الجامعة الإســـلامية – غــزة
عمـــادة الدراســـات العليـا
كليـــــــة التجـــــارة
قـــسم المحاسبـــة والتمويـــل

# مدى قابلية معايير إعداد القوائم المالية الدولية للتطبيق في فلسطين
## " دراسة استطلاعية للمحاسبين في قطاع غزة "

إعداد الطالب

ماجد ماهر فهيم سابا

إشراف الدكتور
عصـام البحيـصي

"قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير
في المحاسبة والتمويل"

1429هـ - 2008

بسم الله الرحمن الرحيم

# إنما يخشى الله من عباده العلماء

صدق الله العظيم

(من الآية 28 من سورة فاطر)

# إهداء

*****إلى والدي الحبيب ...**

*****إلى والدتي العزيزة...**

***** إلى إخوتي الأعزاء...**

***** إلي أرواح جميع الشهداء الأكرم منا جميعاً الذين رووا بدمائهم الزكية أرض فلسطين الطاهرة ...**

*****إلى كل من ساهم في إنجاز هذه الدراسة...**

# شكـــر وتقديـــر

الشكر لله الذي أعانني على إتمام هذه الرسالة ووفقني في انجازها ، ولا يسعني إلا أن أتقدم بجزيل شكري وامتناني إلى أستاذي الفاضل **الدكتور/عصام البحيـــصي** الـــذي منحني من جهده ووقته ، وأرشدني بتوجيهاته حتى أتممت هذه الرسالة ، وما كان لهـــذا البحث أن يكون على هذه الصورة لولا توجيهاته العلمية السديدة ، فله مني جزيل الشكر والعرفان .

كما أتقدم بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة متمثلة في **الـــدكتور/حمـــدي زعـــرب ، والدكتور/نضال عبد الله** ،اللذين شرفاني بقبول مناقشة هذه الرسالة .

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى كل من ساعدني من زملائي المحاســبين فـــي مكاتـــب المحاسبة ،وفي الشركات الخاصة ، والى الإخوة في جمعية المحاســبين والمـــراجعين الفلسطينية لما قدموه لي من مساعدة .

وأتقدم بالشكر لكل من قدم لي المساعدة في انجاز هذا البحث .

**والحمد لله**

**الباحث**

# قائمة المحتويات


| الموضوع | الصفحة |
|---|---|
| الآية | أ |
| الإهداء | ب |
| شكر وتقدير | ت |
| قائمة المحتويات | ث |
| قائمة الجداول | خ |
| ملخص الدراسة باللغة العربية | ذ |
| ملخص الدراسة بالغة الانجليزية | ر |
| الفصل الأول: الإطار العام للدراسة | |
| مقدمة | 1 |
| مشكلة الدراسة | 2 |
| أهمية الدراسة | 2 |
| أهداف الدراسة | 2 |
| فرضيات الدراسة | 3 |
| مجتمع الدراسة | 3 |
| عينة الدراسة | 3 |
| منهجية الدراسة | 3 |
| حدود الدراسة | 4 |
| الدراسات السابقة | 4 |
| الفصل الثاني:المعايير الدولية لإعداد القوائم المالية ظهورها وتطورها وتطبيقها في دول العالم | |
| مقدمة | 10 |
| مفهوم المعيار المحاسبي | 11 |
| أهمية معايير إعداد القوائم المالية الدولية | 12 |
| مفاهيم أساسية | 14 |

| | |
|---|---|
| تاريخ نشأة معايير إعداد القوائم المالية الدولية | 14 |
| لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية | 17 |
| المعايير الدولية وقبولها بشكل عام | 23 |
| آراء جهات محاسبية متخصصة تجاه معايير المحاسبة الدولية | 25 |
| خصائص معايير إعداد القوائم المالية | 29 |
| أثر غياب معايير المحاسبة الدولية على الاقتصاد | 30 |
| أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية | 31 |
| الجهات المستفيدة من المعلومات المالية المنشورة | 34 |
| الخصائص النوعية للبيانات المالية | 37 |
| القيود على المعلومات الملائمة والموثوقية | 40 |
| خطوات إعداد وإصدار المعايير المحاسبية الدولية | 41 |
| المشاكل التي تواجه واضعي المعايير | 42 |
| معايير المحاسبة الدولية الصادرة حتى نهاية عام 2007 | 43 |
| **الفصل الثالث: واقع مهنة المحاسبة في فلسطين وواقع تطبيق المعايير في العالم** | |
| مقدمة | 47 |
| واقع مهنة المحاسبة في قطاع غزة | 48 |
| التعريف بالمحاسبة وأهدافها | 49 |
| مقومات مهنة المحاسبة وتوفرها في البيئة الفلسطينية | 49 |
| التغيرات البيئية بدوله فلسطين | 55 |
| التغيرات الاقتصادية | 55 |
| التغيرات الاجتماعية والثقافية | 57 |
| التغيرات السياسية والقانونية | 58 |
| التغيرات التكنولوجية والفنية | 59 |
| أثر التغيرات البيئية الفلسطينية على مهنة المحاسبة | 60 |
| تطبيق المعايير المحاسبية في إعداد القوائم المالية بفلسطين | 61 |

| | |
|---|---|
| مفهوم تنظيم مهنة المحاسبة وأهدافها | 63 |
| تنظيم مهنة المحاسبة في العالم | 64 |
| خصائص أنواع التنظيم | 64 |
| تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الوطن العربي | 65 |
| متطلبات تبني المعايير الدولية | 66 |
| آراء خبراء المحاسبة في وضع معايير دولية | 67 |
| جهود حثيثة للحكومات والجمعيات المهنية في العالم لتطبيق المعايير | 67 |
| التجربة الأوروبية في تبني معايير إعداد القوائم المالية الدولية | 68 |
| دور المحاسبة في أوروبا | 69 |
| الفصل الرابع: الطريقة والإجراءات | |
| مقدمة | 73 |
| منهجية الدراسة | 73 |
| مجتمع الدراسة | 73 |
| عينة الدراسة | 74 |
| صدق وثبات الاستبانة | 75 |
| اختبار التوزيع الطبيعي | 87 |
| تحليل فقرات الدراسة | 88 |
| اختبار الفرضيات | 90 |
| الفصل الخامس: النتائج والتوصيات | |
| النتائج | 109 |
| التوصيات | 111 |
| الدراسات المستقبلية | 112 |
| المراجع | 113 |
| الملاحق | 118 |

## قائمة الجداول


| عنوان الجدول | رقم الصفحة |
|---|---|
| **جدول رقم(1):مقارنة بين معايير محاسبة كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية والولايات المتحدة والمملكة البريطانية** | **26** |
| **جدول رقم (2):يبين معايير المحاسبة الدولية وفقاً لأخر التعديلات** | **44** |
| **جدول رقم(3): توزيع مجتمع الدراسة** | **74** |
| **جدول رقم (4): معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول** | **76** |
| **جدول رقم (5): معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني** | **78** |
| **جدول رقم(6): معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث** | **79** |
| **جدول رقم (7): معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الرابع** | **80** |
| **جدول رقم(8): الصدق البنائي لمجالات الدراسة** | **80** |
| **جدول رقم(9): معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)** | **81** |
| **جدول رقم (10): معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)** | **82** |
| **جدول رقم (11): توزيع عينة الدراسة حسب متغير طبيعة العمل** | **83** |
| **جدول رقم (12): توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر** | **83** |
| **جدول رقم (13): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس** | **84** |
| **جدول رقم(14): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل الأكاديمي** | **84** |
| **جدول رقم (15): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل المهني** | **84** |
| **جدول رقم (16): توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة في العمل** | **85** |
| **جدول رقم (17): هل شاركت في دورات متخصصة في معايير إعداد القوائم المالية** | **85** |
| **جدول رقم (18): اختبار التوزيع الطبيعي** | **87** |
| **جدول رقم (19): مدى إلمامك بمعايير إعداد القوائم المالية الدولية** | **88** |
| **جدول رقم (20): درجة التزامكم بتطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية** | **88** |
| **جدول رقم (21): من هو في رأيك المستخدم الرئيسي للقوائم المالية في فلسطين** | **89** |
| **جدول رقم (22): هل القوائم المالية في فلسطين تعد طبقاً لمعايير إعداد القوائم المالية الدولية** | **89** |
| **جدول رقم (23):هل تعتقد أن القوائم المالية التي تجهز وفقاً لمعايير إعداد القوائم المالية الدولية تؤثر على ثقة المستخدمين** | **90** |

| | |
|---|---|
| جدول رقم (24): تحليل فقرات المجال الأول/واقع المحاسبة في فلسطين ومدى تطورها لتتناسب مع تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية والصعوبات التي قد تواجهها في التطبيق | 93 |
| جدول رقم (25): تحليل فقرات المجال الثاني/دور الجامعات الفلسطينية في تبني تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية من خلال التركيز عليها في التدريس لإمكانية تطبيقها في شركات قطاع غزة | 96 |
| جدول رقم(26): تحليل فقرات المجال الثالث/الآثار السلبية الناتجة عن عدم تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية | 98 |
| جدول رقم (27): تحليل فقرات المجال الرابع/المزايا والايجابيات الناتجة عن تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية | 99 |
| جدول رقم (28): تحليل مجالات الدراسة | 100 |
| جدول رقم (29): اختبار t لقياس الفروق في آراء أفراد عينة الدراسة حول مجالات قابلية معايير إعداد القوائم المالية الدولية للتطبيق في فلسطين يعزى للجنس | 101 |
| جدول رقم (30): اختبار t لقياس الفروق في آراء أفراد عينة الدراسة حول مجالات قابلية معايير إعداد القوائم المالية الدولية للتطبيق في فلسطين يعزى للمشاركة في الدورات المتخصصة في معايير إعداد القوائم المالية الدولية | 102 |
| جدول رقم (31): نتائج تحليل التباين الأحادي يعزى لطبيعة العمل | 103 |
| جدول رقم (32): اختبار شفية للمقارنات المتعددة حسب العمل | 103 |
| جدول رقم (33): نتائج تحليل التباين الأحادي يعزى للعمر | 104 |
| جدول رقم (34): نتائج تحليل التباين الأحادي يعزى للمؤهل الأكاديمي | 105 |
| جدول رقم (35): نتائج تحليل التباين الأحادي يعزى للمؤهل المهني | 106 |
| جدول رقم (36): نتائج تحليل التباين الأحادي يعزى لعدد سنوات الخبرة في العمل | 107 |

# ملخص الدراسة بالعربية


هدفت الدراسة إلي تحديد مدى معرفة وتعامل المحاسبين الفلسطينيين مع معايير إعداد القوائم المالية الدولية، وما هي الايجابيات الناتجة عن تطبيق هذه المعايير، والتعرف على المعوقات التي تحول دون تطبيق هذه المعايير ،ومحاولة إيجاد الحلول لها.

ولتحقيق ذلك الهدف تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق أهداف الدارسة وقد استخدم أسلوب الاستبانة في جمع البيانات اللازمة ، حيث وزعت الاستبانات علي 225 محاسب سواء اكاديمين، ومحاسبين في مكاتب محاسبة ، محاسبين في شركات مساهمة عامة أو خاصة ، ثم تم تحليل الاستبانات من خلال الاختبارات الإحصائية اللازمة لذلك .

وتوصلت الدراسة إلي انه لا يتم تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية بشكل كامل في شركات قطاع غزة ، ويرجع ذلك إلي عدة معوقات أهمها عدم الاعتماد بشكل كبير علي التقارير المالية في اتخاذ القرارات في الشركات الفلسطينية ، وقلة الوعي والإدراك لأهمية تطبيق هذه المعايير ، بالإضافة لعدم وجود قوانين وتشريعات تلزم الشركات بتطبيق معايير المحاسبة الدولية .

وأوصت الدراسة بضرورة تنظيم دورات تدريبية تخص معايير المحاسبة الدولية والعمل علي سن قوانين وتشريعات تلزم الشركات في قطاع غزة بتطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية وتفعيل دور الهيئات المحاسبية مثل جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية لإلزام الشركات بتطبيق هذه المعايير لإضفاء الثقة والمصداقية على قوائمها المالية .

## Abstract

**This Study aims at determining to extent knowledge and dealing the Palestinians accountants with international financial reporting standards, and what's the advantages and what is the disadvantages resulting from implement these standards , and try to find solutions to them.**

**used descriptive analytical approach to achieve the objectives of the study , and used the questionnaire for collection data, the questionnaire distributed to 225 accountants, whether academic, accountants in the accounting offices, and accountants in public corporation companies or private. The questionnaire were analysis by statistical tests.**

**Study result that international financial reporting standards not applied fully in Gaza Strip companies , due that to many restrictions the most important not adoption significantly on financial statement in decision making in Palestinian companies , and lack of awareness of importance applied these standards , in addition the absence of laws and legislation that obliges companies to implement international accounting standards.**

**The study recommended necessity to organize training courses specific to international accounting standards and working to enact laws and legislation to obliges the companies in Gaza Strip implement international financial reporting standards , and activating the role of accounting bodies such as Accountants and Auditors Palestinian Association to obliges companies implement these standards to give confidence and credibility for these statement.**

# الفصل الأول
# الإطار العام للدراسة

## مقدمه :-

تعد البيانات المالية وتقدم للمستخدمين الخارجيين من قبل العديد من المنشآت حول العالم ومع أن البيانات المالية قد تبدو متشابهة بين بلد وآخر ، إلا أن هناك فروقاً بينها تتسبب فيها ربما ظروفاً اجتماعية و اقتصادية و قانونية مختلفة ، وبسبب ما تتصوره بلدان مختلفة من حاجات للمستخدمين المختلفين للبيانات المالية عندما تضع المتطلبات الوطنية .

تعتبر لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من لجان مجلس المعايير المحاسبية الدولية والتي تساعد المجلس المذكور في تأسيس وتحسين المعايير المحاسبية المالية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ليستفيد منها المستخدمون والمعدون ومدققو البيانات المالية ، تم تأسيس لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في آذار عام 2002 من قبل أوصياء مؤسسه لجنة المعايير المحاسبية الدولية عندما حلت محل لجنة التفسيرات السابقة لجنة التفسيرات المعتمدة ويتمثل دور لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في توفير الإرشاد في الوقت المناسب حول قضايا التقارير المالية التي تم تحديدها حديثاً والتي لم يتم تناولها بشكل محدد في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو القضايا التي ظهرت فيها تفسيرات متعارضة أو غير مرضيه أو يبدو أنها ستظهر ، لذا فإنها تعزز التطبيق الموحد و الصارم للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية . (جمعيه المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، 2003 ) .

ويتولى مجلس معايير المحاسبة الدولية تطوير مجموعه واحدة عاليه الجودة من المعايير المحاسبة العالمية التي تتطلب معلومات تتصف بالشفافية وقابليه المقارنة في البيانات المالية التي يتم إعدادها لأغراض عامه . ووصولاً إلى هذه الأهداف ، يعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية مع واضعي معايير المحاسبة المحليين لأغراض الانتقال إلى معايير محاسبه موحده حول العالم .

وكان أول معيار يصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية هو المعيار الأول لإعداد التقارير المالية الذي صدر في حزيران 2003، وفي الوقت الحالي تشترط 35 دوله استعمال معايير مجلس معايير المحاسبة الدولية من جميع الشركات المحلية المسجلة ، وهناك ستة دول أخرى تشترط استعمالها من بعض الشركات ، والاتحاد الأوروبي في 2005/1/1 تبنى تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية بشكل كامل في حسابات شركاتهم .

وتساعد لجنه تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مجلس معايير المحاسبة الدولية في تحقيق التوحيد الدولي بين معايير المحاسبة من خلال العمل مع المجموعات المماثلة التي ترعاها الهيئات الوطنية لوضع المعايير للوصول إلي نتائج متماثلة حول القضايا التي تكون فيها المعايير الضمنية متماثلة إلى حد كبير .

## مشكلة الدراسة :-

حسب الواقع العلمي للمحاسبة في فلسطين ليس هناك في فلسطين معايير محددة لإعداد القوائم المالية وكل محاسب يستخدم من هذه المعايير ما يعرفه أو ما يرغب في تطبيقه ، وغياب التوحيد قد يسبب بعض المشاكل منها عدم قابلية المعلومات للمقارنة ومن هنا يقترح البعض كحل للمشكلة تطبيق المعايير الدولية ، كذلك فإن مشكلة البحث تكمن في الأسئلة الفرعية التالية :-

1- ما مدى معرفة المحاسبين في فلسطين بمعايير إعداد القوائم المالية الدولية ؟

2 – ما هي ايجابيات تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية ، وهل هي مناسبة لدوله نامية كفلسطين أم أنها تناسب الدول المتقدمة فقط ؟

3- هل هناك معوقات تحول دون تبني و تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية في فلسطين ؟

4 – ما هي الحلول اللازمة للتغلب على معوقات تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية في فلسطين ؟

## أهمية الدراسة :-

تلعب المعلومات المحاسبية دوراً مهماً في تفعيل العجلة الاقتصادية للمنشات ، وتحاول هذه الدراسة المساهمة في تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية بفلسطين وتنميه الوعي بأهمية استخدامها ، كما تساهم في إضفاء الثقة والمصداقية لدى مستخدمي القوائم المالية الدولية والمعدة في إطار معايير إعداد القوائم المالية الدولية ،و تحاول هذه الدراسة الخروج بتوصيات لتحسين جوده المعلومات المحاسبيه ، كما تبرز أهميه هذه الدراسة في أنها تدرس كلاً من صانع المعلومة وهو المحاسب والأسلوب الذي تصنع به المعلومة ، وإن تطبيق هذه المعايير سيساعدنا في التقدم والوصول قدر الإمكان للدول المتقدمة التي تطبقها وستزيد من قدرة المحاسبين على التعامل مع القوائم المالية من منظور دولي ،كما أن هذه الدراسة تفتح مجالاً لتطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية في البيئة الفلسطينية بما يحقق في النهاية تطوير النظام المحاسبي الفلسطيني .

## أهداف الدراسة :-

**يمكن تلخيص أهداف الدراسة بما يلي :-**

1- تحديد مدى معرفة وتعامل المحاسبين الفلسطينيين مع معايير إعداد القوائم المالية الدولية .

2- تحديد الإيجابيات الناتجة عن تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية .

3- التعرف على أهم المعوقات التي تحول دون تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية ومحاولة وضع حلول لمعوقات التطبيق في فلسطين.

4- الوقوف على مدى مراعاة تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية في البيئة الفلسطينية .

## فرضيات الدراسة :-

**اعتمد الباحث في الإجابة على مشكله الدراسة وأهدافها بالفرضيات وهى :-**

1- واقع مهنة المحاسبة في فلسطين يتناسب مع تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية .

2- يوجد دور للجامعات الفلسطينية في تبني تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية من خلال التركيز عليها في التدريس لإمكانية تطبيقها في شركات قطاع غزة .

3- توجد آثار سلبية ناتجة عن عدم تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية .

4- هناك مزايا ناتجة عن تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية .

5- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة a=0.05 في آراء المحاسبين في قطاع غزة حول مدى قابلية معايير إعداد القوائم المالية الدولية للتطبيق في فلسطين يعزى ( الجنس ،للمشاركة في الدورات المتخصصة في معايير إعداد القوائم المالية الدولية ،طبيعة العمل ، العمر ، المؤهل الأكاديمي ، المؤهل المهني ، عدد سنوات الخبرة في العمل ) .

## مجتمع الدراسة :-

تم إجراء الدراسة على المحاسبين في قطاع غزة ، وهم الأكاديميين ومحاسبين في مكاتب المحاسبة والمحاسبين في الشركات (العامة والخاصة)،حيث بلغ حجم مجتمع الدراسة 1125محاسب ومحاسبة .

## عينة الدراسة :-

بلغ حجم العينة 225 محاسب ومحاسبة وتم توزيع العينة الاستبيانات على جميع أفراد عينة الدراسة ،حيث تم استخدام المسح الشامل لفئتي الأكاديميين والمحاسبين في مكاتب المحاسبة ، فيما تم استخدام أسلوب العينة لفئة المحاسبين في الشركات فقد تم اختيار 10 % من حجم المجتمع ، وقد تم استرداد 180 استبانه اى بنسبة (80%) .

## منهجيه الدراسة :-

إن هذه الدراسة انتهجت على المنهج الوصفي التحليلي في إعداد الدراسة لكونه أكثر الأساليب استخداماً في دراسة الظواهر الإجتماعيه والإنسانية ، ولأنه يناسب الظاهرة محل الدراسة .

و اعتمدت الدراسة في جمع المعلومات على المصادر الأولية و الثانوية .

تتمثل المصادر الأولية من خلال الاستبانه حيث تم تصميم استبانه ويتم توزيعها على عينه عشوائية من المحاسبين في قطاع غزه ، ثم إدخال هذه البيانات إلى الحاسوب واستخدام برنامج SPSS الإحصائي لاختبار الفرضيات وبعد ذلك تم تحليل نتائج الاستبانه وفق الإطار النظري لهذه الدراسة .

أما المصادر الثانوية في متمثلة في الكتب والمجلات العلمية المتخصصة والمنشورات ورسائل الماجستير والمواقع الالكترونية .

**محددات الدراسة :-**

محددات مكانيه تم اختيار المحاسبين من قطاع غزه فقط دون المحاسبين في الضفة الغربية وذلك بسبب وجـــود الاحتلال وعدم التمكن من الحركة بحرية .

**الدراسات السابقة :-**

**لقد تمت مناقشة الموضوع في العديد من الدراسات سواء العربية منها أو الأجنبية ومن هذه الدراسات ما يلي:**

**أولاً: الدراسات العربية**

**1- دراسة عثمان (1989) :**

وهي دراسة نظرية تحليلية لفاعلية توحيد المعايير المحاسبية على المستوى الدولي و تهدف الدراسة إلى بيان فعالية توحيد المعايير المحاسبية على المستوى الدولي بما يؤدى إلى استجابة المعايير لمتطلبات الدولة ؛ دون أن يؤثر على عمومية المعرفة المحاسبية من جانب المحاسبين المستفيدين من المعلومات المحاسبية في جميع أنحاء العالم . وخلصت الدراسة إلى عدم تحقيق محاولة لجنة معايير المحاسبة الدولية الفعالية التـــي كانـــت ترجو تحقيقها لتضييق فجوة الخلاف بين المعايير المحاسبية المعمول بها في الدول الأعضاء ومعظمها دول صناعية متقدمة . كما تبين أن الأنظمة المحاسبية للعديد من الدول النامية محور الدراسة تعد امتدادا للأنظمة المحاسبية التي تفرضها الدول الأجنبية التي تسيطر على اقتصادياتها . وأيضا عدم فعالية تطبيـــق معـــايير المحاسبة الدولية في الدول النامية ؛ حيث نشأ عن محاوله تطبيقها مشكلات أدت إلى الإضرار باقتصادياتها .

**2- دراسة خليف (1997) :**

وهي دراسة وتقيم معايير المحاسبة الدولية ومدى قابليتها للتطبيق في الممارسات في مصر تدور الدراسة حول بيان ملائمة تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الشركات في مصر والتعرف على درجـــة تطبيـــق معايير المحاسبة الدولية في الممارسات المحاسبية للدول المختلفة .

واستخدم المنهج التحليلي الوصفي لاختبار الفرضيات من خلال اســـتبيان وزع علـــى ممارســـي مهنـــة المحاسبة والمراجعة في مصر ، ثم إجراء الاختبارات الإحصائية من خلال برامج الإحصاء وتحليـــل النتائج ، وخلصت الدراسة إلى أن لجنة معايير المحاسبة الدولية هي أفضل المنظمات الدولية والإقليميـــة المهتمة بوضع معايير المحاسبة الدولية لتولي مهمة الوفاء بالطلب الدولي على معايير المحاسبة الدوليـــة ،كما خلصت إلى وجود 45 مشكلة محتملة إذا طبقت معايير المحاسبة الدولية في مصر مرتبطة بـــسبعة عشر معيار محاسبي دولي ، وأوصت الدراسة بتوحيد جهة إصدار معايير المحاسبة في مـــصر حيـــث توجد عدة جهات تقوم بإصدار معايير المحاسبة المصرية مثل المعهد المصري للمحاسبين والمـــراجعين والجهاز المركزي للمحاسبات واللجنة الدائمة التي كونتها وزارة الاقتصاد والتعاون الدولي .

**3- دراسة عبد الحفيظ منصور( 1999) :**

وهي عن معايير الإفصاح والسرية المهنية حيث بينت الدراسة أن الشركات في دول شرق آسيا عندما حدثت الأزمة المالية في الأسواق المالية لهذه الدول عام 1997 ، لم تكون تتبع معايير المحاسبة الدولية ، ولم تفصح بالقدر الكافي عن أعمالها من خلال بياناتها المالية الأمر الذي لم يسمح لأصحاب العلاقة بالحصول على أية دلائل أو حتى مؤشرات أولية عن الأوضاع المتردية لتلك الدول ، وقد وصل الوضع إلى نقطة لم تعد تتمكن عندها المؤسسات من سداد ديونها الدولية التي استحقت بشكل متسارع إثر سيل الافلاسات لهذه الشركات. وهنا تكمن أهمية المعلومات التي يجب أن تفصح عنها تلك الشركات في بياناتها المالية التي تعتمد كأساس لاتخاذ قرارات الاستثمار والإقراض وشتى أنواع التعامل الأخرى مع هذه الشركات، كما تكمن أهمية تحضير البيانات المالية وفقا لمعايير وأسس معروفة ومعتمدة توفيرا لشفافية العمل .

ويقول منصور أن هناك دروسا قد اكتسبت من الأزمة الآسيوية ، حيث تبين أن دولاً مثل كوريا وتايلاند واندونيسيا وماليزيا والفلبين لم تستطيع إظهار الوضع الحقيقي لشركاتها نتيجة لعدم اعتمادها على المعايير الدولية ، لا سيما في المواضيع التالية :

إعداد البيانات المالية الموحدة وإجراء المقاصة فيما بين شركات المجموعة الواحدة.

تسجيل ومحاسبة الأعمال والقروض بالعملات الأجنبية .

التقرير والإفصاح عن قطاعات الأعمال والالتزامات المحلية .

**4- دراسة فؤاد توفيق ياسين (2000 ) :**

وهي عن دور معايير المحاسبة والمراجعة الدولية في تحديد الوعاء الضريبي في الشركات متعددة الجنسيات في الأردن ، والتي تناولت المشاكل التي تنتج عن عدم تطبيق معايير المحاسبة الدولية للشركات متعددة الجنسية وأن الاختلاف والتباين في الممارسات المحاسبية ومستويات الإفصاح والقياس في البيانات المالية يؤدي إلى تباين في نتائج المركز المالي والأداء لتلك الشركات ، كما تطرقت الدراسة إلى أسس توحيد القوائم المالية للشركات متعددة الجنسية ودور معايير المحاسبة الدولية في تحديد الربح المحاسبي لهذه الشركات .

وقد اعتمدت الدراسة منهجا مختلطا يجمع بين الاستنباطي والمنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات ، ومن أهم نتائج الدراسة تدني نسبة الإفصاح في الشركات المساهمة العامة الأردنية ، رغم إصدار القوانين التي تطالب بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية في الأردن . وقد أوصى ياسين بأن يصدر عن الجمعيات والسلطات المحلية الأردنية تعليمات تلزم الشركات متعددة الجنسية بمسك حساباتها وفق قواعد المحاسبة المتعارف عليها علميا والمعتمدة في الأردن .

**5- دراسة نور و الحجاوي (2003) :**

وهي عن معايير المحاسبة الدولية والبيئة الأردنية- متطلبات التوافق والتطبيق ، تبحث الدراسة في مدى توافق البيئة الأردنية مع تطبيق معايير المحاسبة الدولية ، ودرجة تطبيقها في الشركات الأردنية. كما تهدف إلى دراسة دور الجامعات المؤسسات التعليمية في تحقيق هذا التوافق . وخلصت الدراسة إلى أن توافق البيئة الأردنية لمعايير المحاسبة الدولية لها فوائد كما توجد معوقات وصعوبات قد تكون لها نتائج سلبية أو ايجابية ولكن النتائج السلبية فرصتها أكبر في التحقق وفقا لآراء عينة الدراسة . وأوصت الدراسة بضرورة بحث العوامل المقومات للوصول إلى تطبيق كامل وسليم للمعايير المحاسبية الدولية إذا ما كانت تلك المعايير تؤدي إلى نتائج إيجابية .

**6- دراسة العفيفي ( 2007) :**

وهي عن ما هي ايجابيات ومعوقات تطبيق معيار المحاسبة الدولية رقم (11) في شركات المقاولات في قطاع غزه ، و تهدف الدراسة إلى التعرف على واقع تطبيق معايير المحاسبة الدولية في شركات المقاولات في قطاع غزه ، وقد ناقشت الدراسة أهميه تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (11) محلياً والأساليب والمعلومات اللازمة للقيام بالمعالجات المحاسبية ، وقد دلت النتائج على أن غياب معايير المحاسبة الدولية يوثر سلباً على مصداقية القوائم المالية ، حيث تقدم معلومات غير دقيقه لمتخذي القرارات من الإدارات العليا مما يؤدي إلي اتخاذ قرارات خاطئة وان تطبيق معايير المحاسبة الدولية يعمل على تعزيز الثقة في القوائم المالية ، حيث توفر قواعد وإرشادات مفيدة عند إعداد القوائم المالية ، كما أوصى بتفعيل دور جمعيه المحاسبين والمراجعين الفلسطينية لتلزم شركات المقاولات بتطبيق معايير المحاسبة الدولية عند إعداد القوائم المالية .

**ثانياً: الدراسات الانجليزية**

**1- Ee& Iddamal (1993) :**

هذه الدراسة إلى تحقيق تجانس عالمي في الممارسات المحاسبية وتقليل الاختلاف والتفاوت في المعالجات المحاسبية بين دول العالم ،ولتحقيق هذا الهدف تم المقارنة بين البيانات المالية التي لم يتم تطبيق معايير المحاسبة الدولية عند إعدادها والأخرى التي طبقت المعايير المحاسبية الدولية، ودلت النتائج إلي أن هناك اتجاهاً ايجابياً لدى الدول الأقل تطوراً نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية ، وأن الدول الأكثر تطوراً ليس لديها قبول وتأييد كبير نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية .

**2- دراسة Gale Group(2001) :**

ناقشت الدراسة مشكلة الاختلافات في المعايير المحاسبية المستخدمة في مختلف الدول ، حيث يتم تقييم الأداء المالي للشركات في العديد من الدول في قارة أوروبا على أساس الربح الناتج من العمليات ، بدلا من تطبيق التغيرات في الأسعار وفقا لنظام القيمة العادلة لذلك قد تكون بيانات هذه الشركات أقل فائدة في توقع السيولة النقدية المستقبلية . وتهدف الدراسة إلى زيادة وضوح المعلومات المقدمة للمستفيدين لتقييم أداء المشاريع التجارية . وتوصلت الدراسة إلى أنه ينبغي إعادة ترتيب عرض البنود في القوائم المالية وحذف جميع البيانات غير الضرورية . وقد أوصلت باستخدام المعايير المتعددة لتقييم الأداء المالي للشركات ، كما يجب أن تقدم القوائم المالية معلومات للدائنين وليس فقط للمستثمرين ، حيث يستفيد الدائنون من القوائم المالية من خلال متابعة السيولة النقدية .

**3- دراسة Amat et.al. (2007) :**

لقد ناقشت هذه الدراسة مقدمة في معايير إعداد القوائم المالية الدولية وتأثيرها على قوائم الشركات في اسبانيا ، هذه الدراسة تحلل النتائج الأولية من تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية في الشركات الأسبانية ، وما هو التأثير الأولي لهذه المعايير على قائمة الدخل في المؤسسات غير الربحية .ومن نتائج الدراسة أن اختبار التجارب تؤكد أن تبني معايير إعداد القوائم المالية الدولية في اسبانيا له تأثيرات متنوعة على صافي الربح ، ومن الصعب التنبؤ بتأثيرها على قوائم الشركات الاسبانية ، وان تبني معايير المحاسبة الدولية تؤثر إيجابا على الشركات الاسبانية المتشابه مختلفة الحجم و الربحية .

**4- دراسة Tyrrall et.al. ( 2007) :**

ناقشت هذه الدراسة مدى ملائمة معايير إعداد القوائم المالية الدولية للتطبيق في كازاخستان والى أي مدى ستساهم هذه المعايير في استمرار تطوير وتقدم الاقتصاد ، وإن تطبيق هذه المعايير سيؤدي إلى الفاعلية والمصداقية في القوائم المالية ، وتشير الدراسة إلى عرض مزايا وعيوب الاعتماد على معايير إعداد القوائم المالية الدولية في التطوير المستمر وما هي المشاكل التي ستظهر في التقدم بتطبيق هذه المعايير ، كما اعتمدت الدراسة على المصادر الأولية من خلال الاستبانه وعلى المصادر الثانوية من خلال المنشورات والكتب ومواقع الانترنت ، ومن نتائج الدراسة أن هناك عدة عوامل تساعد على تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية في كازاخستان منها توفر البيئة المناسبة ، وإدخال شركات أجنبيه للقطاع الخاص لأنها تطبق المعايير الدولية .

**التعليق على الدراسات السابقة :-**

**1- اختلفت نتائج الدراسات السابقة بالنسبة لاهتمام الدول المختلفة لتبني معايير إعداد القوائم المالية الدولية في إعدادها لقوائمها المالية بين مؤيد ومعارض ،واثر ذلك على وضعها الاقتصادي كما يتضح خلال التالي :**

أ- أشارت نتائج بعض الدراسات إلي وجود اتجاه ايجابي نحو تطبيق المعايير المحاسبية في الدول النامية مثل دراسة(عبد الحفيظ منصور،1999) ،ودراسة(نور والحجاوي،2003) ،في حين أشارت نتائج دراسات أخرى إلى أن بعض الدول النامية لا ترى هناك حاجة إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية وأن هذه الدول ستواجه مشاكل وصعوبات مثل دراسة(عثمان،1989)،ودراسة(نور والحجاوي،2003) حيث لا يوجد توافق مع طبيعة وبيئة هذه الدول عند تطبيق المعايير .

ب- أشارت نتائج دراسة(فؤاد توفيق ياسين،2000) إلى أنة رغم إصدار القوانين التي تطالب بتطبيق معايير المحاسبة الدولية إلا أن الشركات لم تلتزم بتلك القوانين.

**2 - تباينت الدراسات السابقة فيما بينها من حيث :**

أ- تركزت بعض الدراسات على المقارنة بين عدة دول للتعرف ما هو تأثير عدم استخدام معايير المحاسبة الدولية مثل دراسة(عبد الحفيظ منصور،1999) ودراسة(Gale Group،2001) ،بينما اقتصر البعض من الدراسات على عدة وحدات اقتصادية في الدول المعنية مثل دراسة (خليف،1997) ،(فؤاد توفيق ياسين،2000)،(نور والحجاوي،2003)،(العفيفي،2007)، (Amat.et.al.، 2007) ،(Tyrrall.et.al.، 2007) .

ب- تعددت أدوات قياس مدى التزام الدول المختلفة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في أنظمتها المحاسبية ،فبعضها استخدم اختبارات،وبعضها استخدم استبانات ،والبعض الآخر استخدم دراسة حالة.

3- **أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة ،وأهم ما يميز هذه الدراسة :**

**الدراسة الحالية جاءت مكملة للدراسات السابقة ومساعد لتطوير القوائم المالية التي تعد في شركات قطاع غزة وفقاً لمعايير إعداد القوائم المالية الدولية .**

أ- تناولت بعض الدراسات السابقة إعداد القوائم المالية في بعض الدول بتطبيق معايير المحاسبة الدولية دون الأخذ بعين الاعتبار التغيرات البيئة التي تعيشها هذه الدول ، في حين تطرقت هذه الدراسة إلى التغيرات البيئية الفلسطينية .

ب- تميزت التغيرات البيئية في بعض الدراسات السابقة بالثبات النسبي نظراً لارتباط التطبيق بدول مستقلة ذات سيادة ،في حين تميزت هذه الدراسة بتغيرات في البيئة الفلسطينية بشكل مستمر بسبب وجود الاحتلال ،ومحاولته المستمرة لطمس هوية وثقافة الشعب الفلسطيني .

ج- تعتبر هذه الدراسة من أوائل الدراسات التي تطرقت بشكل مباشر إلى مدى قابلية معايير إعداد القوائم المالية الدولية للتطبيق في فلسطين .

## الفصل الثاني
## المعايير الدولية لإعداد القوائم المالية
## ظهورها وتطبيقها في دول العالم

**مقدمة**

تعد القوائم المالية وتقدم للمستخدمين الخارجين من قبل العديد من المنشآت حول العالم . ورغم أن القوائم المالية قد تبدو متشابهة بين بلد وآخر ، إلا أن هناك فروقاً بينها تتسبب فيها ، ربما ظروفا اجتماعية واقتصادية وقانونية مختلفة ، وبسبب ما تتصوره بلدان مختلفة من حاجات للمستخدمين المختلفين للقوائم المالية عندما تضع المتطلبات الوطنية .

إن هذه الظروف المختلفة قد أدت إلى استخدام تعاريف مختلفة لعناصر القوائم المالية ، على سبيل المثال : الأصول ، الالتزامات وحقوق الملكية ، والدخل والمصروفات . وينتج عن ذلك أيضا استخدام لمعايير مختلفة في الاعتراف بعناصر القوائم المالية وفي تفضيل أسس مختلفة للقياس كما يتأثر كذلك نطاق القوائم المالية ومستوى الإفصاح فيها .

إن لجنة معايير المحاسبة الدولية ملتزمة بتضييق هذه الفوارق من خلال السعي لزيادة توافق التشريعات ، ومعايير المحاسبة والإجراءات المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية . ويعتقد أن المزيد من هذا التوافق يمكن أن يتحقق بشكل أفضل من خلال التركيز على القوائم المالية التي تعد لأغراض توفير المعلومات المفيدة في صنع القرارات الاقتصادية(المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية،2003) .

يعتقد مجلس إدارة اللجنة أن القوائم المالية المعدة لهذا الغرض تحقق الأغراض المشتركة لمعظم المستخدمين . ذلك أن كافة المستخدمين تقريبا يصنعون قرارات اقتصادية على سبيل المثال ، من أجل :(أبو طالب،2001) .

أ- تحديد متى يتم شراء ، أو الاحتفاظ باستثمار في حقوق الملكية أو بيعها .

ب- تقييم مدى قيام الإدارة بمسؤولياتها .

ج-تقييم قدرة المنشأة على سداد وتوفير منافع أخرى لموظفيها .

د- -تقييم الأمان المتوفر للأموال التي أقرضت للمنشأة .

ه-تحديد السياسات الضريبية .

و -تحديد الأرباح القابلة للتوزيع وتوزيعات الأرباح .

ز-تحضير واستخدام إحصاءات الدخل القومي .

ح-تنظيم نشاطات المنشأة .

تدرك اللجنة بأن الحكومات بشكل خاص قد تحدد متطلبات مختلفة أو إضافية لأغراضها الخاصة. إن مثل هذه المتطلبات يجب أن لا تؤثر على القوائم المالية المنشورة لمنفعة المستخدمين الآخرين ما لم تحقق حاجات هؤلاء المستخدمين الآخرين .

**لقد بدأ الاهتمام بالمحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة الدولية في العقود الثلاثة الأخيرة للعديد من الأسباب منها :**(المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية،2003) .

1- تضاعف المعاملات التجارية بين شركات الأعمال الدولية .
2- تضاعف وتطور وتنوع الشركات الدولية .
3- تضاعف الاستثمارات بين مختلف الدول الأجنبية خلال الفترات السابقة واحتمالية تضاعفها في الفترات اللاحقة بين الدول .
4- الحاجة إلى المعايير الدولية لتكون أساس يتم الاسترشاد بها في العمليات التجارية .
5- ظهور وتضاعف مفهوم التضخم الذي أصبح من العوامل المهمة في احتسابها ومهماً ضمن المعايير الدولية .
6- العملات الأجنبية وسعر التبادل بين دول العالم والشركات الدولية .
7- ظهور المنظمات المحاسبية والدولية في عملية إشراكها في المحاسبة الدولية .

ولهذه الأسباب وغيرها بدأ الاهتمام بالمحاسبة الدولية حيث عرفت بأنها تهتم بدراسة الفرضيات والمفاهيم والأسس والقواعد المحاسبية المطبقة في الدول المختلفة والتحري عن أسباب اختلافها .
وبعد ذلك بدأ التنسيق بين الدول المختلفة والمنظمات المعنية فيها في محاولة لجلب عدد من الأنظمة المختلفة مع بعضها البعض . ومما لا شك فيه أن التنسيق الدولي سوف يجعل المقارنة بين الشركات سهلة إلا أن الاستثمارات الدولية لا يمكن أن تنمو بفاعلية ما لم تكن هناك معايير دولية متفق عليه .

**مفهوم المعيار المحاسبي**

لقد جاءت كلمة معيار ترجمة لكلمة Standard الإنجليزية وهي تعني القاعدة المحاسبية ويميل المحاسبين إلى استخدام معيار محاسبي . ويقصد بكلمة معيار في اللغة بأنها نموذج يوضع ، يقاس على ضوئه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته ، أما في المحاسبة فيقصد بها المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر المركز المالية للمنشأة ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات إلى المستفيدين (الطحلة،2000) .

والمعيار بهذا المعنى يتعلق عادة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها مثل الموجودات الثابتة ، البضاعة أو غيرها .

وقد عرفت لجنة القواعد الدولية القاعدة المحاسبية بأنها " عبارة عن قواعد إرشادية يرجع إليها المهنيون لدعم اجتهادهم واستلهام حكمتهم ، ولكنها لا تلغي الحكمة أو الاجتهاد أبدا ، كما أنها وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولا عاما وتهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في التعبير أو

الممارسة في الظروف المتشابهة وتعتمد كإطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفنـــي ولتحديـــد طبيعـــة وعمق المسؤولية المهنية " (www.acc4arab.com,2008) .

**أهمية معايير إعداد القوائم المالية الدولية :-**

يلاحظ بأن الحاجة إلى المعايير تأتي من خلال :-

1- تحديد وقياس الأحداث المالية للمنشأة .

2- إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية .

3- تحديد الطريقة المناسبة للقياس .

4- اتخاذ القرار المناسب .

**ولذلك فإن غياب المعايير المحاسبية سوف يؤدي إلى :**(www.acc4arab.com,2008)

1- استخدام طرق محاسبية قد تكون غير سليمة .

2- إعداد قوائم مالية كيفية ( حسب الرغبة ) .

3- اختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات والأحداث المحاسبية للمنشأة الواحدة والمنـــشآت المختلفة .

4- صعوبة اتخاذ قرار داخلي أو خارجي من قبل المستفيدين ، وكذلك الدارسين وغيرهم مـــن الجدير بالذكر أن أهمية المعايير المحاسبية الدولية ازدادت في الوطن العربي حيث أصدرت بعض السلطات الرقابية في بعض الدول العربية تعليمات تقتضي الالتزام التام أو الجزئـــي بهذه المعايير وتعمل بقية الدول على القيام بذلك أيضا .

**وتعتـــرف عـــدة هيئـــات بأعمـــال لجنـــة معـــايير المحاســـبة الدوليـــة مثـــل :** (www.acc4arab.com,2008)

1- الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) والهيئات المحاسبية الأعضاء فيه والذي يعترف بلجنـــة معايير المحاسبة الدولية بأنها الهيئة الوحيدة المنوط بها مسؤولية إصدار آراء حول معايير المحاسبة الدولية ولها مطلق الصلاحية ، في التفاوض والمشاركة مع الهيئات الخارجيـــة ، وفي تعزيز قبول تلك المعايير ومراعاتها على نطاق عالمي .

2- الهيئات الدولية التي تمثل المؤسسات المالية ، والمسؤولين الماليين ، والنقابات وأصـــحاب العمل والموظفين وأسواق الأوراق المالية ، والمحللين الماليين القائمين على تنظيم الودائـــع المالية والمحامين .

3- الأمم المتحدة ، ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ، حيث بدأت كل منهما منذ أواخر السبعينات بدراسة قواعد المحاسبة والإفصاح عنها ، ودعت كلتا المنظمتين اللجنة إلى الاشتراك في مرحلة مبكرة في تلك الدراسات كما بادرت اللجنة إلى الاشتراك في هذه المناقشات في حينه .

4- البنك الدولي والتعاون المالي الدولي . وتشكل الهيئات المذكورة مجتمعة ، الهيئة الاستثمارية للجنة معايير المحاسبة الدولية وتعتبر الملاحظات والاقتراحات التي تضعها جزءا من عملية وضع المعايير .

**وتدعم أعمال لجنة المعايير المحاسبية الدولية مجموعات مالية وهي :-**

1- الاتحاد الدولي للمحاسبين والهيئات الأعضاء فيه ، الذي كرسوا أنفسهم لبذل أقصى المساعي للتأكد من أن البيانات المالية بالإضافة إلى الأمور الأخرى تلتزم بمعايير المحاسبة الدولية وأن المتطلبات المحاسبية مهما كان شكلها تطابق معايير المحاسبة الدولية .

2- أسواق الأوراق المالية الوطنية التي تقوم منذ زمن طويل بدعم أعمال لجنة معايير المحاسبة الدولية في عدة مراكز تجارية مهمة والتي أصبح عددها متزايد تقبل بيانات مالية معدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية من الشركات الأجنبية المقيدة لديها .

3- مجموعات إقليمية من المحاسبين في آسيا والمحيط الهادي والاتحاد الأوروبي للمحاسبين، وجمعية المحاسبة في الأقطار الأميركية .

**الهدف من المعيار :-**

إن الهدف من هذا المعيار هو التأكد من أن القوائم المالية والتقارير المالية المرحلية التي تمثل جزء من الفترة التي تغطيها هذه القوائم المالية والتي تعد للمرة الأولى من خلال الالتزام بمعايير التقارير المالية الدولية سوف تتضمن معلومات عالية الجودة من خلال :

1- توفير الشفافية والقابلية للمقارنة للمستخدمين عن كل الفترات المعروضة .

2- توفير نقطة بداية مناسبة للمحاسبة في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية .

3- يمكن تحقيق ذلك بتكلفة لا تتجاوز المنافع التي تعود على المستخدمين .

**نطاق المعيار :**

يسري هذا المعيار عندما تتبنى منشأة ما معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) للمرة الأولى من خلال بيان صريح وغير مقيد بالالتزام بمعايير التقارير المالية الدولية ، ويهدف إلى ضمان أن توفر القوائم المالية الأولية المعدة وفقا لمعايير التقارير المالية الدولية ( بما في ذلك التقارير المالية

المرحلية لفترة التقرير المعينة ) نقطة بداية مناسبة لتوفير الشفافية والقابلية للمقارنة للمستخدمين عبر كل الفترات المعروضة .

**مفاهيم أساسية :**

تاريخ التقرير: هو تاريخ الميزانية لأول قوائم مالية يتم النص فيها صراحة على أن المنشأة ملتزمة بتطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS ( على سبيل المثال 31 ديسمبر 2005)

التاريخ الانتقالي: هو تاريخ الميزانية الافتتاحية للقوائم المالية للسنة السابقة ( على سبيل المثال 1 يناير 2004) .

**المعالجة المحاسبية :**

تتطلب معايير التقارير المالية الدولية من المنشأة الالتزام بكل معيار فردي نافذ المفعول في تاريخ التقرير المالي في تاريخ الإثبات الخاص بالقوائم المالية الأولى عند الالتزام بمعايير التقارير المالية الدولية ، ومع مراعاة استثناءات وإعفاءات معينة ، فإنه يجب تطبيق معايير التقارير المالية الدولية تلك بأثر رجعي .

**تاريخ نشأة معايير إعداد القوائم المالية الدولية :**(المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية،20003).

بدأ مجلس معايير المحاسبة الدولية ممارسة أعمالة في نيسان 2001 ليكمل مسيرة الهيئة السابقة وهي لجنة معايير المحاسبة الدولية . وفي وقت لاحق في عام 2002 ، تم إعداد تشكيل لجنة التفسير التابعة له وتغيير اسمها إلى لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية .

عندما بدأ مجلس معايير المحاسبة الدولية أعماله ، قرر بأنه سيستمر العمل بجميع المعايير والتفسيرات التي صدرت عن الهيئة إلا إذا تم سحبها أو حتى يتم ذلك . لذلك وفي الوقت الحالي هناك 41 معيارا قائما للمحاسبة الدولية و 31 تفسيرا من لجنة تفسير المعايير . وكان أول معيار يصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية هو المعيار الأول لإعداد التقارير المالية الذي صدر في حزيران (يونيو) 2003.

وفي الوقت الحالي تشترط 35 دولة استعمال معايير مجلس معايير المحاسبة الدولية من جميع الشركات المحلية المسجلة ، وهناك ستة دول أخرى تشترط استعمالها من بعض الشركات ، بينما تستند الكثير من الدول على هذه المعايير في ممارستها الوطنية . وفي عام 2002 أعلنت عدة سلطات تشريعية بما فيها استراليا والاتحاد الأوروبي وروسيا عن عزمها تطبيق المعايير الدولية في أو قبل 1 كانون الثاني ( يناير ) 2005 ، وفي أيلول (سبتمبر) 2002 ، توصل مجلس معايير المحاسبة الدولية ومشرعي المعايير المحلية الأمريكية ، وهو مجلس معايير المحاسبة المالية ، إلى

اتفاق للعمل معا نحو توحيد الممارسات المحاسبية الأمريكية والدولية المتبعة والتعاون في مجال التطوير المشترك للمعايير المستقبلية .

ويتم نشر معايير وتفسيرات مجلس معايير المحاسبة الدولية الحالية سنويا في مجلد واحد يشمل أيضا الدستور التأسيسي للجنة معايير المحاسبة الدولية ، مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، وإطار العمل لإعداد وعرض البيانات المالية ، وسرد مصطلحات وتاريخ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية . كما يقدم المجلد أسس الاستنتاجات التي تصاحب بعض معايير المحاسبة الدولية وكل معيار دولي من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية جديد أو معدل لشرح الأسباب التي دفعت مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى اتخاذ قراراته .

لقد رحب مجلس معايير المحاسبة الدولية بقرار الاتحاد الأوروبي أن يشترط على الشركات المسجلة ضمن الاتحاد الأوروبي أن تعد حساباتها الموحدة وفقا للمعايير التي يعتمدها مجلس معايير المحاسبة الدولية اعتبارا من 2005.

ويعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية على نحو وثيق مع الهيئة الأوروبية المختصة – المجموعة الاستشارية الأوروبية لإعداد التقارير المالية – التي تم تأسيسها لتقديم المشورة للمفوضية الأوروبية في القضايا المحاسبية الفنية المتعلقة باستخدام معايير مجلس معايير المحاسبة الدولية داخل الاتحاد الأوروبي .

وقد وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية برنامج عمل طموح حيث سعى المجلس إلى القيام في 31 آذار (مارس)2004 بإصدار جميع المعايير التي يشترط على المؤسسات أن تطبقها اعتبارا من 1 كانون الثاني (يناير)2005.

ويتضمن برنامج الأولويات هذا ثلاثة عناصر :

الأول هو مشروع تحسينات يعالج الانتقادات التي وجهت على نطاق واسع إلى معايير المحاسبة الدولية . وقد اكتمل هذا المشروع في نهاية عام 2003 ويتكون من جزأين . يغطي الجزء الأول 12 معيارا حيث تتراوح التغيرات بين تعديلات محدودة إلى إعادة صياغة شاملة .

أما الجزء الثاني فيتعلق بمعيارين حول الأدوات المالية ( معيار المحاسبة الدولية 32 ومعيار المحاسبة الدولية 39 ) والذين كانا موضوع جدل واسع .

ويتكون العنصر الثاني من ثلاثة مشاريع تهدف إلى معالجة الثغرات الهامة في المعايير الدولية : عقود التأمين ، عمليات الدفع القائمة على الحصص ، ومشاريع جمع بين الأعمال . وقد أصدر معايير دولية لإعداد التقارير المالية حول هذه المواضيع قبل 31 آذار ( مارس ) 2004.

أما العنصر الثالث فيتكون من مشاريع مخصصة لتشجيع التوحيد مع المعايير التي تصدر من جهات تشريعية وطنية لا سيما في الولايات المتحدة . ويتوقع أن يؤدي هذا العمل إلى صدور معيار إعداد تقارير مالية قبل 31 آذار ( مارس ) 2004 .

نجد أن العناصر الثلاثة لهذا البرنامج صممت بحيث تؤدي إلى سياسة عامة مستقرة للمشاريع التي تتبنى تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في عام 2005.

**الأمناء**

يتم تعيين أعضاء المجلس من قبل أمناء مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية. بموجب نظام مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية يقوم الأمناء أيضا بتعيين أعضاء المجلس الاستشاري للمعايير وأعضاء اللجنة الدائمة للتفسيرات ، كما أن الأمناء يراقبون فاعلية مجلس معايير المحاسبة الدولية ويجمعون الأموال لصالح المجلس ويعتمدون ميزانيته ويتولون مسؤولية التغييرات النظامية .

والأمناء هم أفراد من بيئات جغرافية وخلفيات عملية متنوعة . بموجب النظام الأساسي فقد تم مبدئيا تعيين الأمناء بحيث كان ستة منهم من أمريكا الشمالية وستة من أوروبا وأربعة من الأقطار الآسيوية وثلاثة آخرون من أي منطقة شريطة المحافظة على التوازن الجغرافي . يمثل خمسة من الأمناء التسعة عشر مهنة المحاسبة كما يمثل أمين واحد كلا من المنظمات الدولية العاملة في إعداد المعايير والمستخدمين والأكاديميين ، أما الأمناء الأحد عشر الآخرون فيقومون بمهمات غير محددة لأنه لم يتم اختيارهم من خلال أسلوب الترشيح الانتخابي.

يقوم الأمناء الحاليون بإتباع نفس الأسس لاختيار الأمناء الجدد لشغل الشواغر.

**المجلس**

يتألف المجلس من 14 فردا ( اثنا عشر منهم متفرغون واثنان غير متفرغين يعملان جزئيا ) والمجلس مسئول مسؤولية كاملة عن وضع معايير المحاسبة الدولية ، والمؤهل لعضوية المجلس هو في المقام الأول في الخبرة الفنية ويبذل الأمناء أقصى جهدهم واجتهادهم للتأكد من عدم تحكم جهة معينة أو مصالح إقليمية بالسيطرة على المجلس ، ويقضي نظام المجلس بأن يكون لدى خمسة على الأقل من أعضائه خبرة وخلفية كافية كمدققي حسابات ممارسين وثلاثة على الأقل لديهم خبرة وخلفية في إعداد القوائم المالية و3 كمستخدمين للبيانات المالية،وواحد على الأقل أكاديمي، سبعة من أعضاء المجلس الأربعة عشر المسؤولية المباشرة عن الاتصال مع واحد أو أكثر من واضعي المعايير الوطنية ، ويتطلب نشر أي معيار أو مسودة عرض أو تفسير نهائي من تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية موافقة ثمانية من أعضاء المجلس الأربعة عشر .

**المجلس الاستشاري للمعايير**(المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية،2003) .

يوفر المجلس الاستشاري للمعايير أداة اتصال رسمية للمجموعات الأخرى والأفراد ذوي الخلفيات العملية والبيئات الجغرافية المتباينة لتقديم المشورة للمجلس وفي بعض الأحيان للأمناء ويولي الأمناء أهمية خاصة للأفكار ووجهات النظر التي يضيفها المجلس لدور مجلس معايير المحاسبة الدولية وتفويضه . ويتكون المجلس من حوالي خمسين عضوا من ذوي الخلفيات العملية والجغرافية المتباينة ومن أصحاب الخبرات المطلوبة لصياغة المعايير المحاسبية ، ويهدف المجلس إلى :

(أ) تقديم المشورة لمجلس معايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بأولويات عمله .

(ب) إعلام مجلس معايير المحاسبة الدولية حول مضامين وآثار المعايير المقترحة بالنسبة لمستخدمي ومعدي البيانات المالية .

(ج) تقديم المشورات الأخرى لمجلس معايير المحاسبة الدولية أو إلى الأمناء . ويجتمع المجلس عادة ثلاث مرات على الأقل كل عام ويجب استشارته من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية حول كافة المواضيع الرئيسية كما يجب أن تكون اجتماعاته مفتوحة للعموم .

**لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية** (المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية،2003) .

إن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هي عبارة عن لجنة تابعه لمجلس معايير المحاسبة الدولية تقدم له العون في وضع معايير المحاسبة والإبلاغ المالي وتحسينها لصالح المستخدمين ومعدي البيانات المالية ومدققيها . وقد أنشأ الأمناء هذه اللجنة في شهر مارس من عام 2002 لتحل محل لجنة التفسيرات السابقة ألا وهي لجنة التفسيرات . ويتلخص دور هذه اللجنة في توفير الإرشاد في الوقت المناسب حول قضايا الإبلاغ المالي المحددة مؤخرا والتي لم يتم التطرق إليها بشكل محدد في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو حول القضايا التي أثيرت أو من الأرجح أن تثار بشأنها تفسيرات غير مرضية أو موضع نزاع . وعليه فهي تشجع التطبيق الدقيق والموحد للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية .

وتساعد لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مجلس معايير المحاسبة الدولية في تحقيق التوحيد الدولي بين المعايير المحاسبة من خلال العمل مع المجموعات المماثلة التي ترعاها الهيئات الوطنية لوضع المعايير للوصول إلى نتائج متماثلة حول القضايا التي تكون فيها المعايير الضمنية متماثلة إلى حد كبير .

تتألف لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من اثني عشر عضوا ممن يملكون حق التصويت بالإضافة إلى منصب رئيس لا يملك حق التصويت ويشغله حاليا مدير الأنشطة الفنية في مجلس معايير المحاسبة الدولية . ويحق للرئيس مناقشة القضايا الفنية التي يتم طرحها لكن لا يحق

له التصويت . ويعين الأمناء ، حسبما يرونه ضروريا ، ممثلي المنظمات التنظيمية كمراقبين لا يحق لهم التصويت لكن يحق لهم حضور الاجتماعات والمناقشة فيها . وتعمل حاليا كل من المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية والمفوضية الأوروبية كمراقبين لا يحق لهم التصويت .
ويعكف مجلس معايير المحاسبة الدولية على نشر قرارات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مباشرة بعد كل اجتماع للجنة .

**العاملون في مجلس معايير المحاسبة الدولية**

هناك طاقم من الموظفين يرأسه رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية ومقره في لندن ويقدم الدعم لمجلس معايير المحاسبة الدولية ، وإن الجهاز الفني ومدراء المشاريع يضم حاليا أشخاصا من أستراليا ، برمودا ، كندا ، فرنسا ، اليابان ، نيوزلندا ، روسيا الاتحادية ، السويد المملكة المتحدة والولايات المتحدة .

**أسلوب العمل** (www.iasb.org,2008) .

**أسلوب وإجراءات العمل المتبعة لدى مجلس المعايير المحاسبية الدولية**

يتم تطوير معايير المحاسبة الدولية من خلال إجراءات وأسلوب دولي يشارك فيه محاسبون ، محللون ماليون ومستخدمون آخرون للقوائم المالية ، مجتمع الأعمال ، أسواق الأوراق المالية السلطات التنظيمية والقانونية ، الأكاديميون والأفراد المهتمون والمنظمات حول العالم . يقوم المجلس بالتشاور مع مجلس الاستشاري للمعايير حول المشروعات التي يجب إضافتها إلى جدول أعماله ومناقشة الأمور الفنية في الاجتماعات المفتوحة للعموم ، وإن الإجراءات بالنسبة للمشروعات تتضمن في العادة ( ولكن ليس بالضرورة ) الخطوات التالية ( وإن الخطوات التي يتطلبها النظام الأساسي مؤشر عليها بعلامة * ) :

1- يعمل الموظفون على استكشاف ومراجعة جميع النواحي المتعلقة بالموضوع والنظر في تطبيق إطار عمل المجلس على هذه الموضوعات .
2- دراسة الأعراف والمتطلبات المحاسبية الوطنية وتبادل الآراء حول الموضوعات مع واضعي المعايير الوطنيين .
3- التشاور مع المجلس الاستشاري للمعايير فيما إذا كان من المستحسن والصائب إضافة الموضوع إلى جدول أعمال مجلس معايير المحاسبة الدولية . *
4- تشكيل مجموعة استشارية لتقديم المشورة إلى المجلس حول الموضوع.
5- إصدار وثيقة للنقاش لمعرفة ملاحظات الجمهور.

6- إصدار مسودة عرض للحصول على ملاحظات الجمهور وتكون المسودة موافقا عليها بثمانية أصوات من أعضاء المجلس بما في ذلك أية آراء مخالفة يبديها أي من أعضاء المجلس . *

7-نشر النتائج ضمن مسودة العرض .

8- النظر في جميع الملاحظات المستلمة حول وثيقة المناقشة ومسودة العرض . *

9- النظر فيما إذا كان من الصواب عقد جلسة استماع عامة وما إذا كان من المستحسن إجراء اختبارات ميدانية ، وعقد جلسات الاستماع وإجراءات الاختبارات الميدانية إذا اتفق على أن ذلك مناسب ومستحسن.

10- اعتماد المعيار بموافقة ثمانية على الأقل من أعضاء المجلس على أن يتضمن المعيار المنشور الآراء المخالفة إن وجدت وأساس الاستنتاجات الذي يجب أن يوضح ( ضمن أمور أخرى كيف تعامل المجلس مع ملاحظات الجمهور على مسودة العرض) .

11 - نشر أساس النتائج ضمن معيار معين وتوضيح ، من بين أشياء أخرى ، الخطوات التي يتم إتباعها في العملية القانونية لمجلس معايير المحاسبة الدولية وكيف تعامل المجلس مع الملاحظات العامة حول مسودة العرض.

**أسلوب وإجراءات العمل لدى لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**

إن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يتم تطويرها من خلال إجراءات وأسلوب دولي يشارك فيه محاسبون ومحللون ومستخدمون آخرون للقوائم المالية ومجتمع الأعمال وأسواق الأوراق المالية والسلطات التنظيمية والقانونية والأكاديميون والأفراد المهتمون والمنظمات حول العالم ، وتقوم لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بمناقشة الأمور الفنية في اجتماعات مفتوحة للعامة ، ويتضمن الأسلوب لكل مشروع في العادة ( ولكن ليس بالضرورة ) ، الخطوات التالية ( وإن الخطوات التي يتطلبها النظام الأساسي مؤشر عليها بعلامة * ) : (www.iasb.org,2008) .

1- يعمل الموظفون على استكشاف ومراجعة جميع النواحي المتعلقة بالموضوع والنظر في تطبيق إطار عمل المجلس على هذه الموضوعات .

2- دراسة الأعراف والمتطلبات المحاسبية الوطنية وتبادل الآراء حول الموضوعات مع واضعي المعايير الوطنيين بما في ذلك اللجان الوطنية المسؤولة عن تفسيرات المعايير الوطنية .

3- نشر مسودة تفسير لجمع الملاحظات العامة وذلك إذا لم يصوت ضد الاقتراح أكثر من ثلاثة من أعضاء لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية . *

4- النظر في جميع الملاحظات المستلمة حول مسودة التفسير خلال فترة زمنية معقولة *
5- موافقة لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إذا لم يصوت ضد التفسير أكثر من ثلاثة من أعضاء اللجنة بعد دراسة ملاحظات الجمهور العامة حول مسودة التفسير . *
6- اعتماد التفسير بموافقة ثمانية أعضاء على الأقل من أعضاء المجلس .*

**التصويت** (المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية،2003) .

كل عضو من أعضاء المجلس له صوت واحد في الأمور الفنية والأمور الأخرى ، وإن نشر معيار ، أو مسودة عرض ، أو تفسير نهائي من تفسيرات المعايير الدولي لإعداد التقارير المالية ، يتطلب موافقة ثمانية من أعضاء المجلس الأربعة عشر ، أما القرارات الأخرى بما في ذلك إصدار مسودة بيان مبادئ أو ورقة مناقشة والقرارات الخاصة بالموضوعات المطروحة على جدول الأعمال فهي تتطلب أغلبية بسيطة من الأعضاء الحاضرين في الاجتماع والذين يبلغ عددهم 50 % أو أكثر من أعضاء المجلس، وللمجلس الرقابة والتحكم التام فيما يتعلق بجدول أعماله الفنية .

يحق لكل عضو في لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الإدلاء بصوت واحد فيما يخص تفسير واحد ، ويمثل تسعة أعضاء في اللجنة ممن يحق لهم التصويت النصاب القانوني ، ويصوت الأعضاء وفقا لوجهات نظرهم المستقلة ، وليس كما يصوت الممثلون وفقا لوجهات نظر أي شركة أو منظمة أو هيئة قد يكونوا مرتبطين بها . هذا وتلغى المصادقة على مسودة التفسيرات أو التفسيرات النهائية بوجود أكثر من ثلاثة أعضاء يصوتون ضدها .

**الصفة المفتوحة للاجتماعات**

1- إن اجتماعات مجلس معايير المحاسبة الدولية ولجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مفتوحة للجمهور كمراقبين ، وعلى كل حال فإن مناقشات معينة ( تتضمن بصورة رئيسية اختيار بنود جدول الأعمال الفنية وتعيين الموظفين والأمور الأخرى المتعلقة بهم ) تكون في اجتماعات خاصة إذا رأى ذلك مجلس معايير المحاسبة الدولية ولجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، كما أن جزءا من اجتماعات الأمناء يكون مفتوحا للجمهور حسب رغبة الأمناء .
2- يستمر مجلس معايير المحاسبة الدولية في استكشاف استخدام التكنولوجيا الحديثة ( مثل الانترنت والمشاهدة الالكترونية للاجتماعات) للتغلب على الحواجز الجغرافية والمشاكل اللوجستية التي تواجه الجمهور في حضور الاجتماعات المفتوحة .
3- ينشر مجلس معايير المحاسبة الدولية مقدما على موقعه على الإنترنت جدول أعمال كل اجتماع للأمناء أو لمجلس معايير المحاسبة الدولية أو المجلس الاستشاري للمعايير أو لجنة

تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وينشر بشكل فوري خلاصة للقرارات الفنية المتخذة في اجتماعات مجلس معايير المحاسبة الدولية ولجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وقرارات الأمناء حيثما يكون ذلك مناسبا .

4- عندما يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية بنشر معيار فإنه يقوم بنشر أساس للاستنتاجات يوضح للعموم كيف توصل إلى استنتاجاته ولإعطاء معلومات أساسية قد تساعد مستخدمي معايير مجلس معايير المحاسبة الدولية في تطبيقها عمليا ، كما أن مجلس معايير المحاسبة الدولية ينشر الآراء المخالفة .

**فترات إبداء الملاحظات**

يقوم المجلس بنشر كل مسودة عرض للمعيار ووثائق المناقشة لجميع الملاحظات العامة مع تحديد فترة لإبداء الملاحظات مدتها 120 يوما ، وفي حالات معينة يمكن للمجلس أن يعرض المقترحات لفترة أقصر كثيرا ، إلا أن هذه الفترات الأقصر يجب اللجوء إليها في الحالات الضرورية جدا أما مسودات تفسيرات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فإنها تعرض لفترة مدتها 60 يوما .

**التنسيق مع أساليب العمل الوطنية**

يجتمع المجلس مع رؤساء مشاركين من واضعي المعايير الوطنيين ثلاثة مرات على الأقل كل عام ، وإن من المهم من أجل نجاح مجلس معايير المحاسبة الدولية أن يكون هناك تنسيق وثيق بين أسلوب مجلس معايير المحاسبة الدولية وأسلوب واضعي المعايير الوطنيين ، وبقدر الاستطاعة يعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية على تكامل أسلوب عمله مع أسلوب العمل الوطني ، ويمكن لهذا التكامل أن ينمو مع تطور العلاقة بين مجلس معايير المحاسبة الدولية وواضعي المعايير الوطنية ، وعلاوة على ذلك فإن أعضاء المجلس الذين لديهم مسؤوليات تنسيق مع واضعي المعايير الوطنية يوفرون آلية لمزيد من الاتصالات المنتظمة .

**فرص إيجاد المداخلات**

إن تطوير معيار محاسبي دولي يتطلب أسلوبا عموميا مفتوحا للنقاش حول المواضيع الفنية وتقييم المداخلات التي يتم البحث عنها من خلال آليات متنوعة ، وبحسب نوع المشروع تتضمن الفرص المتاحة للأطراف المهتمة للمساهمة في تطوير المعيار المحاسبي الدولي ما يلي :-

1- المشاركة في تطوير الآراء كعضو في المجلس الاستشاري للمعايير .

2- المشاركة في المجموعات الاستشارية .

3- تقديم الموضوعات إلى لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية .

4- إبداء ملاحظات خطية بنتيجة مناقشة الوثيقة .
5- تقديم رسالة تتضمن ملاحظات على مسودة العرض .
6- المشاركة في جلسات الاستماع العامة .
7- المشاركة في الزيارات والاختبارات الميدانية .

وينشر مجلس معايير المحاسبة الدولية تقريرا سنويا عن نشاطاته خلال السنة الماضية وأولوياته للعام التالي ، ويوفر هذا التقرير الفرصة لإبداء الملاحظات من قبل الأطراف المهتمة .

**إطار لجنة معايير المحاسبة الدولية**

لمجلس معايير المحاسبة الدولية إطار لإعداد وعرض البيانات المالية ، ويساعد الإطار المجلس فيما يلي :-

1- تطوير معايير محاسبية دولية مستقبلية ومراجعة معايير المحاسبة الدولية القائمة .
2- زيادة التوافق بين الأنظمة والمعايير والإجراءات المحاسبية المتعلقة بإعداد البيانات المالية بتوفير أساس لتخفيض عدد أساليب المعالجات المحاسبية البديلة التي تسمح بها معايير المحاسبة الدولية .

بالإضافة ، يمكن للإطار المساعدة في :

1- تحضير البيانات المالية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية، وفي التعامل مع الموضوعات التي يمكن أن تكون عنوان معايير المحاسبة الدولية .
2- المدققون عندما يقومون بإبداء الرأي حول مدى توافق البيانات المالية مع معايير المحاسبة الدولية .
3- المستخدمون للبيانات المالية في تفسير المعلومات التي تتضمنها البيانات المالية التي أعدت بالاعتماد على معايير المحاسبة الدولية .
4- الأشخاص المهتمون بالعمل مع مجلس معايير المحاسبة الدولية ، ويزودون المجلس بالنماذج لصياغة معايير المحاسبة الدولية .

في بعض الحالات المعينة فإنه قد ينشأ خلاف بين الإطار ومتطلب لمعيار محاسبي دولي . في هذه الحالات عندما ينشأ خلاف ، فإن المتطلبات لمعيار المحاسبة الدولي تغلب على الإطار.

**معايير المحاسبة :** (المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية،2003) .

ينشر مجلس معايير المحاسبة الدولية معاييره في سلسلة إصدارات تسمى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية . وفي بداية عمله ، تبنى مجلس معايير المحاسبة الدولية مجموعة معايير المحاسبة الدولية التي أصدرها المجلس السابق له ألا وهو مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية . ويتضمن

مصطلح " المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية " تفسيرات كل من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ولجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وكذلك تفسيرات معـــايير المحاســـبة الدولية ولجنة التفسيرات القائمة .

**أساس المقارنة والمعالجات البديلة المسموح بها**

في بعض الحالات سمحت لجنة معايير المحاسبة الدولية بمعالجات مختلفة لعمليات وأحداث معينة ، وفي معظم الحالات يتم تعريف إحدى المعالجات بأنها ( المعالجة الأساســية ) والأخــرى بأنهــا ( معالجة بديلة مسموح بها ) ، وإن البيانات المالية لمشروع ما قد يكون من الجائز وصفها بأنها تــم إعدادها طبقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية سواء استخدمت المعالجة الأساسية أو المعالجة البديلة المسموح بها .

إن هدف مجلس معايير المحاسبة الدولية هو أن تعالج العمليات والأحداث المتشابهة وتعرض بطريقة متشابهة وأن تعالج العمليات والأحداث عبر الوقت وفيما بين المشاريع ، وبالتالي فإن مجلس معايير المحاسبة الدولية قد أعاد النظر وسيستمر في إعادة النظر في تلك العمليات والأحداث التي يــسمح فيها معيار محاسبة دولي بالاختيار من بين معايير المحاسبة الدوليــة بهــدف التقليــل مــن هــذه الاختيارات .

**المعايير الدولية وقبولها بشكل عام**

إن مهنة المحاسبة كغيرها من المهن لها دورها ومكانتها وأهميتها في المجتمعات المتطورة ، فقــد أفردت لها دراسات متخصصة في الجامعات لتدريس أصولها وقواعدها وأسست لها جمعيات مهنية دولية تعقد الامتحانات التأهيلية لعضويتها وتحرص على تطوير مستوى الكفاءة والممارسة والسلوك المهني بين أعضائها ، وتعمل على حماية وحفظ استقلالية أعضائها وممارسة الرقابة المهنية عليهم والقيام بكل ما من شأنه تقدم وحماية سمعة المحاسب ، سواء فيما يتعلق بالممارسة أو الخدمة فــي مجال الصناعة أو التجارة أو الخدمة العامة .

إلا أن مهنة المحاسبة وإن كانت تشبه غيرها من المهن الأخرى من حيث أهمية الدور الذي تقوم به في المجتمع ، إلا أنها تختلف من حيث أصولها وقواعدها ، فالمحاسبة علم اصــطلاحي غرضــه قياس الوضع المالي ونتائج العمليات لنشاط اقتصادي ولعل أوجز تعبير عن طبيعة المحاسبة هو ما يرد في تقارير البيانات المالية لمؤسسة ما ، فبعد أن يذكر مراجع الحسابات مدى الفحص الذي قــام به ، يبدي رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية تظهر بصورة عادلة وضع المؤسسة الماليــة ونتــائج أعمالها وفقا للأصول المحاسبية المتعارف عليها والصورة العادلة في عرف المحاسبين والمراجعين لا يمكن الحكم عليها بشكل مطلق بل في إطار الأصول المحاسبية المتعارف عليها .

وتعبير معايير المحاسبة المتعارف عليها هذا هو تعبير متفق عليه عند المحاسبين دلالته تشمل كل ما هو متفق على أنه مقبول في علم المحاسبة المتعبة في وقت معين وقد تجمعت هذه المعـــايير المحاسبية تدريجيا لمعاجلة معاملات تستحدث مع الزمن . وإلى أمد قريب ، كانت الخبرة والعادة ، بل والضرورة العلمية ، هي التي تقرر نوع المعالجة للمشكلة التي تطرأ . والـــذي كـــان يجعلهـــا متعارف عليها هو تبني الشركات والمؤسسات لها ، ولو كان تبنيا غير اجتماعي. فإذا اتبعت بعض المؤسسات طريقة ما واتبعت مؤسسات أخرى طريقة ثانية للمشكلة ذاتها ، أصبحت كلتا الطـــريقتين من المتعارف عليهما أما المحاسبون ومراجعو الحسابات فكان دورهم يقتصر فيما مضى على إقرار ما أصبح متعارفا عليه مما ظهر من معالجات محاسبية ، حتى ولو تعددت المعالجـــات للموضـــوع الواحد .

وحيال هذا الموضوع ومنذ أوائل الستينات ولأسباب كثيرة ، طرحت تساؤلات حول دور المحاسبة في النشاط الاقتصادي وحول دور المحاسبين في المجتمع . فقد طرح المهتمون بالـــشؤون الماليـــة والاقتصادية في الدول الصناعية تساؤلات عدة عن ذلك الدور وكان لتلك التساؤلات آثار بليغة فـــي المحاسبة وفي عمل المحاسبين ، فقد صاحبها إعادة تقييم داخل المهنة لدور المحاسب في المجتمـــع ونشطت الجمعيات والمعاهد المحاسبية المهنية في البلدان الصناعية ، فشكلت لجان خاصة من ذوي العلم والخبرة لتحديد ذلك الدور الذي فرضه المجتمع ولأغراض وضع قواعد عامة معايير محاسبية تكون أساسا للأحكام المحاسبية المتفرقة ، فقد قام علماء وخبراء في المحاسبة بدراســـات محاســـبية مقارنة بين البلدان الصناعية محاولين الاستفادة في كل بلد من الخبرات المتوفرة في البلدان الأخرى ، ولم يكن وضع قواعد عامة تحكم مهنة المحاسبة أمرا سهلا وبقي التوفيق صعبا بين ما سبق من المعالجات الموجودة المتباينة والمتضاربة حتى تاريخ 29 يونيو 1972 حيث خرجت لجنة المعايير الدولية للمحاسبة إلى حيز الوجود أثر اتفاق الجمعيات والمعاهد المهنية الرائدة في اســـتراليا وكنـــدا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وايرلندا والولايات المتحدة الأمريكيـــة على تأسيس لجنة المعايير المحاسبية الدولية لتقوم بوضع ونشر المعايير المحاسبية الدولية بهـــدف تطوير وتعزيز مهنة محاسبية مترابطة ذات أصول منسقة معروفة ومحددة .

وقد اكتسبت لجنة المعايير المحاسبية الدولية والمعروفة الآن بمجلس معايير المحاسبة الدولية اعترافا واسعا بأهليتها إذ بالإضافة إلى مؤسسيها ( وهم الجمعيات والمعاهد المهنية الرائـــدة فـــي البلـــدان الصناعية ) التحق بها عدد كبير من الجمعيات المهنية في البلدان الأخرى . كما أن اتحاد المحاسبين الدولي الذي تشترك في عضويته حتى تاريخ 30 نوفمبر 1998 (143) هيئة مهنية من (103) دول من مختلف دول العالم قد توصل في سنة 1982 إلى اتفاق بإجماع أعضاء مجلس اللجنة والاتحـــاد ينص على أن لجنة معايير المحاسبة الدولية هي صاحبة الأهلية في إصـــدار المعـــايير المحاســـبية الدولية" وقد تمكنت لجنة معايير المحاسبة الدولية حتى يوليو 1999 من إصدار تسعة وثلاثين معيار

(واحد وأربعون لغاية نهاية عام 2001) من المعايير المحاسبية الدولية بهدف تطوير وتعزيز مهنة محاسبة دولية مترابطة وذات أدلة منسقة(القشي،2007) .

**آراء جهات محاسبية متخصصة تجاه معايير المحاسبة الدولية**

لقد أبدى مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية FASB ضمن ورقة بعنوان Calls Heard IASB. International Accounting Board for more independent (1) بأنه يعتقد بأن مجلس معايير المحاسبة الدولية ليس جاهزا بعد لإصدار قوانين مقبولة عالميا ويجب على المجلس إتباع خطوات عديدة إن أراد قبول معاييره عالميا وتلخص هذه الخطوات بالتالي:

- يجب على مجلس معايير المحاسبة الدولية تحسين أداءه بشكل أفضل وكذلك تحسين هيكله لتأمين إصدار معايير مستقبلية بشكل أفضل بنوعية عالية الجودة .
- يجب على مجلس معايير المحاسبة الدولية إعادة هيكله بأن يصبح مجلس ذاتي القرار وذاتي الرؤية والتوقعات باستقلالية تامة دون أن يتأثر بالتغير .

وقد أبدى معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA رأيه كذلك برسالة مرسلة إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية والموقعة من قبل رئيسة مجلس الإدارة السيدة Olivia Kirtley حيث نصت الرسالة بأنه يجب على المجلس اعتماد الشخصية المستقلة باتخاذ القرار وإذا فشل بذلك يجب إعادة تقييم هيكله خلال خمس سنوات .(2)

وتنطلق مقالة أخرى بعنوان ( All for one , or none for all ?international accounting standards committee) (3) من حقيقة أن العالم يسعى للحصول على

**(1)**2008, www.fasb.org **(2)** 2008, www.aicpa.org **(3)** 2008,www.findarticle.com

معايير محاسبية دولية من منطلق أن هذه المعايير ستساهم في تحقيق ما يلي :

- تخفيض التكلفة المحاسبية
- تحسين أداء المقارنة
- تأمين أسواق عالية الجودة

وتسترسل المقالة بأنه وخلال العشرة السنوات الماضية اقترب واضعي المعايير من الوصول للغاية المنشودة وتحقيق الفكرة الأساسية ولكن يواجه أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية عدة صعوبات يجب تخطيها أولا قبل أن يكون عرضهم للعالم مقبولا ، وأول هذه الصعوبات واضعين ومصممين المعايير أنفسهم ، والدليل على ذلك عندما بدأ الاحتكاك الفعلي والتضارب عندما صوت أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية على رفض اقتراح بعض الأعضاء بما يخص الأدوات المالية حيث وجد الأعضاء الأوروبيون أن الاقتراح أمريكي الشكل والطابع .

ومن الأمور التي يجب الإشارة إليها بأن لجنة الأوراق المالية الأمريكية SEC والتي بها السيطرة بالتصويت على الموافقة على أعمال مجلس معايير المحاسبة الدولية أوضحت بصراحة ودون أدنى تردد بأنها ستوافق على تلك المعايير التي تتفق روحا وقالبا مع FASB.

يوجد بعض الاختلاف في التطبيق بين معايير المحاسبة الدولية ، ومعـــايير المحاســـبة الأمريكيـــة ومعايير المحاسبة البريطانية تتلخص في الجدول التالي :

**جدول رقم (1)**

مقارنة بين معايير محاسبة كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية والولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة .(1)

| الموضوع | معايير المحاسبة الدولية | معايير المحاسبة الأمريكية | معايير المحاسبة البريطانية |
|---|---|---|---|
| محتويات القوائم المالية | الميزانية وقائمة الدخل وقائمة الأرباح والخسائر المعترف بها وقائمة التدفقات النقدية وذلك عن سنتين ماليتين | تتماشى مع المعايير الدولية إلا أن لجنة البورصة الأمريكية تطالب بقوائم مالية لثلاث سنوات مالية باستثناء الميزانية | تتماشى مع المعايير الدولية |
| تجاوزات للمعايير لإعطاء صورة عادلة وصادقة | يسمح في بعض الحالات النادرة بتجاوز المعايير لإعطاء صورة عادلة وحقيقية | لا يسمح بأية تجاوزات للمعايير | تتماشى مع المعايير الدولية |
| الأعراف المحاسبية | تستخدم التكلفة التاريخية ولكن قد يتم إعادة تقييم الأصول التي تتزايد. هناك توجهات حالية نحو استخدام القيمة العادلة في إعادة التقييم بشكل مشابه للمعايير الأمريكية | يسمح بإعادة تقييم الأوراق المالية لأغراض الاتجار والأوراق المالية المحتفظ بها لأغراض البيع والمشتقات المالية باستخدام القيمة العادلة. كما يسمح بإعادة تقييم الأصول طويلة | تتماشى مع المعايير الدولية |
| التغيرات في السياسات المحاسبية | يتم معالجة نتائج التغيرات في السياسات المحاسبية إما من خلال تعديل رصيد الأرباح المحتجزة للفترة السابقة وأرصدة المقارنات أو تضمينها في دخل السنة الحالية | عادة يتم تضمين التأثيرات في دخل السنة الحالية | يتم من خلال تعديل رصيد الأرباح المحتجزة للفترة السابقة وأرصدة المقارنات بالتغيرات الناتجة |

| | | | |
|---|---|---|---|
| تصحيح الأخطاء الجوهرية | يتم معالجتها إما بتعديل أرصدة المقارنات أو تضمينها في الدخل الحالي | تعديل أرصدة المقارنات | تتماشى مع المعايير الأمريكية |
| التغيرات في التقديرات المحاسبية | تحسب وفقا للدخل الحالي والمستقبلي بما يتناسب مع الحالة | تتماشى مع المعايير الدولية | تتماشى مع المعايير الدولية |

(1)Frederick D.S.Choi,CarolAnnFrost,andGaryK.Meek,**International Accounting**,Pearson Education,Inc.,Upper Saddle River,NewJersey,2002.page No.320

**معايير إعداد القوائم المالية الدولية :-**

لكي تفي البيانات المالية المنشورة باحتياجات مستخدميها في مجال الاستثمار والتمويل ، لا بد من توفر شرطين أساسين ( Alexander and Britton , 1999 ) :

1- أن تتسم المعلومات التي توفرها تلك البيانات بالمصداقية ليكون بالإمكان الوثوق بها والاعتماد عليها في عمليه اتخاذ القرار .

2- أن تكون المعلومات قابلة للمقارنة وذلك كي تحوز المؤشرات المشتقة منها على قبول عام بحيث يمكن استخدامها أساسا لتقييم أداء الشركات والوقوف على مركزها المالي وإجراء المقارنات بقدر كبير من الموضوعية

ونظرا لأن معظم الدول النامية ليس لديها أي نظام محاسبي نابع من محيطها ، حيث إن كل الأنظمة المستعملة فيها مقتبسة من الدول الصناعية الغربية أو الدول الاشتراكية ، والذي يؤدي بالضرورة إلى عدم نجاحها في خدمة حاجات الحكومات والمنظمات وأفراد مجتمعات هذه الدول، ونظرا للاختلاف والتباين في شكل ومضمون معايير المحاسبة الصادرة عن هذه الدول أصبح لا بد من وجود معايير متناسقة تقوم بإحداث التجانس في الممارسات المحاسبية على مستوى دول العالم بما يمكن من إجراء المقارنات لمحتويات القوائم المالية ، وبما يخدم أهداف مستخدميها ( هاشم ، 1992) ، ذلك قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية عام 1973 بإصدار معايير المحاسبة الدولية بهدف ( سابا وشركاهم ، 1996 ) :

- لتكون أساسا للدول لمساعدتها في إصدار معاييرها الوطنية ، وبما يتناسب مع أوضاعها الاقتصادية والاجتماعية والقانونية .
- تقليص عدد البدائل المتاحة للممارسات المحاسبية المنصوص عليها في تلك المعايير إلى بديلين فقط : المعالجة المحاسبية المفضلة ، و المعالجة المحاسبية البديلة المسموح بها .
- تحسين مستوى الإفصاح الواجب في البيانات المالية المنشورة والمعدة بموجب تلك المعايير.

وقد قامت جمهورية مصر العربية بإصدار معايير محاسبية خاصة بها وتتضمن معظم السياسات المحاسبية بما يتناسب ومعايير المحاسبة الدولية ، وكذلك قامت دول الخليج العربي بإصدار معايير محاسبية خاصة بها تتلاءم مع معايير المحاسبة الدولية وتوافق السياسات المحاسبية في هذه الدول إلا أنها لم تصدر معيارا خاصا بالمقاولات بعكس مصر التي أصدرت المعيار رقم (8) الخاص بالمقاولات .

**خصائص معايير إعداد القوائم المالية الدولية :-**

من أجل أن تكون معايير المحاسبة المالية ملائمة للتطبيق ، لابد أن تركز على أهداف واضحة للقوائم المالية ( المنتج النهائي للمحاسبة المالية ) . ومن أجل أن تكون معايير المحاسبة المالية متسقة مع بعضها البعض يجب أن تركز على مجموعة متكاملة من المفاهيم ، بحيث تعرف المصطلحات المحاسبية الرئيسية وفقا لتصور ذهني ملائم لطبيعة المحاسبة المالية . وبدون هذه المفاهيم تكون هناك خطورة في إصدار معايير متناقضة . وتتخلص الملامح الأساسية عند إصدار معايير المحاسبة الدولية فيما يلي ( الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين 2008,http://www.socpa.org.sa/AS/index.htm) :

**1- ملائمة المعايير :**

نظرا لكون عملية تحديد وقياس المعلومات المالية وإيصالها إلى المستخدمين قد تتخذ صورا مختلفة . لذلك يجب تحديد الصورة الأساسية لعملية التحديد والقياس التي تلاءم كل دولة قبل إصدار معايير المحاسبة المالية . ويؤدي تحديد مفاهيم المحاسبة المالية إلى تحديد الصورة الأساسية لعمليات التحديد والقياس التي ينبغي إصدار المعايير لتحديد تفاصيلها .

**2- سهولة فهم المعايير :**

يؤدي تحديد مفاهيم المحاسبة المالية إلى تمكن مستخدمي معايير المحاسبة الدولية من فهم طبيعة المعلومات المحاسبية التي تشملها القوائم المالية وحدود استخدام تلك المعلومات ، مما يؤدي إلى زيادة مقدرتهم على استخدام هذه المعلومات بصورة فعالة .

**3-توحيد المصطلحات المحاسبية :**

تستخدم المصطلحات المحاسبية في الوقت الحاضر لتعبر عن معاني مختلفة ، ولا شك أن تحديد مفاهيم المحاسبة المالية يؤدي إلى توحيد معاني المصطلحات المحاسبية المستخدمة ، وهذا يؤدي إلى زيادة المقدرة على فهم المعلومات المحاسبية .

**4-مساعدة المحاسبين القانونيين في اتخاذ القرارات :**

إن تحديد مفاهيم المحاسبة المالية يؤدي إلى إرشاد المحاسبين القانونيين في اتخاذ قراراتهم عند مواجهة أية مشكلة محاسبية لم يصدر لها معيار محاسبي معين بعد .

**5-مساعدة الجهات المسئولة عن إصدار المعايير :**

تساعد معايير المحاسبة الدولية الجهات المسئولة في كل دولة في إعداد معايير محاسبية وطنية تتلاءم مع العادات والتقاليد ، وتوافق الأنظمة المالية والاقتصادية والسياسية . وإذ أنها تعتبر دليل تسترشد به الدول عند إعداد معاييرها الوطنية .

**أثر غياب معايير المحاسبة الدولية على الاقتصاد :-**

يؤثر غياب معايير المحاسبة الدولية بشكل سلبي على الاقتصاد الوطني ككل ، كما يؤثر في جوانب متعددة منها :

**( معايير المحاسبة الدولية www.edarat.net/modules/news/article.php?storyid=685 ,2008 )**

**1- صعوبة اتخاذ القرارات :**

قد يؤدي غياب معايير المحاسبة الدولية إلى اختلاف الأسس التي تعالج بموجبها الأحداث والظروف المالية للمنشآت المختلفة ، مما ينتج عنه صعوبة مقارنة المراكز المالية لهذه المنشآت ونتائج أعمالها وبالتالي صعوبة المقارنة بين البدائل المختلفة عند اتخاذ القرارات . كما هو معروف فإن المقارنة بين البدائل تعتبر العمود الفقري لاتخاذ القرارات . فعلى سبيل المثال تجد الأجهزة الحكومية التي تعتمد على القوائم المالية أو الاستفادة منها صعوبة في مقارنة المركز المالي للمنشآت المختلفة ونتائج أعمالها بسبب عدم معالجة العمليات والأحداث والظروف المماثلة وفقا لمعايير محاسبية موحدة مما يؤدي إلى صعوبة في اتخاذ القرارات المناسبة .

كما يجد مستخدم البيانات المالية صعوبة أحيانا في المقارنة بين منشآت مختلفة ينوي استثمار أمواله فيها من خلال الاعتماد على المعلومات المعروضة في القوائم المالية من خلال استخدام طرق محاسبية مختلفة لمعالجة عمليات أو أحداث أو ظروف مماثلة مما يؤدي إلى صعوبة في اتخاذ قرار الاستثمار .

**2- الخطأ في عملية اتخاذ القرارات :**

يؤدي غياب معايير المحاسبة الدولية أحيانا إلى استخدام طرق محاسبية غير سليمة لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المنشأة وإيصال نتائجها إلى المستفيدين .

ويترتب على ذلك أن القوائم المالية للشركة قد لا تُظهر بعدل مركزها المالي ونتائج أعمالها ، ولأن المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية تمثل أحد المداخل الأساسية لاتخاذ قرارات متعددة من قبل مستفيدين مختلفين فلابد أن تتأثر هذه القرارات تأثرا كبيرا بهذه المعلومات فعلى سبيل المثال تستخدم الجهات الحكومية القوائم المالية بعد تعديلها أحيانا في اتخاذ القرارات المناسبة ، كما أن المقرضين للنشاطات المختلفة يستخدمون المعلومات المنشورة في القوائم المالية ضمن معلومات

أخرى ، عند اتخاذ قرارات الإقراض . ولذا فإن الخطأ في إعداد تلك القوائم قد يؤدي إلى الخطأ في اتخاذ هذه القرارات .

**3-تعقيد عملية اتخاذ القرارات :**

قد يؤدي غياب معايير المحاسبة الدولية إلى إعداد القوائم المالية للمنشأة بطريقة مقتضبة ومعقـــدة ، حتى وإن صلحت المعالجة الحسابية، مما يترتب عليه صعوبة استفادة مستخدميها منها ، إذ يستلزم فهمها الرجوع إلى مصادر إعدادها أو قدرة عملية متميزة وكلاهما ليس متوفرا في معظم الحالات ، إما لعدم إمكانية الرجوع إلى المصادر بحكم طبيعتها من حيث السرية أو التشعب والحجم والمكـــان أو الخبرة والمعرفة ، مما يؤدي إلى زيادة احتمال الخطأ فيها وبالتالي وجود حالة من عـــدم الثقـــة تؤثر في اتخاذ القرارات .

**أهداف مجلس المعايير المحاسبية الدولية :-**

فيما يلي أهداف مجلس المعايير المحاسبية الدولية :

1- تطوير مجموعة وحيدة من المعايير المحاسبية العالية الجودة والقابلة للفهم والإنفاذ والتـــي تتطلب وجود معلومات في البيانات المالية والإبلاغات المالية الأخرى ذات جـــودة عاليـــة وشفافة وقابلة للمقارنة لمساعدة المشاركين فـــي أســـواق رأس المـــال المختلفـــة العالميـــة والمستخدمين الآخرين للمعلومات في صنع القرارات الاقتصادية ، وذلك من أجل المصلحة العامة .
2- تعزيز الاستخدام والتطبيق الصارم لتلك المعايير .
3- العمل بفاعلية مع الهيئات التي تضع المعايير الوطنية من أجل تحويل المعايير المحاســـبية الوطنية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية إلى حلول ذات جودة عالية .

**نطاق وسلطة معايير الإبلاغ المالي الدولية :**(المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية،2003)

يحقق مجلس معايير المحاسبية الدولية أهدافه مبدئيا من خلال تطوير ونشر المعايير الدولية لإعـــداد التقارير المالية وتعزيز استخدامها في الهدف العام للبيانات المالية والإبلاغات الماليـــة الأخـــرى . وتشمل الإبلاغات المالية الأخرى على معلومات تم الحصول عليها من خارج البيانات المالية والتي تساعد في تفسير مجموعة كاملة من البيانات المالية أو تعمل على تحسين قدرة المستخدم على اتخاذ قرارات اقتصادية عالية الكفاءة . وفي عملية تطوير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يعمـــل مجلس المعايير المحاسبية الدولية مع الهيئات التي تضع المعايير الوطنية لتعزيـــز أهميـــة تحويـــل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمعايير الوطنية .

وتضع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية شروط الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتعامل مع العمليات والأحداث المهمة في الهدف العام للبيانات المالية . كما يمكن أن تضع تلك الشروط للعمليات والأحداث التي تنشأ بشكل رئيسي في صناعات محددة . وتستند المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على الإطار الذي يتناول المفاهيم التي تتضمنها المعلومات المقدمة في الهدف العام للبيانات المالية. والهدف من الإطار هو تسهيل الصيغة الثابتة والمنطقية ، كما أنه يوفر قاعدة من أجل استخدام المنطق في حل القضايا المحاسبية .

تم تصميم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لكي تطبق على الهدف العام للبيانات المالية والإبلاغات المالية الأولى لكافة المشاريع الهادفة للربح . وتتضمن المشاريع الهادفة للربح تلك المشاريع التي تشارك في الأنشطة التجارية والصناعة والمالية والأخرى المشابهة سواء تم تنظيمها على شكل شركة أو أي شكل آخر . كما تتضمن منظمات مثل شركات التأمين المتبادل ومنشآت التعاون المتبادل الأخرى التي توفر أرباح الأسهم أو أية منافع اقتصادية أخرى بشكل مباشر وجزئي لمالكيها أو للأعضاء أو للمشاركين في النشاط . وعلى الرغم من أنه لم يتم تصميم معايير الإبلاغ المالي الدولية لكي تطبق على الأنشطة غير الربحية في القطاع الخاص ، إلا أن القطاع العام أو الحكومي والمشاريع التي تشارك في مثل تلك الأنشطة قد تجد تلك المعايير ملائمة . وقد أصدرت لجنة القطاع العام في الاتحاد الدولي للمحاسبين إرشادا يفيد أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قابلة للتطبيق لمشاريع الأعمال الحكومية . وتعمل لجنة القطاع العام على إعداد المعايير المحاسبية للحكومات ومشاريع القطاع العام الأخرى بالإضافة إلى مشاريع الأعمال الحكومية . حيث تستند هذه المعايير على معايير الإبلاغ المالي الدولية .

تنطبق معايير الإبلاغ المالي الدولية على كافة البيانات المالية ذات الهدف العام . ومثل تلك البيانات المالية تهدف إلى تلبية الحاجة العامة للمعلومات لقاعدة عريضة من المستخدمين . على سبيل المثال ، مالكي الأسهم والدائنين والموظفين والجمهور العام . والهدف من البيانات المالية هو توفير معلومات حول المركز المالي للمشروع بالإضافة إلى الأداء والتدفق النقدي للمشروع ليستفيد منها المستخدمين لدى اتخاذهم قرارات اقتصادية .

وتتضمن المجموعة الكاملة من البيانات المالية الميزانية العمومية وبيان الدخل وبيان يظهر إما كافة التغييرات في حقوق الملكية أو التغييرات في حقوق الملكية والتوزيع للمالكين وبيان التدفق النقدي والسياسات المحاسبية والملاحظات التوضيحية . ومن أجل توفير الوقت وتقليل التكاليف ولتفادي إعادة المعلومات التي تم الإبلاغ عنها سابقا تقدم المنشاة معلومات أقل في بيانها المالي الفصلي عما تقدمه في بيانها المالي السنوي . ويفرض المعيار المحاسبي الدولي رقم 43 الإبلاغ المالي الفصلي أدنى حد من المحتوى في البيانات المالية التامة أو المكثفة عن فترة فصلية ويتضمن مصطلح

البيانات المالية مجموعة كاملة من البيانات المالية التي تم إعدادها لفترة فصلية أو سنوية ومن البيانات المالية المكثفة لفترة فصلية .

وفي بعض الحالات تسمح لجنة المعايير الدولية باستخدام معالجات مختلفة لعمليات وأحداث معينة . وأحد تلك المعالجات في العادة ما يسمى معالجة الإشارة المرجعية والآخر هو المعالجة البديلة المسموحة ويمكن وصف البيانات المالية لأي منشأة بشكل مناسب على أنها قد تم إعدادها بالتوافق مع معايير الإبلاغ المالي الدولية سواء تم استخدام معاجلة الإشارة المرجعية أو المعالجة البديلة المسموحة .

وهدف مجلس المعايير المحاسبية الدولية هو إلزام أن تتم محاسبة العمليات والأحداث المتشابهة والإبلاغ عنها بطريقة متشابهة وأن تتم محاسبة العمليات والأحداث غير المتشابهة والإبلاغ عنها بطريقة مختلفة في كل من المنشأة خلال مدة زمنية وما بين المنشآت . وبالتالي فلا يعتزم مجلس المعايير المحاسبية الدولية السماح بالاختيارات في المعالجات المحاسبية . كما أن المجلس أعاد النظر وسيتسمر في إعادة النظر في تلك العمليات والأحداث التي يسمح لها مجلس المعايير المحاسبية الدولية باختيار الحل واضعا نصب عينيه هدف تقليل تلك الاختيارات.

**توقيت تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية :(** المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية،2003) .

يتم تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية منذ التاريخ المحدد في الوثيقة . وتضع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة أو المعدلة أحكاما انتقالية ليتم تطبيقها عند التطبيق المبدئي للمعايير.

ولا يوجد لدى مجلس المعايير المحاسبية الدولية سياسة عامة لاستثناء العمليات التي تحدث قبل التاريخ المحدد لمتطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة . وعندما تستخدم البيانات المالية لمراقبة الامتثال للعقود والاتفاقيات ، فقد يكون لإحدى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديد عواقب لم يتم توقعها عند صياغة العقد أو الاتفاقية بالشكل النهائي .

فعلى سبيل المثال ، قد تفرض الشروط التي تتضمنها الاتفاقيات المصرفية أو اتفاقيات القروض قيودا على الإجراءات المبنية في البيانات المالية للمقترض ، ويعتقد مجلس المعايير المحاسبية الدولية بحقيقة أن متطلبات إعداد التقارير المالية التي تنشأ وتتغير مع الوقت هي مفهومة جيدا وستكون معروفة للأطراف عندما تدخل في الاتفاقية ويعود الأمر للأطراف الاتفاقية لتحديد وجوب عزل الاتفاقية عن التأثيرات المستقبلية التي قد يأتي بها ما يستجد من معايير دولية لإعداد التقارير المالية ، وخلال ذلك يمكن لأطراف الاتفاقية إعادة التفاوض لتضمين آثار التغيرات في إعداد التقارير المالية بدلا من التغيرات في الظروف المالية السائدة.

**الجهات المستفيدة من المعلومات المالية المنشورة :-**

يشمل مستخدمي البيانات المالية المستثمرين الحاليين والمحتملين ، والموظفين ، والمقرضين والدائنين التجاريين الآخرين ، والعملاء والحكومات ووكالاتها والجمهور . يستخدم هؤلاء البيانات المالية لتلبية بعض من احتياجاتهم المختلفة من المعلومات وتشمل هذه الاحتياجات ما يلي : **( Alexander,1986 )**

1- **المستثمرون:** إن مقدمي رأس المال المضارب ومستشاريهم مهتمون بالمخاطرة الملازمة لاستثماراتهم والعائد المتحقق منها ، إنهم يحتاجون لمعلومات تساعدهم في تحديد ما إذا كان عليهم اتخاذ قرار الشراء ، أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع ، كما أن المساهمين مهتمون بالمعلومات التي تساعدهم في تقييم قدرة المشروع على توزيع الأرباح .

2- **الموظفون:** الموظفون والمجموعات الممثلة لهم مهتمون بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية أرباب عملهم . كما أنهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المشروع على دفع مكافأتهم ، ومنافع التقاعد وتوفر فرص العمل .

3- **المقرضون** : المقرضون مهتمون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد فيما إذا كانت قروضهم والفوائد المترتبة عليها سوف تدفع لهم عند الاستحقاق .

4- **الدائنون التجاريون الآخرون** : مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المطلوبة لهم ستدفع عند الاستحقاق . الدائنون التجاريون على الأغلب مهتمون بالمشروع على مدى أقصر من اهتمام المقرضين إلا إذا كانوا معتمدون على استمرار المشروع كعميل رئيسي لهم .

5- **العملاء:** العملاء مهتمون بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المشروع، خصوصا عندما يكون لهم ارتباط طويل الأجل معها أو اعتماد عليها .

6- **الحكومات ووكالاتها** : تهتم الحكومات ووكالاتها بعملية توزيع الموارد ، وبالتالي نشاطات المشاريع . كما يطلبون معلومات من أجل تنظيم نشاطات المشاريع وتحديد السياسات الضريبية ، وكأساس لإحصاءات الدخل القومي وإحصاءات مشابهة .

7- **الجمهور:** تؤثر المشاريع على أفراد الجمهور بطرق متنوعة وعلى سبيل المثال ، قد تقدم المشاريع مساعدات كبيرة للاقتصاد المحلي بطرق مختلفة منها عدد الأفراد الذين تستخدمهم ورعايتها للموردين المحلين . ويمكن للبيانات المالية أن تساعد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول الاتجاهات والتطورات الحديثة في نماء المشروع وتنوع مدى نشاطاته .

لا يمكن للبيانات المالية أن تلبي كافة احتياجات هؤلاء المستخدمين من المعلومات فإن هناك احتياجات مشتركة لهم جميعا وحيث أن توفير بيانات مالية تفي بحاجات المستثمرين، فإنها سوف تفي كذلك بأغلب حاجات المستخدمين الآخرين التي يمكن أن تلبيها البيانات المالية .

يقع على عاتق الإدارة المسؤولية الأساسية في إعداد وعرض البيانات المالية للمشروع والإدارة كذلك مهتمة بالمعلومات التي تحتويها البيانات المالية ولو أنها قادرة على الوصول إلى معلومات إدارية ومالية إضافية تساعدها في القيام بالتخطيط ، واتخاذ القرارات ومسؤوليات الرقابة. والإدارة لديها الإمكانية في تحديد شكل ومحتوى هذه المعلومات الإضافية لكي تلبي احتياجاتها الذاتية .
وعلى الرغم من ذلك فإن البيانات المالية المنشورة مبنية على المعلومات التي تستخدمها الإدارة حول المركز المالي ، والأداء والتغيرات في المركز المالي للمشروع .

**هدف البيانات المالية :**(المعايير المحاسبية الدولية،1999) .

1- تهدف البيانات المالية إلى توفير معلومات حول المركز المالي ، والأداء والتغيرات في المركز المالي لمشروع تكون صالحة لقاعدة عريضة من المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية .
2- إن البيانات المالية المعدة لهذا الغرض تلبي الاحتياجات المشتركة لغالبية المستخدمين ولكن البيانات المالية ، على كل حال ، لا توفر كافة المعلومات التي يمكن أن يحتاجها المستخدمين لصنع القرارات الاقتصادية ، لأن هذه البيانات وإلى حد كبير تعكس الآثار المالية للأحداث السابقة ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية .
3- وتظهر البيانات المالية كذلك نتائج التدبير الإداري ، أو محاسبة الإدارة عن الموارد التي عهدت إليها . وهؤلاء المستخدمون الذين يرغبون بتقييم التدبير الإداري أو محاسبة الإدارة إنما يقومون بذلك من أجل اتخاذ قرارات اقتصادية تضم ، على سبيل المثال ، قرارات الاحتفاظ باستثماراتهم في المشروع أو بيعها أو ما إذا كانوا سيعيدون تعيين الإدارة أو إحلال أخرى مكانها .

**المركز المالي ، والأداء والتغيرات في المركز المالي:** (المعايير المحاسبية الدولية،1999)
إن القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمو البيانات المالية تتطلب تقييم قدرة المشروع على توليد النقد وما يعادل النقد وتوقيت ودرجة تأكيد هذه التوليدات . إن هذه القدرة تحدد في النهاية ، على سبيل المثال ، طاقة المشروع على الدفع للموظفين والموردين ، وعلى مواجهة مدفوعات الفوائد وسداد القروض والتوزيعات للمالكين . ويكون المستخدمون أكثر قدرة على تقييم قدرة المشروع على توليد النقد وما يعادل النقد إذا ما تم تزويدهم بمعلومات تلقي الضوء على المركز المالي ، والأداء والتغيرات في المركز المالي للمشروع .
يتأثر المركز المالي للمشروع بالموارد الاقتصادية التي يسيطر عليها . وهيكلها المالي وسيولتها وقدرتها على السداد والتكيف مع التغيرات في البيئة التي تعمل فيها . إن المعلومات حول الموارد

الاقتصادية التي يسيطر عليها المشروع وعن قدرته في الماضي على تشكيل هذه الموارد المفيدة في التنبؤ بقدرة المشروع على توليد نقد وما يعادل النقد في المستقبل . والمعلومات حول الهيكل المالي مفيدة في التنبؤ بحاجات الاقتراض المستقبلية وعن الكيفية التي سيجري فيها توزيع الأرباح والتدفقات النقدية المستقبلية بين أولئك الذين لهم مصلحة في المشروع . وهي كذلك مفيدة في التنبؤ بمدى احتمال نجاح المشروع في تأمين التمويل الإضافي. والمعلومات حول السيولة والقدرة على السداد مفيدة في التنبؤ بقدرة المشروع على مواجهة التزاماته المالية عندما تستحق . وتشير السيولة إلى توفر النقد في المستقبل القريب بعد الأخذ بالحسبان الالتزامات المالية خلال هذه الفترة . أما القدرة على السداد فتشير إلى توفر النقد في المدى الأطول لمواجهة الالتزامات المالية عندما تصبح مستحقه .

إن المعلومات حول أداء المشروع ، بشكل خاص ربحيته مطلوبة من أجل تقييم التغيرات المحتملة في الموارد الاقتصادية التي من المحتمل أن يسيطر عليها في المستقبل . والمعلومات حول التغيرات في الأداء مهمة بهذا الخصوص . إن المعلومات حول الأداء مفيدة في التنبؤ بطاقة المشروع على توليد تدفقات نقدية من قاعدة موارده الموجودة ، كما أنها مفيدة كذلك في صياغة الأحكام حول فاعلية المشروع التي بموجبها يمكن أن يوظف موارد أخرى .

المعلومات المتعلقة بالتغيرات في المركز المالي للمشروع مفيدة وذلك لتقييم نشاطاته الاستثمارية والتمويلية والتشغيلية أثناء فترة التقرير . وهذه المعلومات مفيدة في تزويد المستخدمين بأسس لتقييم قدرة المشروع على توليد النقد وما يعادل النقد وحاجات المشروع لاستخدام هذه التدفقات النقدية . عند إعداد قائمة للتغيرات في المركز المالي فإن الأموال يمكن أن تعرف بطرق مختلفة ، مثل جميع الموارد المالية ، ورأس المال العامل ، والأصول السائلة أو النقد .

توفر الميزانية العمومية بشكل رئيسي المعلومات حول المركز المالي ، كما توفر قائمة الدخل بشكل رئيسي المعلومات حول الأداء ، ويتم توفير المعلومات حول التغيرات في المركز المالي في البيانات المالية بواسطة بيان مالي مفصل .

إن الأجزاء المكونة للبيانات المالية متداخلة لأنها تعكس جوانب مختلفة لنفس العمليات المالية أو الأحداث الأخرى . فمع أن كل بيان يحتوي معلومات مختلفة عن الآخر ، إذ أنه لا يمكن لأي منها أن تخدم غرضا واحدا أو أن توفر كافة المعلومات الضرورية لحاجات محددة للمستخدمين . فعلى سبيل المثال ، بيان الدخل يعطي صورة غير كاملة عن الأداء ما لم يستخدم بالاشتراك مع الميزانية العمومية وبيان التغيرات في المركز المالي.

**الفرضيات الأساسية للمعايير** :( المعايير المحاسبية الدولية،1999) .

**أساس الاستحقاق**

من أجل أن تتحقق أهدافها ، تعد البيانات المالية على أساس الاستحقاق المحاسبي . وبموجب هذا الأساس فإنه يتم الاعتراف بآثار العمليات المالية والأحداث الأخرى عندما تحدث ( وليس عندما تقبض أو تدفع النقدية أو ما يعادلها ) ويجري قيدها في السجلات المحاسبية وتقريرها في البيانات المالية عن الفترات التي تمت فيها . أن البيانات المالية المعدة على أساس الاستحقاق تبلغ المستخدمين ليس فقط عن العمليات المالية السابقة المنطوية على دفع واستلام النقدية بل وتبلغهم كذلك عن التزامات دفع النقدية في المستقبل وعن الموارد التي تمثل النقدية والتي سيجري استلامها في المستقبل ، وعليه فأنها توفر ذلك النوع من المعلومات حول العمليات المالية السابقة والأحداث الأخرى التي تعتبر أكثر فائدة للمستخدمين في صنع القرارات الاقتصادية .

**الاستمرارية**

يجري إعداد البيانات المالية عادة بافتراض أن المشروع مستمر وسيبقى يعمل في المستقبل المنظور ، وعليه يفترض أنه ليس لدى المشروع نية أو الحاجة للتصفية أو تقليص حجم عملياته بشكل هام ، ولكن إن وجدت مثل هذه النية ، فإن البيانات المالية ربما يجب أن تعد على أساس مختلف ، وفي مثل هذه الحالة يجب أن يفصح عن الأساس المستخدم .

**الخصائص النوعية للبيانات المالية :-**

الخصائص النوعية ، هي صفات تجعل المعلومات المعروضة في البيانات المالية مفيدة للمستخدمين . إن الخصائص النوعية الأساسية الأربعة هي : القابلية للفهم ، والملائمة ، والموثوقية والقابلية للمقارنة .(المعايير المحاسبية الدولية،1999) .

**1-القابلية للفهم**

إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات المعروضة بالبيانات المالية هي جاهزية قابليتها للفهم من قبل المستخدمين . لهذا الغرض ، يفترض أن لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة في الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبة وإن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية . ومهما يكون ، فإنه يجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب أن تتضمنها البيانات المالية وذلك لأنها ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية اعتمادا على أرضيات أنه من الصعب جدا فهمها من قبل المستخدمين .

**2-الملائمة**

لتكون مفيدة فإن المعلومات يجب أن تكون ملائمة لحاجات متخذي القرارات . وتمتلك المعلومات خاصية الملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تأكيد أو تصحيح تقييماتهم الماضية .

إن الدورين التنبؤي والتأكيدي للمعلومات متداخلين . على سبيل المثال ، المعلومات حول المستوى الحالي للأصول المملوكة وبنيتها ذو قيمة للمستخدمين عندما يحاولوا التنبؤ بقدرة المنشأة في استغلال الفرص وقدرتها على مقاومة الأوضاع المعاكسة . وتلعب نفس المعلومات دورا تأكيديا فيما يتعلق بالتنبؤات الماضي حول ، على سبيل المثال ، الطريق التي يجب هيكلة المشروع بموجبها ونتائج العمليات التي خطط لها .

غاليا ما تستخدم المعلومات حول المركز المالي والأداء السابق كأساس للتنبؤ بالمركز المالي والأداء المستقبلي ومسائل أخرى تهم المستخدمين مباشرة ، مثل أرباح الأسهم ومدفوعات الأجور وتحركات أسعار الأوراق المالية ، ومقدرة المشروع على مواجهة التزاماته عندما تصبح مستحقة . وحتى يكون للمعلومات قيمة تنبؤية فإنه ليس بالضرورة أن تكون على شكل تنبؤات صريحة تعزز القدرة على عمل تنبؤات من البيانات المالية من خلال الأسلوب الذي تعرض فيه المعلومات عن العمليات المالية والأحداث الماضية ، فعلى سبيل المثال ، تتعزز القيمة التنبؤية لبيان الدخل إذا تم الإفصاح على حده لكل من البنود غير العادية والشاذة وغير المتكررة من الدخل والمصروفات .

**3-المادية (الموضوعية)**

تتأثر ملائمة المعلومات بطبيعتها وبماديتها . ففي بعض الحالات فإن طبيعة المعلومات لوحدها تعتبر كافية لتحديد ملائمتها ، على سبيل المثال ، الإفصاح عن قطاع جديد يمكن ويؤثر على تقييم المخاطر والفرص التي تواجه المشروع بغض النظر عن مادية النتائج التي حققها القطاع الجديد في فترة التقرير . وفي حالات أخرى فإن كلا طبيعة ومادية المعلومات لها أهمية مثل مبالغ المخزون المحتفظ بها ضمن الفئات الرئيسية التي تعتبر مناسبة للعمل .

تعتبر المعلومات ذات موضوعية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون اعتمادا على البيانات المالية . وتعتمد المادية على حجم البند أو الخطأ المقدر ضمن الظروف الخاصة التي تؤدي للحذف أو التحريف . وعليه فإن مفهوم المادية تضع حدا أو نقطة قطع أكثر من لو أنها خاصية أساسية يجب للمعلومات أن تتصف بها لكي تكون مفيدة .

**4-الموثوقية**

لتكون المعلومات مفيدة فإنها يجب أن تكون موثوقة . وتمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز ، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تعبر بصدق عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه بشكل معقول .

ويمكن أن تكون المعلومات ملائمة ولكن غير موثوقة بطبيعتها أو تمثيلها لدرجة أن الاعتراف بها من المحتمل أن يكون مضللا . على سبيل المثال ، إذا كانت مشروعية ومبلغ الأضرار المطالب بها بموجب إجراء قانوني هي موضع نزاع ، فإن اعتراف المشروع بكامل المبلغ المطالب به في الميزانية العمومية من الممكن أن يعد غير مناسب ، على أنه من الممكن أن يكون مناسبا الإفصاح عن المبلغ وظروف المطالبة .

**5-التمثيل الصادق**

لتكون موثوقة ، يجب أن نمثل المعلومات بصدق العمليات المالية والأحداث الأخرى التي من المفروض أنها تمثلها أو من المتوقع أن تعبر عنها بشكل معقول وبالتالي فعلى ، سبيل المثال يجب أن تمثل الميزانية العمومية بصدق العمليات المالية والأحداث الأخرى التي ينشأ عنها أصول والتزامات وحق ملكية للمشروع بتاريخ وضع التقرير وفقا لمقاييس الاعتراف .

إن معظم المعلومات المالية عرضة لبعض المخاطر ككونها أدنى من التمثيل الصادق الذي من المفروض أنها تصوره . وهذا ليس بسبب التحيز ، ولكن إلى الصعوبات الكامنة في التعرف على العمليات المالية والأحداث الأخرى التي يجب قياسها، أو في تصميم واستخدام وسائل قياس وعرض لإيصال الرسائل التي تنسجم مع تلك العمليات المالية والأحداث . في حالات معينة ، يعتبر قياس الآثار المالية لبعض العناصر غير مؤكدة بحيث أن المشروع عموما لا يعترف بها في البيانات المالية فعلى سبيل المثال رغم أن معظم المشاريع تولد شهرة داخلية على مرور الزمن إلا أنه في العادة من الصعب التعرف عليها أو قياس تلك الشهرة بموثوقية وفي حالات أخرى ربما يكون من الملائم الاعتراف بالعناصر والإفصاح عن مخاطر الخطأ المحيط بالاعتراف بها وقياسها .

**6-الجوهر فوق الشكل**

لكي تمثل المعلومات تمثيلا صادقا العمليات المالية والأحداث الأخرى التي من المفترض أنها تمثلها . فمن الضروري أن تكون قد تمت المحاسبة عنها وقدمت طبقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس لشكلها القانوني فحسب . إن جوهر العمليات المالية والأحداث الأخرى ليس دائما متطابقا مع تلك الظاهرة في شكلها القانوني . فعلى سبيل المثال ، يمكن أن يتخلص المشروع من أصل إلى طرف بطريقة من المفترض أن وثائقها نقلت ملكية الأصل إلى الطرف الآخر . ومع ذلك قد توجد اتفاقا

تضمن استمرارية تمتع المشروع بالمنافع الاقتصادية المستقبلية المجسدة في الأصل ، وفي تلك الظروف ، فإن تقريرها عملية بيع لا يمثل بصدق العملية التي تم الدخول فيها ( إذا كان حقا هناك عملية ) .

**7-الحياد**

حتى تكون موثوقة ، يجب أن تكون المعلومات التي تحتويها البيانات المالية محايدة ، أي خالية من التحيز . ولا تعتبر البيانات المالية محايدة إذا كان اختيار أو عرض المعلومات يؤثر على اتخاذ القرار أو الحكم لأجل تحقيق نتيجة أو حصيلة محددة سلفا .

**8-الحذر**

لابد من أن يكافح معدي البيانات المالية حالات عدم التأكد المحيطة والملازمة لكثير من الأحداث والظروف ، مثل قابلية الديون المشكوك فيها للتحصيل ، وتقدير العمر الاقتصادي المحتمل للمصنع والمعدات وعدد مطالبات التعويضات التي من الممكن أن تحدث . ويعترف بمثل هذه الحالات من عدم التأكد من خلال الإفصاح عن طبيعتها ومداها من خلال ممارسة الحذر عند إعداد البيانات المالية . ويقصد بالحذر تبني درجة من الاحتراس في اتخاذ الأحكام الضرورية لإجراء التقديرات المطلوبة تحت ظروف عدم التأكد بحيث لا ينتج عنها تضخم للأصول والدخل أو تقليل الالتزامات والمصروفات . إن ممارسة الحذر لا يسمح مثلا بإيجاد احتياطات سرية أو مخصصات مبالغ فيها ، أو تقليل معتمد للأصول والدخل أو مبالغة متعمدة للالتزامات والمصروفات وذلك لأن البيانات المالية لن تكون محايدة وعليه فإنها لن تمتلك خاصية الموثوقية.

**9-الاكتمال**

لتكون موثوقة ، فإن المعلومات في البيانات المالية يجب أن تكون كاملة ضمن حدود المادية والتكلفة . إن أي حذف في المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة أو مضللة وبالتالي تصبح غير موثوقة وضعيفة من حيث ملاءمتها .

**10-القابلية للمقارنة**

يجب أن يتمكن المستخدمين من إجراء مقارنة للقوائم المالية للمشروع على مرور الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في مركزه المالي وفي الأداء . كما يجب يكون بإمكانهم مقارنة القوائم المالية للمشاريع المختلفة من أجل إجراء التقييم النسبي لمراكزها المالية ، والأداء والتغيرات في المركز المالي ومن هنا فإن عملية قياس وعرض الأثر المالي للعمليات المتشابهة والأحداث الأخرى يجب

أن تتم على أساس ثابت ضمن المشروع وعلى مرور الزمن لذلك المشروع وبطريقة متماثلة في المشاريع .

ومن أهم ما تتضمنه خاصية القابلية للمقارنة إعلام المستخدمين عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية ، وأي تغيرات في هذه السياسات وآثار هذه التغيرات . ويجب أن يمكن المستخدمون من تحديد الاختلافات في السياسات المحاسبية المستخدمة في المشروع للعمليات المالية المتشابهة والأحداث والأخرى من فترة لأخرى وبين المشاريع المختلفة . إن الامتثال للمعايير الدولية بما في ذلك الإفصاح عن السياسات المحاسبية يساعد في تحقيق القابلية لمقارنة .

إن الحاجة إلى القابلية للمقارنة يجب أن يا تتشوش مع مفهوم الاتساق ، كما يجب أن لا تصبح عائقا لإدخال معايير محاسبية مطورة . إن من غير المناسب للمشروع أن تستمر في المحاسبة بنفس الأسلوب عن عملية مالية أو حدث آخر إذا كانت السياسة لا تتفق مع خاصية الملائمة والموثوقية ، كما أنه من غير المناسب للمشروع أن تبقى على سياستها المحاسبية دون تعديل إن وجدت سياسات بديلة أكثر ملائمة و موثوقية .

حيث أن المستخدمين يرغبون بمقارنة المركز المالي، والأداء والتغيرات في المركز المالي للمشروع على مرور الزمن ، فإن من الضروري أن تظهر القوائم المالية المعلومات الموازية الخاصة بالفترات السابقة .

**القيود على المعلومات الملائمة و الموثوقية :**( المعايير المحاسبية الدولية،1999) .

**التوقيت المناسب**

إذا حدث تأخير غير ضروري في تقديم التقارير فإن المعلومات قد تفقد ملاءمتها . لذا فالإدارة بحاجة إلى الموازنة بين ميزة رفع التقارير في الوقت المناسب وتوفير المعلومات الموثوقة.

فلكي تقدم المعلومات بالوقت المناسب ربما يؤدي في الغالب إلى تقديم التقارير عن عملية مالية دون أن تكون كافة أوجه العملية المالية أو الحدث الآخر معروفة . وهذا يضعف الموثوقية وعلى العكس من ذلك إذا تم تأخير تقديم التقارير حتى تعرف كافة الأوجه فإن المعلومات قد تكون موثوقة بشكل كبير ولكن ذات استخدام قليل للمستخدمين الذين كان عليهم اتخاذ قراراتهم في أثناء ذلك . لذلك عند تحقيق التوازن بين الملائمة والموثوقية ، فإن الاعتبار الحاسم يجب أن يكون تلبية حاجات صانعي القرارات الاقتصادية بأفضل شكل .

**الموازنة بين التكلفة والمنفعة**

تعتبر الموازنة بين التكلفة والمنفعة قيد متشعب الأثر أكثر من كونها خاصية نوعية . فالمنافع المشتقة من المعلومات يجب أن تفوق التكاليف المتكبدة في توفير هذه المعلومات . ومهما يكن فإن

تقييم المنافع والتكاليف هي عملية اجتهادية تعتمد بشكل رئيسي على عملية اتخاذ الأحكام . وفوق ذلك فإن التكاليف قد لا تقع بالضرورة على أولئك الذين يستفيدون من المنافع ، كما أن المنافع قد يستفيد منها آخرون غير الذين أعدت من أجلهم المعلومات ، فعلى سبيل المثال فإن توفير معلومات إضافية للمقرضين يمكن أن يقلل من تكاليف الاقتراض على المشروع .

لهذه الأسباب فإن من الصعب إجراء اختبار التكلفة و المنفعة على أي حالة معينة ، ومع هذا فإن واضعي المعايير بشكل خاص ، وكذلك معدي ومستخدمي البيانات المالية يجب أن يكونوا على دراية بهذا القيد .

**الموازنة بين الخصائص النوعية**

في الممارسة العملية غالبا ما تكون عملية تخفيف التوازن بين الخصائص النوعية مطلبا ضروريا لكي تحقق البيانات المالية الأهداف التي أعدت من أجلها . أما الأهمية النسبية للخصائص في الحالات المختلفة فهي مسألة متروكة للتقدير المهني .

**الصورة الصحيحة والعادلة / تمثيل العادل**

توصف البيانات المالية غالبا بأنها تظهر بصورة صحيحة وعادلة ، أو تمثل بعدالة المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمشروع . ومع أن هذا الإطار لا يتعامل مباشرة مع هذه المفاهيم ، إلا أن تطبيق الخصائص النوعية الأساسية والمعايير المحاسبية المناسبة ينتج عنه في العادة بيانات مالية توصل ما استنتج بأنه الصورة الصحيحة والعادلة أو تمثل بعدالة تلك المعلومات.

## خطوات إعداد وإصدار المعايير المحاسبية الدولية:

إن عملية إصدار المعيار ليست سهلة، بسبب أن الأمر يتطلب إصدار معيار يتفق عليه معظم الممارسين لمهنة المحاسبة من خلال الاستماع للآراء المطروحة في مسودة العرض، وأراء الممارسين حول تلك المواضيع المطروحة، ويأخذ إصدار المعيار الخطوات التالية(الجبر، 2000 )

**الخطوة الأولى:** يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية بتشكيل لجنة يرأسها عضو من المجلس وعضوية ممثلين لبعض الهيئات المهنية من ثلاث دول على الأقل، كما أن العضوية قد تمنح لأعضاء من منظمات أخرى لها تمثيل في المجلس أو المجموعة الاستشارية أو من لديهم خبرة في موضوع معين.

**الخطوة الثانية:** تقوم اللجنة بتحديد ومراجعة جميع القضايا المحاسبية المتعلقة بالموضوع كما تأخذ اللجنة في اعتبارها متطلبات لجنة معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بإطار إعداد وتقديم التقارير المالية الخاصة بتلك القضايا المحاسبية، كما تقوم اللجنة بدراسة التطبيقات والمتطلبات المحاسبية القومية والإقليمية بالإضافة إلى المعالجات المحاسبية الخاصة بظروف معينة، وبعد تحديد تلك القضايا، ثم تقوم اللجنة بإرسال العناصر التفصيلية لنطاق المشروع إلى المجلس.

**الخطوة الثالثة:** تقوم اللجنة بعد تلقى أيه ملاحظات من المجلس بإعداد ونشر مسوده ببيان المبادئ، والهدف من المسودة هو طلب التعليق على المبادئ المحاسبية من كافة الأطراف ذات العلاقة والتي ستكون الأساس لإعداد مسوده العرض.

**الخطوة الرابعة:** تقوم اللجنة بمراجعة التعليقات الواردة على مسودة بيان المبادئ ثم توافق على بيان نهائي للمبادئ ويرسل البيان إلى المجلس لاعتماده ثم بعد ذلك يستخدم كأساس لإعداد مسودة عرض لمعيار المحاسبة الدولي المقترح.

**الخطوة الخامسة:** تقوم اللجنة بإعداد مسودة عرض للحصول على موافقة المجلس، وبعد المراجعة وموافقة ثلثي أعضاء المجلس على الأقل تنشر مسودة العرض، وتطلب التعليقات من جميع الأطراف ذات العلاقة خلال فترة العرض والتي تمتد لشهر على الأقل وفى العادة ثلاثة أشهر كحد أدنى.

**الخطوة السادسة:** تقوم اللجنة بمراجعة التعليقات الواردة ثم إعداد مسودة معيار المحاسبة الدولي لمراجعته من قبل المجلس، وبعد المراجعة وموافقة ثلاثة أرباع أعضاء المجلس على الأقل يتم نشر المعيار.

## المشاكل التي تواجه واضعي المعايير:

غالباً لا تكون عملية وضع المعايير المحاسبية الدولية التي تتناسب مع التطبيقات العملية على مستوى جميع الدول لا تكون عملية سهلة بل تواجه بالعديد من الصعوبات والمشاكل والمعوقات والتي تكمن فيما يلي(Belkaoui, 2004 ,p193):

1- ما هي طبيعة علم المحاسبة حيث أن مسألة تطوير وبناء المعايير المحاسبية الدولية تعتمد علي علم المحاسبة.

2- هل هناك مفاهيم عالمية ودائمة تعتبر أساساً لتطوير التقارير المالية والمعايير المحاسبية.
3- من هم مستخدمو التقارير المالية وما هي نوعية القرارات التي يتخذونها نتيجة قراءتهم للتقارير المالية السنوية وأي نوع من المعلومات التي يريدون الحصول عليها من هذه التقارير وما يترتب على ذلك من قرارات.
4- ما هو المعيار الذي ينطلق منه واضعو المعايير والذي يحتاجه مستخدمو هذه التقارير للحكم على مدى جودة المعلومات المحاسبية وذلك للاختيار بين المعايير البديلة حول أي موضوع لتحديد المنفعة المرجوة من التقارير المحاسبية الصادرة.
5- كيف يمكن تطبيق اختبارات التكلفة والفوائد عند وضع المعايير المحاسبية.
6- هل يمكن للمعايير المحاسبية أن تحل الصراع بين المستفيدين من هذه التقارير بمختلف أنواعهم وبمختلف المعلومات التي يحتاجونها من هذه التقارير.
7- ما مدى الاستفادة من التقارير المالية وما حجم المعلومات التي تحتويها هذه التقارير هل تكون معلومات تفصيلية أو معلومات مختصرة.
8- هل يمكن إعطاء معلومات حول هامش الخطأ في إعداد القوائم المالية أو التسليم بوهم أن الدقة دائما متواجدة عند إعداد التقارير المالية.
9- هل تكفى هذه التقارير المالية لتغطية المعلومات المحاسبية وإن كانت لا تكفي هل يجوز إعطاء معلومات في صورة تقارير استكمالية أو إضافة أعمدة جديدة للتقارير.
10-وأخيراً كيف يمكن فرض وتطبيق هذه المعايير المحاسبية الدولية.

## معايير المحاسبة الدولية الصادرة حتى نهاية عام 2007:

اكتسبت لجنة معايير المحاسبة الدولية اعترافاً دولياً واسعاً في عام 1981م بعد أن تأسست في عام 1973م، وبعد أن تم الاتفاق بينها وبين اتحاد المحاسبين الدولي، الذي يشترك في عضويته أكثر من مائة منظمة مهنية من مختلف دول العالم، علي اقتصار إصدار معايير المحاسبة الدولية علي هذه اللجنة، وقد أصدرت أول معيار محاسبي في يوليو 1975م وهو الخاص بالإفصاح عن السياسات المحاسبية الذي الغي اعتبارا من تاريخ1998/7/1م ليسري بدلا منه معيار عرض القوائم المالية، وقد حققت لجنة معايير المحاسبة الدولية إنجازات كبيرة تمثلت في إصدارها لمعايير المحاسبة الدولية جديدة وإدخال تعديلات جوهرية علي بعض المعايير، وحذف البعض الأخر، حتي وصلت المعايير المحاسبة الدولية حتى الآن إلى(41)معيار.

ويوضح الجدول رقم (2) معايير المحاسبة الدولية وفقاً لآخر إصدار:

## جدول رقم(2)

## يبين معايير المحاسبة الدولية وفقاً لآخر التعديلات

| رقم المعيار | التطبيق | المعيار | ملاحظات |
|---|---|---|---|
| **معيار رقم1** | 1997 | عرض القوائم المالية | |
| **معيار رقم2** | 1993 | المخزون السلعي | |
| **معيار رقم3** | ** | القوائم المالية الموحدة | الغي وحل محله المعياران28و29 |
| **معيار رقم4** | ** | محاسبة الاستهلاك | الغي وحل محله المعايير 16و22و38 |
| **معيار رقم5** | ** | المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية | الغي وحل محله المعيار 1 |
| **معيار رقم6** | ** | الاستجابات المحاسبية لتغيرات الأسعار | الغي وحل محله المعيار 15 |
| **معيار رقم7** | 1992 | قائمة التدفقات النقدية | |
| **معيار رقم8** | 1993 | صافى ربح أو خسارة الفترة والأخطاء الجوهرية، والتغيرات في السياسات المحاسبية | |
| **معيار رقم9** | ** | نفقات البحث والتطوير | الغي وحل محله المعيار38 |
| **معيار رقم10** | 1999 | الأحداث المحتملة والأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية | |
| **معيار رقم11** | 1993 | عقود الإنشاءات | |
| **معيار رقم12** | 2000 | المحاسبة عن ضريبة الدخل | |
| **معيار رقم13** | ** | عرض الأصول والخصوم المتداولة | الغي وحل محله المعيار 1 |
| **معيار رقم14** | 1997 | عرض المعلومات المالية لقطاعات المنشاة | |
| **معيار رقم15** | 1981 | المعلومات التي تعكس آثار التغيرات في مستويات الأسعار | |
| **معيار رقم16** | 1998 | المحاسبة عن الممتلكات والتجهيزات والمعدات | |
| **معيار رقم17** | 1997 | المحاسبة عن عقود الإيجار | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| **معيار رقم18** | 1993 | الإيراد | |
| **معيار رقم19** | 2000 | المحاسبة عن منافع التقاعد | |
| **معيار رقم20** | 1983 | المحاسبة عن المنح الحكومية | |
| **معيار رقم21** | 1993 | المحاسبة عن آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية | |
| **معيار رقم22** | 1998 | المحاسبة عن اندماج الأعمال | |
| **معيار رقم23** | 1993 | رسملة تكلفة الاقتراض | |
| **معيار رقم24** | 1984 | الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة | |
| **معيار رقم25** | ** | المحاسبة عن الاستثمارات | الغي وحل محله المعيار 39و40 |
| **معيار رقم26** | 1987 | الإفصاح عن صناديق المعاشات | |
| **معيار رقم27** | 1989 | القوائم الموحدة والمحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التابعة | |
| **معيار رقم28** | 2000 | المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الشقيقة | |
| **معيار رقم29** | 1989 | الإفصاح المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع | |
| **معيار رقم30** | 1990 | الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المشابهة | |
| **معيار رقم31** | 2000 | الإفصاح المالي عن الحقوق في المشروعات المشتركة | |
| **معيار رقم32** | 1998 | الأدوات المالية –الإفصاح والعرض | |
| **معيار رقم33** | 1997 | ربح السهم | |
| **معيار رقم34** | 1998 | التقارير المالية الفترية | |
| **معيار رقم35** | 1998 | العمليات الغير المستردة | |
| **معيار رقم36** | 1998 | تجريد الأصول | |
| **معيار رقم37** | 1998 | المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة | |
| **معيار رقم38** | 1998 | الأصول المعنوية | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| **معيار رقم39** | 2000 | الأدوات المالية–الاعتراف والقياس | |
| **معيار رقم40** | 2000 | المحاسبة عن الممتلكات الاستثمارية | |
| **معيار رقم41** | 2001 | المحاسبة عن الأعمال الزراعية | |

المصدر(معايير المحاسبة الدوليةwww.iasplus.com/standard.htm, 2008)

## الفصل الثالث

## واقع مهنة المحاسبة في فلسطين

## وواقع تطبيق المعايير في دول العالم

### مقـــــدمة

تشكل مهنة المحاسبة أحد المهن التي تتمتع بدور اقتصادي واجتماعي مهم على مستوى الأفراد والمؤسسات والقطاعات من حيث قرارات تخصيص الموارد والقرارات الاقتصادية ، ولها تأثير كبير في مجتمع الأعمال بالدولة ، وتزداد أهميتها كلما زادت معايير الشفافية للمؤسسات الخاصة والعامة . ومن هنا نجد أن مهنة المحاسبة قد تصدرت قائمة الخدمات الصادرة من منظمة التجارة العالمية ( wto ) باعتبارها مرآة الأداة المالي والاقتصادي وعصب الحياة للمنشأة الاقتصادية والخدمية ، وإذا كانت المحاسبة تشكل أداة لضبط الأعمال المالية للمنشآت بأنواعها المختلفة وإنتاج البيانات والتقارير المالية فإن مهنة المراجعة لها أهمية أعظم حيث تقع عليها مسؤولية التحقق و المراجعة لتقرر برأي قاطع لا لبس فيه أو غموض عن صدق وعدالة "True and Fair View" البيانات المالية وأنها تعبر بصدق عن الموقف أو المركز المالي للمنشأة وفقاً للقوانين بما يمكن مستخدمي البيانات المالية داخلياً وخارجياُ لاتخاذ القرارات الصائبة التي تكفل استمرار تلك المنشآت ومساهمتها في تقوية وتدعيم الاقتصاد الوطني .

وقد تنبهت معظم الدول إلى أهمية هذه المهنة فسارعت إلى تنظيمها والعناية بها واستكمال المقومات الأساسية لها لتكون إحدى الوسائل الهامة في نهضة المجتمع والدولة اقتصادياً ومالياً واجتماعياً .

وفي هذه الأيام ونحن نعيش زمن العولمة أصبح من الضروري وجود لغة واحدة على مستوى العالم في علم المحاسبة ، فعمل المهتمون بهذا المجال على وضع مفاهيم لتفسير كل أمر أو قياسه بـــنفس الطريقة أو المقياس وتطور ذلك إلى أن أعتمدت المعايير الدولية للمحاسبة وكذلك المعايير الدوليـــة للتدقيق وأصبح لزاماً على الجميع أن يبدأ أولاً بتطبيق ما يمكن منها وفق قوانينه على أن يعمل فيها بعد على تكييف نفسه وقوانينه وتطبيقاته وفقاً لهذه المعايير وذلك تيسيراً على المتابعين لاقتصاد أي بلد لقراءته والاطلاع عليه واكتشاف ما يمكن من فرص الاستثمار في هذا البلد أو ذلك وهـــو مـــا أصبح ميداناً واسعاً للتنافس بين الأمم على مستوى العالم ، أيهم ينجح في جلب أكبـــر عـــدد مـــن المستثمرين وذلك لا يتحقق إلى على أسس واضحة ومعالم مفهومة وفق مقاييس عالمية .

ويعتبر تبني معايير المحاسبة الدولية من قبل جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية واضح مـــن خلال مجله المحاسب الفلسطيني " لهذا عملنا في دولتنا الواعدة على هذا المنهج ، وأعلنا أننا نتبنـــى في فلسطين المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق على أن نبدأ كمرحلة أولى على تطبيق الممكن منهـــا وصولاً إلى تبنيها بالكامل وفق ظروف تطور بلدنا ووصوله إلى مرحلة الاســـتقلال الكامـــل فـــي القريب إن شاء الله سياسياً واقتصادياً " (عويضة،2001) .

## واقع مهنة المحاسبة في قطاع غزة :

ما زالت النظرة الاجتماعية لمهنة المحاسبة في قطاع غزة متدنية بشكل عام ، فهي لا تعامل على أنها مهنة مستقلة لها كيانها الخاص وإنما كمهنة تابعة تمليها اعتبارات قانونية تجعل البعض ينظر إليها على انها وسيلة من وسائل التهرب الضريبي ، أكثر من كونها نظام للمعلومات المفيدة واللازمة لمساعدة الإدارة على القيام بوظائفها من تخطيط ورقابة واتخاذ القرارات ، وقد ترسخت هذه النظرة من قبل مجتمعنا الفلسطيني لأن خدمات مهنة المحاسبة غير ملموسة ويصعب قياسها بسبب مبالغتها في التركيز على النواحي الإجرائية على حساب نواحي الخلق والإبداع ، ولدرجة ذابت فيها شخصية المحاسب في شخصية كاتب الحسابات أو ماسك الدفاتر وهناك فروق بينهم .

وقد انعكست النظرة الاجتماعية المتدنية لمهنة المحاسبة في قطاع غزة على مدى تقدير الجهات الرسمية لأهمية دورها في عملية التنمية ، فأسندت لها دوراً ثانوياً في هذا المجال على أساس أن النظم المحاسبية فيها قاصرة في وضعها الحالي عن توفير المعلومات الإقتصادية وتنفيذها .

إن بداية ظهور مهنة المحاسبة و المراجعة في فلسطين يرجع إلى الثلاثينات من القرن الماضي في المقابل بدأت المهنة تظهر في الأردن منذ عام 1943م، حيث كانت تقدم الخدمات المحاسبية قبل هذا التاريخ في الأردن من قبل مراجعين فلسطينيين من الضفة الغربية لنهر الأردن إلا أن الحرب العربية الإسرائيلية الأولى في عام 1948م وما نتج عنها من هجرة فلسطينية أدت إلى انتقال المهنة من فلسطين إلى الأردن ، حيث نقلت الشركات والبنوك مراكز أعمالها من القدس إلى عمان وبذلك انتقلت معها شركات ومكاتب المحاسبة والمرجعة (حلس،1997).

إن مهنة المحاسبة والمراجعة في الأردن وفلسطين قد تناولتها القوانين والأنظمة التي نشأت الحاجة إليها مع التطورات التي شهدتها المنطقة العربية خلال العقود الخمسة الأخيرة من القرن الماضي ، فلم يكن هناك وحتى مطلع الستينات أي قوانين تنظم مهنة المحاسبة والمراجعة إلا في سنة 1961م، وهو قانون مهنة المراجع والذي عالج مهنة المراجعة دون مهنة المحاسبة ، وعلى مستوى القطاع الخاص دون القطاع العام وتناول الاجراءات والحقوق والواجبات دون وضع معايير للمهنة ، وقد طبق القانون على الضفة الفلسطينية ولم يطبق على قطاع غزة حتى يناير 1997م ، حيث صدر قرار رئاسي بشأن سريان مفعول قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم 10 لسنة 1961م على كافة الأراضي الفلسطينية ولم يطبق على قطاع غزة حتى يناير 1997م ، حيث صدر قرار رئاسي بشأن سريان مفعول قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم 10 لسنة 1996م على كافة الأراضي الفلسطينية .

أما في الأردن فقد تم الغاء العمل بالقانون رقم 10 لسنة 1961م بعد صدور قانون مهنة تدقيق الحسابات رقم 32 لسنة 1985م ، والذي حاول تنظيم مهنتي المحاسبة والمراجعة في الأردن وذلك لعدم وجود معايير محاسبية أو أدلة مراجعة محلية في تلك الفترة ، وقد صدر بموجب قانون 1985م

نظامين الأول هو نظام تصنف مدققي الحسابات رقم 30 لسنة 1986م أما الثاني نظام جمعية مدققي الحسابات الأردنية رقم 42 لسنة 1986م ، والتي صرح القانون بتاسيسها ، وقد تأسس لهذه الجمعية فرع في الضفة الفلسطينية عرف عرف باسم جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية ، في المقابل كان قد تأسس للمحاسبين في قطاع غزة جمعية عرفت في حينها باسم جمعية المحاسبين والمراجعين القانونيين العرب بقطاع غزة ، وذلك في شهر مارس من عام 1979م وقد نتج عن ذلك اهتمام أكبر بمهنة المراجعة في الضفة الفلسطينية مقابل اهتمام بمهنة المحاسبة في قطاع غزة ،وقد استمرالعمل بقانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم (10) لسنة 1961 إلى أن صدر قانون مزاولة مهنة تدقيق الحاسابات (9) لسنة 2004 والذي أنشأ بموجبه جمعية مهنية لمدققي الحسابات عرفت باسم جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية (حلس،2008) .

## التعريف بالمحاسبة وأهدافها :

بالنظر إلى أن التعريف بالشيء يعتبر جزءاً من أصله وركناً أساسياً في تطويره ، لذلك وجد الباحث من المناسب أن نعطي لمحة سريعة عن تعريف المحاسبة وأهدافها .

تعرف المحاسبة بأنها لغة المعاملات التجارية ووسيلة من وسائل توصيل المعلومات عن المنشأة والنشاط الاقتصادي عموماً ، ووسيلة أساسية للتأريخ للنشاط المالي في المنشأة ونظام للبيانات والمعلومات المالية التي تشكل الرافعة الأساسية لاتخاذ القرارات والمفاضلة بين البدائل والاختيار من بين طرق الانجاز والتنفيذ المقترحة (كلاب،2007) .

وعليه تتحدد أهداف المحاسبة في :

- التسجيل المنظم للعمليات الاقتصادية للمنشاة .
- تقديم المعلومات المالية الملائمة لاحتياجات المستفيدين الرئيسيين .
- القياس الدوري لنتائج الأعمال .
- تقديم معلومات تساعد على تقييم قدرة المنشأة على توليد التدفق النقدي .
- تقديم معلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشاة ومصادرها .

## مقومات مهنة المحاسبة وتوفرها في البيئة الفلسطينية:

إن مهنة المحاسبة مهنة سيادية تتعدى الحدود الجغرافية للدولة أو القطر المعني ، فإذا أريد لها أن تؤدي دورها في تلبية متطلبات مستخدمي البيانات المالية داخلياً وخارجياً ، فإنه لا بد أن تتوفر لها المقومات الأساسية اللازمة لهذه المهنة . وتتلخص اهم المقومات في العناصر التالية :

- تقديم خدمات ضرورية وذات قيمة .
- الإطار الفكري للمحاسبة .

- معايير المحاسبة .
- برامج التأهيل والتدريب والتعليم المستمر .
- برامج الرقابة على النوعية وجودة الأداء .
- وجود تنظيمات مهنية .

## 1- تقديم خدمات ضرورية وذات قيمة :

لا شك أن اعتراف المجتمع بضرورة الخدمات التي تقدمها مهنة المحاسبة يعتبر أمراً هاماً ودعامة أساسية من دعائم المهنة ويساعد في تطويرها ، وذلك من حيث تطوير الممارسة المهنية والمنتج النهائي لها المتمثل في البيانات المالية بما يحقق أغراض المستفيدين . إن للحكومات والتنظيمات المهنية دور رئيسياً في تعميق وترسيخ قيمة الخدمات المحاسبية من خلال الاهتمام بالأنشطة المحاسبية ، وتأكيد دورها في عملية التخطيط والتنظيم والتنبؤ الاقتصادي ، وأيضاً سن القوانين والتشريعات التي تساعد على تدعيم ممارسة المهنة .

وبالتطبيق على بيئتنا الفلسطينية نلاحظ أنة لم ترتقي نظرة معظم مجتمعنا الفلسطيني إلي الخدمات الكثيرة التي تقدمها لنا مهنة المحاسبة ، حيث ينظر إليها علي أنة يقتصر دورها على التخليص الضريبي وأهملوا باقي الخدمات . إن الوضع والظروف السياسية التي مرت بها فلسطين قد ساهمت في تعزيز هذه النظرة ، الأمر الذي أدى إلى تقويض دعامة رئيسية من دعائم مهنة المحاسبة في فلسطين .

## 2- الإطار الفكري للمحاسبة :

يعتبر الإطار الفكري للمحاسبة الأساس الذي يتم من خلال اشتقاق المعايير التفصيلية للمحاسبة وهو يشمل عنصرين رئيسيين ، الأول يتمثل في أهداف المحاسبة والتي سبق الإشارة إليها عند التعريف بالمحاسبة وأهدافها ، ويكمن الغرض الرئيسي من تحديد أهداف المحاسبة المالية في :

- مساعدة الجهات المسئولة في وضع معايير المحاسبة المالية .
- مساعدة المحاسبين وغيرهم (مثل إدارة الشركة) في تحديد المعالجات المحاسبية السليمة في الأمور المحاسبية التي لم يصدر لها بعد معايير محاسبية .
- مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات السليمة في الوقت المناسب .
- زيادة فهم للذين يستخدمون القوائم المالية وخاصة للمعلومات التي تشملها تلك القوائم ، وتوعيتهم بحدود استخدام تلك المعلومات وما هي فائدتها .

أما العنصر الثاني فيتمثل في مفاهيم المحاسبة ، وهي تشكل الملامح الأساسية للمحاسبة المالية التي تستخدم جنباً إلى جنب مع أهداف المحاسبة المالية كأساس لوضع تلك المعايير وتشمل :

- مفاهيم العناصر الأساسية للقوائم المالية .
- مفاهيم القياس المحاسبي .
- مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية .

في فلسطين لا يوجد إطار فكري للمحاسبة ،وهذا من شانه أن يعيق تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية ،وذلك لان الإطار الفكري يبين الأسس والأهداف والمفاهيم الأساسية التي تسير عليها المحاسبة في أي بلد ، لذلك يتعين وضع إطار فكري للمحاسبة في فلسطين يأخذ في الاعتبار طبيعة البيئة الفلسطينية والأهداف والمفاهيم المحاسبية بحيث تشكل أساس سليم لوضع وإقرار مبادئ ومعايير المحاسبة في فلسطين (كلاب،2007) .

## 3- معايير المحاسبة :

تعتبر المحاسبة الأداة الرئيسية لإنتاج التقارير المالية عن أعمال المنشآت على اختلاف أنواعها والتي يستند إليها المستفيدين على اختلاف فئاتهم في اتخاذ قراراتهم الصائبة . لذلك فإن المعايير المحاسبية التي تعد على أساسها التقارير المالية يجب أن ينظر إليها كقضية استراتيجية تهم المجتمع ككل وذلك لما يترتب عليها من آثار محتملة على قرارات الأطراف التي تستخدم تلك التقارير في اتخاذ قراراتها . ومن هنا كان الاهتمام العالمي والمحلي على حد سواء بوضع قواعد ومعايير لتنظيم العمل المحاسبي ومخرجاته بما يحقق العدالة والشفافية والمقارنة .

رغم أن معايير المحاسبة الدولية التي وضعتها لجنة المعايير المحاسبة الدولية شكلت نقلة نوعية في تنظيم العمل المحاسبي وتوحيد مخرجاته على مستوى العالم يبقى من الضروري الاهتمام بوجود معايير محاسبية محلية لكل دولة تأخذ في الاعتبار ظروفها الخاصة وخصوصية الممارسة المهنية والتطور وتقترب من المعايير الدولية بما يوفر سبل مقارنة نتائج أعمال المنشآت المحلية بالخارجية وتعزيز المسائلة والمتابعة الداخلية والخارجية وحماية الممولين والمستثمرين .

وبالنظر إلى الواقع الفلسطيني نجد أنه حتى تاريخه لم توضع أي معايير محاسبية يلتزم بها ممارسي مهنة المحاسبة والشركات في العمل المحاسبي عند إعداد البيانات المالية ، حيث يلاحظ أن جزء من الشركات والمحاسبين يسترشدون وبشكل فردي وطوعي بمعايير المحاسبة الدولية ، وبمعايير إعداد القوائم المالية الدولية بدرجات متفاوتة ، كما تقوم بعض الشركات وخاصة المسجلة بسوق فلسطين للأوراق المالية بنشر قوائمها المالية في الصحف اليومية تطبيقاً لمبدأ الشفافية والإفصاح .

لذلك فإن الباحث يرى أنة من الضروري أن تشكل لجنة فلسطينية متخصصة من المهنيين الاكاديمين تقوم بعقد ورش عمل واجتماعات حتى تقوم بإعداد وتطوير معايير محاسبة فلسطينية تلتزم بها كل الشركات في فلسطين على اختلاف أشكالها النظامية وأنشطتها التي تمارسها علماً بان اللجنة يجب أن تراعي بان تعد المعايير وفقاً لأسلوب علمي ومنهجية منظمة مع الأخذ بعين الاعتبار التجارب

الدولية والتجارب العربية ، التي وضعت معايير محلية لها تناسب بيئتها وتتوافق مع المعايير الدولية ، كما يجب الأخذ برأي ذوي الاختصاص والتنظيمات المهنية ، بما يضمن صياغة وإقرار معـــايير محاسبية بالإجماع وتتفق وظروف النشاط الاقتصادي الحالي وظروفنا البيئية ، وبهذا نكون قد عملنا على تضيق الاختلاف في التطبيقات مع المعايير الدولية ،وهذا يحقق أكبر قدر من قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة مما يعود بالنفع والفائدة على المستوى الفردي والجماعي لمهنة المحاســبة فـــي فلسطين .

## 4- برامج التأهيل المهني والتدريب والتعلم المستمر :

تعتبر من أهم مقومات مهنة المحاسبة فمن خلالها يطلع المحاسب على التطورات المحاسبية فـــي العالم وينمي مهاراته ويكتسب الخبرة مما ينعكس بالإيجاب علي عمله ، وهـــذا يـــشكل مجموعـــة البرامج المخططة التي تعني بالتأهيل المهني للمحاسب وتدريبه من خلال برامج التعلـــيم المـــستمر للارتقاء بالمستوى العام للأداء المهني والخدمات المقدمة . وهنا نلاحظ ضعف البنية الفلسطينية في هذا المجال فالتأهيل المهني غير موجود والتدريب يقتصر على دورات متقطعة وغير مبرمجة كما لا توجد أي برامج للتعليم المستمر ،" لذلك فانه من الضروري أن يكون هناك تفكير وتخطيط جدي لإقرار برامج للتأهيل المهني تمنح استناداً إليها تراخيص مزاولة المهنة ، كما يتعين أن تترافق مع برامج تدريب مخططة تعمل على صقل مهارات الممارسين وتطويرها ، كذلك يجب اعتماد بـــرامج للتعليم المستمر تكون محددة وأساسية لتجديد تراخيص مزاولة المهنة ، وفي جميع الأحوال يتعين أن تراعي هذه البرامج متطلبات البيئة المحلية والمتغيرات الخارجية بما يـــضمن التكامـــل ومـــسايرة التطور " (كلاب،2007) .

## 5- برامج الرقابة على النوعية وجودة الأداء :

يعتبر الاهتمام بوضع وتطبيق برامج مراقبة النوعية وجودة الأداء مهماً ، ويشكل تحـــدياً لتطـــوير المهنة وتطوير ممارسيها ، مما ينعكس على تحسين مستوى الأداء المهني بما يكفل زيادة الفاعليـــة والثقة في الخدمات المهنية المقدمة من قبل المحاسبين ، ويعتبر الهدف من هذه البرامج هو تحقيـــق درجة معقولة من الإقناع بالالتزام بالمعايير المهنية والأنظمة المحاسبية التي تحكم تقديم الخـــدمات المهنية للعملاء وتحسين وتطوير الأداء المهني وجودته . وتتلخص هذه البرامج في :

- معايير الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة وتشمل :
  - الاستقلال.
  - تخصيص المساعدين للعمليات .

- المشورة .
- الإشراف.
- التوظيف.
- التطور المهني والتدريب لموظفي المكتب.
- تقويم أداء الموظفين وترقيتهم .
- قبول العملاء واستمرارية العلاقة معهم .
- الالتزام بأحكام نظام المحاسبين القانونيين ولوائحه والأنظمة الأخرى ذات العلاقة بعمل المحاسب القانوني .
- الفحص الداخلي الدوري .

- **برنامج مراقبة جودة الأداء المهني** ، ويشمل :

- فحص البيانات الدورية المقدمة من مكتب المحاسبة .
- فحص الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة .

ولا شك أن الواقع الفلسطيني ما زال يراوح مكانه ويفتقد لأي برامج مخططة في هذا المجال .

## 6- وجود تنظيمات مهنية :

لكي تتوفر لأي مهنة فرصة التطور والاستمرار فلا بد لها من كيان يعمل على تنظيمها واستحداث وتطوير قواعد مهنية وتحديد متطلبات التأهيل والتدريب والتعليم المستمر لأعضائها بما يضمن الحفاظ على كيان المهنة وتنمية القدرات المهنية لأعضائها للقيام بأداء مهامهم بالكفائة المطلوبة.

فيعتبر وجود تنظيمات مهنية قوية لها تأثيرها على المجتمع عامل رئيس في تبني معايير مهنية، ففي كل دول العالم للجمعيات المهنية دور حيوي في تنمية قدرة المنتسبين لها من خلال برامج يضعونها ويكون مرجعيتهم واحدة ، أما في واقعنا الفلسطيني فيوجد أكثر من مرجعية مهنية ولكل منها سياستها الخاصة بها وفي بعض الأحيان يكون بين هذه المرجعيات المهنية تناقض بدلاً من أن يكون دورهم مكمل لبعضهم البعض .

وفي هذا الإطار فقد شكلت جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية بقطاع غزة وجمعية مدققي الحسابات بالضفة الغربية ، وقد كان لانعدام التنسيق بين الجمعيتين في الماضي ، وضعف برامج التأهيل والتدريب المنفذة ، دور كبير في التاثير على واقع وتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين . كما ساهم قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات (9) لسنة 2004 في تعميق ازدواجية التنظيمات المهنية التي تمثل وتشرف على تنظيم ومنح تراخيص مهنة المراجعة ، وفصل مهنة المراجعة عن مهنة المحاسبة من خلال إنشاء جمعية مدققي الحسابات التي تضم المدققين دون

المحاسبين ، وتجاهل الجمعية الأم جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية وإغفال أي دور لهـــا ، كل ذلك ساهم في تقويض دعامة والمقومات الأساسية لمهنة المحاسبة في فلسطين .

**ومن الممكن أن تواجه فلسطين عدة مشاكل من خلال تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدوليـــة للأسباب التالية :**

1- التكلفة الهائلة التي ستتكبدها الجهات المعنية من خلال تأهيل القوى العاملـــة للتـــأقلم مـــع المعايير الدولية وممارستها وتطبيقها .
2- عدم تمكن بعض الشركات من مجاراة تلك المعايير قد يخرجها نهائيا من السوق وبالتـــالي حصول بعض الضرر والذي قد يكون كبير للاقتصاد الوطني.
3- لفلسطين ظروف خاصة سيتم تجاهلها في حالة إتباع المعايير الدولية من كونه بلـــد غيـــر صناعي وعلى الأغلب إتباع المعايير والخوض في عالم العولمـــة ســـيفتح أســـواقنا علـــى مصراعيها للغزو الاقتصادي الأجنبي والذي قد يؤدي لهجرة الاستثمارات ونضوب الموارد وتفشي الفقر والبطالة بنسب أعلى مما هي عليه .
4- تنافس العالم المتقدم فيما بينه على معاييره الخاصة به قد تنعكس على فلسطين سلبا بإتباعه المعايير الدولية من منطلق أنها لن تأهله لدخول الأسواق الأمريكية الغير راضية كل الرضا على المعايير الدولية وكذلك أسواق الدول المتقدمة الأخرى من منطلق بأنهـــا تعتقـــد بـــأن المعايير الدولية مسيسة أمريكيا.
5- إتباع المعايير الدولية من قبل فلسطين قد لا يأتي بثماره المرجو وخصوصا أن المنطقة غير مستقرة سياسيا وكما هو معروف القرار السياسي لا يقف أمامه أي حائل مهما كانت متانته.
6- أين هي المؤسسات الرائدة بفلسطين التي يمكن أن تخدمها هذه المعايير.
7- بنجاح هذه المعايير قد تساهم بجلب المستثمر الأجنبي ولكنها ستساعد على تمكينه ذلك مـــن السيطرة بالكامل على المدى البعيد على الاقتصاد المحلي وفي حالة حصوله على منـــاطق استثمار انسب في دول أخرى قد يغادر دون اكتراث لما سيؤول إليه الاقتصاد المحلي .

**ولكن هناك ايجابيات يحققها تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية :**

- جلب المستثمر الأجنبي من منطلق ثقته بآلية توحيد المعايير.
- ستساعد على تداول أوراق الشركات الفلسطينية في البورصات العالمية ودخولهـــا كذلك في الأسواق الخارجية .
- ستساعد في رفع مستوى أداء الشركات الفلسطينية .

- ستزيد من كفاءة الإفصاح وبالأخص للمجتمع المالي وبالتالي سينعكس ذلك إيجابيا على الاقتصاد القومي
- إمكانية مقارنة البيانات مع الدول الأخرى وبالأخص المتقدمة
- ستساعد في توجيه الأنشطة الاقتصادية بشكل علمي مدروس ومجرب.

**التغيرات البيئية بدولة فلسطين :-**

يقصد بالتغيرات البيئية أنها تلك التغيرات التي يتعامل معها المشروع ويؤثر في عملياته وأنشطته وتكون في مجموعها قوى تتحرك بدرجات مختلفة في أوقات مختلفة وتحت ظروف مختلفة(حماد،1995) .

ويمكن تصنيف التغيرات البيئية التي لها اثر على نشاط وعمليات الوحدات الاقتصادية في البيئة الفلسطينية إلى الأنواع الأربعة التالية مع التسليم بصعوبة الفصل بين تأثير كل تغير على حدة أداء الوحدة الاقتصادية حيث أنها في حالة من التفاعل المستمر مع بعضها البعض :

- التغيرات الاقتصادية .
- التغيرات الاجتماعية والثقافية .
- التغيرات السياسية والقانونية .
- التغيرات التكنولوجية والفنية .

- **التغيرات الاقتصادية :**

تعتبر التغيرات الاقتصادية كمكون بيئي من أهم العوامل المؤثرة على أداء الوحدات الاقتصادية ونشاطها . ففي مرحلة الرواج الاقتصادي تعتمد الوحدات الاقتصادية إلى التوسع في برامجها الإنتاجية والتسويقية ، ومحاولة فتح أسواق جديدة ، أما في حالة الركود الاقتصادي وتزايد نسبة البطالة بين السكان فإن ذلك ينعكس سلباً على أداء ونشاط العديد من الوحدات الاقتصادية ، ويمكن حسب التغيرات الاقتصادية في الآتي :

**أ- التجمعات الاقتصادية :**

ظهرت في العالم تجمعات اقتصادية ضخمة مثل : السوق الأوروبية المشتركة ، التجمعات الاقتصادية لدول جنوب شرق آسيا ، ودول النمور الاقتصادية الآسيوية ، والتكتل الأمريكي الكندي المكسيكي ، ومنظمة التجارة العالمية ، وصندوق النقد الدولي ، وحديثاً الاتحاد الاقتصادي الإفريقي (رمضان،1997) .

**وتهدف كل هذه التجمعات إلى :**

- اتخاذ قرارات اقتصادية موحدة أو متفق عليها تجاه الدول الأخرى .

- رفع أي قيود تجارية على تبادل سلعها أو انتقال التكنولوجيا فيما بينها .
- إيجاد شركات ضخمة لها قدرات تنافسية عالية .

**ب- الشركات الاحتكارية العالمية :**

تكونت في بعض دول العالم – خاصة في أمريكا – شركات كبرى لها فروع خارجية ومتعددة في معظم دول العالم ، برؤوس أموال ضخمة وقدرات إنتاجية متميزة ، بما يحقق لها زيادة في قدرتها التنافسية ، ويجعل من الصعب على الشركات الصغرى منافستها ويجبرها على أن تكون تابعة لها أو متعاونة معها بحسب سياسات تلك الشركات الاحتكارية (نشوان،2004) .

**ج- الإلحاق الاقتصادي :**

لقد تحول الشكل الاستعماري بعد تفكك المنظومة الاشتراكية وهيمنة الدول الاستعمارية –وعلى رأسها أمريكا- على مقدرات الشعوب الأخرى من الاحتلال المباشر لهذه الدول إلى استعمار اقتصادي ، وقد تجسد ذلك على الواقع الفلسطيني ، فقد حاول الكيان الصهيوني إضعاف الاقتصاد الفلسطيني والحاقة وتبعيته للاقتصاد الإسرائيلي ، وتحقيقاً لهذا الهدف مارس الاحتلال الإسرائيلي سياسات الاغلاقات والحصار والعقوبات الاقتصادية والتحكم في التجارة الخارجية الفلسطينية ، ومما أدى بدوره إلى إصابة الاقتصاد الفلسطيني بفترة ركود كبيرة وتدهور شبه تام ، فكان من الصعب إتمام أي عملية إنتاجية أو تجارية بشكل مستقل أو بدون أن يكون هناك تدخل من الكيان الصهيوني في ذلك بسبب تحكمه في الواردات والصادرات الفلسطينية (النشاشيبي،2001) .

وفي هذا المجال أعدت الدكتورة غانية ملحيس مديرة معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطينية دراسة حول الوضع الاقتصادي الفلسطيني عشية انتهاء المرحلة الانتقالية ، حيث أوردت من خلالها خصوصية البنية الاقتصادية الفلسطينية ، والتي يمكن تلخيصها في النقاط التالية :(ملحيس،1999) .

- تساهم الضفة الغربية بـ 56% وقطاع غزة بـ 30% والقدس بـ14% من إجمالي الناتج المحلي للاقتصاد الفلسطيني .
- تشير بيانات المساهمة القطاعية في تكوين الناتج المحلي الإجمالي إلى أن قطاع الزراعة يسهم بـ 6.4% ، وقطاع الصناعة بـ 17.6% . أي أن مساهمة قطاع الإنتاج السلعي ذات القدرة على خلق دخل متجدد لا تزيد عن 24% في المتوسط .
- تفيد البيانات بأن الاستهلاك الكلي يفوق الناتج المحلي بحوالي 22% في الضفة الغربية و 23.5% في قطاع غزة .
- يوجد فجوة بين العرض والطلب في سوق السلع المحلي ، حيث أن الضفة الغربية وقطاع غزة يعتمدان على الخارج بأكثر من 90% من تلبية احتياجاتهما من الاستهلاكية السلعية .

- يستوعب سوق العمل المحلي 78% من إجمالي العمالة الفلسطينية على الأكثر ويضطر نحو 22% للعمل في المناطق التي احتلتها إسرائيل في العام 1948م ، حيث أن السوق المحلي غير قادر على توفير فرص عمل جديدة .
- يسجل ميزان التبادل التجاري السلعي الفلسطيني عجزاً كبيراً يبلغ حوالي 1784 مليون دولار أما بالنسبة للتجارة الخارجية الفلسطينية فإن قدرة الصادرات ضعيفة جداً وغير قادرة على تغطية الواردات السلعية ، والوضع ينذر بالتفاقم مستقبلاً انعكاساً بالوضع السياسي القائم والأزمات الحادة التي يسببها الاحتلال .
- يعيش معظم السكان الفلسطينيين في الضفة الغربية وقطاع غزة تحت خط الفقر ، ومعظم الفقراء يتلقون مساعدات من الدول العربية والأنروا (وكالة الغوث الدولية).

تحاول السلطة الوطنية الفلسطينية أن يكون لديها رؤية إستراتيجية وبرنامج واضح ، غير أنها وبسبب صراعات التسوية السياسية ، لم تتمكن بعد من بلورة رؤية واضحة ، ولم تمتلك بعد خطة محكمة ، فما زالت تعاني من برامج مرتبكة وتعتمد على أدوات ضعيفة ومتناقضة ، فلقد بينت الإحصائيات أن عدد الشركات الفلسطينية قبل قيام السلطة الوطنية الفلسطينية كان 368 شركة تجارية ، وبعد قيامها بلغ العدد 3584 حتى 2003م ، أي بزيادة مقدارها 3216 شركة (دائرة تسجيل الشركات،2003) .

ويلاحظ أن الصراع الفلسطيني الإسرائيلي أصبح أشد مما كان عليه ، فالاحتلال الإسرائيلي يسعى بكل الطرق والوسائل لتدمير البنية التحتية للمجتمع الفلسطيني بوجه عام والبنية الاقتصادية بوجه خاص ، وهو يمتلك رؤية واضحة وينتهج خطط شرسة تركز على تدمير الأركان الأساسية للاقتصاد الفلسطيني من خلال :

- تدمير معظم نواحي الحياة الفلسطينية وبالتالي التحكم المطلق في إمكانية النمو والتنمية الاقتصادية الفلسطينية وبكل مقدرات الشعب الفلسطيني .
- وضع السياسات التي تعرقل وصول الصادرات الفلسطينية إلى الأسواق العربية والأجنبية .
- تدمير كافة قطاعات الاقتصاد الوطني – الزراعي والصناعي والتجاري – بكل الأساليب .

أكد تقرير صادر عن معهد دراسات التنمية في غزة، أن إحصائيات القوى العاملة لسنة 2007 تشير إلى أن معدل الفقر وصل في قطاع غزة إلى 80% ، وأن ما نسبته 66.7% يعيشون في فقر مدقع نتيجة الآثار الناتجة عن الإغلاق وزيادة معدل البطالة (www.amanjordan.org) .

- **التغيرات الاجتماعية والثقافية :**

تؤثر وتتأثر البيئة الاجتماعية والثقافية بالأداء في الوحدات الاقتصادية ،" فالتغير في الأنماط المعيشية والقيم الاجتماعية والمعتقدات الشخصية للمستهلكين يلقى مزيداً من التعقيدات على تخطيط وتنفيذ أنشطة الوحدة الاقتصادية" (Gavens,1987) .

**ويلخص الباحث من ذلك بما يلي :**

- أن المجتمع الذي يلقى أبناؤه مستوى عال من التعليم يمكنه أن يمد الوحـــدات الاقتـــصادية باحتياجاتها من الخبراء والفنيين وأيضاً العمالة ذات الكفاءات العالية ، والعكس صحيح .
- إن مستوى الثقافة والعادات والتقاليد الاجتماعية والعرف السائد في المجتمع له أثر واضـــح على أداء ونشاط الوحدات الاقتصادية .

**ويمكن إيضاح التأثيرات التالية على الواقع الفلسطيني : -**

1- التعديل النسبي في الأنماط المعيشية للأسرة الفلسطينية بسبب تغير دور الكثير من السيدات الفلسطينيات من ربات بيوت إلى سيدات عاملات في الوحدات الحكومية وغير الحكومية ، يمكن أن يؤدي في المقابل إلى تغير نظرة الوحدة الاقتصادية لما يجب إنتاجه من ســـلع أو خدمات كماً ونوعاً .

2- التعديل النسبي في نظرة المستهلكين الفلسطينيين حول جودة السلع المستوردة بالمقارنة مع جودة السلع المنتجة محلياً ، فبفضل انتفاضة الأقصى أصبح غالبية المستهلكين يميلون إلى استهلاك السلع المحلية والبعد عن المنتجات الإســـرائيلية أو الأجنبيـــة ، خـــصوصاً تلـــك المنتجات المستوردة من دول تدعم السياسات القمعية للكيان الصهيوني .

- **التغيرات السياسية والقانونية :**

" تؤثر فلسفة النظام السياسي القائم وتشريعاته القانونية في دولة ما على نوعيـــة وفاعليـــة وعـــدد الأنشطة التي يمكن أن تمارسها الوحدات الاقتصادية ، كما يؤثر مدى الاستقرار السياسي على أداء هذه الوحدات واستمراريتها ونموها ، ويمكن القول إن الاستقرار السياسي في فلسطين في السنوات الأربع الأولى من قيام السلطة الوطنية الفلسطينية ساهم تعبئة المدخرات الوطنية وتـــشجيع رؤوس الأموال الأجنبية على الدخول في مشروعات اقتصادي ، أما حالياً وفي ظـــل انتفاضـــة الأقـــصى فيلاحظ هجرة رأس المال المحلي والأجنبي نتيجة لعدم الاستقرار السياسي وما ترتب عليه من عدم الاستقرار الاقتصادي " (نشوان،2004) .

ويمكن إيضاح تأثير التغيرات المذكورة من خلال النقاط التالية :

- يتأثر نشاط وأداء الوحدات الاقتصادية بالقوانين والتشريعات التي تسنها الحكومة لإيجاد حالة من التوازن بين البائع والمستهلك .
- تؤثر القوانين التي تسنها الحكومة بهدف تنظيم هيكل المنافسة في سلع معينة – مثل فرض الحماية للصناعات – على أداء الوحدات المحلية التي تنتج تلك السلع (عبيدات،1995) .

- تؤثر القوانين والقرارات الخاصة بالضرائب والجمارك والنقد الأجنبي وتنظيم العمل على بعض جوانب نشاط وأداء الوحدات الاقتصادية .

- **التغيرات التكنولوجية والفنية :**

تؤثر التكنولوجيا تأثيراً كبيراً على حياة الأفراد والجماعات خاصة وأنها تعمل من وقت لأخر على تغيير أنماطهم المعيشية والاستهلاكية ، وهى تعبر عن " كل تغيير في أنماط أو أساليب الإنتاج أو التوزيع المتعلقة بالأشياء و السلع أو الخدامات نتيجة التطبيق الفعلي لأساليب أو طرق عملية " (خير الدين،1997) . وتشير التغيرات المذكورة إلى الأدوات التكنولوجية المستخدمة والسائدة في المجتمع من حيث الأساليب التي تأخذ بها الوحدات الاقتصادية ونظم الإنتاج المعمول بها ودرجة التطور والتقدم التكنولوجي الذي يشهدها هذا المجتمع . كما ان لها إيجابيات وسلبيات وذلك على النحو التالي :

**1- الجانب الإيجابي للتكنولوجيا :**

(أ) يؤدى التطور التكنولوجي من وقت لأخر إلى تعديل أو تقليل أهمية بعض الصناعات أو السلع القائمة ، ومثال ذلك : الضرر الذي لحق بالراديو والسينما بعد اختراع التلفزيون والفيديو (Garthy,1983).

(ب) تؤدى بعض أشكال التطور التكنولوجي والفني إلى تغييرات جذرية في المزيج السلعي بمختلف عناصره ، كما تؤدى إلى استخدام أفضل للموارد أو طرق أو أساليب جيدة للإنتاج أو تغييرات ملموسة في بعض أو كل عناصر المزيج التسويقي لسلعة أو خدمة ما ، الأمر الذي يؤدى إلى تعديل ملموس في أنماط السلوك الاستهلاكي للمشترين.

فعلى سبيل المثال شركة الجنيدي الفلسطينية للألبان التي استطاعت باستخدامها لمصانع أوتوماتيكية اعتمادا على الحاسب الآلي ، ونظم التصنيع المرنة ، والتركيز على جودة الإنتاج ، أن تنافس منتجات الألبان الإسرائيلية في الأسواق الفلسطينية .

**2- الجانب السلبي للتكنولوجيا :**

(أ) أدى اكتشاف السيارة إلى تسهيل انتقال الأفراد من مكان الأخر وبسرعة كبيرة ، ولكن رافق ذلك تلوث هائل للبيئة المحلية بما تبثه من عوادم للسيارات في الجو وقد انعكس ذلك سلبا على صحة أفراد المجتمع .

(ب) أدى اكتشاف التلفزيون والستالايت وما يقومان به من متعة وتسلية ومعلومات على إحداث تأثيرات سلبية على كثير من الأفراد والجماعات على شكل تغيير كبير في عادات القراءة والمطالعة والعلاقات الاجتماعية .

(ج) أدى اكتشاف المكينة الآلية الحديثة وإحلالها محل العديد من العاملين إلى ارتفاع معدلات البطالة بين أفراد المجتمع .

**التداخل بين التغيرات البيئية :**

يتضح من العرض السابق للتغيرات البيئية أنه لا يمكن قياس تأثير أي من هذه التغيرات على أداء الوحدات الاقتصادية دون الأخذ بعين الاعتبار التغيرات الأخرى ، فهناك حالة من التدخل والتشابك بين هذه التغيرات البيئية يصعب من خلالها الفصل بينها .

**أثر التغيرات البيئية الفلسطينية على مهنة المحاسبة :**

تتأثر مهنه المحاسبة بظروف البيئة التي تعمل فيها ، ويقاس تقدم هذه المهنة بمدى مواكبتها للتغيرات البيئية المحيطة بها ، ومما لاشك فيه أن التغيرات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والتكنولوجية تؤثر على نوع الخدمات التي يجب أن تقدمها مهنة المحاسبة ، والتي تنتج أساسا من تأثيرات تلك التغيرات على طبيعة المنشات وأهدافها وأنشطتها ، وعلى النظرة السائدة في المجتمع تجاه هذه المنشات(عبد المجيد،2000) .

في ضوء ذلك يتضح أن هناك " اعتبارات منهجيه وضرورة عملية تدعو لدمج العوامل البيئية ضمن الوظائف المالية للمنشاة ، وإدخال التغيرات البيئية ضمن مدخلات عملية اتخاذ القرارات " (عيسى،2000) .

تعتبر المحاسبة نظام معلومات مفتوح ينمو ويتطور ويتفاعل مع البيئة ، فيتأثر بالبيئة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والتكنولوجية، ويزود البيئة بالمخرجات التي تتمثل في القوائم المالية والتقارير والمعلومات التي تحتويها هذه المخرجات ، لذا فان العلوم الاقتصادية والادارية وعلى رأسها المحاسبة تعتبر المرآة الصادقة التي تعكس حالة الدولة والمجتمع التي توجد فيه ، وذلك من حيث تقدمه الاقتصادي وتكوينه الطبقي والعلاقات الاقتصادية السائدة داخل هذا المجتمع وخارجه أيضا وتشريعاته القانونية وحجم التضخم فيه بالإضافة إلى مدى تعقد وتشابك العلاقات ومستوى التعليم السائد وقيم المجتمع وعاداته(جريس،1995) .

إن مهنة المحاسبة من أكثر المهن أهمية لأنها تهدف إلى تنمية الاقتصاد الوطني والتخصص الأمثل للموارد إلا أنها في دوله فلسطين ما زالت في طور النشوء ، حيث أنها تعانى من بطء الاستجابة للمتغيرات البيئية ولا تواكب التطور الهائل في العالم ، ولا تلبى الاحتياجات المتزايدة في الطلب على المعلومات المالية التي تبين طبيعية الأنشطة الاقتصادية ونتائجها ، هذا من ناحية ومن ناحية أخرى فان هناك اختلافا وتفاوتا في المعالجات المحاسبية المطبقة فيما بين الضفة الغربية ومحافظات

غزة (مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية ) انعكاسا لاختلاف المرجعية السياسية والقانونية لكل من محافظات غزة والضفة الغربية في فترة الاحتلال الصهيوني.

فبالرغم من التحول السياسي الضخم بانتهاء الاحتلال الاسرائيلى وقيام السلطة الوطنية الفلسطينية في مايو 1994 ، إلا أن ذلك لم ينعكس إلا بشيء بسيط في إعادة تشكيل هيكلة السياسات المحاسبية الفلسطينية والتكيف مع التغيرات البيئية الحديثة ، ناهيك عما يترتب على انهيار المنظومة الاشتراكية من صياغة النظم السياسية والاقتصادية في العالم بهدف إخضاع العالم لإرادة كونية واحدة تقوم على حرية رأس الأموال والاستثمارات بين بلدان العالم بلا حدود أو قيود تنفيذا للعولمة(نشوان،2004) .

وتتأكد الحاجة في دولة فلسطين إلى تطبيق سياسات محاسبية تتلاءم مع الاعتبارات البيئية الفلسطينية بحيث تلتزم بها الوحدات الاقتصادية على اختلاف أنواعها عند إعدادها وعرضها القوائم المالية ، بهدف" تمكين الأطراف الخارجية من اتخاذ القرارات ماليه أو اقتصادية رشيدة" (أبو طالب،2001).

وتحقيقا لهذا الهدف تأسست جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية في عام 1979 م ، بغرض " تطوير ممارسة الأعضاء ورفع المستوى العلمي والفني لهم ، ومراقبه التزامهم بقواعد السلوك المهني في ممارستهم المهنية " ، سواء بالتدريب من خلال الدورات الداخلية والخارجية أو ورش العمل (الناظر،1999) .

ولتوفير ممارسة مهنية تكفل شفافية القوائم المالية لجميع الوحدات الاقتصادية مختلفة الأنشطة بما يوفر بيئة اقتصادية صحيحة لجذب وتشجيع تدفقات رؤوس الأموال من والى الاقتصاد الفلسطيني بما يخدم خطه التنمية الوطنية ، تأسست جمعية مدققى الحسابات الفلسطينية في أكتوبر عام 1998م.

## تطبيق المعايير المحاسبية في إعداد القوائم المالية بفلسطين :

يمكن القول إن الأراضي الفلسطينية لها خصوصية تنفرد بها في العالم العربي ، إذ ساد في فلسطين حتى قيام السلطة الوطنية الفلسطينية عام 1994م وتحرير جزء من الأراضي الفلسطينية وصولا إلى انتفاضة الأقصى في الثامن والعشرين من سبتمبر لعام 2000م ، وأربع مراحل للتعامل مع القوائم المالية يمكن تفصيلها كما يلي :

### أ- مرحلة ما قبل يونيو 1967م :

ساد الأراضي الفلسطينية قبيل حرب يونيو 1967م مرجعيتين قانونيتين تبعا للمرجعية السياسية التي كانت سائدة ، فالمحافظات الجنوبية من فلسطين أو ما يعرف بقطاع غزة كانت تسري فيها القوانين الاقتصادية المصرية ، والمحافظات الشمالية أو الضفة الغربية لنهر الأردن سادتها القوانين الاقتصادية الأردنية ، وقد كانت القوانين التي تتناول مهنة المحاسبة في هذه المرحلة :

- قانون ضريبة القيمة المضافة .
- قانون رقم (13) لسنة 1947م والخاص بضريبة الدخل ويطبق في قطاع غزة .
- قانون رقم (10) لسنة 1961م والخاص بمزاولة مهنة تدقيق الحسابات .
- قانون رقم (25) لسنة 1964م والخاص بضريبة الدخل ويطبق في الضفة الغربية .

تحث هذه القوانين في مجملها على " إعداد ميزانيات سنوية للجمعيات والمنظمات الأهلية والتعاونية مصدق عليها من قبل مدقق حسابات تعكس واقع العمليات التي تمت خلال العام" (مجلة المدقق،2002) .

**ب- مرحلة الاحتلال الصهيوني ( من يونيو 1967م ، وحتى قيام السلطة الوطنية الفلسطينية في مايو 1994م ):**

عمد الاحتلال الإسرائيلي بعد حرب يونيو 1967م إلى هدم الاقتصاد الوطني الفلسطيني وبنيته التحية إضافة إلى تحويله إلى اقتصاد مستهلك ذي تبعية اقتصادية إسرائيلية مستخدما لتحقيق هذا الهدف ممارسات متعددة من أهمها طمس هوية مهنة المحاسبة واستخدام جميع العوائق أمام تطورها ومسايرتها للمتغيرات الحادثة عربيا ودوليا ، وظلت مهنة المحاسبة في فلسطين طيلة زمن الاحتلال حبيسة " الفوضى والعفوية " ، بالرغم من تأسيس جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية في العام 1979م بهدف تطوير مهنة المحاسبة والنهوض بها من خلال عقد دورات تدريبية وورش عمل ، إلا أن سلطات الاحتلال نكلت بها ، وظل هذا الوضع قائماً حيث ينظر للمحاسب على أنه مجرد ( مخلص ضرائب ) حتى صدور بيان الانتفاضة الأولى رقم ( 37 ) لسنة 1989م والذي ينص على مقاطعة الدوائر الضريبية والإسرائيلية (نشوان،2004) .

**ج- مرحلة السلطة الوطنية الفلسطينية ، ( منذ مايو 1994م ) وحتى انتفاضة الأقصى سبتمبر 2000م ):**

قامت السلطة الوطنية الفلسطينية بموجب اتفاقية " أوسلو " الموقعة في واشنطن في 13 سبتمبر 1993م أدى إلى تحسين الظروف البيئية الفلسطينية وانسحاب الاحتلال من مناطق فلسطينية بما انعكس إيجابياً على الواقع الاقتصادي الفلسطيني ونظراً لأن المحاسبة تعمل على توفير البيانات والمعلومات المالية بغرض ترشيد القرارات الإدارية والاقتصادية ، فقد اهتمت السلطة الوطنية الفلسطينية بمهنة المحاسبة واتضح ذلك من خلال الآتي (نشوان،2004) .

1- تفعيل دور جمعية المحاسبين والمراجعين القانونيين الفلسطينيين من خلال عقد ورش عمل وعقد الدورات التدريبية في مجال المحاسبة وإصدار مجلة المحاسب القانوني .

2- تأسيس جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين وذلك في محاولة لزيادة أهمية دور مراجع الحسابات من خلال إعداده بشكل جيد وتأهيله بأحسن صورة ممكنة وإيجاد علاقة ودية بين المدققين من خلال إعداده بشكل جيد وتأهيله بأحسن صورة ممكنة وإيجاد علاقة ودية بين المدققين من خلال إصدار مجلة بعنوان المدقق، والتي أخذت على عاتقها منذ نشأتها تفعيل دور مدقق الحسابات أمام التحديات الكبيرة التي يواجهها المجتمع الفلسطيني وذلك من خلال الدورات وورش العمل وإصدار المجلات المتخصصة في مجال المحاسبة والمراجعة .

3- إصدار حزمة من القوانين لتشجيع الاستثمار في فلسطين .

4- تنظيم السياسات المحاسبية من خلال معايير محاسبية ملائمة للتطبيق العملي في مناطق السلطة الوطنية إلا أن اندلاع انتفاضة الأقصى المباركة في سبتمبر 2000 شكلت نقطة تحول أخرى في اتجاه تراجع الاقتصاد الفلسطيني نتيجة الحصار والإغلاق المستمر للمعابر وتدمير البنية التحتية الفلسطينية .

**د - مرحلة انتفاضة الأقصى منذ 28 سبتمبر 2000م وحتى الآن :**

اتبعت قوات الاحتلال الإسرائيلي منذ بداية انتفاضة الأقصى العديد من الوسائل والأساليب القمعية والإجرامية ضد أبناء الشعب الفلسطيني مثل الاجتياح العسكري للمناطق ، وحظر التجوال والإغلاقات المشددة على أراضي السلطة الفلسطينية ، مما أدى إلى مزيد من التدهور الاقتصادي ، إذ شهد الاقتصاد الفلسطيني في السنوات الأخيرة من عمر الانتفاضة انكماشاً تجاوز أكثر من 30%(المنسق الخاص بالأمم المتحدة في الأراضي الفلسطينية،2001) .

**مفهوم تنظيم مهنة المحاسبة وأهدافها :**

يعتبر تنظيم مهنة المحاسبة هو الأساس الذي تبنى علية المحاسبة فمن خلال تنظيمها يمكن ممارستها على أرض الواقع ، فالتنظيم هو وضع الأسس والإجراءات والمبادئ التي يمكن الاسترشاد بها عند مزاولة هذه المهنة (المحاسبة) ومن خلال تنظيمها تفرض نفسها كمهنة لها قيمتها ولها كيانها المستقل ويمكن القول بأن تنظيم مهنة المحاسبة يكون من حيث :

- مزاولة المهنة .
- المعايير المتبعة في هذه المهنة .
- التطبيقات المتبعة لتطبيقها من قبل الممارسين لها .
- تطوير القدرات المهنية للمحاسبين بما يتماشى مع التطور في مهنة المحاسبة في دول العالم.

**أهداف تنظيم مهنة المحاسبة تتلخص فيما يلي :**

- تنظيم عملية مزاولة المهنة من حيث منح التراخيص لمزاوليها ،وتحديد المواد الدراسية اللازم دراستها في الجامعة ليكون الشخص مؤهل لممارسة المهنة ،وأن يكون قد تخرج من جامعه معترف بها ومن كلية التجارة تخصص محاسبة ، فان وضع هذه البنود السابق ذكرها يعتبر الأساس لمزاولة مهنة المحاسبة .
- اعتماد معايير المحاسبة لأن ذلك يوحد طرق ممارسة المهنة عند جميع المحاسبين ويؤدي لقابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة ، وهذا يقودنا لأن تكون قوائمنا المالية ذات جوده عالية لأنها تسير حسب المعايير الدولية للمهنة .
- اعتماد التطبيقات المهنية المتبعة لدى دول العالم لأن هذا من شأنه أن يرتقي بمستوى مهنة المحاسبة في فلسطين لتقارب مستوى الدول المتقدمة والتي تسير وفقاً للمعايير الدولية الموحدة .
- وضع واعتماد برامج تعليم مستمر لمزاولي المهنة ، ويبرز ذلك من أن التعليم المهني المستمر يكتسب أهمية بالغة في ظل التغيرات والتطورات التي تشهدها البيئة التي يعمل فيها المحاسب مما يتطلب منة أن يواكب هذه المستجدات والمتغيرات ، بحيث يكون قادراً على أداء مهامه على الوجه المطلوب ، فقد أشار عدد من الكتاب إلي أهمية التعليم المهني المستمر بوصفة ركيزة لتطوير مهارات ومعارف المحاسب منهم( 2000Park) وهنا يبرز دور جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية في إعطاء دورات مستمرة للمحاسب الفلسطيني لمواكبة التطور المهني .

**تنظيم مهنة المحاسبة في العالم :**

هناك ثلاث أنواع من التنظيم المهني على مستوى العالم وهي : (البحيصي،2005) .

**أ. خاص ( مهني ) من خلال الجمعيات المهنية للمحاسبة**

الولايات المتحدة ، بريطانيا ، كندا

**ب. عام ( حكومي ) من خلال الاهتمام الحكومي بالمهنة**

ألمانيا وفرنسا والسويد وأغلب دول أفريقيا وآسيا وأمريكا اللاتينية .

**ج. مشترك**

إسبانيا ومصر

**خصائص أنواع التنظيم :**

لكل نوع من أنواع التنظيم المهني المحاسبي خصائصه المحددة ، وهي كما يلي : (البحيصي،2005) .

**خصائص التنظيم الخاص :**

1- تنظيم قوى للمهنة .

2- معايير وتطبيقات متعارف عليها.

3- تشجيع البحث العلمي في مجال المحاسبة.

4- رفع الكفاءة المهنية لمزاولي المهنة .

**خصائص التنظيم العام :**

1- تنظيم قوى للمهنة .

2- معايير قانونية .

3- نظام محاسبي موحد.

4- تشجيع البحث العلمي في مجال المحاسبة .

5- رفع الكفاءة لمزاولي المهنة

## تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الوطن العربي :

يرى البعض أن " المحاسبة المالية ما هي إلا نتاج للبيئة الإقتصادية المحيطة التي تمارس فيها أنشطتها " (الليثي،2003) **ومن ثم يلاحظ على مهنة المحاسبة في الوطن العربي ما يلي :**

1- البطء في الاستجابة للمتغيرات والتحديات المعاصرة ، بالإضافة إلى ضعف حركة البحث العلمي فيها ، فالدراسات في المجال المحاسبي تدور غالبيتها حول المفاهيم الأساسية دون الدخول في عمق مشاكل التطبيق (مطر،2001) .

وتعبر هذه السياسات المحاسبية عن الركود والتراجع الإقتصادي الذي تعيشه الدول العربية ، وليس السبب في ذلك ضعف الإمكانيات الاقتصادية العربية أو رأس المال العربي، فهناك هروب لرؤوس الأموال للاستثمار في الولايات المتحدة وكندا واليابان وأوروبا .

2- التباين بين الدول العربية في الأخذ بمعايير محاسبية في إعدادها للقوائم المالية ، حيث إن " المهنة في الدول العربية تعمل في ظل بيئات اقتصادية وسياسية وقانونية مختلفة ، ومن ثم فإن إعداد القوائم المالية المدمجة لمجموعة الوحدات الإقتصادية التي تزاول جزءا جوهريا من أعمالها في الخارج من أهم الأسباب التي تقف وراء نشأة الحاجة إلى ترجمة القوائم المالية الأجنبية " (عاشور،2001)، من هنا فالدول العربية التي تسعى لتطبيق معايير المحاسبة الدولية هي الدول التي تتميز بالانفتاح الاقتصادي ، وتوجد بها وحدات إقتصادية تابعة للوحدات الأم في الدول الأجنبية ، وبإلقاء نظرة شاملة على النظام المحاسبي في الدول العربية ومدى الأخذ بمعايير المحاسبة الدولية ، حيث سادت في السنوات الأخيرة في

جمهورية مصر العربية متغيرات متعددة نتجت عن تغيرات اقتصادية واجتماعية واسعة من اهمها الاتجاه نحو الخصخصة ، وتنشيط سوق المال ، وتحرير التجارة الخارجية وأخيرا تحرير إدارة الجهاز المصرفي ، الأمر الذي جعل جمهورية مصر العربية تخطو خطوة رائدة عن طريق إصدار معايير محاسبية مصرية تواكب التطورات وتتفق مع معايير المحاسبة الدولية وخاصة في إطار ما يقضي به قانون سوق رأس المال رقم ( 95 ) لسنة 1992م من قيام الوحدات الاقتصادية بإعداد الميزانية وغيرها من القوائم المالية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية (أبو طالب،2001) .

وخطت بعض الدول العربية الخليجية كالسعودية والكويت والإمارات العربية المتحدة خطوات متقدمة نحو تطبيق معايير محاسبية محلية نظراً لزيادة التعاملات المالية وزيادة ضخامة الوحدات الاقتصادية الحكومية والخاصة وارتباطاتها العالمية في مجال التجارة والمال الأمر الذي حتم عليها استخدام معايير محاسبية تم تطبيقها عالميا بنجاح في مجال المحاسبة .

**متطلبات تبني المعايير الدولية :**(الخالدي،2005)

اتجهت الكثير من المؤسسات في فلسطين في الفترة الأخيرة لبذل محاولات جادة لتبني المعايير الدولية ، وكان على رأسها جمعية المحاسبين من خلال لجنة المعايير التي قدمت إسهامات ملموسة في هذا المجال ، ولكنها لاقت مشكلات متفاوتة بسبب طبيعة المجتمع الفلسطيني الخاصة ، وفي مسح محاسبي دولي أجرته أكبر سبع شركات محاسبية في العالم ، تحت عنوان (المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام لعام 2001) ، وجد أن هناك تقدماً متفاوتاً لتحقيق التقارب بين المتطلبات الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية ، وحوالي ثلث البلدات التي تم مسحها البالغ عددها 62 بلداً تستجيب لتحدي التقارب ، وتتبنى جدول أعمال فعال وتغيرات مقترحة للمتطلبات الوطنية ، على أن نصف البلدات التي تم مسحها أبلغت عن فروقات ملحوظة بين المعايير الوطنية والدولية ، إلا أنها لم تطبق أو تقترح معايير جديدة لتقليل الفروقات ، ونتيجة للتغيرات الهامة التي طرأت على المعايير الدولية التي يتم النظر فيها ستزيد الفروقات بين المعايير الدولية والوطنية إلا إذا قام واضعو المعايير الوطنية بمضاعفة جهودهم لمواكبة التغييرات ، وهذا يزيد من العبء الملقى على كاهل المختصين في فلسطين مؤسسات وأفراداً .

وفي عصر الاستثمارات الدولية المتزايدة بشكل كبير وتقديم التقارير المالية عبر شبكة الانترنت ، والحاجة في لغة مالية مشتركة في جميع أرجاء العالم وإلى إطار لإعداد التقارير ، فإن ذلك يجعل المعايير الوطنية المتنوعة غير صالحة ، كما ويستوجب على الجهات المحلية مسئولية العمل على تحقيق التقارب في المعايير المحاسبية المطبقة في أقرب تاريخ معقول .

ولقد أبدت الشركات السبع معاً تأييداً لاعتماد إطار واحد في جميع أرجاء العالم للمحاسبة ولإعداد التقارير المالية بناء على معايير محاسبة دولية ذات جود عالية ، وانجاز مثل هذا الإطار سيحسن ثقة المستثمرين في فلسطين من خلال تحقيق مزيد من الشفافية وإمكانية المقارنة للمعلومات المالية المستخدمة في قرارات الاستثمار ، وبذلك فهي ستساهم في استقرار السوق المالي والنمو الاقتصادي.

بالإضافة إلى ذلك ، تبين المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام ضرورة قيام مستخدمي أية معلومات مالية ببذل عناية كبيرة لفهم أية مبادئ محاسبية – سواء كانت وطنية أم دولية – ثم تطبيقها عند تحضير البيانات المالية ذات العلاقة .

**آراء خبراء المحاسبة في وضع معايير دولية : –**

يقول (بول فولكر) رئيس أمناء مؤسسة معايير المحاسبة الدولية إن التطور السريع للأسواق المالي العالمية قد عززت الرغبة – وفي الحقيقة إنه يتطلب الآن– اتساقاً دولياً في المعايير المحاسبية وأساليب التدقيق ، وقد جاء دعم قوي للمعايير الدولية ذات الجودة العالية من عدد من المصادر الأخرى ، من ضمنها مفوض اللجنة الأوروبية للأسواق الداخلية ، وقد قال (فرنسيس بولكشتاين) خلال تعليقه حول اقتراح اللجنة الأوروبية لوضع لائحة تنظيمية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية "إن تبني لغة مشتركة لإعداد التقارير المالية للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية في أوروبا سيفيد بشكل كبير الشركات والمستثمرين في تحقيق المزيد من الشفافية ودرجة أعلى من إمكانية المقارنة" ، وحول ذلك علق (ايزاك هنت) مفوض هيئة الأوراق المالية والصرف الأمريكية قائلاً "لا أستطيع أن أفكر بهدية للجمهور المستثمر أفضل من وضع مجموعة معايير محاسبة عالمية".

إن إمكانية توفر معايير المحاسبة الدولية الأساس لتقديم التقارير المالية الوطنية القابلة للمقارنة وعبر الحدود يزداد وضوحاً وتتضمن الأدلة على ذلك توصية المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية في شهر مايو عام 2000 بأن يسمح المنظمون لمعدي البيانات المتعددي الجنسية باستخدام معايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بطرح الأسهم للاكتتاب وإدراجها في سوق الأوراق المالية عبر الحدود على أن يكون ذلك خاضعاً لأحكام البيانات الملحقة ، بالإضافة إلى ذلك اقترحت اللجنة الأوروبية في فبراير 2001 لائحة تنظيمية تتطلب من شركات الاتحاد الأوروبي المدرجة في سوق الأوراق المالية إعداد بياناتها المالية المجمعة بموجب معايير المحاسبة الدولية ابتداء من عام 2005.

**جهود حثيثة للحكومات والجمعيات المهنية في العالم لتطبيق المعايير :–**

وتقوم العديد من الحكومات الوطنية والمنظمين كجمعيات المحاسبين في كل العالم بالنظر في كيفية اختلاف متطلبات معاييرهم الوطنية عن معايير المحاسبة الدولية وكيفية التقليل من تلك الفروقات ،

وستؤدي هذه العملية في العديد من البلدان إلى تحقيق تحسن ملحوظ في الشفافية وإمكانية المقارنة للتقارير المالية .

إن حجم وأهمية الفروقات المذكورة في المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام لعام 2001 تبرز بوضوح أنه بالنسبة للعديد من البلدان سيكون تحقيق التقارب مع معايير المحاسبة الدولية مهمة رئيسية ، وسيتطلب جهوداً مشتركة في كل بلد من قبل الحكومات ومنظمي أسواق الأوراق المالية ومعدي البيانات المالية ومستخدميها وواضعي المعايير، وعلى الرغم من أنه من الممكن أن تبدأ بعض الجهود على مستوى دولي ، فإنه من الواضح بأن أهم الأعمال التي يجب القيام بها على مستوى البلد ، بحيث تحتاج خطط التقارب إلى تطوير وتنفيذ معاير محاسبية عالية الجودة .

ولقد صدرت استجابة واحدة حول موضوع التقارب وهو إعلان اللجنة الأوروبية للائحة أنظمتها لعام 2005 والتي قدمت تحذيراً مسبقاً لعدة سنوات قبل أن تصبح معايير المحاسبة الدولية إلزامية لشركات الاتحاد الأوروبي المدرجة في سوق الأوراق المالية ، وسيتيح هذا الأسلوب الوقت للدوائر المالية للشركات ذات العلاقة لتطوير انتقال منتظم مدروس لاستخدام معايير المحاسبة .

وتوفر المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام لعام 2001 نظرة عامة للاتجاه نحو استخدام معايير محاسبة عالمية في مختلف أرجاء العالم ، ويعتبر وضع معايير مكتوبة قابلة للمقارنة حسب البلد أنه خطوة أولى هامة ، إلا أن المتطلبات المكتوبة لن تؤدي في الحقيقة إلى محاسبة أفضل إذا لم تطبق المعايير وتفرض كما ينبغي ، وإن التحسن العام في إعداد التقارير المالية سيحتاج إلى جهد مشترك في فلسطين من قبل السلطة الفلسطينية ومنظمي سوق الأوراق المالية ومجتمع الأعمال والغرف التجارية ومستخدمي البيانات المالية وواضعي المعايير ومهنة المحاسبة لتطوير البنية التحتية التعليمية والمهنية والتنظيمية في فلسطين .

## التجربة الأوروبية في تبني معايير إعداد القوائم المالية الدولية : -

### دور إتحاد الخبراء المحاسبين الأوروبيين في تبني IFRS :

اتحاد الخبراء المحاسبين الأوروبيين هو المنظمة التي تمثل مهنة المحاسبة في أوروبا ، وتضم 38 هيئة أعضاء من 26 دولة ، بما فيها الدول الـ15 للاتحاد الأوروبي وثلاثة أعضاء من فريق النصح المالي الأوروبي. ومن خلال هؤلاء الأعضاء فإنها تضم 450,000 عضو مستقل ، ومن هؤلاء الأعضاء 95% من اوروبا وحدها . وحوالى 45% من هؤلاء الأعضاء الذين يمثلون اتحاد الخبراء الأوروبيين هم من المحاسبين المهنيين المزاولين . ويقوم هؤلاء المحاسبين بتقديم خدمات موسعة لعملائهم . وأما القسم الأخر الذى يمثل حوالي الـ55% فإنهم يعملون في العديد من القطاعات مثل الصناعة والتجارة والحكومات والتعليم والضرائب وغيرها . ويعمل اتحاد الخبراء

الأوروبيين أيضاً مع منظمات مهنية أخرى في وسط وشرق أوروبا ، ومن بينهم أعضاء في الإتحاد.

بدأ اتحاد الخبراء الأوروبيين في مزاولة نشاطاته في الأول من كانون الثاني في عام 1987 . وقد أخذت على عاتقها المسؤوليات التي يقدمها حاليا اتحاد الاقتصاديين والماليين والخبراء الأوروبيين ومجموعة خبراء التعليم ، وحيث أن كل منهما يخدم مصلحة مهنة المحاسبة منذ عام 1951 و عام 1961 على التوالي .

الجهة الحكومية في اتحاد الخبراء الأوروبيين هو مجلس النواب العام التابع لها والذي يعقد الاجتماع الدوري الاعتيادي مرة كل سنتين . وإدارة اتحاد الخبراء الأوروبيين هي من مسؤولية الإدارة التنفيذية ، والتي تضم كل من مدير اتحاد الخبراء الأوروبيين ومساعد ونائب مدير .

اتحاد الخبراء الأوروبيين هومنظمة دولية تأسست بحسب القانون البلجيكي وتم الاعتراف بها بالمرسوم الملكي المؤرخ بتاريخ 30 كانون الأول عام 1986 . وهى منظمة غير هادفة للربح .

صدرت ورقة مناقشة حول إلزام تطبيق معايير الإقرار المالي الدولية IFRS في الشركات الأوروبية و سيتم إجبار الشركات المسجلة في الإتحاد الأوروبي على تطبيق معايير الإقرار المالي الدولية في عام 2005 . ومن الممكن أيضاً بأن يكون تطبيق معايير الإقرار المالي الدولية اختيارياً لجميع الشركات الأوروبية الكبرى في اوروبا .

نطاق ورقة المناقشة التي قام بها اتحاد الخبراء الأوروبيين واسع ، ويهتم بموضوع مركزى حول إنشاء سوق رأس مالية أوروبية موحدة . وستكون هذه الورقة موجهة وذات اهتمام هؤلاء الذين يهتمون بمعايير الإقرار المالي وإنشاء سوق رأس مالية موحدة في أوروبا .

. ( www.Fee.be ,2008 )

## دور المحاسبة في أوروبا :

تم ملاحظة ظهور العديد من الشكوك حول تنظيم الشركات والإقرار المالي فى اوروبا بعد فشل بعض الأعمال الدولية في الوقت الراهن . ففي ورقة الاتحاد الأوروبي حول الموقف ، يقوم الاتحاد بتسليط الضوء على مواضيع حساسه وجوهرية حول مهنة المحاسبة في صميم الموضوع وحسب القاعدة الحالية .

البيانات المالية التي تمثل بصدق وبصورة عادلة المركز المالي للشركات هى الحجر الأساس في السوق الرأس مالي . العديد من الشركات المسجلة والغير متوقع انهيارها تخاطر دون الأخذ بعين الاعتبار مدى صدق المعلومات المالية المقدمة للسوق والنظام الرقابي الذي وضع لحماية المستثمرين .

وبما أن اتحاد الخبراء الأوروبيين هو المنظمة التي تمثل مهنة المحاسبة في أوروبا فإنها تتفهم جدية الأسئلة التي طرحت بسبب الأحداث الحالية . وأيضاً فإننا نلمس الأهمية الجوهرية في ثقة الجمهور في هذه المهنة والحاجة على العمل بإستمرار للبقاء على هذه الثقة .

وجوهر الموضوع في مناقشة القلق الموجود هو حول : معايير الإقرار المالي ؛ إلزام تطبيق المعايير وتنظيم الشركات ؛ معايير التدقيق وتأكيد الجودة ؛ معايير قواعد السلوك المهني والاستقلالية ؛ مراقبة المهنة ؛ والاعتماد على المدقق ( الحماية من الأخطاء الفاجعه والتي لا تتناسب مع مسؤوليات المدقق ) .

وكذلك فإن ورقة الإتحاد الخبراء الأوروبيين هذه تركز على التزام مهني المحاسبة والتدقيق بجودة عالية للإقرار المالي ، كل التأثيرات الكبرى على جودة الإقرار المالى يجب أن يتم الأخذ بها ، بما في ذلك دور المهن والأنظمة الأخرى .

ويرى اتحاد الخبراء الأوروبيين أن هناك حاجة لتقوية ترتيبات تنظيم الشركات لتكون فعاله بالتساوى على مدى أوروبا ككل ؛ وليكون لمدراء المجلس المحلية ولجان التدقيق ومجالس الاستشارات دور ليقوموا فيه في هذا المجال . آخرون في هذا المجال منهم هيئات الإلزام هيئة الأوراق والمسؤولين وبنوك الاستثمار والمستثمرين والمحللين ووكالات التسعير والصحافة المالية .

وسيعمل اتحاد الخبراء الأوروبيين مع كل الشركاء في هذه المناقشة للحفاظ على الزخم ، حسب الضرورة ، واقترح مبادرات إضافية للحافظ عليها ويعزز فعالية نظام الإقرار المالي .

لقد تم الأخذ بالعديد من الخطوات لتحسين نظام الإقرار المالي الحالي في اوروبا ، مثل تبني الاتحاد الأوروبي معايير الإقرار المالي الدولية IFRS والتوصيات على العمولات حول استقلالية المدقق لعب اتحاد الخبراء الأوروبيين دور فعال بالعمل جنبا إلى جنب مع المؤسسات الأوروبية . تظهر هذه الورقة صورا حول الوضع الحالي ومساق التقدم حتى التاريخ ومناطق التوصيات التي تحتاج للتحسين . وتسلط الضوء على المواضيع التي يراها اتحاد الخبراء الأوروبيين أولويات .(مجلة المحاسب الفلسطيني،مقالة صحفية،2002) .

يؤمن اتحاد الخبراء الأوروبيين بقوة بأن المبادرات الأوروبية الأخيرة قامة بتقوية الإعتمادية على نظام الإقرار المالي وهى إشارة إلى التزام سياسي للاستمرار بتقوية جودة الإفصاحات . ولذلك يجب إعطاء أولوية أعلى لاستراتيجية النظرة المستقبلية والتي تم تبنيها من قبل الاتحاد الأوروبي والتي دعمها اتحاد الخبراء الأوروبيين .

**ويرى اتحاد الخبراء الأوروبيين بضرورة اتخاذ خطوات في :**

- التأكد بأن اللجنة الأوروبية للنصح في للتقارير المالية تحدث تأثيراً جوهريا بإعطاء مشاركة أوروبية أكبر في عملية وضع معايير الإقرار المالى الدولية.

- تنسيق فعاليات في الدول الأعضاء حول إلزام تطبيق معايير الإقرار المالي للتأكيد من التوافق في التطبيق على مستوى أوروبا ككل .
- الموافقة على عرض اتحاد الخبراء الأوروبيين بفرض تطبيق معايير التدقيق الدولية في اوروبا حتى العام 2005 .
- زيادة الجهود لدعم والتأثير على عمليات وضع معايير التدقيق .
- التسريع في البرامج المحلية حول تأكيد لجودة للتوافق مع توصيات اللجنة الاقتصادية للأوراق المالية.
- التحفيز على تطبيق توصيات الاتحاد الأوروبي حول استقلالية المدقق الشرعية .
- تعريف المستوى الذي تتوافق فيه شروط الاتحاد الأوروبي لتنظيم الرقابة على مهنة التدقيق في الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي .

وفي تعليق على هذه المناقشة فقد قال رئيس اتحاد الخبراء الأوروبيين Goran Tidastrom:

" قامت مهنة المحاسبة على مدى سنوات عدة بإعطاء جهود كبيرة لتزويد المشروعات والأسواق الرأسمالية بمعايير محاسبية ومعايير تدقيق ذات جودة عالية . وكما هو ظاهر للعيان فإنه اتحاد الخبراء الأوروبيين كان يؤدي عمله بطريقة فعالة . وسوف يستمر اتحاد الخبراء الأوروبيين بالعمل باسم المهنة في أوروبا بإصدار قوانين وبتسليط الضوء على مناطق الإهتمام " .

# الفصل الرابع

# الطريقة والإجراءات

- منهجية الدراسة
- مجتمع وعينة الدراسة
- صدق وثبات الاستبانة
- المعالجات الإحصائية

**مقدمة :**

يتناول هذا الفصل وصفاً لمنهج الدراسة ، والأفراد مجتمع الدراسة وعينتها ، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها ، وصدقها وثباتها ، كما يتضمن هذا الفصل وصفا للإجراءات التي قام بها الباحث في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها ، وأخيرا المعالجات الإحصائية التي تم الاعتماد عليها في تحليل الدراسة .

## منهجية الدراسة

من اجل تحقيق أهداف الدراسة قام الباحث باستخدام المنهج الوصفي التحليلي والذي يعرف بأنه طريقة في البحث تتناول إحداث وظواهر وممارسات موجودة متاحة للدراسة والقياس كما هي دون تدخل في مجرياتها ويستطيع الباحث أن يتفاعل معها فيصفها ويحللها، وتهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى قابلية معايير إعداد القوائم المالية الدولية للتطبيق في فلسطين ، للوصول إلى أفضل النتائج وبأقل الجهود والتكاليف ، واعتمدت الدراسة على نوعيين أساسيين من البيانات:

**1-البيانات الأولية.**

وذلك بالبحث في الجانب الميداني بتوزيع استبيانات لدراسة بعض مفردات البحث وحصر وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع البحث، ومن ثم تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج SPSS (Statistical Package for Social Science)الإحصائي واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة .

**2-البيانات الثانوية.**

تمت مراجعة الكتب و الدوريات و المنشورات الخاصة أو المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة، والتي تتعلق بمدى قابلية معايير إعداد القوائم المالية الدولية للتطبيق في فلسطين ، وأية مراجع قد يرى أنها تسهم في إثراء الدراسة بشكل علمي، و ينوي الباحث من خلال اللجوء للمصادر الثانوية في الدراسة، التعرف على الأسس و الطرق العلمية السليمة في كتابة الدراسات، وكذلك أخذ تصور عام عن آخر المستجدات التي حدثت و تحدث في مجال الدراسة ، للوصول إلى أفضل النتائج وبأقل الجهود والتكاليف .

**مجتمع الدراسة:**

يتم إجراء الدراسة علي المحاسبين في قطاع غزة وهم الاكاديمين،محاسبين في مكاتب المحاسبة،والمحاسبين في الشركات .

**عينة الدراسة:** تم اختيار عينة الدراسة من مجتمع الدراسة بطريقة عشوائية ، وقد بلغ حجم العينة 225 محاسب ومحاسبة وتم توزيع الاستبانات على جميع أفراد عينة الدراسة، حيث تم استخدام المسح الشامل لفئتي الاكاديمين والمحاسبين في مكاتب المحاسبة وذلك لصغر حجم مجتمعهم ، فيما تم استخدام أسلوب العينة لفئة المحاسبين في الشركات وذلك لكبر حجم المجتمع فقد تم اختيار 10 % من حجم المجتمع ،وقد تم استرداد 180 استبانه اى بنسبة (80%) ، والجدول رقم (3) يبين توزيع مجتمع الدراسة.

جدول رقم (3)

توزيع مجتمع الدراسة

| النوع | مجتمع الدراسة | حجم العينة | المسترد من الاستبانات |
|---|---|---|---|
| أكاديمي | 50 | 50 | 43 |
| محاسب في مكتب محاسبة أو مراجعة (1) | 75 | 75 | 60 |
| محاسب في شركات مساهمة عامة أو خاصة عاملة (2) | 1000 | 100 | 77 |
| **المجموع** | **1125** | **225** | **180** |

(1) جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية (2) وزارة الاقتصاد الوطني

**أداة الدراسة :**

وقد تم إعداد الاستبانة على النحو التالي:

1- إعداد استبانه أولية من اجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات.

2- عرض الاستبانة على المشرف من اجل اختبار مدى ملائمتها لجمع البيانات.

3- تعديل الاستبانة بشكل أولي حسب ما يراه المشرف.

4- تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين والذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد وتعديل وحذف ما يلزم.
5- إجراء دراسة اختباريه ميدانية أولية للاستبانة وتعديل حسب ما يناسب.
6- توزيع الاستبانة على جميع إفراد المجتمع لجمع البيانات اللازمة للدراسة ، وقد تم تقسيم الاستبانة إلى قسمين كالتالي :

**القسم الأول:** يحتوى على الخصائص العامة لعينة الدراسة ويتكون من 7 فقرات، و درجة إلمام المحاسبين بمعايير إعداد القوائم المالية الدولية ويتكون من 5 فقرات .
**القسم الثاني :** يتكون من أربعة مجالات كما يلي :
**المجال الأول:** يناقش واقع المحاسبة في فلسطين ومدى تطورها لتتناسب مع تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية والصعوبات التي قد تواجهها في التطبيق، ويتكون من 15فقرة
**المجال الثاني :** يناقش دور مهم للجامعات الفلسطينية في تبني تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية من خلال التركيز عليها في التدريس لإمكانية تطبيقها في شركات قطاع غزة_ويتكون من 9 فقرات.
**المجال الثالث:** يناقش الآثار السلبية الناتجة عن عدم تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية ويتكون من 6 فقرات.
**المجال الرابع:** يناقش المزايا والإيجابيات الناتجة عن تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية ويتكون من 6 فقرات .
وقد كانت إجابة كل فقرة حسب مقياس ليكارت الخماسي كما يلي:

| التصنيف | موافق بشدة | موافق | لا ادري | غير أوافق | غير موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|
| الدرجة | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 |

وبالتالي كلما اقتربنا من الدرجة (5) ازدادت شدة تحقق العبارة والعكس صحيح كلما اقتربنا من الدرجة (1) ، أما إذا اقتربنا من الدرجة (3) فان ذلك يكون محايد .

## صدق وثبات الاستبيان:

قام الباحث بتقنين فقرات الاستبيان وذلك للتأكد من صدقه وثباته كالتالي:
**صدق فقرات الاستبيان :** فقد تم التأكد من صدق فقرات الاستبيان بطريقتين.

## 1) صدق الاستبانة :

حيث تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من (7) أعضاء من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية التجارة بالجامعة الإسلامية متخصصين في المحاسبة والإدارة والإحصاء وقد تم الاستجابة لآراء السادة المحكمين وتم إجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم بعد تسجيلها في نموذج تم إعداده، وبذلك خرج الاستبيان في صورته شبه النهائية ليتم تطبيقه على العينة الاستطلاعية.

## 2) صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان:

فقد تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على عينة الدراسة البالغة 30 مفردة، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمجال التابع له.

**أولا : قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المجال الأول :** واقع المحاسبة في فلسطين ومدى تطورها لتتناسب مع تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية والصعوبات التي قد تواجهها في التطبيق .

جدول رقم (4) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول(واقع المحاسبة في فلسطين ومدى تطورها لتتناسب مع تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية والصعوبات التي قد تواجهها في التطبيق) والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)،حيث أن قيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 28 والتي تساوي 0.361 ،وكذلك كانت قيمة مستوى الدلالة لكل فقرة اقل من 0.05 ، وبذلك تعتبر فقرات المجال الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

**جدول رقم (4)**

**معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول(واقع المحاسبة في فلسطين ومدى تطورها لتتناسب مع تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية والصعوبات التي قد تواجهها في التطبيق) والدرجة الكلية لفقراته**

| مسلسل | الفقرة | معامل الارتباط | مستوى المعنوية |
|---|---|---|---|
| 1 | عدم توفر المؤهلات العلمية الكافية للمحاسب الفلسطيني يعيق عملية تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية . | 0.513 | 0.004 |
| 2 | عدم توفر الخبرة المهنية للمحاسبين يعيق تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية . | 0.389 | 0.034 |

| مسلسل | الفقرة | معامل الارتباط | مستوى المعنوية |
|---|---|---|---|
| 3 | عدم الاعتماد بشكل كبير على التقارير المالية في اتخاذ القرارات في الشركات الفلسطينية يعيق تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية . | 0.371 | 0.043 |
| 4 | الواقع المهني المحاسبي بفلسطين يعيق تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية . | 0.609 | 0.000 |
| 5 | الجمعيات المهنية الفلسطينية لا تهتم بتطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية ولا تساعد على تطبيقها | 0.527 | 0.003 |
| 6 | قله وجود كادر محاسبي مؤهل لإعطاء دورات مهنية بالمعايير الدولية يعيق تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية . | 0.362 | 0.049 |
| 7 | معايير إعداد القوائم المالية الدولية معدة لتناسب الدول المتقدمة أكثر من الدول النامية . | 0.484 | 0.007 |
| 8 | انخفاض حجم وطبيعة العمل المالي في الشركة يعيق تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية . | 0.579 | 0.001 |
| 9 | ارتفاع تكلفة تدريب موظفي القسم المالي ليصبحوا قادرين على التعامل مع معايير إعداد القوائم المالية الدولية يعيق تطبيقها . | 0.514 | 0.004 |
| 10 | عدم فهم أهمية تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية يعيق تبنيها . | 0.366 | 0.047 |
| 11 | عدم توفر نظام رقابة داخلية فعال في الشركة يعيق تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية . | 0.466 | 0.009 |
| 12 | عدم رغبة الإدارة في إظهار المركز المالي الحقيقي للشركة يعيق تطبيق معايير إعداد القوائم المالية . | 0.476 | 0.008 |
| 13 | عدم وجود قناعة لدى إدارة الشركة بأهمية تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية يعيق تبنيها . | 0.464 | 0.010 |
| 14 | برامج المحاسبة الحوسبة والمستخدمة في فلسطين لا تناسب تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية. | 0.566 | 0.001 |
| 15 | التشريعات القانونية في فلسطين بمجال المحاسبة تعيق تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية . | 0.591 | 0.001 |

قيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 28 تساوي 0.361

**ثانيا : قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المجال الثاني :** دور مهم للجامعات الفلسطينية في تبني تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية من خلال التركيز عليها في التدريس لإمكانية تطبيقها في شركات قطاع غزة .

جدول رقم (5) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني(دور مهم للجامعات الفلسطينية في تبني تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية من خلال التركيز عليها في التدريس لإمكانية تطبيقها في شركات قطاع غزة) والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)،حيث أن قيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 28 والتي تساوي 0.361 وكذلك كانت قيمة مستوى الدلالة لكل فقرة اقل من 0.05 ، وبذلك تعتبر فقرات المجال الثاني صادقة لما وضعت لقياسه .

**جدول رقم (5)**

**معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني** (دور مهم للجامعات الفلسطينية في تبني تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية من خلال التركيز عليها في التدريس لإمكانية تطبيقها في شركات قطاع غزة) **والدرجة الكلية لفقراته**

| مسلسل | الفقرة | معامل الارتباط | مستوى المعنوية |
|---|---|---|---|
| 1 | إعطاء معايير إعداد القوائم المالية الدولية حقها بالتدريس يساعد علي تبني تطبيقها في الشركات . | 0.826 | 0.000 |
| 2 | وجود الكادر الأكاديمي المؤهل يساعد على تبني معايير إعداد القوائم المالية الدولية . | 0.639 | 0.000 |
| 3 | حث الطلاب وتوعيتهم بأهمية تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية يساعد على تبنيها . | 0.559 | 0.001 |
| 4 | جلب الكتب الدولية الخاصة بمعايير إعداد القوائم المالية الدولية يقربنا إليها بشكل أفضل . | 0.738 | 0.000 |
| 5 | زيادة اهتمام أساتذة الجامعات بقسم المحاسبة بإعداد بحوث تتعلق بمعايير إعداد القوائم المالية الدولية تزيد من فرص تطبيقها . | 0.656 | 0.000 |
| 9 | تزايد أعداد المحاسبين الخريجين يعمل على الانتشار السريع لتبني وتطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية . | 0.745 | 0.000 |
| 7 | إصدار الكتيبات والمنشورات التي تخص معايير إعداد القوائم المالية الدولية تدعم تبنيها وتطبيقها. | 0.875 | 0.000 |
| 8 | ضرورة إقامة المؤتمرات العلمية التي تهدف لزيادة الوعي بأهمية معايير إعداد القوائم المالية الدولية . | 0.783 | 0.000 |
| 9 | يتم تدريس معايير إعداد القوائم المالية الدولية في الجامعات الفلسطينية بالقدر الكافي . | 0.599 | 0.000 |

قيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 28 تساوي 0.361

**ثالثا : قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المجال الثالث :** الآثار السلبية الناتجة عن عدم تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية .

جدول رقم (6) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث(الآثار السلبية الناتجة عن عدم تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية) والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)،حيث أن قيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 28 والتي تساوي 0.361 ،وكذلك كانت قيمة مستوى الدلالة لكل فقرة اقل من 0.05 ، وبذلك تعتبر فقرات المجال الثالث صادقة لما وضعت لقياسه .

**جدول رقم (6)**

**معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث**(الآثار السلبية الناتجة عن عدم تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية) **والدرجة الكلية لفقراته**

| مسلسل | الفقرة | معامل الارتباط | مستوى المعنوية |
|---|---|---|---|
| 1 | عدم تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية يؤثر على الارتقاء بمستوى مهنة المحاسبة في فلسطين . | 0.385 | 0.036 |
| 2 | اختلاف الطرق المتبعة في معالجة العمليات المحاسبية بين الشركات . | 0.708 | 0.000 |
| 3 | تقديم معلومات غير دقيقة لمتخذي القرار من الإدارة العليا للشركات . | 0.721 | 0.000 |
| 4 | صعوبة اتخاذ القرارات المناسبة . | 0.844 | 0.000 |
| 5 | صعوبة المقارنة بين القوائم المالية السنوية للشركات. | 0.750 | 0.000 |
| 6 | انخفاض ثقة المستخدمين للقوائم المالية . | 0.753 | 0.000 |

قيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 28 تساوي 0.361

**رابعا: قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المجال الرابع :** المزايا والإيجابيات الناتجة عن تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية

جدول رقم (7) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الرابع(المزايا والإيجابيات الناتجة عن تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية) والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)،حيث أن قيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 28 والتي تساوي 0.361 ،وكذلك كانت قيمة مستوى الدلالة لكل فقرة اقل من 0.05 ، وبذلك تعتبر فقرات المجال الأول صادقة لما وضعت لقياسه .

**جدول رقم (7)**

**معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الرابع** (المزايا والإيجابيات الناتجة عن تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية) **والدرجة الكلية لفقراته**

| مسلسل | الفقرة | معامل الارتباط | مستوى المعنوية |
|---|---|---|---|
| 1 | توحيد مكونات القوائم المالية في جميع الشركات . | 0.589 | 0.001 |
| 2 | توفر معلومات مالية قابلة للمقارنة . | 0.765 | 0.000 |
| 3 | تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية يساعدنا على الاقتراب من مستوى الدول المتقدمة (محاسبياً) . | 0.585 | 0.001 |
| 4 | تعزز من ثقة مستخدمي القوائم المالية . | 0.663 | 0.000 |
| 5 | توفر قواعد يسترشد بها عند إعداد الحسابات الختامية | 0.683 | 0.000 |
| 6 | توفر الوقت والجهد والتكلفة لصياغة معايير محلية . | 0.739 | 0.000 |

قيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 28 تساوي 0.361

**الصدق البنائي لمجالات الاستبانة :**

جدول رقم (8) يبين مدى ارتباط كل مجال من مجالات الاستبانة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة، والذي يبين أن محتوى كل مجال من مجالات الاستبيان له علاقة قوية بهدف الدراسة عند مستوى دلالة (0.05).

**جدول رقم (8)**

**الصدق البنائي لمجالات الدراسة**

| المجال | محتوى المجال | معامل الارتباط | مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|
| الأول | واقع المحاسبة في فلسطين ومدى تطورها لتتناسب مع تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية والصعوبات التي قد تواجهها في التطبيق | 0.730 | 0.000 |
| الثاني | دور مهم للجامعات الفلسطينية في تبني تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية من خلال التركيز عليها في التدريس لإمكانية تطبيقها في شركات قطاع غزة | 0.776 | 0.000 |
| الثالث | الآثار السلبية الناتجة عن عدم تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية | 0.772 | 0.000 |
| الرابع | المزايا والإيجابيات الناتجة عن تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية | 0.666 | 0.000 |

قيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 28 تساوي 0.361

**ثبات الاستبانة Reliability:**

تم إجراء خطوات الثبات على العينة الاستطلاعية نفسها بطريقتين هما طريقة التجزئة النصفية ومعامل ألفا كرونباخ.

- **طريقة التجزئة النصفية Split-Half Coefficient:**

تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية الرتبة ومعدل الأسئلة الزوجية الرتبة لكل محور من محاور الاستبانة، وقد تم تصحيح معاملات الارتباط باستخدام معامل ارتباط سبيرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient) حسب المعادلة التالية:

معامل الثبات = $\frac{2ر}{1+ر}$ حيث ر معامل الارتباط وقد بين جدول رقم (9) أن هناك معامل ثبات كبير نسبيا لفقرات الاستبيان

**جدول رقم (9)**
**معامل الثبات ( طريقة التجزئة النصفية)**

| المجال | محتوى المجال | معامل الارتباط | معامل الثبات | مستوى المعنوية |
|---|---|---|---|---|
| الأول | واقع المحاسبة في فلسطين ومدى تطورها لتتناسب مع تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية والصعوبات التي قد تواجهها في التطبيق | 0.6342 | 0.77616 | 0.000 |
| الثاني | دور مهم للجامعات الفلسطينية في تبني تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية من خلال التركيز عليها في التدريس لإمكانية تطبيقها في شركات قطاع غزة | 0.6688 | 0.801534 | 0.000 |
| الثالث | الآثار السلبية الناتجة عن عدم تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية | 0.6036 | 0.752806 | 0.000 |
| الرابع | المزايا والإيجابيات الناتجة عن تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية | 0.6444 | 0.783751 | 0.000 |
| | جميع الفقرات | 0.6044 | 0.753428 | 0.000 |

قيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 28 تساوي 0.361

**طريقة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha:**

تم استخدام طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة كطريقة ثانية لقياس الثبات وقد يبين جدول رقم (10) أن معاملات الثبات مرتفعة لمحاور الاستبانة.

**جدول رقم(10)**
**معاملات الثبات ( طريقة ألفا كرونباخ)**

| المجال | محتوى المجال | عدد الفقرات | معامل ألفا كرونباخ للثبات |
|---|---|---|---|
| الأول | واقع المحاسبة في فلسطين ومدى تطورها لتتناسب مع تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية والصعوبات التي قد تواجهها في التطبيق | 15 | 0.6542 |
| الثاني | دور مهم للجامعات الفلسطينية في تبني تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية من خلال التركيز عليها في التدريس لإمكانية تطبيقها في شركات قطاع غزة | 9 | 0.8536 |
| الثالث | الآثار السلبية الناتجة عن عدم تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية | 6 | 0.7309 |
| الرابع | المزايا والإيجابيات الناتجة عن تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية | 6 | 0.7328 |
| | جميع الفقرات | 36 | 0.8509 |

## المعالجات الإحصائية:

لقد قام الباحث بتفريغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج SPSS الإحصائي وتم استخدام الاختبارات الإحصائية التالية:

1- النسب المئوية والتكرارات
2- اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة
3- معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات
4- اختبار كولومجروف-سمرنوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا ( 1-Sample K-S )
5- اختبار One sample t test
6- اختبار Independent samples t test
7- اختبار One Way ANOVA
8- اختبار شفيه للمقارنات المتعددة

والجداول التالية تبين خصائص وسمات عينة الدراسة كالتالي:

## معلوما ت عن الموظف:

### 1- طبيعة العمل:

**جدول رقم (11)**

**توزيع عينة الدراسة حسب متغير طبيعة العمل**

| طبيعة العمل | التكرار | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| أكاديمي | 43 | 23.9 |
| مهني مستقل | 60 | 33.3 |
| محاسب في شركة | 77 | 42.8 |
| المجموع | 180 | 100.0 |

شملت عينة الدراسة كما يتضح في الجدول رقم (11) جميع الفئات ذات العلاقة بعملية تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية .

### 2 - العمر:

**جدول رقم (12)**

**توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر**

| العمر | التكرار | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| أقل من 25 عام | 31 | 17.2 |
| من 25-35 عام | 87 | 48.3 |
| من 36-45 عام | 46 | 25.6 |
| أكثر من 45 عام | 16 | 8.9 |
| المجموع | 180 | 100.0 |

حسب الجدول رقم (12) يلاحظ أنة تغلب فئة الشباب على عينة الدراسة ، وهذا يعكس خاصية المجتمع الفلسطيني من فئة الشباب .

**3 – الجنس :**

**جدول رقم (13)**

**توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس**

| الجنس | التكرار | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| ذكر | 152 | 84.4 |
| أنثى | 28 | 15.6 |
| المجموع | 180 | 100.0 |

حسب طبيعة الجنس يلاحظ أن غالبية عينة الدراسة هم من الذكور ،وهذا يظهر أن غالبية المحاسبين في المجتمع الفلسطيني في قطاع غزة هم من فئة الذكور .

**4– المؤهل الأكاديمي :**

**جدول رقم (14)**

**توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل الأكاديمي**

| المؤهل الأكاديمي | التكرار | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| دكتوراه | 7 | 3.9 |
| ماجستير | 25 | 13.9 |
| بكالوريوس | 140 | 77.8 |
| دبلوم | 8 | 4.4 |
| المجموع | 180 | 100.0 |

حسب المؤهل الأكاديمي يلاحظ أن حمله البكالوريوس هم الغالبية العظمي في عينة الدراسة،ثم يأتي بعدها حمله الماجستير،ثم حملة الدبلوم ، ثم الدكتوراه ، ويعكس هذا أن واقع مهنة المحاسبة في فلسطين والذي فيه الأغلبية من حملة درجة البكالوريوس .

**5-** المؤهل المهني:

**جدول رقم (15)**

**توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل المهني**

| المؤهل المهني | التكرار | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| محاسب قانوني عربي | 48 | 28.2 |
| محاسب قانوني أمريكي | 6 | 3.5 |
| محاسب قانوني بريطاني | 0 | 0 |
| لا يوجد | 116 | 68.3 |
| المجموع | 170 | 100.0 |

يبين الجدول رقم (15) أن غالبية العينة من حيث المؤهل المهني لا يحملون شهادات مهنية سواء محاسب قانوني عربي أو أمريكي أو بريطاني ، ويأتي الاشخاص الذين يحملون شهادة محاسب قانوني عربي هم الاكثر من حيث الذين يحملون الشهادات المهنية ،وأن حملة الشهادات الاجنبية نسبتهم قليلة جداً .

**6- عدد سنوات الخبرة في العمل:**

**جدول رقم (16)**

**توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة في العمل**

| عدد سنوات الخبرة في العمل | التكرار | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| أقل من 5 سنوات | 70 | 38.9 |
| من 5 – 10 سنوات | 63 | 35.0 |
| من 11-15سنة | 29 | 16.1 |
| أكثر من 15سنة | 18 | 10.0 |
| المجموع | 180 | 100.0 |

يبين الجدول انه حسب سنوات الخبرة غالبية العينة من أشخاص لديهم خبره أقل من 5 سنوات ،وهذا يعزز من أن غالبية الفئة العمرية للعينة هم من الشباب ، ثم يأتي في المركز الثاني من حيث الخبرة من 5-10 سنوات ، ثم من 11-15 سنة ، ثم أكثر من 15 سنة ، وهذا يعزز أن غالبية المحاسبين من فئة الشباب ويحتاجون لدورات متخصصة في معايير إعداد القوائم المالية الدولية لأنهم حديثي الخبرة .

**7 - شاركت في دورات متخصصة في معايير إعداد القوائم المالية الدولية :**

**جدول رقم (17)**

**المشاركة في دورات متخصصة في معايير إعداد القوائم المالية الدولية**

| هل شاركت في دورات متخصصة في معايير إعداد القوائم المالية الدولية | التكرار | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| نعم | 74 | 41.1 |
| لا | 106 | 58.9 |
| المجموع | 180 | 100.0 |

يلاحظ أن نسبة الذين لم يشاركوا في دورات متخصصة في معايير إعداد القوائم المالية هم أكبر من الذين شاركوا في تلك الدورات ، وهذا يظهر أن غالبية المحاسبين يحتاجون إلى دورات متخصصة في معايير إعداد القوائم المالية الدولية .

# نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها

- ❖ اختبار التوزيع الطبيعي
- ❖ تحليل فقرات الدراسة
- ❖ تحليل الفرضيات

**اختبار التوزيع الطبيعي(اختبار كولمجروف- سمرنوف (1- Sample K-S))**

تم استخدام اختبار كولمجروف- سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لان معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيا. ويوضح الجدول رقم (18) نتائج الاختبار حيث أن قيمة مستوى الدلالة لكل محال اكبر من 0.05 ( $sig. > 0.05$ ) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلميه.

**جدول رقم (18)**

**اختبار التوزيع الطبيعي(1-Sample Kolmogorov-Smirnov)**

| المجال | محتوى المجال | عدد الفقرات | قيمة Z | قيمة مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|---|
| الأول | واقع المحاسبة في فلسطين ومدى تطورها لتتناسب مع تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية والصعوبات التي قد تواجهها في التطبيق | 15 | 0.776153 | 0.583382 |
| الثاني | دور الجامعات الفلسطينية في تبني تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية من خلال التركيز عليها في التدريس لإمكانية تطبيقها في شركات قطاع غزة | 9 | 1.275823 | 0.077123 |
| الثالث | الآثار السلبية الناتجة عن عدم تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية | 6 | 0.927 | 0.356 |
| الرابع | المزايا والإيجابيات الناتجة عن تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية | 6 | 0.95 | 0.327 |
| | معدل المجالات | 36 | 0.726878 | 0.666151 |

## تحليل فقرات الدراسة

### درجة إلمام المحاسبين في قطاع غزه بمعايير إعداد القوائم المالية الدولية :

1-مدى إلمامك بمعايير إعداد القوائم المالية الدولية :

**جدول رقم (19)**
**الإلمام بمعايير إعداد القوائم المالية الدولية**

| مدى إلمامك بمعايير إعداد القوائم المالية الدولية | التكرار | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| إلمام كامل | 35 | 19.4 |
| إلمام متوسط | 108 | 60.0 |
| إلمام ضعف | 33 | 18.3 |
| لا أعرف عنها شئ | 4 | 2.2 |
| المجموع | 180 | 100.0 |

يلاحظ أن نسبة الإلمام المتوسط للمعايير هي الأغلب ،ثم تأتي بعدها الإلمام الكامل ، ثم الإلمام الضعيف ، وهذا يوضح أنة يجب إقامة المؤتمرات والدورات وورش العمل لاطلاع المحاسبين على هذه المعايير ويكون لهم إلمام كامل بها حتى يستخدموها في التطبيق .

2-درجة التزامكم بتطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية :

**جدول رقم (20)**
**درجة التزامكم بتطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية**

| درجة التزامكم بتطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية | التكرار | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| تطبيق كامل | 44 | 24.7 |
| تطبيق جزئي | 73 | 41.0 |
| تطبيق ضيق | 37 | 20.8 |
| لا أطبقها أبداً | 24 | 13.5 |
| المجموع | 178 | 100.0 |

يلاحظ أن غالبية أفراد العينة التزامهم بتطبيق المعايير هو تطبيق جزئي ،ثم تأتي بعدها نسبة التطبيق الكامل للمعايير، وهذا مؤشر ايجابي علي أن المعايير تطبق في قطاع غزه من قبل المحاسبين بشكل جيد مع العمل علي أن تطبق المعايير بشكل كامل ، وهذا التطبيق الجزئي يعكس أن اغلب المحاسبين لديهم إلمام متوسط بمعايير إعداد القوائم المالية الدولية .

**3 -** من هو في رأيك المستخدم الرئيسي للقوائم المالية في فلسطين :

**جدول رقم (21)**

**المستخدم الرئيسي للقوائم المالية في فلسطين**

| من هو في رأيك المستخدم الرئيسي للقوائم المالية في فلسطين | التكرار | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| المساهمين | 51 | 28.3 |
| مدراء الشركات | 34 | 18.9 |
| المقرضين | 29 | 16.1 |
| دائرة الضريبة | 48 | 26.7 |
| أخرى | 18 | 10.0 |
| المجموع | 180 | 100.0 |

يلاحظ أن غالبية مفردات العينة يميلون إلى أن المساهمين ثم دائرة الضريبة هم المستخدم الرئيسي للقوائم المالية ثم يأتي مدراء الشركات ، والمقرضين ،وأخري ، مما يدلل على أن المساهمين يهتمون بالقوائم المالية لمتابعه وضع سهم تلك الشركة وما تحققه من أرباح للاستثمار فيها ، والمقرضين لمعرفة ما هو وضع الشركة المالي وإمكانية سدادها لتلك القروض في المستقبل .

**4** – هل القوائم المالية في فلسطين تعد طبقاً لمعايير إعداد القوائم المالية الدولية :

**جدول رقم (22)**

**القوائم المالية في فلسطين تعد طبقاً لمعايير إعداد القوائم المالية الدولية**

| هل القوائم المالية في فلسطين تعد طبقاً لمعايير إعداد القوائم المالية الدولية | التكرار | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| نعم كل القوائم | 15 | 8.3 |
| نعم أغلب القوائم | 67 | 37.2 |
| نعم بعض القوائم | 91 | 50.6 |
| لا | 7 | 3.9 |
| المجموع | 180 | 100.0 |

يلاحظ أنة طبقاً لآراء العينة بعض القوائم المالية تعد طبقاً لمعايير إعداد القوائم المالية الدولية وهي النسبة الأكبر ، ثم تأتي بعدها نسبه أن اغلب القوائم تعد وفقاً لتلك المعايير ، ثم كل القوائم تعد وفقاً لتلك المعايير ، وأخر نسبة هي الذين يعتقدون بان لا تعد القوائم وفقاً لتلك المعايير ،وهذه النسب تشير إلى أن هناك أرضية ولو جزئية لتطبيق هذه المعايير في فلسطين

5- درجة الاعتقاد أن القوائم المالية التي تجهز وفقاً لمعايير إعداد القوائم المالية الدولية تؤثر على ثقة المستخدمين :

**جدول رقم (23)**

**درجة الاعتقاد أن القوائم المالية التي تجهز وفقاً لمعايير إعداد القوائم المالية الدولية تؤثر على ثقة المستخدمين**

| هل تعتقد أن القوائم المالية التي تجهز وفقاً لمعايير إعداد القوائم المالية الدولية تؤثر على ثقة المستخدمين | التكرار | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| بدرجة كبيرة جداً | 50 | 27.8 |
| بدرجة كبيرة | 79 | 43.9 |
| بدرجة متوسطة | 42 | 23.3 |
| بدرجة ضعيفة | 7 | 3.9 |
| لا تؤثر أبداً | 2 | 1.1 |
| المجموع | 180 | 100.0 |

الجدول رقم (23) يبين أن غالبية مفردات العينة تميل إلى أن القوائم المالية التي تجهز وفقاً لمعايير إعداد لقوائم المالية الدولية تؤثر على ثقة المستخدمين بدرجة كبيرة وبدرجة كبيرة جداً، ، وهذا يعطي مؤشر على أن معظم المستخدمين للقوائم المالية يولونها درجة عالية من الثقة إذا كانت تعد وفقاً لمعاير إعداد القوائم المالية الدولية .

**اختبار الفرضيات**

في اختبار الفرضيات تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة ( One Sample T test) لتحليل فقرات الاستبانة ، وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي1.97 (أو مستوى المعنوية اقل من 0.05 والوزن النسبي اكبر من 60 % )، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.97- (أو مستوى المعنوية اقل من 0.05 والوزن النسبي اقل من 60 % )، وتكون آراء العينة في الفقرة محايدة إذا كان مستوى المعنوية لها اكبر من 0.05 .

**الفرضية الأولى: واقع مهنة المحاسبة في فلسطين تتناسب مع تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية**

**تحليل فقرات المجال الأول:** واقع المحاسبة في فلسطين ومدى تطورها لتتناسب مع تطبيق معـــايير إعداد القوائم المالية الدولية والصعوبات التي قد تواجهها في التطبيق

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة لمعرفة أراء أفراد عينة الدراسة حـــول الفقـــرات المتعلقـــة بالتركيز على العميل والنتائج مبينة في جدول رقم (24) والذي يبين أن آراء أفراد العينة فـــي جميع الفقرات ايجابية حيث أن مستوى الدلالة اكبر من 0.05 والوزن النسبي لكل فقرة اكبر من "60%" مما يعني انه يجب أن التركيز على العميل يجب أن يشمل حسب الأهمية من الأعلى إلى الأدنى كما يلي:

- " عدم توفر المؤهلات العلمية الكافية للمحاسب الفلسطيني يعيق عملية تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية " بوزن نسبي "84.11% " وقد احتل المرتبة الأولى.
- " عدم توفر الخبرة المهنية للمحاسبين يعيق تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية " بوزن نسبي " 83.11% " وقد احتل المرتبة الثانية.
- " عدم فهم أهمية تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية يعيق تبنيها " بوزن نسبي " 78.77%" وقد احتل المرتبة الثالثة .
- " عدم الاعتماد بشكل كبير على التقارير المالية في اتخاذ القرارات في الشركات الفلسطينية يعيق تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية " بوزن نسبي " 78.56%" وقد احتل المرتبة الرابعة .
- " عدم وجود قناعة لدى إدارة الشركة بأهمية تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية يعيق تبنيها " بوزن نسبي " 77.88%" وقد احتل المرتبة الخامسة.
- " قله وجود كادر محاسبي مؤهل لإعطاء دورات مهنية بالمعايير الدولية يعيق تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية " بوزن نسبي " 77.44%" وقد احتل المرتبة السادسة .
- " عدم رغبة الإدارة في إظهار المركز المالي الحقيقي للشركة يعيق تطبيق معايير إعداد القوائم المالية " بوزن نسبي " 77.44%" وقد احتل المرتبة السادسة.
- " الواقع المهني المحاسبي بفلسطين يعيق تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية " بوزن نسبي " 75.00%" وقد احتل المرتبة السابعة .
- " عدم توفر نظام رقابة داخلية فعال في الشركة يعيق تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية " بوزن نسبي " 74.97%" وقد احتل المرتبة الثامنة .

- " معايير إعداد القوائم المالية الدولية معدة لتناسب الدول المتقدمة أكثر من الدول النامية " بـــوزن نسبي " 70.89%" وقد احتل المرتبة التاسعة .
- " انخفاض حجم وطبيعة العمل المالي في الشركة يعيق تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية " بوزن نسبي " 70.78%" وقد احتل المرتبة العاشرة .
- " الجمعيات المهنية الفلسطينية لا تهتم بتطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية ولا تساعد على تطبيقها " بوزن نسبي " 69.89%" وقد احتل المرتبة الحادية عشرة .
- " ارتفاع تكلفة تدريب موظفي القسم المالي ليصبحوا قادرين على التعامل مع معايير إعداد القوائم المالية الدولية يعيق تطبيقها " بوزن نسبي " 66.11%" وقد احتل المرتبة الثانية عشرة.
- " التشريعات القانونية في فلسطين بمجال المحاسبة تعيق تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية " بوزن نسبي " 65.78%" وقد احتل المرتبة الثالثة عشرة .
- " برامج المحاسبة المحوسبة والمستخدمة في فلسطين لا تناسب تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية " بوزن نسبي " 60.56%" وقد احتل المرتبة الرابعة عشرة .

**وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الأول 3.70 ، وقيمة t المحـــسوبة تساوي21.977 وهو اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.97، و الوزن النسبي يـــساوي 74.08 % وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " و مستوى الدلالـــة تـــساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يدل على أن واقع المحاسبة في فلسطين تتناسب مع تطبيق معايير إعـــداد القوائم المالية الدولية .**

بناءاً على التحليل السابق يلاحظ أن الواقع المحاسبي في فلسطيني يتناسب مع تطبيق معـــايير إعـــداد القوائم المالية الدولية ، وهذا مؤشر ايجابي على أنه عند تطبيق تلك المعايير سيكون هناك بيئة وواقع فلسطيني مناسب لها .

**جدول رقم (24)**

**تحليل فقرات المجال الأول (واقع المحاسبة في فلسطين ومدى تطورها لتتناسب مع تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية والصعوبات التي قد تواجهها في التطبيق)**

| مسلسل | الفقرة | المتوسط الحسابي | الوزن النسبي | قيمة t | مستوى الدلالة | الترتيب |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | عدم توفر المؤهلات العلمية الكافية للمحاسب الفلسطيني يعيق عملية تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية . | 4.21 | 84.11 | 19.024 | 0.000 | 1 |
| 2 | عدم توفر الخبرة المهنية للمحاسبين يعيق تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية . | 4.16 | 83.11 | 19.809 | 0.000 | 2 |
| 3 | عدم الاعتماد بشكل كبير على التقارير المالية في اتخاذ القرارات في الشركات الفلسطينية يعيق تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية . | 3.93 | 78.56 | 13.417 | 0.000 | 4 |
| 4 | الواقع المهني المحاسبي بفلسطين يعيق تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية . | 3.75 | 75.00 | 10.155 | 0.000 | 7 |
| 5 | الجمعيات المهنية الفلسطينية لا تهتم بتطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية ولا تساعد على تطبيقها | 3.49 | 69.89 | 5.997 | 0.000 | 11 |
| 6 | قله وجود كادر محاسبي مؤهل لإعطاء دورات مهنية بالمعايير الدولية يعيق تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية . | 3.87 | 77.44 | 12.077 | 0.000 | 6 |
| 7 | معايير إعداد القوائم المالية الدولية معدة لتناسب الدول المتقدمة أكثر من الدول النامية . | 3.54 | 70.89 | 6.173 | 0.000 | 9 |
| 8 | انخفاض حجم وطبيعة العمل المالي في الشركةيعيق تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية . | 3.54 | 70.78 | 6.663 | 0.000 | 10 |
| 9 | ارتفاع تكلفة تدريب موظفي القسم المالي ليصبحوا قادرين على التعامل مع معايير إعداد القوائم المالية الدولية يعيق تطبيقها . | 3.31 | 66.11 | 3.554 | 0.000 | 12 |
| 10 | عدم فهم أهمية تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية يعيق تبنيها . | 3.94 | 78.77 | 15.401 | 0.000 | 3 |
| 11 | عدم توفر نظام رقابة داخلية فعال في الشركة يعيق تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية . | 3.75 | 74.97 | 10.024 | 0.000 | 8 |
| 12 | عدم رغبة الإدارة في إظهار المركز المالي الحقيقي للشركة يعيق تطبيق معايير إعداد القوائم المالية . | 3.87 | 77.44 | 13.136 | 0.000 | 6 |
| 13 | عدم وجود قناعة لدى إدارة الشركة بأهمية تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية يعيق تبنيها . | 3.89 | 77.88 | 12.131 | 0.000 | 5 |

| مسلسل | الفقرة | المتوسط الحسابي | الوزن النسبي | قيمة t | مستوى الدلالة | الترتيب |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 14 | برامج المحاسبة المحوسبة والمستخدمة في فلسطين لا تناسب تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية. | 3.03 | 60.56 | 0.317 | 0.751 | 14 |
| 15 | التشريعات القانونية في فلسطين بمجال المحاسبة تعيق تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية | 3.29 | 65.78 | 3.622 | 0.000 | 13 |
| | **جميع الفقرات** | 3.70 | 74.08 | 21.977 | 0.000 | |

قيمة t الجدولية عند درجة حرية 179 ومستوى دلالة 0.05 تساوي 1.97

**الفرضية الثانية: يوجد دور الجامعات الفلسطينية في تبني تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية من خلال التركيز عليها في التدريس لإمكانية تطبيقها في شركات قطاع غزة**

**تحليل فقرات المجال الثاني: دور للجامعات الفلسطينية في تبني تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية من خلال التركيز عليها في التدريس لإمكانية تطبيقها في شركات قطاع غزة**

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة لمعرفة أراء أفراد عينة الدراسة حول الفقرات المتعلقة دور الجامعات الفلسطينية في تبني تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية من خلال التركيز عليها في التدريس لإمكانية تطبيقها في شركات قطاع غزة والنتائج مبينة في جدول رقم (25) والذي يبين أن آراء أفراد العينة في جميع الفقرات ايجابية حيث أن مستوى الدلالة اكبر من 0.05 والوزن النسبي لكل فقرة اكبر من "60%" مما يعني انه يجب أن التركيز على العميل يشمل يجب أن يشمل حسب الأهمية من الأعلى إلى الأدنى كما يلي:

- " وجود الكادر الأكاديمي المؤهل يساعد على تبني معايير إعداد القوائم المالية الدولية بوزن نسبي " 87.56%" وقد احتل المرتبة الأولى.
- " حث الطلاب وتوعيتهم بأهمية تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية يساعد على تبنيها " بوزن نسبي " 86.11% " وقد احتل المرتبة الثانية.
- " زيادة اهتمام أساتذة الجامعات بقسم المحاسبة بإعداد بحوث تتعلق بمعايير إعداد القوائم المالية الدولية تزيد من فرص تطبيقها " بوزن نسبي " 85.67%" وقد احتل المرتبة الثالثة.
- " إعطاء معايير إعداد القوائم المالية الدولية حقها بالتدريس يساعد علي تبني تطبيقها في الشركات " بوزن نسبي " 85.56%" وقد احتل المرتبة الرابعة .

- " جلب الكتب الدولية الخاصة بمعايير إعداد القوائم المالية الدولية يقربنا إليها بشكل أفضل " بوزن نسبي " 85.44%" وقد احتل المرتبة الخامسة.
- " ضرورة إقامة المؤتمرات العلمية التي تهدف لزيادة الوعي بأهمية معايير إعداد القوائم المالية الدولية " بوزن نسبي " 85.03%" وقد احتل المرتبة السادسة .
- " إصدار الكتيبات والمنشورات التي تخص معايير إعداد القوائم المالية الدولية تدعم تبنيها وتطبيقها " بوزن نسبي " 78.33%" وقد احتل المرتبة السابعة .
- " تزايد أعداد المحاسبين الخريجين يعمل على الانتشار السريع لتبني وتطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية " بوزن نسبي " 64.89%" وقد احتل المرتبة الثامنة .
- " يتم تدريس معايير إعداد القوائم المالية الدولية في الجامعات الفلسطينية بالقدر الكافي " بوزن نسبي " 62.56%" وقد احتل المرتبة التاسعة .

**وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الثاني 4.01 ، وقيمة t المحسوبة تساوي27.162 وهو اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.97، و الوزن النسبي يساوي 80.13 % وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " و مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يدل على أنه يوجد للجامعات الفلسطينية دور في تبني تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية من خلال التركيز عليها في التدريس لإمكانية تطبيقها في شركات قطاع غزة.**

يلاحظ أن المبحوثين يرون أن للجامعات الفلسطينية دور مهم في تبني تطبيق تلك المعايير من خلال الوجد الكافي للكادر الأكاديمي المؤهل ،وزيادة الاهتمام من قبل أساتذة الجامعات بقسم المحاسبة بإعداد البحوث تتعلق بهذه المعايير سيكون له الأثر الايجابي علي تبني تطبيق هذه المعايير .

**جدول رقم (25)**

**تحليل فقرات المجال الثاني (دور الجامعات الفلسطينية في تبني تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية من خلال التركيز عليها في التدريس لإمكانية تطبيقها في شركات قطاع غزة)**

| مسلسل | الفقرة | المتوسط الحسابي | الوزن النسبي | قيمة t | مستوى الدلالة | الترتيب |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | إعطاء معايير إعداد القوائم المالية الدولية حقها بالتدريس يساعد علي تبني تطبيقها في الشركات . | 4.28 | 85.56 | 23.643 | 0.000 | 4 |
| 2 | وجود الكادر الأكاديمي المؤهل يساعد على تبني معايير إعداد القوائم المالية الدولية . | 4.38 | 87.56 | 27.259 | 0.000 | 1 |
| 3 | حث الطلاب وتوعيتهم بأهمية تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية يساعد على تبنيها . | 4.31 | 86.11 | 28.378 | 0.000 | 2 |
| 4 | جلب الكتب الدولية الخاصة بمعايير إعداد القوائم المالية الدولية يقربنا إليها بشكل أفضل . | 4.27 | 85.44 | 20.211 | 0.000 | 5 |
| 5 | زيادة اهتمام أساتذة الجامعات بقسم المحاسبة بإعداد بحوث تتعلق بمعايير إعداد القوائم المالية الدولية تزيد من فرص تطبيقها . | 4.28 | 85.67 | 21.523 | 0.000 | 3 |
| 6 | تزايد أعداد المحاسبين الخريجين يعمل على الانتشار السريع لتبني وتطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية . | 3.24 | 64.89 | 2.825 | 0.005 | 8 |
| 7 | إصدار الكتيبات والمنشورات التي تخص معايير إعداد القوائم المالية الدولية تدعم تبنيها وتطبيقها. | 3.92 | 78.33 | 15.036 | 0.000 | 7 |
| 8 | ضرورة إقامة المؤتمرات العلمية التي تهدف لزيادة الوعي بأهمية معايير إعداد القوائم المالية الدولية | 4.25 | 85.03 | 22.372 | 0.000 | 6 |
| 9 | يتم تدريس معايير إعداد القوائم المالية الدولية في الجامعات الفلسطينية بالقدر الكافي . | 3.13 | 62.56 | 1.428 | 0.155 | 9 |
| | **جميع الفقرات** | 4.01 | 80.13 | 27.162 | 0.000 | |

قيمة t الجدولية عند درجة حرية 179 ومستوى دلالة 0.05 تساوي 1.97

**الفرضية الثالثة : توجد آثار سلبية ناتجة عن عدم تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية.**

**تحليل فقرات المجال الثالث: الآثار السلبية الناتجة عن عدم تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية.**

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة لمعرفة أراء أفراد عينة الدراسة حول الفقرات المتعلقة بالآثار السلبية الناتجة عن عدم تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية والنتائج مبينة في جدول رقم (26) والذي يبين أن آراء أفراد العينة في جميع الفقرات ايجابية حيث أن مستوى الدلالة اكبـــر

من 0.05 والوزن النسبي لكل فقرة اكبر من "60%" مما يعني انه يجب أن التركيز على العميل يجب أن يشمل حسب الأهمية من الأعلى إلى الأدنى كما يلي:

- " انخفاض ثقة المستخدمين للقوائم المالية " بوزن نسبي " 82.11% " وقد احتل المرتبة الأولى.
- " عدم تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية يؤثر على الارتقاء بمستوى مهنة المحاسبة في فلسطين " بوزن نسبي " 80.56 %" وقد احتل المرتبة الثانية.
- " صعوبة المقارنة بين القوائم المالية السنوية للشركات " بوزن نسبي " 79.44%" وقد احتل المرتبة الثالثة .
- " تقديم معلومات غير دقيقة لمتخذي القرار من الإدارة العليا للشركات " بوزن نسبي " 78.67%" وقد احتل المرتبة الرابعة .
- " صعوبة اتخاذ القرارات المناسبة " بوزن نسبي " 78.32%" وقد احتل المرتبة الخامسة.
- " اختلاف الطرق المتبعة في معالجة العمليات المحاسبية بين الشركات " بوزن نسبي " 75.11%" وقد احتل المرتبة السادسة .

**وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الثالث 3.95، وقيمة t المحسوبة تساوي 22.628 وهو اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.97، و الوزن النسبي يساوي 79.01 % وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " و مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يدل على أن** وجود **آثار سلبية ناتجة عن عدم تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية .**

يلاحظ من خلال أراء مفردات العينة انه سيكون هناك آثار سلبية ستنتج بسبب عدم تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية ومن أهم هذه الآثار انخفاض ثقة المستخدمين للقوائم المالية نتيجة عدم إتباعها في التطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية .

**جدول رقم (26)**

**تحليل فقرات المجال الثالث** (الآثار السلبية الناتجة عن عدم تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية)

| مسلسل | الفقرة | المتوسط الحسابي | الوزن النسبي | قيمة t | مستوى الدلالة | الترتيب |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | عدم تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية يؤثر على الارتقاء بمستوى مهنة المحاسبة في فلسطين . | 4.03 | 80.56 | 14.197 | 0.000 | 2 |
| 2 | اختلاف الطرق المتبعة في معالجة العمليات المحاسبية بين الشركات . | 3.76 | 75.11 | 10.425 | 0.000 | 6 |
| 3 | تقديم معلومات غير دقيقة لمتخذي القرار من الإدارة العليا للشركات . | 3.93 | 78.67 | 13.716 | 0.000 | 4 |
| 4 | صعوبة اتخاذ القرارات المناسبة . | 3.92 | 78.32 | 13.365 | 0.000 | 5 |
| 5 | صعوبة المقارنة بين القوائم المالية السنوية للشركات. | 3.97 | 79.44 | 14.127 | 0.000 | 3 |
| 6 | انخفاض ثقة المستخدمين للقوائم المالية . | 4.11 | 82.11 | 17.894 | 0.000 | 1 |
| | **جميع الفقرات** | 3.95 | 79.01 | 22.628 | 0.000 | |

قيمة t الجدولية عند درجة حرية 179 ومستوى دلالة 0.05 تساوي 1.97

**الفرضية الرابعة: هناك مزايا ناتجة عن تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية**

**تحليل فقرات المجال الرابع: المزايا والإيجابيات الناتجة عن تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية**

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة لمعرفة أراء أفراد عينة الدراسة حول الفقرات المتعلقة بالمزايا والإيجابيات الناتجة عن تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية والنتائج مبينة في جدول رقم (27) والذي يبين أن آراء أفراد العينة في جميع الفقرات ايجابية حيث أن مستوى الدلالة اكبر من 0.05 والوزن النسبي لكل فقرة اكبر من "60%" مما يعني انه يجب أن التركيز على العميل يجب أن يشمل حسب الأهمية من الأعلى إلى الأدنى كما يلي:

- " توفر معلومات مالية قابلة للمقارنة " بوزن نسبي " 86.89%" وقد احتل المرتبة الأولى.
- " تعزز من ثقة مستخدمي القوائم المالية " بوزن نسبي " 86.70 %" وقد احتل المرتبة الثانية.
- " تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية يساعدنا على الاقتراب من مستوى الدول المتقدمة (محاسبياً) " بوزن نسبي " 85.89%" وقد احتل المرتبة الثالثة .

- " توفر الوقت والجهد والتكلفة لصياغة معايير محلية " بوزن نسبي " 85.11%" وقد احتل المرتبة الرابعة .
- " توفر قواعد يسترشد بها عند إعداد الحسابات الختامية " بوزن نسبي " 84.89%" وقد احتل المرتبة الخامسة.
- " توحيد مكونات القوائم المالية في جميع الشركات " بوزن نسبي " 84.11%" وقد احتل المرتبة السادسة .

**وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الرابع 4.28 ، وقيمة t المحسوبة تساوي 33.578 وهو اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.97، و الوزن النسبي يساوي 85.60 % وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " و مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي اكبر من 0.05 مما يدل على أن هناك كثير من المزايا والإيجابيات الناتجة عن تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية .**

يلاحظ انه بتطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية سيكون هناك أثر إيجابي علي مهنة المحاسبة في فلسطين و من أهم هذه الايجابيات أنها توفر معلومات مالية قابله للمقارنة ، وهذا بدوره سيؤدي إلى التقرب من مستوى الدول المتقدمة من الناحية المحاسبية وسيزيد من ثقة تلك القوائم .

**جدول رقم (27)**

**تحليل فقرات المجال الرابع (المزايا والإيجابيات الناتجة عن تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية)**

| مسلسل | الفقرة | المتوسط الحسابي | الوزن النسبي | قيمة t | مستوى الدلالة | الترتيب |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | توحيد مكونات القوائم المالية في جميع الشركات . | 4.21 | 84.11 | 20.145 | 0.000 | 6 |
| 2 | توفر معلومات مالية قابلة للمقارنة . | 4.34 | 86.89 | 28.314 | 0.000 | 1 |
| 3 | تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية يساعدنا على الاقتراب من مستوى الدول المتقدمة (محاسبياً) . | 4.29 | 85.89 | 24.043 | 0.000 | 3 |
| 4 | تعزز من ثقة مستخدمي القوائم المالية . | 4.34 | 86.70 | 27.005 | 0.000 | 2 |
| 5 | توفر قواعد يسترشد بها عند إعداد الحسابات الختامية | 4.24 | 84.89 | 21.984 | 0.000 | 5 |
| 6 | توفر الوقت والجهد والتكلفة لصياغة معايير محلية . | 4.26 | 85.11 | 20.726 | 0.000 | 4 |
| | **جميع الفقرات** | 4.28 | 85.60 | 33.578 | 0.000 | |

قيمة t الجدولية عند درجة حرية 179 ومستوى دلالة 0.05 تساوي 1.97

**وبصفة عامة يبين جدول رقم (28) أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الرابع 3.92 ، وقيمة t المحسوبة تساوي 34.293 وهو اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.97، و الوزن النسبي يساوي 78.34 % وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " و مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي اكبر من 0.05 مما يدل على أن هناك قابلية معايير إعداد القوائم المالية الدولية للتطبيق في فلسطين .**

**جدول رقم (28)**

**تحليل مجالات الدراسة**

| مسلسل | المجال | المتوسط الحسابي | الوزن النسبي | قيمة t | مستوى الدلالة | الترتيب |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | واقع المحاسبة في فلسطين ومدى تطورها لتتناسب مع تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية والصعوبات التي قد تواجهها في التطبيق | 3.70 | 74.08 | 21.977 | 0.000 | 7 |
| 2 | دور الجامعات الفلسطينية في تبني تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية من خلال التركيز عليها في التدريس لإمكانية تطبيقها في شركات قطاع غزة | 4.01 | 80.13 | 27.162 | 0.000 | 2 |
| 3 | الآثار السلبية الناتجة عن عدم تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية | 3.95 | 79.01 | 22.628 | 0.000 | 3 |
| 4 | المزايا والإيجابيات الناتجة عن تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية | 4.28 | 85.60 | 33.578 | 0.000 | 1 |
| | **جميع الفقرات** | 3.92 | 78.34 | 34.293 | 0.000 | |

قيمة t الجدولية عند درجة حرية 179 ومستوى دلالة 0.05 تساوي 1.97

**الفرضية الخامسة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ في آراء المحاسبين في قطاع غزه حول مدى قابلية معايير إعداد القوائم المالية الدولية للتطبيق في فلسطين يعزى ( الجنس، للمشاركة في الدورات المتخصصة في معايير إعداد القوائم المالية الدولية، طبيعة العمل، العمر، المؤهل الأكاديمي، المؤهل المهني، عدد سنوات الخبرة في العمل) .**

**5.1- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ في العينة في قطاع غزه حول مدى قابلية معايير إعداد القوائم المالية الدولية للتطبيق في فلسطين يعزى للجنس.**

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار t للعينات المستقلة والنتائج مبينة في جدول رقم (29) ، والذي يبين أن القيمة المطلقة لقيمة t المحسوبة لكل مجال وللمجالات مجتمعة اقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.97، كما أن مستوى المعنوية لكل مجال وللمجالات مجتمعة اكبر من 0.05 مما يعنى قبول الفرضية أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة

$\alpha = 0.05$في آراء المحاسبين في قطاع غزه حول مدى قابلية معايير إعداد القوائم المالية الدولية للتطبيق في فلسطين يعزى للجنس .

**جدول رقم (29)**

**اختبار t لقياس الفروق في آراء أفراد عينة الدراسة حول مجالات قابلية معايير إعداد القوائم المالية الدولية للتطبيق في فلسطين يعزى للجنس**

| المجال | الجنس العلمي | العدد | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | قيمة t | مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| واقع المحاسبة في فلسطين ومدى تطورها لتتناسب مع تطبيق معايير إعداد القوائم المالية | **ذكر** | 152 | 3.690 | 0.420 | -1.000 | 0.319 |
| | **أنثى** | 28 | 3.779 | 0.481 | | |
| دور الجامعات الفلسطينية في تبني تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية | **ذكر** | 152 | 4.002 | 0.492 | -0.295 | 0.769 |
| | **أنثى** | 28 | 4.032 | 0.532 | | |
| الآثار السلبية الناتجة عن عدم تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية | **ذكر** | 152 | 3.949 | 0.543 | -0.079 | 0.937 |
| | **أنثى** | 28 | 3.958 | 0.675 | | |
| المزايا والايجابيات الناتجة عن تطبيق معايير إعداد القوائم المالية **الدولية** | **ذكر** | 152 | 4.262 | 0.506 | -1.086 | 0.279 |
| | **أنثى** | 28 | 4.376 | 0.539 | | |
| **جميع المجالات** | **ذكر** | 152 | 3.907 | 0.343 | -0.875 | 0.383 |
| | **أنثى** | 28 | 3.971 | 0.439 | | |

قيمة t الجدولية عند درجة حرية (179) ومستوى معنوية 0.05 تساوي1.97

**5.2-لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$في آراء المحاسبين في قطاع غزه حول مدى قابلية معايير إعداد القوائم المالية الدولية للتطبيق في فلسطين يعزى للمشاركة في الدورات المتخصصة في معايير القوائم المالية.**

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار t للعينات المستقلة والنتائج مبينة في جدول رقم (30) ، والذي يبين أن القيمة المطلقة لقيمة t المحسوبة لكل مجال وللمجالات مجتمعة اقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.97، كما أن مستوى المعنوية لكل مجال وللمجالات مجتمعة اكبر من 0.05 مما يعنى قبول الفرضية أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$في آراء المحاسبين في قطاع غزه حول مدى قابلية معايير إعداد القوائم المالية الدولية للتطبيق في فلسطين يعزى للمشاركة في الدورات المتخصصة في معايير القوائم المالية

**جدول رقم (30)**

**اختبار t لقياس الفروق في آراء أفراد عينة الدراسة حول مجالات قابلية معايير إعداد القوائم المالية الدولية للتطبيق في فلسطين يعزى للمشاركة في الدورات المتخصصة في معايير القوائم المالية**

| المجال | المشاركة في الدورات | العدد | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | قيمة t | مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| واقع المحاسبة في فلسطين ومدى تطورها لتتناسب مع تطبيق معايير إعداد القوائم المالية | **نعم** | 74 | 3.701 | 0.458 | -0.084 | 0.933 |
| | **لا** | 106 | 3.706 | 0.411 | | |
| دور الجامعات الفلسطينية في تبني تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية | **نعم** | 74 | 3.931 | 0.556 | -1.708 | 0.089 |
| | **لا** | 106 | 4.059 | 0.446 | | |
| الآثار السلبية الناتجة عن عدم تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية | **نعم** | 74 | 3.957 | 0.604 | 0.132 | 0.895 |
| | **لا** | 106 | 3.946 | 0.536 | | |
| المزايا والايجابيات الناتجة عن تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية | **نعم** | 74 | 4.318 | 0.464 | 0.827 | 0.409 |
| | **لا** | 106 | 4.253 | 0.542 | | |
| **جميع المجالات** | **نعم** | 74 | 3.904 | 0.405 | -0.404 | 0.687 |
| | **لا** | 106 | 3.926 | 0.324 | | |

قيمة t الجدولية عند درجة حرية (179) ومستوى معنوية 0.05 تساوي1.97

**5.3- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ في آراء المحاسبين في قطاع غزه حول مدى قابلية معايير إعداد القوائم المالية الدولية للتطبيق في فلسطين يعزى لطبيعة العمل.**

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لإيجاد الفروق بين المتوسطات والنتائج مبينة في جدول رقم (31) والتي تظهر أن قيمة F المحسوبة لمجال " **المزايا والايجابيات الناتجة عن تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية** " تساوي 5.939 وهي اكبر من قيمة F الجدولية والتي تساوي 3.05 عند درجتي حرية " 2، 177" ومستوى دلالة 0.05، كما أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.003 وهي اقل من 0.05 ، مما يعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ في آراء المحاسبين في قطاع غزه حول المزايا والايجابيات الناتجة عن تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية يعزى لطبيعة العمل ويبين اختبار شفيه جدول رقم (32) أن الفروق بين طبقتي "أكاديمي" و " مهني مستقل" ولصالح طبقة " مهني مستقل" .

كما يتبين أيضا أن قيمة F المحسوبة لكل مجال من المجالات المتبقية ولجميع المجالات مجتمعة اقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 3.05 عند درجتي حرية " 2، 177" ومستوى دلالة 0.05، كما بلغت قيمة مستوى المعنوية لكل مجال وللمجالات مجتمعة قيمة اكبر من 0.05 مما يعني قبول الفرضية العدمية أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ في آراء

المحاسبين في قطاع غزه حول مدى قابلية معايير إعداد القوائم المالية الدولية للتطبيق في فلـــسطين يعزى لطبيعة العمل .

**جدول رقم (31)**

**نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA ) لقياس الفروق في آراء أفراد عينة الدراسة حول مجالات قابلية معايير إعداد القوائم المالية الدولية للتطبيق في فلسطين يعزى لطبيعة العمل**

| المجال | مصدر التباين | مجموع المربعات | درجة الحرية | متوسط المربعات | قيمة " F" | مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| واقع المحاسبة في فلسطين ومدى تطورها لتتناسب مع تطبيق معايير إعداد القوائم المالية | بين المجموعات | 0.182 | 2 | 0.091 | 0.489 | 0.614 |
| | داخل المجموعات | 32.874 | 177 | 0.186 | | |
| | المجموع | 33.056 | 179 | | | |
| دور الجامعات الفلسطينية في تبني تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية | بين المجموعات | 0.049 | 2 | 0.025 | 0.099 | 0.906 |
| | داخل المجموعات | 44.169 | 177 | 0.250 | | |
| | المجموع | 44.218 | 179 | | | |
| الآثار السلبية الناتجة عن عدم تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية | بين المجموعات | 1.594 | 2 | 0.797 | 2.552 | 0.081 |
| | داخل المجموعات | 55.265 | 177 | 0.312 | | |
| | المجموع | 56.859 | 179 | | | |
| المزايا والايجابيات الناتجة عن تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية | بين المجموعات | 2.944 | 2 | 1.472 | 5.939 | 0.003 |
| | داخل المجموعات | 43.864 | 177 | 0.248 | | |
| | المجموع | 46.808 | 179 | | | |
| جميع المجالات | بين المجموعات | 0.420 | 2 | 0.210 | 1.642 | 0.196 |
| | داخل المجموعات | 22.611 | 177 | 0.128 | | |
| | المجموع | 23.030 | 179 | | | |

قيمة F الجدولية عند درجتي حرية (2، 177) و مستوى دلالة 0.05 تساوي **3.05**

**جدول رقم (32)**

**اختبار شفيه للمقارنات المتعددة حسب متغير طبيعة العمل**

**(المزايا والايجابيات الناتجة عن تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية)**

| الفروق | أكاديمي | مهني مستقل | محاســـب فـــي شركة |
|---|---|---|---|
| أكاديمي | | -0.3409* | -0.1710 |
| مهني مستقل | 0.3409* | | 0.1698 |
| محاســـب فـــي شركة | 0.1710 | -0.1698 | |

**5.4-لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$في آراء المحاسبين في قطاع غزه حول مدى قابلية معايير إعداد القوائم المالية الدولية للتطبيق في فلسطين يعزى للعمر.**

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لإيجاد الفروق بين المتوسطات والنتائج مبينة في جدول رقم (33) والتي تظهر أن قيمة F المحسوبة لكل مجال ولجميع المجالات مجتمعة اقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.66 عند درجتي حرية " 3، 176" ومستوى دلالة 0.05، كما بلغت قيمة مستوى المعنوية لكل مجال وللمجالات مجتمعة قيمة اكبر من 0.05 مما يعني قبول الفرضية العدمية أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$في آراء المحاسبين في قطاع غزه حول مدى قابلية معايير إعداد القوائم المالية الدولية للتطبيق في فلسطين يعزى للعمر .

**جدول رقم (33)**

**نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA ) لقياس الفروق في آراء أفراد عينة الدراسة حول مجالات قابلية معايير إعداد القوائم المالية الدولية للتطبيق في فلسطين يعزى للعمر**

| المجال | مصدر التباين | مجموع المربعات | درجة الحرية | متوسط المربعات | قيمة "F" | مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| واقع المحاسبة في فلسطين ومدى تطورها لتتناسب مع تطبيق معايير إعداد القوائم المالية | بين المجموعات | 1.214 | 3 | 0.405 | 2.236 | 0.086 |
| | داخل المجموعات | 31.842 | 176 | 0.181 | | |
| | المجموع | 33.056 | 179 | | | |
| دور الجامعات الفلسطينية في تبني تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية | بين المجموعات | 0.256 | 3 | 0.085 | 0.342 | 0.795 |
| | داخل المجموعات | 43.962 | 176 | 0.250 | | |
| | المجموع | 44.218 | 179 | | | |
| الآثار السلبية الناتجة عن عدم تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية | بين المجموعات | 0.476 | 3 | 0.159 | 0.495 | 0.686 |
| | داخل المجموعات | 56.383 | 176 | 0.320 | | |
| | المجموع | 56.859 | 179 | | | |
| المزايا والايجابيات الناتجة عن تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية | بين المجموعات | 0.181 | 3 | 0.060 | 0.228 | 0.877 |
| | داخل المجموعات | 46.626 | 176 | 0.265 | | |
| | المجموع | 46.808 | 179 | | | |
| جميع المجالات | بين المجموعات | 0.292 | 3 | 0.097 | 0.754 | 0.522 |
| | داخل المجموعات | 22.738 | 176 | 0.129 | | |
| | المجموع | 23.030 | 179 | | | |

قيمة F الجدولية عند درجتي حرية (3، 176) و مستوى دلالة 0.05 تساوي **2.66**

**5.5-لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$في آراء المحاسبين في قطاع غزه حول مدى قابلية معايير إعداد القوائم المالية الدولية للتطبيق في فلسطين يعزى للمؤهل الأكاديمي.**

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لإيجاد الفروق بين المتوسطات والنتائج مبينة في جدول رقم (34) والتي تظهر أن قيمة F المحسوبة لكل مجال ولجميع المجالات مجتمعة اقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.66 عند درجتي حرية " 3، 176" ومستوى دلالة 0.05، كما بلغت قيمة مستوى المعنوية لكل مجال وللمجالات مجتمعة قيمة اكبر من 0.05 مما يعني قبول الفرضية العدمية أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$في آراء المحاسبين في قطاع غزه حول مدى قابلية معايير إعداد القوائم المالية الدولية للتطبيق في فلسطين يعزى للمؤهل الأكاديمي .

**جدول رقم (34)**

**نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA ) لقياس الفروق في آراء أفراد عينة الدراسة حول مجالات قابلية معايير إعداد القوائم المالية الدولية للتطبيق في فلسطين يعزى للمؤهل الأكاديمي**

| المجال | مصدر التباين | مجموع المربعات | درجة الحرية | متوسط المربعات | قيمة " F" | مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| واقع المحاسبة في فلسطين ومدى تطورها لتتناسب مع تطبيق معايير إعداد القوائم المالية | بين المجموعات | 0.286 | 3 | 0.095 | 0.512 | 0.674 |
| | داخل المجموعات | 32.770 | 176 | 0.186 | | |
| | المجموع | 33.056 | 179 | | | |
| دور الجامعات الفلسطينية في تبني تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية | بين المجموعات | 0.761 | 3 | 0.254 | 1.028 | 0.382 |
| | داخل المجموعات | 43.457 | 176 | 0.247 | | |
| | المجموع | 44.218 | 179 | | | |
| الآثار السلبية الناتجة عن عدم تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية | بين المجموعات | 2.103 | 3 | 0.701 | 2.253 | 0.084 |
| | داخل المجموعات | 54.756 | 176 | 0.311 | | |
| | المجموع | 56.859 | 179 | | | |
| المزايا والايجابيات الناتجة عن تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية | بين المجموعات | 0.152 | 3 | 0.051 | 0.192 | 0.902 |
| | داخل المجموعات | 46.655 | 176 | 0.265 | | |
| | المجموع | 46.808 | 179 | | | |
| جميع المجالات | بين المجموعات | 0.356 | 3 | 0.119 | 0.920 | 0.432 |
| | داخل المجموعات | 22.675 | 176 | 0.129 | | |
| | المجموع | 23.030 | 179 | | | |

ق قيمة F الجدولية عند درجتي حرية (3، 176) و مستوى دلالة 0.05 تساوي **2.66**

**5.6-لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$في آراء المحاسبين في قطاع غزه حول مدى قابلية معايير إعداد القوائم المالية الدولية للتطبيق في فلسطين يعزى للمؤهل المهني.**

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لإيجاد الفروق بين المتوسطات والنتائج مبينة في جدول رقم (35) والتي تظهر أن قيمة F المحسوبة لكل مجال ولجميع المجالات مجتمعة اقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.66 عند درجتي حرية " 3، 166"ومستوى دلالة 0.05، كما بلغت قيمة مستوى المعنوية لكل مجال وللمجالات مجتمعة قيمة اكبر من 0.05 مما يعني قبول الفرضية العدمية أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$في آراء المحاسبين في قطاع غزه حول مدى قابلية معايير إعداد القوائم المالية الدولية للتطبيق في فلسطين يعزى للمؤهل المهني .

**جدول رقم (35)**

**نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA ) لقياس الفروق في آراء أفراد عينة الدراسة حول مجالات قابلية معايير إعداد القوائم المالية الدولية للتطبيق في فلسطين يعزى للمؤهل المهني**

| المجال | مصدر التباين | مجموع المربعات | درجة الحرية | متوسط المربعات | قيمة " F" | مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| واقع المحاسبة في فلسطين ومدى تطورها لتتناسب مع تطبيق معايير إعداد القوائم المالية | بين المجموعات | 0.752 | 3 | 0.251 | 1.407 | 0.243 |
| | داخل المجموعات | 29.588 | 166 | 0.178 | | |
| | المجموع | 30.341 | 169 | | | |
| دور الجامعات الفلسطينية في تبني تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية | بين المجموعات | 0.263 | 3 | 0.088 | 0.352 | 0.788 |
| | داخل المجموعات | 41.391 | 166 | 0.249 | | |
| | المجموع | 41.654 | 169 | | | |
| الآثار السلبية الناتجة عن عدم تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية | بين المجموعات | 0.647 | 3 | 0.216 | 0.708 | 0.549 |
| | داخل المجموعات | 50.585 | 166 | 0.305 | | |
| | المجموع | 51.232 | 169 | | | |
| المزايا والايجابيات الناتجة عن تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية | بين المجموعات | 0.175 | 3 | 0.058 | 0.225 | 0.879 |
| | داخل المجموعات | 42.915 | 166 | 0.259 | | |
| | المجموع | 43.090 | 169 | | | |
| جميع المجالات | بين المجموعات | 0.392 | 3 | 0.131 | 1.082 | 0.358 |
| | داخل المجموعات | 20.047 | 166 | 0.121 | | |
| | المجموع | 20.439 | 169 | | | |

قيمة F الجدولية عند درجتي حرية (3، 166) و مستوى دلالة 0.05 تساوي **2.66**

**5.7-لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$في آراء المحاسبين في قطاع غزه حول مدى قابلية معايير إعداد القوائم المالية الدولية للتطبيق في فلسطين يعزى لعدد سنوات الخبرة في العمل.**

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لإيجاد الفروق بين المتوسطات والنتائج مبينة في جدول رقم (36) والتي تظهر أن قيمة F المحسوبة لكل مجال ولجميع المجالات مجتمعة اقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.66 عند درجتي حرية " 3، 176" ومستوى دلالة 0.05، كما بلغت قيمة مستوى المعنوية لكل مجال وللمجالات مجتمعة قيمة اكبر من 0.05 مما يعني قبول الفرضية العدمية أيلا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$في آراء المحاسبين في قطاع غزه حول مدى قابلية معايير إعداد القوائم المالية الدولية للتطبيق في فلسطين يعزى لعدد سنوات الخبرة في العمل .

**جدول رقم (36)**

**نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA ) لقياس الفروق في آراء أفراد عينة الدراسة حول مجالات قابلية معايير إعداد القوائم المالية الدولية للتطبيق في فلسطين يعزى** لعدد سنوات الخبرة في العمل

| المجال | مصدر التباين | مجموع المربعات | درجة الحرية | متوسط المربعات | قيمة " F" | مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| واقع المحاسبة في فلسطين ومدى تطورها لتتناسب مع تطبيق معايير إعداد القوائم المالية | بين المجموعات | 1.264 | 3 | 0.421 | 2.333 | 0.076 |
| | داخل المجموعات | 31.792 | 176 | 0.181 | | |
| | المجموع | 33.056 | 179 | | | |
| دور الجامعات الفلسطينية في تبني تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية | بين المجموعات | 0.088 | 3 | 0.029 | 0.118 | 0.950 |
| | داخل المجموعات | 44.130 | 176 | 0.251 | | |
| | المجموع | 44.218 | 179 | | | |
| الآثار السلبية الناتجة عن عدم تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية | بين المجموعات | 1.986 | 3 | 0.662 | 2.124 | 0.099 |
| | داخل المجموعات | 54.873 | 176 | 0.312 | | |
| | المجموع | 56.859 | 179 | | | |
| المزايا والايجابيات الناتجة عن تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية | بين المجموعات | 1.217 | 3 | 0.406 | 1.565 | 0.199 |
| | داخل المجموعات | 45.591 | 176 | 0.259 | | |
| | المجموع | 46.808 | 179 | | | |
| جميع المجالات | بين المجموعات | 0.277 | 3 | 0.092 | 0.715 | 0.544 |
| | داخل المجموعات | 22.753 | 176 | 0.129 | | |
| | المجموع | 23.030 | 179 | | | |

قيمة F الجدولية عند درجتي حرية (3، 176) و مستوى دلالة 0.05 تساوي **2.66**

# الفصل الخامس

# النتائج والتوصيات

- النتائج
- التوصيات
- الدراسات المستقبلية

## أولاً : النتائج

بناءاً على الدراسة الميدانية التي أجريت يلاحظ أنة يوجد في فلسطين أرضية جيده لتطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية ، ولكن تحتاج البيئة المهنية الفلسطينية لمزيد من العمل قبل تطبيق هذه المعايير لتصبح جاهزة للتطبيق ، وأيضا لا يوجد جهة تشرف على إلزام تطبيق هذه المعايير .

**حيث يتبين من خلال الدراسة الميدانية بعد تحليل الاستبانة النتائج التالية وتتلخص في :**

1- إن غياب تطبيق معايير إعداد القوائم المالية يؤثر على ثقة مستخدمي القوائم المالية وعلى مدى مصداقيتهم لتلك القوائم .

2- انخفاض نسبة المحاسبين الذين شاركوا في دورات متخصصة في معايير إعداد القوائم المالية الدولية ، مقارنة بالذين لم يشاركوا في دورات متخصصة .

3- نسبة الذين لديهم إلمام كامل بمعايير إعداد القوائم المالية الدولية منخفضة ، حيث إن الأغلبية لديهم إلمام متوسط بهذه المعايير .

4- إن درجة التزام المحاسبين بتطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية تطبيق جزئي .

5- ارتفاع تكلفة تدريب موظفي القسم المالي من وجهة نظر أفراد العينة يعتبر معيقاً لتطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية .

6- للجامعات الفلسطينية دور مهم في تبني تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية من خلال :

- وجود الكادر الأكاديمي المؤهل الذي يساعد على تبني معايير إعداد القوائم المالية الدولية .
- حث الطلاب وتوعيتهم بأهمية تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية .
- زيادة اهتمام أساتذة الجامعات بقسم المحاسبة بإعداد بحوث تتعلق بمعايير المحاسبة الدولية .

7- عدم تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية يؤثر على مستوى مهنة المحاسبة في فلسطين .

8- تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية له مزايا وايجابيات ومنها :

- توفر معلومات محاسبية قابلة للمقارنة .
- تعمل على تعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية بهذه القوائم .
- تساعد هذه المعايير من الاقتراب من مستوى الدول المتقدمة (محاسبياً) ومواكبة كل التطورات المحاسبية .
- تطبيق هذه المعايير يوفر الوقت والجهد والتكلفة لصياغة معايير محلية من خلال الاستفادة من المعايير الدولية .

9-إن القوائم المالية التي يتم إعدادها وفقاً لمعايير إعداد القوائم المالية الدولية تكون أكثر مصداقية وشفافية، وينتج عنها معلومات محاسبية ملائمة يمكن الاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرارات الرشيدة .

10-انخفاض حجم وطبيعة العمل المالي في الشركات الفلسطينية يحد من تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية .

11-إن التشريعات القانونية في فلسطين الخاصة بمجال المحاسبة لا ترتقي لتطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية نظراً لقلتها ، حيث لا يوجد سوى سلطة النقد هي الجهة الوحيدة التي بها قانون ملزم باستخدام معايير المحاسبة الدولية .

## ثانياً : التوصيات

**بناءاً علي النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الدارسة الميدانية ، فإن الدارسة توصي بما يلي:**

1- ضرورة التزام الشركات الفلسطينية بتطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية مع الأخذ بعين الاعتبار التغيرات البيئية الفلسطينية .

2- تنظيم دورات تدريبية للمحاسبين ليصبحوا قادرين علي تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية.

3- سن قوانين وتشريعات تلزم الشركات بإعداد قوائمها المالية وفقاً لمعايير اعداد القوائم المالية الدولية. .

4- تفعيل دور جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية لتلزم الشركات في فلسطين بتطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية .

5- العمل على وضع إطار عام للمحاسبة في فلسطين بحيث يتم توحيد مكونات القوائم المالية بما يتلاءم و معايير إعداد القوائم المالية الدولية .

6- العمل على تطوير مناهج التعليمية الخاصة بقسم المحاسبة في الجامعات الفلسطينية فيما يخص معايير المحاسبة الدولية بما يتناسب مع البيئة الفلسطينية .

7- عقد ورش عمل والاستعانة بخبراء في مجال المحاسبة بهدف تطوير كفاءة معدي القوائم المالية في ضوء معايير إعداد القوائم المالية الدولية .

8- ضرورة تظافر جميع الجهود سواء الجمعيات المهنية والشركات لتذليل المشاكل التى تعيق تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية في فلسطين .

9- تشجيع البحث العلمي في مجال إعداد ونشر القوائم المالية في ضوء معايير إعداد القوائم المالية الدولية.

**الدراسات المستقبلية :**

توصي الدراسة بمتابعة البحث بهدف ارتقاء وتطوير مهنة المحاسبة في فلسطين خصوصاً أن موضـــوع المعايير المحاسبية الدولية من المواضيع المهمة وإمكانية تطبيق هذه المعايير على الشركات الفلـــسطينية باعتبار الشركات تمثل شريحة كبيرة من سوق العمل في المجتمع الفلسطيني وتقتـــرح الدراســـة بعـــض المواضيع التي لا بد من دراستها لتطوير مهنة المحاسبة بفلسطين أهمها :

1- دور معايير المحاسبة الدولية في كفاءة سوق فلسطين للأوراق المالية .

2- مدى إمكانية الاستفادة من معايير المحاسبة الدولية في صياغة معايير محاسبية محلية .

3- تطوير إعداد القوائم المالية في إطار معايير المحاسبة الدولية في ضوء التغيرات البيئية .

# قائمة المراجع

- أولاً : الكتب والمراجع العربية
- ثانياً : الكتب والمراجع الأجنبية
- ثالثاً : المراجع الالكترونية

## أولاً: الكتب والمراجع العربية :-


- أبو طالب ،يحي ،**المعايير المحاسبية في ضوء نظرية المحاسبة** ،القاهرة ،2001 ،ص69 .
- البحيصي،عصام،ورقة عمل بعنوان"**نحو تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات في فلسطين**"، لورشة العمل حول:قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم(9) لسنة 2004ودور جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية ،مايو،2005 .
- الجبر،نبيه،المداخل المحلية والدولية لإصدار المعايير المحاسبية في السعودية ،دراسة تحليلية مقارنة، المجلة العلمية لكلية التجارة،مجلد 25 ،2000،ص 104-105 .
- الخالدي،ناهض،متطلبات المحاسبة الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية،**مجلة المحاسب الفلسطيني**،العدد15،مارس،2005،ص38 .
- السلطة الفلسطينية،وزارة العدل،دائرة تسجيل الشركات،يناير،2003 .
- الطحلة ،داوود ،**الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية** ،نيسان ،2000 .
- القشي،ظاهر،**مدى ملائمة معايير المحاسبة الدولية لبيئة الشركات العاملة في الأردن بالمقارنة مع معايير المحاسبة الأمريكية ومعايير المحاسبة البريطانية**،جامعة الإسراء الخاصة،الأردن .
- العفيفي، محمد ، **ما هي ايجابيات ومعوقات تطبيق معيار المحاسبة الدولية رقم (11) في شركات المقاولات في قطاع غزه** ، الجامعة الاسلاميه ، 2007.
- الليثي،فؤاد،**نظرية المحاسبة-المدخل المعاصر**،الطبعة الثانية،دار النهضة العربية،2002-2003،ص302-303 .
- المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ،**المجمع العربي للمحاسبين القانونين** ،المملكة الأردنية الهاشمية ،2003.
- المعايير المحاسبية الدولية،**من منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونين** ،1999 .
- الناظر،زهير،المنافسة والتحدي ،**دليل المحاسب الفلسطيني**،جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية،1999،ص7 .
- النشاشيبي،زهدي،التقرير الشامل لوزارة المالية الفلسطينية منذ28 أيلول2000وحتى 20أيار 2001،**مجلة المحاسب القانوني**،العدد الثالث،حزيران2001،ص30 .
- جريس،إبراهيم،المعايير المحاسبية الملائمة ودورها في تطوير البيئة المحاسبية المصرية لمقابلة متطلبات التغيرات الاقتصادية المعاصرة،**المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**،كلية التجارة،جامعه عين شمس،العدد الأول،1995،ص75 .
- جمعية مدققي الحسابات القانونية الفلسطينية،واقع مهنتي المحاسبة والتدقيق في فلسطين،**مجلة المدقق**،العدد الرابع،كانون الثاني،2002،ص17-18 .

- حلس،سالم،واقع مهنة التدقيق في فلسطين ،**المحاسب القانوني العربي**،عدد100،آذار،1997، ص17-18 .
- حلس،سالم،واقع مهنة المحاسبة والمراجعة في قطاع غزة،**مجلة المحاسب الفلسطيني**،العدد 16،مارس،2008،ص9 .
- حماد،إبراهيم،تأثير العوامل البيئية في المشروعات (محاسبياً وضريبياً)،**المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**،جامعه عين شمس،1995،ص100 .
- خليف ، احمد عثمان ، **دراسة وتقيم معايير المحاسبة الدولية ومدى قابليتها للتطبيق في الممارسة في مصر** – دراسة تطبيقية ، مجلة الإدارة العامة ، العدد 37 ، 1997.
- خير الدين،حسن،وآخرون،**التسويق-المبادئ والتطبيق**،مؤسسة رضا للطباعة والنشر، 1997 ص 52 .
- رمضان،حامد،**أثر التغيرات الاقتصادية والاجتماعية الحالية والمستقبلية على النظم الإدارية لمنظمات الأعمال**،مؤتمر الشرق الأوسط وشمال إفريقيا للاقتصاد والتجارة الدولية في أسواق رأس المال،1997،ص153 .
- سابا وشركاهم ، **معايير المحاسبة الدولية** ،1996 .
- عاشور،عصافت سيد، الإطار الفكري والتطبيقي لمعايير المحاسبة المصرية،الجزء الأول 2001،ص5 .
- عبد الحفيظ منصور ، معايير الإفصاح والسرية المهنية ، **مجله المدقق** ، العدد 38، 1999.
- عبد المجيد،محمد،**تقيم الأداء الاجتماعي والبيئي للمنشأة**،مؤتمر المحاسبة عن الأداء في مواجهة التحديات المعاصرة،مايو،2000،ص2 .
- عبد الناصر نور ، الحجاوي ، **معايير المحاسبة الدولية والبيئة الأردنية** – متطلبات التوافق والتطبيق جامعه الإسراء ، 2003.
- عبيدات،محمد،**مبادئ التسويق-مدخل سلوكي**،الطبعة الثالثة،الأردن،المستقبل للنشر والتوزيع،1995،ص41 .
- عثمان الأميرة ، **دراسة نظريه تحليليه لفاعلية توحيد المعايير المحاسبية على المستوى الدولي** ، مجلة الإدارة العامة ، العدد 64 ، 1989 .
- عويضة،سعيد،الدور المهني والوطني وتحديات المرحلة،**مجلة المحاسب الفلسطيني**، العدد12، سبتمبر،2001،ص4 .
- عيسى،حسين،**نظم إدارة التكاليف البيئية إطار مقترح**،مؤتمر المحاسبة عن الأداء لمواجهة التحديات المعاصرة،مايو،2000،ص34 .

- فؤاد توفيق ياسين ، **دور معايير المحاسبة والمراجعة الدولية في تحديد الوعاء الضريبي في الشركات متعددة الجنسيات في الأردن** ، رسالة دكتوراه غير منشوره ، جامعه أمدرمان الاسلاميه كلية الدراسات العليا ، 2000.
- كلاب،سعيد،ورقة عمل بعنوان"**مقومات مهنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين –الواقع والتحديات**" لليوم الدراسي بالجامعة الإسلامية حول:واقع مهنة المحاسبة في فلسطين وسبل تطويرها،مارس،2007 .
- مجلة المحاسب الفلسطيني،**دور المحاسبة والتدقيق في أوروبا** ،مقالة صحفية،العدد14،أكتوبر، 2002،ص61 .
- مطر،محمد،محاسبة المسؤولية الاجتماعية–المفاهيم والمزايا ومشاكل التطبيق،**مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونين**،العدد2001،114،ص21 .
- مكتب المنسق الخاص بالأمم المتحدة في الأراضي المحتلة،**الآثار التي خلفتها المواجهات وإغلاق الحدود المفروضة على الحركة وعلى الاقتصاد الفلسطيني**،كانون الأول،2001،ص25.
- ملحيس،غانية،**الوضع الاقتصادي الفلسطيني عشية انتهاء المرحلة الانتقالية** ،منتدى الفكر الديمقراطي الفلسطيني،لجنة الدراسات،جمعية الشبان المسيحية،العدد الثامن،أكتوبر،1999،ص2.
- نشوان،اسكندر،تطوير إعداد ونشر القوائم المالية في إطار معايير المحاسبة الدولية في ضوء التغيرات البيئية– دراسة تطبيقية على الوحدات الاقتصادية بدولة فلسطين،**رسالة ماجستير**،كلية التجارة ،جامعه عين شمس،2004،ص23 .
- هاشم،ضياء،أبو غزالة،طلال، المحاسبة الدولية ،**كتاب مقرر للمتقدمين لامتحانات المجمع العربي للمحاسبين القانونين** ،الأردن،1992 .


## ثانياً: الكتب والمراجع الأجنبية :-


- Ee,ping kho&Iddamal,Goda Ranjan.The IASC'S E32-will it hasten International harmony? Accountants Journal.Vol.72,No.8,sep. 1993
- Gale Group **standard setters focus on performance reporting** , High lights Financial Accounting standards Board , International Accounting standards Board, 2001.
- Amat et.al**. IFRS introduction and its effect on listed companies in Spain** ,2007.

- Tyrrall et.al**. The relevance of International Financial Reporting Standards to a developing country – Evidence from Kazakhstan** , 2007.
- Frederick D.s.choi, carol Ann Frost, and Garyk. Meek**, International Accounting** Pearson education, Inc, upper saddle River, New Jersey , 2002 , P 320 .
- Alexander David &Britton Ann **, Financial Reporting** , 5th, 1999 .
- Gavens, David w., & other , **Marketing Management**. Irwin, 1987, p47.
- Mac-Garthy , Jerome E.& others. Basic Marketing, 9th ed , horne wood, 111, Irwin , 1986,p53 .


**ثالثاً: مواقع الانترنت :-**


1- www.acc4arab.com (2008)

2- (2008) www.iasb.org

3- (2008) www.fasb.org

4- (2008) www.aicpa.org

5- (2008) www.findarticle.com

6- (2008) www.socpa.org.sa/As/index.htm

7- (2008) www.edarat.net/modules/news/article.php?

8- (2008) www.FEE.be

9- (2008) www.iasp.com/standard/ias11.htm

10- (2008)www.amanjordan.org

# الملاحـــــق

- الاستبانة
- أسماء محكمين الاستبانة

**ملحق رقم (1)**

بسم الله الرحمن الرحيم

**الجامعة الإسلامية – غزة**

**الدراسات العليا**

**ماجستير محاسبة وتمويل**

## الاستبانة

**الأخ الكريم ، الأخت الكريمة...**

**تحية طيبة وبعد...**

**تتعلق هذه الاستبانة برسالة ماجستير بعنوان :**

# " مدى قابلية معايير إعداد القوائم المالية الدولية للتطبيق في فلسطين "

# ( دراسة استطلاعية للمحاسبين في قطاع غزة )

نرجو التكرم بمساعدتنا في تعبئة الاستبانة المرفقة بكل دقة وموضوعية علماً بأن جميع المعلومات التي تقدمونها سيتم التعامل معها بسرية تامة وسيتم استخدامها لغرض البحث العلمي فقط .

**شاكرين لكم حسن تعاونكم .**

**الباحث**

**ماجد ماهر سابا**

## معلوما ت عن الموظف:

**1- طبيعة العمل:**

☐ أكاديمي ☐ مهني مستقل ☐ محاسب في شركة

**2 - العمر:**

☐ أقل من 25 عام ☐من 25-35 عام ☐من 36-45 عام ☐أكثر من 45 عام

**3 - الجنس :**

☐ ذكر ☐ أنثى

**4 – المؤهل الأكاديمي :**

☐ دكتوراه ☐ ماجستير ☐بكالوريوس ☐ دبلوم

**5 - المؤهل المهني:**

☐محاسب قانوني عربي ☐محاسب قانوني أمريكي☐ محاسب قانوني بريطاني☐ لا يوجد

**6- عدد سنوات الخبرة في العمل:**

☐ أ قل من 5 سنوات ☐ من 5 – 10 سنوات ☐ من 11-15سنة ☐ أكثر من 15سنة

**7 - شاركت في دورات متخصصة في معايير إعداد القوائم المالية الدولية** :

☐ نعم ☐ لا

## أولا: درجة إلمامك بمعايير إعداد القوائم المالية الدولية :

درجة إلمام المحاسبين في قطاع غزه بمعايير إعداد القوائم المالية الدولية :

**1- مدى إلمامك بمعايير إعداد القوائم المالية الدولية :**

☐ إلمام كامل ☐ إلمام متوسط ☐ إلمام ضعف ☐لا أعرف عنها شئ

**2- درجة التزامكم بتطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية :**

☐ تطبيق كامل ☐ تطبيق جزئي ☐تطبيق ضيق ☐ لا أطبقها أبداً

**3 - من هو في رأيك المستخدم الرئيسي للقوائم المالية في فلسطين :**

☐ المساهمين ☐ مدراء الشركات ☐ المقرضين ☐ دائرة الضريبة

☐ أخرى ---------

**4 - هل القوائم المالية في فلسطين تعد طبقاً لمعايير إعداد القوائم المالية الدولية :**

□ نعم كل القوائم □نعم أغلب القوائم □ نعم بعض القوائم □ لا

**5- هل تعتقد أن القوائم المالية التي تجهز وفقاً لمعايير إعداد القوائم المالية الدولية تؤثر على ثقة المستخدمين :**

□ بدرجة كبيرة جداً □ بدرجة كبيرة □بدرجة متوسطة□ بدرجة ضعيفة □لا تؤثر أبداً

**ثانياً: واقع المحاسبة في فلسطين ومدى تطورها لتتناسب مع تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية والصعوبات التي قد تواجهها في التطبيق :-**

مدى انسجام وتطور الواقع المهني المحاسبي في فلسطين مع تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية الموحدة وصعوبات تطبيقها :-

| الرقم | العبارة | موافق بشدة | موافق | لا أدري | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | عدم توفر المؤهلات العلمية الكافية للمحاسب الفلسطيني يعيق عملية تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية . | | | | | |
| 2 | عدم توفر الخبرة المهنية للمحاسبين يعيق تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية . | | | | | |
| 3 | عدم الاعتماد بشكل كبير على التقارير المالية في اتخاذ القرارات في الشركات الفلسطينية يعيق تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية . | | | | | |
| 4 | الواقع المهني المحاسبي بفلسطين يعيق تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية . | | | | | |
| 5 | الجمعيات المهنية الفلسطينية لا تهتم بتطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية ولا تساعد على تطبيقها | | | | | |

| الرقم | العبارة | موافق بشدة | موافق | لا أدري | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 6 | قله وجود كادر محاسبي مؤهل لإعطاء دورات مهنية بالمعايير الدولية يعيق تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية . | | | | | |
| 7 | معايير إعداد القوائم المالية الدولية معدة لتناسب الدول المتقدمة أكثر من الدول النامية . | | | | | |
| 8 | انخفاض حجم وطبيعة العمل المالي في الشركة يعيق تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية . | | | | | |
| 9 | ارتفاع تكلفة تدريب موظفي القسم المالي ليصبحوا قادرين على التعامل مع معايير إعداد القوائم المالية الدولية يعيق تطبيقها . | | | | | |
| 10 | عدم فهم أهمية تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية يعيق تبنيها . | | | | | |
| 11 | عدم توفر نظام رقابة داخلية فعال في الشركة يعيق تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية . | | | | | |
| 12 | عدم رغبة الإدارة في إظهار المركز المالي الحقيقي للشركة يعيق تطبيق معايير إعداد القوائم المالية . | | | | | |
| 13 | عدم وجود قناعة لدى إدارة الشركة بأهمية تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية يعيق تبنيها . | | | | | |
| 14 | برامج المحاسبة المحسوبة والمستخدمة في فلسطين لا تناسب تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية. | | | | | |
| 15 | التشريعات القانونية في فلسطين بمجال المحاسبة تعيق تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية . | | | | | |

**ثالثاً: هناك دور مهم للجامعات الفلسطينية في تبني تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية من خلال التركيز عليها في التدريس لإمكانية تطبيقها في شركات قطاع غزة :**

هناك دور حيوي للجامعات في تبني تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية في الشركات من خلال توعية الطلاب بأهمية هذه المعايير ليطبقوها في الشركات مستقبلاً :

| الرقم | العبارة | موافق بشدة | موافق | لا أدري | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | إعطاء معايير إعداد القوائم المالية الدولية حقها بالتدريس يساعد علي تبني تطبيقها في الشركات . | | | | | |
| 2 | وجود الكادر الأكاديمي المؤهل يساعد على تبني معايير إعداد القوائم المالية الدولية . | | | | | |
| 3 | حث الطلاب وتوعيتهم بأهمية تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية يساعد على تبنيها . | | | | | |
| 4 | جلب الكتب الدولية الخاصة بمعايير إعداد القوائم المالية الدولية يقربنا إليها بشكل أفضل . | | | | | |
| 5 | زيادة اهتمام أساتذة الجامعات بقسم المحاسبة بإعداد بحوث تتعلق بمعايير إعداد القوائم المالية الدولية تزيد من فرص تطبيقها . | | | | | |
| 6 | تزايد أعداد المحاسبين الخريجين يعمل على الانتشار السريع لتبني وتطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية . | | | | | |
| 7 | إصدار الكتيبات والمنشورات التي تخص معايير إعداد القوائم المالية الدولية تدعم تبنيها وتطبيقها. | | | | | |
| 8 | ضرورة إقامة المؤتمرات العلمية التي تهدف لزيادة الوعي بأهمية معايير إعداد القوائم المالية الدولية . | | | | | |
| 9 | يتم تدريس معايير إعداد القوائم المالية الدولية في الجامعات الفلسطينية بالقدر الكافي . | | | | | |

## رابعاً : الآثار السلبية الناتجة عن عدم تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية :

| الرقم | العبارة | موافق بشدة | موافق | لا أدري | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | عدم تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية يؤثر على الارتقاء بمستوى مهنة المحاسبة في فلسطين . | | | | | |
| 2 | اختلاف الطرق المتبعة في معالجة العمليات المحاسبية بين الشركات . | | | | | |
| 3 | تقديم معلومات غير دقيقة لمتخذي القرار من الإدارة العليا للشركات . | | | | | |
| 4 | صعوبة اتخاذ القرارات المناسبة . | | | | | |
| 5 | صعوبة المقارنة بين القوائم المالية السنوية للشركات. | | | | | |
| 6 | انخفاض ثقة المستخدمين للقوائم المالية . | | | | | |

## خامساً : المزايا والإيجابيات الناتجة عن تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية :

الأهداف والفوائد التي قد تتحقق من خلال تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية :

| الرقم | العبارة | موافق بشدة | موافق | لا أدري | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | توحيد مكونات القوائم المالية في جميع الشركات . | | | | | |
| 2 | توفر معلومات مالية قابلة للمقارنة . | | | | | |
| 3 | تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية يساعدنا على الاقتراب من مستوى الدول المتقدمة (محاسبياً) . | | | | | |
| 4 | تعزز من ثقة مستخدمي القوائم المالية . | | | | | |
| 5 | توفر قواعد يسترشد بها عند إعداد الحسابات الختامية | | | | | |
| 6 | توفر الوقت والجهد والتكلفة لصياغة معايير محلية . | | | | | |

# ملحق رقم (2)

## أسماء محكمي الاستبانة

| رقم مسلسل | **الاسم** | **التخصص** |
|---|---|---|
| 1 | د.عصام البحيصي | دكتوراه محاسبة |
| 2 | أ.د سالم حلس | دكتوراه محاسبة |
| 3 | أ.د يوسف جربوع | دكتوراه محاسبة |
| 4 | د. علي شاهين | دكتوراه محاسبة |
| 5 | د. حمدي زعرب | دكتوراه محاسبة |
| 6 | د. ماهر درغام | دكتوراه محاسبة |
| 7 | د. نافذ بركات | دكتوراه في الإحصاء |