكيانات الأخرى في نفس الصناعة.

## تعريف القوائم المالية

تُعرّف القوائم المالية بأنها سجلات مكتوبة توضح الأنشطة التجارية والأداء المالي للشركة، حيث يتم تدقيق البيانات المالية غالباً من قبل المحاسبين، والشركات المالية، والوكالات الحكومية، ويترتب على كل شركة تخضع للقانون المحاسبي إعداد قوائم تركيبية عند اختتام الدورة المحاسبية، على أن يكون هناك عملية جرد مقيّدة لغايات قانونية. تُستخدم القوائم المالية من قبل عدّة أشخاص؛ كالمستثمرين، والمحللين الماليين، والدائنين؛ وذلك لأهميتها في تحليل الأداء المالي الخاص بالشركة، وتحديد اتجاه نمو سعر سهم الشركة، وتقييم الحالة المالية للشركة، ونسبة الربح المحتملة، ويُعدّ التقرير السنوي الخاص بالشركة من أهم المصادر الموثوقة للبيانات المالية. (Campbell,2017)

العناصر الأساسية للقوائم المالية : تشمل القوائم المالية 3 عناصر رئيسية، وهي كالآتي:

بيان الدخل يعرف بيان الدخل بأنه التقرير المالي الذي يوضح ويُحلّل معدّل إيرادات الشركة خلال فترة زمنية معينة وغالباً تكون بمعدل سنة، ومن خلاله يُمكن التعرف أيضاً على المصاريف المرتبطة بالية كسب هذه الإيرادات، حيث تُخصم تكلفة البضائع المباعة لإيجاد صافي الربح، حيث إنّ المحصلة النهائية لصافي الربح توضح أداء الشركة من ربح أو خسارة خلال الفترة المحددة. (Chandra,Hareh,2016)

## الميزانية العمومية

يُقصد بالميزانية العمومية الآلية التي يتم فيها توضيح كلّ ما تملكه الشركة من موارد (أصول) وما عليها من تكاليف (خصوم)، وحقوق المساهمين، والوضع المالي للشركة ككلّ خلال فترة زمنية محددة، حيث يُمكن إعداد ميزانية شهرية، أو ربع سنوية، أو إعدادها مرّة واحدة في السنة، وتتضمّن الميزانية العمومية 3 عناصر رئيسية كالآتي: الأصول: تُمثّل الموارد الاقتصادية التي تملكها الشركة والتي يُمكن تحويلها إلى نقد، بالإضافة إلى النقد نفسه. الالتزامات: وهي المبالغ المالية التي تدين بها الشركة للآخرين. حقوق الملكية: أيّ معدل الفائدة العائدة للمستثمرين أو المالكين بعد الانتهاء من دفع جميع الالتزامات المترتبة على الشركة، أيّ بعد طرح جميع الالتزامات من الأصول. (Choi,2011).

## بيان التدفقات النقدية

يشير بيان التدفق النقدي إلى آلية حركة المال داخل النشاط التجاري أو خارجه، بحيث يوضح المبالغ المالية المقبوضة والمدفوعة خلال فترة معينة، واعتماداً على التغيّرات التي تطرأ في الميزانية العمومية يتمّ تحديد المبلغ المتوفر للاستخدام.

## أهمية القوائم المالية

تبرز فائدة وجود القوائم المالية في العديد من الأمور، منها ما يأتي: تحدد سلوك النشاط التجاري، وقدرته على درّ الأموال، وتُحدّد أيضاً مصادر الأموال واستخداماتها. توضح قدرة الشركة في الوضع الراهن على سدّ الديون المترتبة عليها. تُساهم في الكشف عن أيّ مشكلات ربحية من خلال تتبّع سلوك الإنتاج المالي أولاً بأول وإيجاد

المشكلة إن وجدت. توضح النسب المالية من المخططات البيانية المالية الخاصة بسلوك العمل في الشركة. تُساهم في التأكد من دقة المعاملات التجارية والتي تتمثل في اتفاقيات بين مجموعة من الأطراف لتقديم الخدمات أو توريد البضائع وفق شروط محددة مسبقاً. تُعتبر أداة قياس للأداء والتغيرات في مستوى الوضع المالي الحالي للشركة. تُعتبر وسيلة لضمان الدقة في الحسابات المالية، وخاصةً في الضرائب، والتمويل، والاستثمار. توضح إيرادات الشركة المالية والنسبة المسموح بها للاستثمار، ونسبة القرض الممكن الحصول عليه في حالة الحاجة. ( David, Siew, 2013 )

#### عناصر القوائم المالية المستهدفة للتعرف على المركز المالي

باعتبار القوائم المالية بطاقة التعريف لأي مؤسسة، فتعمل هذه الأخيرة أقصى مجهود لها حتى تظهرها على حقيقتها دون تزييف أو تمويه لكسب ثقة طالبي المعلومة المحاسبية و المالية . وفي ظل الضرر والرافنة التي يمر بها الاقتصاد العالمي في ظل الأزمات المالية وإفلاس العديد من المؤسسات التي كانت تحقق أرباح كبيرة على مستنداتها بينما الواقع خلاف ذلك أي أنها تعاني خسائر فادحة، وهذا الذي بعث الخوف والاحتياط لدى العديد من الاطراف الطالبة للمعلومة المحاسبية وخاصة فئة المستثمرين ولهذه الأسباب وأخرى تعمل العديد من المؤسسات على تقديم معلومات شفافة وذات مصداقية لان المعلومة أصبحت مؤشر من مؤشرات التفوق الاقتصادي بوجود ما يسمى بالمجتمع المعلوماتي. ولكي تظهر القوائم المالية بصورة واضحة فلا بد أن تظهر بتكلفة مناسبة، ونتيجة لذلك ظهر مفهوم القياس والإفصاح المحاسبي للقوائم المالية، والذي سننظر إليه من خلال ( George, Styliani, 2016 ):-

#### قياس عناصر الميزانية (قائمة المركز المالي):

لقياس قائمة المركز المالي *Financier position* للمنشأة أهمية خاصة لدى جميع مستخدمي البيانات المالية خصوصاً بالنسبة لفئة المقرضين، وذلك لأن قدرة المنشأة على الاستمرار وبالتالي قدرتها الوفاء بالتزاماتها تجاههم تكون عادة مرهونة بمدى قوة وضعف مركزها المالي. ولقياس المركز المالي للمنشأة في لحظة زمنية معينة يتطلب الأمر مقابلة أو مقارنة ما لديها من أصول *Assets* وما على تلك الأصول من التزامات سواء تجاه الدائنين وهي المطلوبات *Liabilites* أو اتجاه الملاك وهي حقوق الملكية *Omamers Equity*. وذلك تطبيقاً لمعادلة الميزانية: الأصول = المطلوبات + حقوق الملكية (Haron et al., 2014).

وقبل البدء بالتطرق لقياس عناصر قائمة المركز المالي لابد من التعرف على المبادئ المحاسبية التي تحكم الميزانية (Dima, Stefana, 2013):-

تقييم الأصول الثابتة التي يتم الخصوم عليها بقصد الاحتفاظ بها واستخدامها في عملية الإنتاج وليس بقصد بيعها على أساس التكلفة التاريخية.

يتم تقييم الأصول المتداولة على أساس القيمة التي ينتظر تحققها من عملية البيع، ومن اجل ذلك يتم تقييم البضاعة على أساس سعر التكلفة وسعر السوق أيهما اقل.

يتم تقييم الذمم وفق مبدأ الحيطة والحذر الذي يقتضي بأخذ الأرباح المحققة والخسائر المحتملة في الاعتبار دون الأرباح غير المحققة.

ووفقاً لمعايير المحاسبة الدولية ، هناك أربعة أسس لقياس الأصول والالتزامات هي ( Miller & Skinner, 2015 ):-

## التكلفة التاريخية

وتتمثل التكلفة التاريخية من وجهة نظر المحاسبية، ما يعادل المقابل النقدي الذي تم التضحية به في سبيل الحصول على الأصل في زمن الحصول عليه، وتعتبر التكلفة التاريخية مساوية للقيمة الاقتصادية للأصل في وقت الحصول عليه، ولهذا يقوم القياس المحاسبي في المحاسبة المالية عموماً على أساس التكلفة التاريخية في إطار مجموعة من الافتراضات والمبادئ المحاسبية.

## التكلفة الجارية (قيمة الإحلال)

تكلفة الإحلال للأصل معين هي ما يعادل المقابل النقدي الذي يلزم أن يتم التضحية به في الحاضر في سبيل الحصول على الأصل، وتمثل التكلفة الجارية القيمة الاقتصادية للأصل كما تستمد من المنافع الاقتصادية المنتظر الحصول عليها منه في المستقبل وهي في تاريخ إعداد الميزانية العمومية.

## القيمة البيعية في التصفية

قد تكون التصفية إخبارية كما قد تكون إجبارية، ولا شك أن فروض استمرار الوحدة المحاسبية يتنافي مع قياس القيمة البيعية في التصفية لأصول والوحدة المحاسبية، والقيمة البيعية في التصفية هي مقدار النقدية التي يمكن مقابلها بيع الأصل في الحاضر في ظروف التصفية.

## القيمة المتحققة

هي ما يعادل المقابل النقدي الذي يتوقع الحصول عليه من بيع الأصل في ظل استمرار الوحدة المحاسبية بنشاطها مخصصاً منه ما قد يلزم لجعل الأصل في حالة صالحة للعمل. (Man, 2013)

## القيمة العادلة

هي القيمة التي يتم من خلالها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة في عقد صفقة تتم وفقاً لآلية السوق. (Sajadi et al., 2019)

## قياس الأصول

### الأصول طويلة الأجل:

هناك نوعين من عناصر تكاليف الأصول طويلة الأجل (Zunker, 2011):

\* الأصول القابلة للاستخدام بمجرد شرائه ونقله إلى المكان المناسب للعمليات التشغيلية التابعة للوحدة الاقتصادية.

\* الأصول التي عند شرائها ونقلها إلى المكان المناسب للتشغيل يحتاج إلى بعض النفقات الضرورية أو اللازمة لعملية التشغيل.

هناك تكاليف الأصول طويلة الأجل منها (Velazquez et al., 2013):

**تكلفة الأراضي:** وهي جزءاً من تكلفة الأرض المصارييف التي ينكبدها المالك الجديد عن إزالة المباني القديمة الموجودة أصلاً على الأرض قبل شرائها.

\* **تكلفة المباني:** وهي تكلفة كل ما ينفق نقداً أو عيناً، وما يعادلها في سبيل الحصول على المباني بقصد الإمتلاك.

\* **تكلفة الآلات والتركيبات:** وتشتمل على مجموعة من العناصر مثل الآلات والمعدات ووسائل النقل والأثاث والحاسبات الإلكترونية المكتبية.

\* **تكلفة التحسينات:**



وهي الإضافات الرأسمالية التي يتم إدخالها على أي أصل من الأصول طويلة الأجل أمابهدف زيادة قدرته الإنتاجية أو بقصد إستكمال غايات إستخدامه مثل إضافة مصعد كهربائي لمبني مملوك لجهة خارجية مستأجرة للإستفادة من خدماته في أعمال تشغيلية يقوم بها المستأجر.

### قياس شهرة المحل Method of Measuring Good Will

عند قياس الشهرة توجد وجهتي نظر، فوفقا لوجهة النظر الأولى تعتبر الشهرة موارد غير ملموسة ناتجة عن كفاءة الوحدة الاقتصادية ويمكن قياسها عن طريق إيجاد الفرق بين سعر الشراء الوحدة الاقتصادية القائمة والقيمة السوقية العادلة لصافي أصولها الملموسة وغير الملموسة القابلة للتحقق ذاتيا، حيث يطلق على هذا التقييم بالتقييم الشامل، ووفقا لوجهة النظر الثانية تعتبر الشهرة هي الدخل المتوقع الزائد عن مستوى الدخل العادي في الوحدات الاقتصادية المماثلة، ويمكن قياسها عن طريق تحديد القيمة الحالية للمكاسب الزائدة المتوقعة، ويطلق على هذا الأسلوب بتقسيم المكاسب الزائدة (Shabahang,2011).

### قياس الأصول قصيرة الأجل

#### قياس المخزون

وفيما يلي عرض للقواعد الخاصة بقسم المخزونات والمسودات قيد التنفيذ (Shabahang) هي سعر البيع المقرب بعد طرح تكلفة الإتمام والتسويق وتشمل تكلفة المخزون جميع التكاليف المقتضاة لإيصال المخزون إلى المكان وفي الحالة التي توجد عليها ومنها :-

تكاليف الشراء وتسيير القواعد العامة للتقييم إلا أن كلفة شراء أصل تساوي سعر الشراء الناتج عن إتفاق الطرفين في تاريخ إجراء العملية بعد طرح التتريلات والتخفيضات التجارية، وإضافة الحقوق الجمركية والرسوم والشحن.

#### تكاليف التمويل

المصاريف العامة والمصاريف المالية.

المصاريف الإدارية المنسوبة بشكل مباشر إلى المخزونات.

تكون المخزونات في إطار عملية تقديم خدمات هي كلفة الخدمات.

عندما لا يمكن تحديد تكلفة الشراء أو الإنتاج فتطبق القواعد العامة للتقييم، فإن المخزونات يتم تقييمها بكلفة الشراء أو الإنتاج لأصول مساوية لها ثبت أن قدرتها في أقرب تاريخ لشراء أو إنتاج الأصول المذكورة.(الناعي، 2014،

ويمكن تسعير المخزون السلعي كذلك من خلال: (Leong et al.,2019)

1- طريقة التمييز المحدد فيها أسعار وحدات المخزون السلعي لآخر المدة حسب انتمائه للمشتريات التي تمت خلال العام.

2- طريقة متوسط التكلفة والتي يستخرج منها متوسط تكلفة المخزون السلعي بقيمة إجمالية لتكلفة البضاعة المتاحة للبيع على عدد الوحدات المتاحة للبيع.

3- طريقة الوارد أولا وتستند هذه الطريقة على أساس أن البضاعة التي يتم الحصول عليها أولا تباع أولا.

4- طريقة الوارد أخيرا، الصادر أولا والتي يتم بموجبه بيع البضاعة التي ترد أخيرا إلى الوحدة الاقتصادية قبل غيرها من البضائع.

## قياس الالتزامات (الخصوم)

تختلف المشاكل المحاسبية المرتبطة بالالتزامات عن المشاكل المتعلقة بالأصول ، ويمكن القول بأن عملية قياس و تقييم الخصوم تعتبر عملية سهلة نسبيا مقارنة بعملية قياس وتقييم الخصوم والأصول ، حيث أن قيمة الخصوم بطبيعتها محددة سلفا لوجود أطراف خارجية ذات علاقة بها ، وهي لها حقوق تجاه المشروع يتعين الوفاء بها، إلا أن هذا لا يؤدي إلى أن جميع الالتزامات تكون قيمتها معروفة في نهاية الفترة بشكل قاطع . ومن الوجهة النظرية يتم قياس الالتزامات على أساس القيمة الحالية للمدفوعات النقدية المستقبلية اللازمة لتسوية تلك الالتزامات ، أي أنها القيمة في تاريخ إعداد الميزانية للأصول أو الخدمات الواجبة الاستخدام للوفاء بتلك الالتزامات ، ومغزى ذلك أن قياس الخصوم لا يجب لان يتم على أساس القيمة في تاريخ الاستحقاق أو الالتزام يستحق فورا فان قيمته الحالية تتساوى مع القيمة الاسمية ، أما إذا القيمة الحالية تكون اقل من القيمة في تاريخ الاستحقاق ( Laurence, Christian,2011 )

تستطيع المنشأة تسديد الالتزامات عن طريق التخلي عن موارد تحوي منافع اقتصادية كامنة من أجل مواجهة مطالبة الجهة الأخرى ويمكن تسديد الالتزام بعدة طرق (Khanagha,2017):

الدفع نقداً؛ - تحويل أصول أخرى؛ - تقديم خدمات؛ - استبدال التزام بالتزام آخر؛ تحويل التزام إلى حق الملكية.

ويمكن تسديد الالتزام بطرق أخرى مثل التنازل الدائن أو فقدان حقوقه وتعد القيمة الحالية للمبالغ التي يجب دفعها لتسديد الالتزام الأساس الذي يجب إتباعه لقياس وتسجيل الخصوم عند نشأتها. وتحدد طبيعة الخصم وليست الكيفية التي نشأ بموجبها كيفية قياس قيمته بعد نشأتها ، وتصنف الخصوم حسب طبيعتها إلى خصوم نقدية وخصوم غير نقدية.

## قياس الخصوم النقدية بعد نشأتها

وتعد القيمة الحالية للمبالغ التي ينتظر دفعها الأساس الذي ينبغي أن يتبع في قياس الخصوم النقدية المسجلة وإظهارها في القوائم المالية وفي حالة الخصوم قصيرة الأجل تمثل القيمة الحالية في قيمتها الاسمية غير المخصومة أما في حالة الخصوم طويلة الأجل تتمثل القيمة الحالية في المبالغ التي ينتظر دفعها مخصومة إلى التاريخ الجاري على أساس معدل الخصم (Yeonhee et al.,2013).

ويمكن أن نلخص عملية القياس للأصول المالية و الالتزامات المالية في الميزانية على النحو التالي:

جدول رقم(2-3) قياس الأصول و الالتزامات المالية

| اولا:الأصول المالية   |   |
|---|---|
| القياس بالقيمة العادلة  | القياس بالتكلفة المستهلكة                                       |
| الأصول المالية بغرض المتاجرة مشتملة جميع المشتقات   | 1. ادوات حقوق الملكية التي لا يمكن قياس قيمتها العادلة بموثقية. |
| الأصول المالية المتاحة  | 2.الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق                   |
| الادوات غير المشتقة شاملة الأصول المالية التي تخضع لتحوط القيمة العادلة باستخدام المشتقات.        | 3.القروض والحسابات المدينة                                      |
| ثانيا : الالتزامات المالية  |   |
| الالتزامات المالية المحتفظ بها بغرض المتاجرة شاملة كل المشتقات .                                  |   |
| الادوات غير المشتقة متضمنه الالتزامات المالية (والتي تخضع لتحوط القيمة العادلة باستخدام المشتقات) |   |

## قياس الخصوم غير النقدية بعد نشأتها

تقاس بالأسعار الأصلية التي يحددها المؤسسة في عملياتها وهذه الأسعار هي التي تظهر بها في القوائم المالية (سالم، 2018).

### قياس حقوق الملكية:

المقصود بحقوق الملكية هو ذلك الفائض من قياس الأصول عن قياس الإلتزامات، وبالتالي فهي تحوي الآثار السلبية والإيجابية لقياس كلاً من الأصول والخصوم.

قياس عناصر جدول الحسابات النتائج (قائمة الدخل) ويتم ذلك من خلال (أبو حمام، 2016) :

\* قياس الإيرادات والمكاسب بالقيمة الأقل، وتفضيل تأجيلها على الاعتراف بها مبكراً.

\* قياس صافي الدخل بالقيمة الأقل من بين القيم الممكنة.

### تعريف قياس الإيراد

هو تحديد القيمة المضافة لأصول الوحدة المحاسبة والتخفيض الحادث في خصومها أو كلاهما في العمليات المتعلقة ببيع السلع أو تقديم الخدمات أو السماح للغير باستخدام أصولها خلال فترة محاسبة معينة (رضوان، 2016) .

ولا يقتصر قياس الإيراد على هذا الجانب فقط وإنما يشمل التبادل العيني الأصول مع وحدات محاسبة أخرى وما تحققه من زيادة في أصولها من خلال هذه العمليات محسوباً على أساس القيمة العادلة لعملية المبادلة التي حققتها الوحدة المحاسبة في عملية خلق الإيراد (العلی، 2020).

### قياس المصروفات

تعتبر القيمة السوقية للسلع والخدمات المستفيدة في عملية إنتاج الإيرادات في وقت استنفادها هي أفضل المقاييس التي يمكن استخدامها لقياس المصروفات، وقد جرى العرف المحاسبي على قياس المصروفات على أساس قيمتها التاريخية أو القيمة التي تحملتها المنشأة في سبيل الحصول عليها، ويعتبر هذا الإيراد تطبيقاً لاعتبارات الموضوعية وإمكانية دقة القياس، ولا يثير هذا الأجر مشاكل بالنسبة لكثير من عناصر المصروفات وخاصة تلك التي تتحملها المنشأة في نفس السنة المالية مثل المرتبات، والأجور والإيجار، وغيرها من عناصر النفقات التي تتحول مباشرة إلى مصروفات، أما بالنسبة للمصاريف التي تمثل استنفاداً للأصول طويلة الأجل فإن تحميلها على الإيرادات على أساس التكلفة التاريخية يترتب عليه انعدام دلالتها الاقتصادية وعدم تمثيلها للواقع وعدم دقة المصروفات في مجموعة، حيث ستشمل على أرقام تمثل تكلفة جارية مثل المرتبات والأجور وغيرها (Yeonhee et al., 2017).

### أهم النتائج والتوصيات

تعتبر معايير المحاسبة عن مبادئ وإرشادات ضرورية لتوحيد الممارسة العملية، وتتولى جهات معينة بإصدارها وإلزامها على مختلف الكيانات لتحقيق الغرض من وجودها.

إن عولمة الاقتصاد وشمولية أسواق رأس المال في ظل اختلاف الممارسات المحاسبية أدت إلى مساعي لتقليل الاختلاف المحاسبي الدولي وتجاوز المشاكل الناتجة عن ذلك التي توجت بتأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية التي حل محلها مجلس معايير المحاسبة الدولية، والذي كُلف بإنتاج معايير محاسبية ليتم تطبيقها في مختلف بلدان العالم.

جاء تطبيق معايير المحاسبة الدولية استجابة إلى مجموعة الظروف والعوامل الدولية والاقليمية التي أدت إلى زيادة الاهتمام بالمعلومات المحاسبية من قبل الفئات المختلفة من مستخدمي البيانات المالية والصعوبات التي يواجهها مستخدمي القوائم المالية في حال غياب معايير المحاسبة الدولية.

تقوم معايير المحاسبة الدولية على النموذج المحاسبي الأنجلوسكسوني الذي يركز على احتياجات المعلومة للممولين، استخدام مفهوم القيمة العادلة، وتغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني كون أن معايير قائمة على المبادئ.

إن القوائم المالية يجب أن تحتوي على المعايير المحاسبية الدولية المتضمنة الإفصاح المحاسبي لتكون على درجة كبيرة من الشفافية و الموضوعية.

ان النظام المحاسبي المالي الجديد أعطى دفعة جديدة في مخرجات النظام المحاسبي بعد تبنيها للمعايير المحاسبية الدولية.

وتوصى الدراسة بان المعايير المحاسبية الدولية إطار ضروري لضمان شفافية المعلومات المحاسبية وقابلية المقارنة للقوائم المالية. كما انها تهدف إلى تعزيز فهم القوائم المالية وقابلية أكثر للمقارنة بما يساعد على ترشيد القرارات المتخذة بناءً عليها، وهذا من خلال توحيد أسس إعدادها وطرق عرضها وحجم المعلومات المفصح عنها.

## المراجع

اولاً: المصادر والمراجع باللغة العربية

الكتب

بلال ،محمد سمير ،(2009) " تبسيط معايير المحاسبة المصرية "الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم ٤٣ لسنة ٢٠٠٦ وتعديلاته) ، الجمعية المصرية للمحاسبين القانونيين .

الخطيب ،أحمد (2011)، نظم المحاسبة عن التكاليف، مكتبة عين شمس، القاهرة .

خليفة ، محمد عبد العزيز (2013) -، " الأثار الضريبية لمعايير المحاسبة المصرية فى ضوء أحكام القانون رقم ٩١ لسنة ، ٢٠٠٥ بدون ناشر، القاهرة .

خليفة، محمد عبد العزيز (2005) ، وآخرون ، شرح معايير المحاسبة المصرية وتطبيقاتها، بدون ناشر ، القاهرة ، الجزء الأول .

رضوان حلوة،حنان،(2016) ، النموذج المحاسبي المعاصر، (من المبادئ إلى المعايير دراسة معمقة في نظرية المحاسبة) ، الطبعة 2، دار وائل عمان ، الأردن.

روبرت، ميجز، جان، وليامز،(2015)، ترجمة باسيلي، مكرم عبد المسيح، الديسطنى، محمد عبد القادر، المحاسبة أساس لقرارات الأعمال، دار المريخ، المملكة العربية السعودية .

الشيرازي ،عباس مهدي (2011)، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت .

عبد الفتاح ،على فتحي(2017) " -شرح معايير المحاسبة المصرية وانعكاساتها على الجانب الضريبي" ، دار النهضة العربية، القاهرة .

عبد القادر، مصطفى محمود ، (2015) " الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي بين دخل الأشخاص الطبيعيين وأرباح الأشخاص الاعتبارية فى القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ مع التطبيق على معايير المحاسبة المصرية" ، دار المعارف، القاهرة.

مرعي ،عبد الحى عبد الحى ، محرم ، زينات (2012)، محاسبة التكاليف المتقدمة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية .

الناعي ،محمود السيد،(2014) ، الاتجاهات المعاصرة في النظرية المحاسبة ، المكتبة العصرية ، دمشق، سوريا.

- الناغي ، محمود السيد ، (2007) "أسس المحاسبة - اطار التطبيق والتأصيل "، المكتبة العصرية، دمشق ، سوريا.
- نور ، أحمد (2010) ، المحاسبة المالية: القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- نور ،احمد محمد ،شحاتة، السيد شحاتة (2008)،مبادئ المحاسبة المالية المبادئ والمفاهيم و الإجراءات المحاسبية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية ، الدار الجامعية ،الاسكندرية.
- الرسائل العلمية
- حسّٰن ،عماد الدّٰين سلّٰيمان،(2006)، "أثر الالتزام بمعيّار الإفصاح المحاسبّي واستخدام مقررات لجنة بازل (1) و(2) في تقويّم كفاءة أداء المصارف السّودانيّة"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النيلين.
- رجب ،منى عبد الحكيم(2010) ، مشاكل القياس للأصول طويلة الأجل بين قانون الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة المصرية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس .
- الرطام ،عامر محمد على محمد (2016)، "متطلبات الإفصاح عن ربحية السهم وتأثيرها على قرارات المستثمرين في ضوء المعايير المحاسبية الدولية - دراسة تطبيقية على سوق الأوراق المالية بدولة الكويت"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس .
- سالم ، فضل كمال،(2018)، مدي أهمية ألقاس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة المواد البشرية و أثره علي اتخاذ القرارات المالية ، رسالة ماجستير ،الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين.
- سبتي ،إسماعيل،(2016)، أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في المجموعة - دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول -، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة.
- الثلثوني، فائز زهدي،(2012) ، القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية، رسالة دكتوراه غير منشورة ،الجامعة الإسلامية،فلسطين.
- الشمري ،جاسم بن محمد متعب،(2000)، "القياس المحاسبّي لآثار الأنشطة خارج المّوازنة ومشاكل الإفصاح عنها " ، رسالة دكتوراه غير منشورة،كلية التجارة ، جامعة الزقازيق، فرع بنها.
- صالح، محمد عبدالمطلب بس،(2013)، أثر الإفصاح عن المعلومات المحاسبية على تكوين المحافظ الاستثمارية في سوق الأوراق المالية، رسالة دكتوراه ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، السودان.
- صقر، السيد محمود محمد عبد الله (2016)، مشكلات المحاسبة عن ضريبة المبيعات في قطاع المقاولات ومقترحات علاجها، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس .
- الضواها، حسن بلال البشّر،(2016) ، تقويّم متطلبات الإفصاح عن القوائم المالية من وجه نظر مراجعي الحسابات، رسالة ماجستير، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
- الطيب ، أبو بكر عبد الباقي محمد،(2008)، إطار علمي لتحديد أثر التوسع في الإفصاح المحاسبّي على ترشيد عملية التحاسب الضريبي بالسودان ، دراسة تحليلية تطبيقية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة النيلين.
- عبد الخالق ،أسامة على (2017) ، " القياس والإفصاح المحاسبي للوفورات الضريبية للأصول الرأسمالية- دراسة تطبيقية ، رسالة دكتوراه ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس .
- عبد الخالق،أسامه،(2015)،"الضريبة العامة على المبيعات في ضوء أحدث التعديلات"،رسالة ماجستير، كلية التجارة ، جامعة عين شمس .

العلول، عبد المنعم عطا، (2020)، دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة و المساءلة، مذكرة ماجستير، جامعة غزة، فلسطين.

لايقة، رولا كاسر، (2019)، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار، رسالة ماجستير، جامعة تشرين سوريا.

المجهلي، ناصر محمد علي، (2018)، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات، رسالة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، جامعة باتنة.

محمد، السمان أبو عبدة حاج أحمد، (2012)، "بدائل القياس المحاسبي وأثرها في الربح الضريبي للقطاع الصناعي في السودان- دراسة تحليلية ميدانية"، رسالة ماجستير، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.

المقالات والابحاث :

إبراهيم، فريد محرم فريد، (2013)، " أثر الالتزام بقياس القيمة العادلة وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة ( IAS ,IFRS) على الخصائص الموضوعية النوعية للمعلومات المحاسبية بهدف تحسين جودة التقارير المالية" - دراسة ميدانية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، السنة الثالثة والثلاثون، العدد الأول، ص ص 299-357.

إبراهيم، محمد زيدان (2011)، المحاسبة عن القيمة العادلة لأغراض تنظيم عوائد الدمج المصري في إطار المعايير المحاسبية: بالتطبيق على البنوك التجارية في مصر، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني .

أبو الخير، مدثر طه، (2017)، "أثر معايير المحاسبة الدولية والعوامل النظامية على جودة القوائم المالية: دراسة ميدانية عن تطبيق معيار الانخفاض في قيمة الأصول"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة جامعة طنطا، العدد الأول، ص ص 1-60.

احمد، حمد معتصم، النجيب، اسماعيل محمد، (2021)، " بدائل القياس المحاسبي ودورها في إدارة الأرباح في المنشآت الصناعية بالتطبيق على المنطقة الصناعية الخرطوم بحري، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 1، ص ص: 139:140.

أحمد، عادل حسين ثابت، (2015)، "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ولغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) (والأثر على الإفصاح المحاسبي والشفافية وقرارات المستثمرين"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة جامعة عين شمس، الجزء الأول، السنة السابعة عشر، أكتوبر، ص ص 169-189

أحمد، ولاء ربيع عبد العظيم، (2017)، " التجارب الدولية لتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) في ضوء النشر الإلكتروني للقوائم المالية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة جامعة عين شمس، الجزء الأول، السنة السابعة عشر، أكتوبر، ص ص 125-165.

بدر، عصام على فرج، (2015)، " أثر التزام الشركات المصرية بتطبيق معايير التقارير المالية الدولية على جذب الاستثمار الأجنبي المباشر" -دراسة ميدانية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة جامعة بنها، السنة الثالثة والثلاثون، العدد الأول، ص ص 433-466.

الجرف، ياسر أحمد السيد، (2014)، "أهمية توافق معايير المحاسبة في المملكة العربية السعودية مع معايير المحاسبة الدولية" -إطار مقترح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، المجلد التاسع والأربعون، يوليو، ص ص 199-243.

حمدان، علام محمد موسى، (2017)، " أثر التحفظ المحاسبي في تحسين جودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة العلوم الإدارية، جامعة البحرين، المجلد 38، العدد 2، ص ص 255-288.



خليل، علي محمود مصطفى، إبراهيم، مني مغربي محمد، (2013)، "تقييم مدي ملائمة معلومات التسلسل الهرمي لقياس القيمة العادلة طبقاً لمعيار التقرير المالي الدولي رقم (١٣) في ضوء قواعد حوكمة الشركات"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة جامعة طنطا، العدد الثالث، المجلد الأول، ص ص 507-555.

الدويري، صفوت مصطفى محمد إبراهيم (2015)، مشكلات تحديد قيمة الأصول الثابتة ومقترحات معالجتها في إطار معايير التقارير، مجلة كلية التجارة، جامعة عين شمس.

الرحيالي، عوض سلامة فايز (2014) "دور نظام السوق المالية الجديد في تعزيز الشفافية والإفصاح المحاسبي في البيئة السعودية: دراسة تحليلية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، المجلد الحادي والأربعين، سبتمبر.

الرشدي، ممدوح صادق محمد، (2013)، "الدور الإعلامي للاستحقاقات المحاسبية دراسة تحليلية من منظور المستثمر"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة جامعة سوهاج، العدد الأول، يونيو، ص ص 37-70.

زغدار، احمد، اسفير، محمد، (2019)، خيار الجزائر مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح، العدد (7)، ص ص 84-119.

الزمر، عماد سعيد، (2014)، "دراسة تطبيقية لأثر التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية على جودة التقارير المالية"، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد الرابع، المجلد الثالث، أكتوبر، ص ص 1229-1282.

السعيد، معتز أمين، العيس، محمد سليم، الصمادي، محمد نور حسن، (2017)، "أثر تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية على جودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية للشركات الاستثمارية المدرجة في سوق عمان المالي"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد الخمسون، يناير، ص ص 25-55.

السهلي، محمد بن سلطان القباني، (2019)، "التحفظ المحاسبي عند إعداد التقارير المالية للشركات المساهمة السعودية" دراسة تطبيقية، المجلة العربية للعلوم الإدارية، جامعة الكويت، الكويت، العدد الأول، ص ص 25-57.

السيد، صفاء محمود، (2012)، دوافع القرار المحاسبي بشأن الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة- دراسة تحليلية - مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي، العدد الثاني ديسمبر.

سيد، عبد الفتاح صالح حسن، (2011)، تحليل أثر اختلاف مستويات الإفصاح المحاسبي القطاعي على القدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، المجلة العربية للإدارة، جامعة قناة السويس، مصر.

صالح، محمد جلال (2015)، تقييم الطرق المحاسبية لقياس نتيجة النشاط في منشآت المقاولات، مجلة الاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ملحق العدد الأول.

صبحي، حسني عبد الجليل، (2012) " دور المراجع الخارجي في زيادة فعالية الإفصاح والشفافية في التقارير المالية المنشورة في البيئة المصرية- دراسة تحليلية" ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد الأول.

الصياد، علي محمد علي، (2016)، "أثر تطبيق معايير القيمة العادلة على جودة التقرير المالي وعلى أسعار الأسهم في البورصة المصرية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة جامعة طنطا، العدد الرابع، المجلد الثاني، ص ص 283-333.

عطوة، الشحات محمد، (2014) "مدى تطبيق معايير الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية لوحدات قطاع الأعمال العام"، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني.

عوض ، أمال محمد محمد، (2013)، "تحليل العلاقة بين محاسبة القيمة العادلة والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في إطار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"، مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية، كلية التجارة جامعة بني سويف، ص ص160-180.

عوض ، أمال محمد محمد، (2014)، "دراسة واختبار مدي تأثير التحفظ المحاسبي في معايير المحاسبة المصرية على جودة التقارير المالية للشركات المسجلة بالبورصة المصرية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد الثاني، أبريل، ص ص 91-145.

الغامدي، سالم علي، (2014)، "ملاءمة معايير التقارير المالية الدولية للأسواق الناشئة : حالة المملكة العربية السعودية"، مجلة العلوم الإدارية، الكويت، العدد الأول، ص ص 50-80.

كساب، ياسر السيد، (2012)، "العوامل المؤثرة في التحفظ المحاسبي دراسة ميدانية على الشركات المساهمة السعودية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة - جامعة طنطا، العدد 15، ص ص 298-320.

للشركات المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية"، دراسات العلوم الإدارية (الأردن) ، مجلد 40 ، العدد 2 ، ص ص: 332 - 333 .

محاريق، هاني أحمد ، (2013)، "أثر تطوير المحاسبة للأدوات المالية على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية" - دراسة نظرية وميدانية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة جامعة طنطا، المجلد الأول، العدد الثاني، ص ص 1-44.

محمود، عبد الحميد أحمد، (2016) "أثر متغيرات السوق على كثافة الإفصاح في التقارير المالية - دراسة اختيارية"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج-جامعة جنوب الوادي، المجلد الثالث عشر، العدد الأول، يونيو.

مشعان، عبدالله شعيل، (2018) ، "ممارسات معايير المحاسبة وحوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية دراسة تجريبية" ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، مجلد 25 ، عدد 2 .

#### المؤتمرات

الأخضر ، عزي والسعدي عياد، (2015)، محاولة تقييم التزام المؤسسات الجزائرية بمتطلبات العرض والإفصاح الواردة في النظام المحاسبي المالي SCF وأثره على تحسين المضمون المعلوماتي للقوائم المالية - مقارنة وصفية حول مجمع BCR سطيف-، الملتقى الدولي حول: أدوات التسيير الحديثة في منظمات الأعمال ودورها في الوقاية من الأزمات "دراسة بعض التجارب"، جامعة البليدة، 2الجزائر، ص ص 10، يومي 04/05ماي 2015.

حميداتو، صالح، (2017)، "دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS) في تحسين المعلومات المحاسبية"، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر . يومي . 29،30.

السعدني ، مصطفى حسن بسيوني، (2017)، مدى ارتباط الشفافية والإفصاح بالتقارير المالية وحوكمة الشركات، المؤتمر الدولي (مهنة المحاسبة والمراجعة والتحديات المعاصرة)، دولة الإمارات العربية المتحدة، 4/5 ديسمبر 2017.

عبيد، إبراهيم السيد، (2015)، " دور الاستثمار المؤسسي في زيادة درجة التحفظ في القوائم المالية المنشورة دراسة نظرية وميدانية على الشركات المقيدة في السوق المالية السعودية"، الندوة الثانية عشر لتطوير مهنة المحاسبة بالمملكة العربية السعودية ، كلية إدارة الأعمال -جامعة الملك سعود، ص ص 55-85.

محمد ، سيد عطيتو (2014) ، " الاستثمارات في شركات شقيقة بين معايير المحاسبة المصرية وقانون الضرائب على الدخل" ، المؤتمر الضريبي التاسع، الإصلاح الضريبي الشامل ، دار الدفاع الجوي، القاهرة ، المدة من 15 - 12 سبتمبر .

مطر، محمد، (2013)، دور الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في تعزيز وتفعيل التحكيم المؤسسي، المؤتمر العلمي المهني الخامس، جامعة البتراء، عمان، الأردن، 24/25 ديسمبر 2013.

نصر الدين، بن نذير، عمار بوشناف، (2019)، جدول تدفقات الخزينة، بحث في إطار الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه، جامعة سعد دحلب، البليلة، 12 / 13 / أكتوبر / 2019.

هيبه ، حمدي محمد (2014)، مدى الالتزام بمعايير المحاسبة عند إجراء المحاسبة الضريبية للشركات والمنشآت، المؤتمر الضريبي التاسع دار الدفاع الجوي، القاهرة ، المدة من 12 - 15 سبتمبر.

الياس ، فضالى ، (2010)، عرض القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، الملتقى الوطني حول المحاسبة الدولية و المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ،متطلبات التوافق والتطبيق ، المركز الجامعي سوق أهراس ، يومي 26-25 مايو 2010.

### قوانين وتقارير

ثانيا: المصادر والمراجع باللغة الاجنبية. Books.

Al Ehrbar, A. (2012). "Stern Stewart's EVA: The real key to creating wealth". First edition. John Wiley & Sons. New York. USA, pp20-24.

Barry Elliott, Jamie Elliott, Financial Accounting and Reporting, Prentice Hall, 14th Edition, 2011.

Bruce Pounder, (2019), Convergence Guidebook for Corporate Financial Reporting, John Wiley & Sons, Inc, New Jersey.

Christopher Nobes, Robert Parker, (2018), Comparative International Accounting, Prentice Hall, 10th Edition.

Clare Roberts, (2015), International Financial Reporting: A Comparative Approach, Prentice Hall, 3rd Edition.

Copeland, T., Koller, T. and Murrin, J. (2010). "Valuation: measuring and managing the value of companies". 3rd ed., John Wiley & Sons. New York.

Frederick D. S. Choi, Gary K. Meek, (2017), International Accounting, Prentice Hall, New Jersey, 7th Edition.

Nandakumar Ankarath, (2012), Understanding Fundamentals IFRS, John Wiley & Sons, Inc, New Jersey.

Pascale Delvaile, (2017), Information Financière en IFRS, Lexis Nexis, Paris.

### Periodicals and scientific letters

Al Mutawaa, Abdullah and Hewaidy, Aly M, (2016), "Disclosure Level And Compliance With IFRSs: An Empirical Investigation Of Kuwaiti Companies " , International Business & Economics Research Journal, Vol.9, No.5.

Alexsandro, L, Roberta, C. (2010). "Disclosure and cost of equity capital in emerging markets: The Brazilian case". The International Journal of Accounting. Volume 45. Issue 4. December 2010. Pages 443-464.

Ali, M.J., Kamran, A., and Darren, H.,(2017), " Harmonization of Accounting Measurement Practices in South Asia ", Advances in International Accounting, Vol .19.

Al-jabali, Mah'd and Bni Ata, Haider Mohammad Ali. (2014). "Problems of Disclosure of Accounting Information in the Lists: Financial Speculation in Companies". International Journal of Economics and Finance. Vol 6. No. 3. Published by Canadian Center of Science and Education.

Aljifri, K, Alzarouni A., Ng C. and Tahir I.M. (2014)."The Association Between Firm Characteristics And Corporate Financial Disclosure: Evidence From U.A.E. Companies". The International Journal of Business and Finance Research. Vol & No. 2. pp. 101-123.

Aly ,Doaa. ( 2017). "Disclosure and financial performance evidence from Egypt". University of Gloucestershire. Cheltenham. UK.

Andreas, Hellmann, (2017) "Contextual issues of the convergence of International Financial Reporting Standards: The case of Germany", Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting, No.26.

Barth, M., Landsman, W. and Lang, M. (2018), 'International Accounting Standards and Accounting Quality', Journal of Accounting Research, 46 (3): 467–498.

Beller, Alan L. (2017). "STATE OF DISCLOSURE REPORT 2017: An analysis of the effectiveness of sustainability disclosure in SEC filings". Sustainability Accounting Standards Board.

Benito, Arruñada. (2011). " Mandatory Accounting Disclosure by Small Private Companies"(Unpublished master thesis). Department of Economics and Business. Pompeu Fabra University. Spain.

Bilal, Omar and Jon ,Simon,(2015), "Corporate aggregate disclosure practices in Jordan ",Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting, No.27.

Campbell, John.(2017)." The Effect of Mandatory Disclosure on Market Inefficiencies Evidence from Statement of Financial Accounting Standard Number 161" (Unpublished master thesis). Tull School of Accounting, Terry College of Business, University of Georgia.

Chandra, Kanodia. Haresh, Sapra .( 2016). "A Real Effects Perspective to Accounting Measurement and Disclosure". Journal of Accounting Research, Vol 54, Issue2, p p 623-676.

Dechow, P.M., Hutton, A.P., Kim, J.H., & Sloan, R.G. (2012) Detecting Earnings Management: A New Approach. Journal of Accounting Research, 50 (2), 275–334.

Deloitte, (2016). "International financial reporting standards", (On Line) available: The #1 Website for Global Accounting News.

Fathi, J. (2013). "Corporate Governance and The level of Financial Disclosure by Tunisian Firm". Journal of Business Studies Quarterly. Vol.4. No.3.pp.95-111.

Garcia, J.C.N., & Guijarro, A.M. “ The influence of improvements in accounting standards on earnings management: The case of IFRS”, Australian Accounting Review, 69, (24), p154-170.

George Iatridis, Styliani Valahi. (2016). “Voluntary IAS 1 accounting disclosures prior to official IAS adoption: An empirical investigation of UK firms”. Research in International Business and Finance, Volume 24. Issue 1. Pages 1-14.

Gurama, Zakariya'u (2015) Tax evasion determinants: Evidence from Nigeria. Masters thesis, Universiti Utara Malaysia.

Hajjan , M .(2014 ) ." Examining the effect of financial disclosure on firm analyses " , A research note. Journal of Business Finance & Accounting 27(3/4): pp.302-322 .

Haron, H., S. Yahya, A. Chambers, S. Manasseh, and I. Ismail. (2014), Level of corporate social disclosure in Malaysia. Fourth Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference, 4-6 July, Singapore.

Homes, R., Denise, D., Ruth, O.,(2020)" New evidence on the incremental information content of earnings reported using the LIFO inventory method", Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting, vol. 28, 2012.

Houqe, M., Monem, R., Tareq, R., & Zajil, T. (2015) ‘Secrecy and mandatory IFRS adoption on earnings quality’. Wellington, New Zealand: center for Accounting, Governance and Taxation Research.

International Academic Workshop on Social Science, Jiangxi University of Finance and Economics, Nanchang, China, (2020). [www.atlantispres.com/php/download\\_paper.php?id](http://www.atlantispres.com/php/download_paper.php?id).

Jaweher, B., & Mounira, B. (2014) The effects Of mandatory IAS/IFRS regulation on the properties of earnings quality in Australia and Europe. European Journal of Business and Management. 6 (3), 2222-2839.

Laurence Lescourret, Christian Y. Robert (2011) —Transparency rules: Price formation in the presence of order referencing —Journal of Financial Markets, Vol 14, Issue 2, p-p 227-258.

Leong, K. Pagani, M. & Zaima, J. (2019). “Portfolio strategies using EVA, earnings ratio or book-to-market: Is one best?” Review of Accounting and Finance. Issue 1. pp. 76-86.

Mariana BALAN & Corina Maria ENE & Carmen Marilena UZLAU , (2011). "Tax Evasion - Between Legal And Illegal Mechanisms Of The Underground Economy," Internal Auditing and Risk Management, Athenaeum University of Bucharest, vol. 24(4), pages 12-20,

Mary E. Barth,(2018), "Are IFRS-based and USGAAP-based accounting amounts comparable?", Journal of accounting and Economics, No.54.

Michael E. Bradbury, and Laura B. Schröder,(2012), M2 The content of accounting standards: Principles versus rules22, The British Accounting Review, No.44.

Miller, GREGORY, Skinner, DOUGLAS .(2015). "The Evolving Disclosure :How Changes in Technology, the Media, and Capital Markets Are Affecting Disclosure". Journal of Accounting Research, Vol. 53 No. 2,USA.

Mohamed Ibrahim, and Shahul Hameed, " IFRS vs AAOIFI: The Clash of Standards?", 2007.

Mohammad Faiz Azmi, Andi Faizal,(2011), "Accounting Standardisation Issues in Islamic Finance",5th International Accounting Conference: The impact of IFRS Adoption on Islamic Financial Institutions, Kuala Lumpur, 12- 13 July 2011.

Mohammad Faiz Azmi,(2020), "The Effects of Shariah Principles on Accounting Methods for Islamic Banks " , World Congress of Accountants, Kuala Lumpur.

Omar, Bilal and Simon, Jon (2011) Corporate aggregate disclosure practices in Jordan . Advances in Accounting , incorporating Advances in International Accounting 27 (2011)page 166-186.

Parmod Chand and Chris Patel,(2018), "Convergence and harmonization of accounting standards in the South Pacific region", Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting, No.24.

SAIDU, SANI, and UMAR DAUDA. (2014): "Tax Evasion and Governance Challenges in the Nigerian Informal Sector." Journal of Finance and Economics vol. 2(5) pages 156-161.

Shabahang, Bob. (2011). " voluntary disclosure& mandatory disclosure standard ", economies Decision, 38/6,pp. 28-39.

Velazquez, M, Callen, Y.,Fernandez, B,&Uribe. ( 2013). "impact of disclosure of financial information in Latin American companies". Global Conference on Business and Finance Proceedings. 8(1). 771-781.

Velazquez, M., Callen, Y., Fernandez, B.,& Uribe, M.(2019),Impact of Disclosure of Financial Information in Latin-American Companies. Global Conference on Business and Finance Proceedings ,vol. 8(1),771-781.

Yeonhee, park. Inman, Song. Dong-Hoon ,Yang. Mahmud, Hossain. JeongHo, Koo. (2017)." The Effect of fair disclosure regulation on timeliness and in formativeness of earnings announcements". China Journal of Accounting Research. N 6. P P 35-49.

Yeonhee,park. Inman,Song. Dong-Hoon ,Yang. Mahmud,Hossain. JeongHo,Koo. (2013)." The Effect of fair disclosure regulation on timeliness and in formativeness of earnings announcements". China Journal of Accounting Research. N 6. P P 35-49.

Zhu, J. (2014). "Quantitative models for performance evaluation and benchmarking: data envelopment analysis with spreadsheets".

Zunker, M. (2011). "impact of voluntary disclosure of financial information in public companies". Global Conference on Business and Finance Proceedings. 9(2) .601-622