الجامعة الإسلامية - غزة
عمادة الدراسات العليا
كلية التجارة
قسم المحاسبة والتمويل

مدى التزام الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية بمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) "آثار التغير في أسعار صرف العملات الأجنبية"

(دراسة ميدانية)

إعداد الطالب

هاني اسحق إبراهيم نسمان

إشراف

الدكتور/ حمدي شحدة زعرب

قدمت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل

1429هـ - 2008م

بسم الله الرحمن الرحيم

"اللَّهُ لَا إِلَـــهَ إِلَّا هُوَ الْحَيُّ الْقَيُّومُ لَا تَأْخُذُهُ سِنَةٌ وَلَا نَوْمٌ لَّهُ مَا فِي السَّمَوَاتِ وَمَا فِي الْأَرْضِ مَن ذَا الَّذِي يَشْفَعُ عِندَهُ إِلَّا بِإِذْنِهِ يَعْلَمُ مَا بَيْنَ أَيْدِيهِمْ وَمَا خَلْفَهُمْ وَلَا يُحِيطُونَ بِشَيْءٍ مِّنْ عِلْمِهِ إِلَّا بِمَا شَاءَ وَسِعَ كُرْسِيُّهُ السَّمَوَاتِ وَالْأَرْضَ وَلَا يَؤُودُهُ حِفْظُهُمَا وَهُوَ الْعَلِيُّ الْعَظِيمُ"

(سورة البقرة الآية255)

الإهداء

إلى والدي الكريمين أطال الله عمرهما ورزقهما وافر الصحة

إلى زوجتي وأبنائي وبناتي

إلى أخوتي وأخواتي

إلى أصدقائي وزملائي

إلى كل من علمني حرفاً

أهدي هذا البحث المتواضع

الباحث

شكر وتقدير

الحمد لله حمداً يليق بجلال وجهه وعظيم سلطانه، والصلاة والسلام علي سيدنا محمد رسول الله صلي الله عليه وسلم وعلى آله وصحبه الكرام، وبعد، فمن لا يشكر الناس لا يشكر الله، وإذ أتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى الدكتور/ حمدي زعرب لتفضله بالإشراف على هذه الرسالة، وعلى دعمه المتواصل حتى اكتملت هذه الدراسة، وأسأل الله عز وجل أن يوفقه لما فيه الخير والفائدة، كما أتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى الأستاذ الدكتور/ سالم حلس والدكتور/ ماهر درغام لقبولهما مناقشة هذه الرسالة، وكذلك إلى السادة المحكمين الذين تفضلوا بتحكيم استبانه البحث.

كما أتقدم بخالص الشكر والتقدير للجامعة الإسلامية بطاقمها الأكاديمي والإداري وخاصة إدارة كلية التجارة لجهودهم المتواصلة لخدمة الطلاب، ولا يسعني هنا أيضاً إلا أن أتقدم بجزيل الشكر إلى الأخوة المحاسبين والمدققين الخارجيين الذين قاموا بتعبئة الاستبانه لتخصيصهم جزء من وقتهم الثمين لذلك خدمة للبحث العلمي.

قائمة المحتويات

البيـــــــــــــــان	رقم الصفحة
الآية الكريمة	ب
الإهداء	ج
شكر وتقدير	د
قائمة المحتويات	هـ
قائمة الجداول	ي
قائمة الأشكال	ك
الاختصارات المستخدمة في الدراسة	ل
الملخص	ن
Abstract	س
الفصل الأول: الإطار العام للدراسة	
المقدمة	2
مشكلة الدراسة	3
أهداف الدراسة	4
أهمية الدراسة	4
فرضيات الدراسة	5
منهجية الدراسة	6
حدود الدراسة	6
الدراسات السابقة	7
التعليق على الدراسات السابقة	14
الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية	
مقدمة	16
المبحث الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية	17
تمهيد	17
معايير المحاسبة الدولية النشأة والأهداف	18
أسباب نشوء معايير المحاسبة الدولية	19
الخصائص الفكرية والعملية للمعايير	21
العلاقة بين معايير المحاسبة والإطار الفكري للمحاسبة المالية	22
معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	22
المبحث الثاني: الجهات المنظمة لمعايير المحاسبة الدولية	25

البيـــــــــــــــــان	رقم الصفحة
تمهيد	25
لجنة معايير المحاسبة الدولية	26
الهيئات التابعة للجنة معايير المحاسبة الدولية	26
أهداف معايير المحاسبة الدولية	27
خطوات إعداد وإصدار معايير المحاسبة الدولية	28
المبحث الثالث: محاسبة العملات الأجنبية	30
تمهيد	30
ترجمة العملات الأجنبية	30
سعر الصرف	32
الأسعار المختلفة لتبادل العملات	33
الطرق المستخدمة للتعبير عن سعر الصرف	34
سعر الصرف المشتق	35
العلاقة بين سعر الصرف المباشر وسعر الصرف غير المباشر	35
أسعار البيع والشراء للعملات الأجنبية	35
الفرق بين ترجمة العملات وتحويل العملات	36
الحاجة إلى المحاسبة عن المعاملات بالعملة الأجنبية وترجمة القوائم المالية	36
المبحث الرابع: مهنة المحاسبة والعوامل المؤثرة على تطويرها	38
تمهيد	38
واقع مهنة المحاسبة في فلسطين	38
جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية	39
دور جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية فيما يتعلق بمعايير المحاسبة الدولية	39
توصيات لجنة معايير المحاسبة الفلسطينية	40
دور الجامعات الفلسطينية فيما يتعلق بمعايير المحاسبة الدولية	41
دور مراجع الحسابات فيما يتعلق بمعايير المحاسبة الدولية	42
العلاقة بين أهداف معايير المراجعة الدولية ومعايير المحاسبة الدولية	43
العوامل المؤثرة على تطوير مهنة المحاسبة	43
الفصل الثالث: ترجمة القوائم المالية	
مقدمة	46
المبحث الأول: معيار المحاسبة الدولي رقم 21	47
تمهيد	47
مقدمة عن معيار المحاسبة الدولي رقم 21	48
الهدف من معيار المحاسبة الدولي رقم 21	48

البيـــــــــــــــان	رقم الصفحة
التطور التاريخي لمعيار المحاسبة الدولي رقم 21	49
الدراسة التمهيدية رقم 32	50
المقترحات التي تمت الموافقة عليها دون تغيير جوهري	51
تفسيرات معايير المحاسبة الدولية	53
التفسيرات التي حدثت على معيار المحاسبة الدولي رقم (21)	53
التعديلات على معيار المحاسبة الدولي رقم (21)	54
نطاق تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21)	55
أسعار الصرف المستخدمة في الترجمة	56
سعر الصرف الجاري المناسب	57
مجالات تطبيق المحاسبة عن المعاملات بالعملة الأجنبية وفقاً لمعيار المحاسبة رقم (21)	57
المعاملات بالعملة الأجنبية	57
كيفية إثبات المعاملات بالعملة الأجنبية حسب معيار المحاسبة الدولي رقم (21)	58
الاعتراف الأولي	58
تقديم التقارير في تواريخ الميزانيات العمومية اللاحقة	58
الاعتراف بفروقات أسعار الصرف	59
صافي الاستثمار في شركة أجنبية	60
المعالجة البديلة المسموح بها	60
القوائم المالية للعمليات الأجنبية	61
تصنيف العمليات الأجنبية	61
العمليات الأجنبية التي تعتبر مكملة لعمليات الشركة معدة التقرير	62
الشركات الأجنبية	63
التخلص من الشركة الأجنبية	65
التغير في تصنيف العملية الأجنبية	65
التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	66
الآثار الضريبية لفروق صرف العملات	66
الإفصاح	66
أحكام انتقالية	67
تاريخ التطبيق	67
المبحث الثاني: الطرق الفنية المستخدمة في ترجمة القوائم المالية	68
تمهيد	68
طرق الترجمة للقوائم المالية	68
طريقة البنود المتداولة وغير المتداولة	68

البيـــــــــــــــان	رقم الصفحة
طريقة البنود النقدية وغير النقدية	69
الطريقة الزمنية	70
طريقة السعر الجاري	73
طريقة الترجمة المستخدمة طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21)	74
مزايا تطبيق طريقة البنود النقدية وغير النقدية	75
عيوب طريقة البنود النقدية وغير النقدية	75
المكاسب والخسائر الناتجة عن تقلبات أسعار الصرف	76
مفهوم المكاسب والخسائر	77
الفصل الرابع: الدراسة الميدانية	
المبحث الأول: منهجية الدراسة وصدق وثبات الاستبانه	81
تمهيد	81
منهجية الدراسة	81
مجتمع الدراسة والعينة	82
خصائص عينة الدراسة	83
معدي القوائم المالية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية	83
المدققين الخارجيين	87
أداة الدراسة	90
صدق وثبات الاستبانه	91
صدق فقرات الاستبانه	91
ثبات الاستبانه	99
المعالجات الإحصائية	101
المبحث الثاني: تحليل النتائج واختبار الفرضيات	102
اختبار التوزيع الطبيعي	102
بيانات الشركة	102
تحليل فقرات وفرضيات الدراسة	105
اختبار الفرضية الأولى	106
اختبار الفرضية الثانية	110
اختبار الفرضية الثالثة	115
اختبار الفرضية الرابعة	118
اختبار الفرضية الخامسة	120
اختبار الفرضية السادسة	122
اختبار الفرضية السابعة	124

البيـــــــــــــــان	رقم الصفحة
الفصل الخامس: النتائج والتوصيات	
النتائج	130
التوصيات	132
قائمة المراجع	133
الملاحق	

قائمة الجداول

رقم الجدول	البيـــــــــــــــان	رقم الصفحة
2.1	معايير المحاسبة الدولة نافذة المفعول حتى عام 2006	23
2.2	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية نافذة المفعول حتى عام 2006	24
3.1	التطور التاريخي لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21)	50
3.2	المقترحات التي تمت الموافقة عليها دون تغيير جوهري	52
3.3	تفسيرات معيار المحاسبة الدولي رقم (21)	54
3.4	ترجمة البنود وفقاً للطريقة الزمنية	72
3.5	ملخص طرق الترجمة	74
4.1	توزيع عينة الدراسة للمحاسبين حسب متغير المؤهل العلمي	83
4.2	توزيع عينة الدراسة للمحاسبين حسب متغير التخصص العلمي	84
4.3	توزيع عينة الدراسة للمحاسبين حسب متغير عدد سنوات الخبرة	84
4.4	توزيع عينة الدراسة للمحاسبين حسب متغير الوظيفة الحالية	85
4.5	توزيع عينة الدراسة للمحاسبين حسب متغير العمر	86
4.6	توزيع عينة الدراسة حسب متغير دورات معايير المحاسبة الدولية	86
4.7	توزيع عينة الدراسة للمدققين الخارجيين حسب متغير المؤهل العلمي	87
4.8	توزيع عينة الدراسة للمدققين الخارجيين حسب متغير عدد سنوات الخبرة	88
4.9	توزيع عينة الدراسة للمدققين الخارجيين حسب متغير الوظيفة الحالية	88
4.10	توزيع عينة الدراسة للمدققين الخارجيين حسب متغير العمر	89
4.11	توزيع عينة الدراسة للمدققين الخارجيين حسب متغير الشهادات المهنية	89
4.12	مقياس ليكارت الخماسي	91
4.13	معامل الارتباط بين فقرات المحور الأول ومعدل فقراته	93
4.14	معامل الارتباط بين فقرات المحور الثاني ومعدل فقراته	94
4.15	معامل الارتباط بين فقرات المحور الثالث ومعدل فقراته	96
4.16	معامل الارتباط بين فقرات المحور الرابع ومعدل فقراته	97
4.17	معامل الارتباط بين فقرات المحور الخامس ومعدل فقراته	98
4.18	الصدق البنائي لمجالات الدراسة	99
4.19	معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)	100
4.20	معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)	101
4.21	اختبار التوزيع الطبيعي	102
4.22	القطاع الذي تنتمي اليه الشركة	103
4.23	رأسمال الشركة	103

رقم الجدول	البيـــــــــــــــــان	رقم الصفحة
4.24	مدة مزاولة نشاط الشركة	104
4.25	عدد سنوات الإدراج في سوق فلسطين للأوراق المالية	105
4.26	تحليل فقرات المحور الأول	108
4.27	تحليل فقرات المحور الثاني	113
4.28	تحليل فقرات المحور الثالث	117
4.29	تحليل فقرات المحور الرابع	119
4.30	تحليل فقرات المحور الخامس	121
4.31	اختبار t للفروق بين آراء المدققين الخارجيين والمحاسبين	123
4.32	تحليل التباين الأحادي للفروق بين المتوسطات تعزى لطبيعة نشاط الشركة	125
4.33	تحليل التباين الأحادي للفروق بين المتوسطات تعزى لرأس مال الشركة	126
4.34	تحليل التباين الأحادي للفروق بين المتوسطات تعزى لعدد سنوات الخبرة	128

قائمة الأشكال

رقم الشكل	البيـــــــــــــــــان	رقم الصفحة
3.1	مكاسب وخسائر تقلبات أسعار الصرف	77

الاختصارات المستخدمة في الدراسة

قد ترد في الدراسة بعض الاختصارات نجملها في التالي:

(ASC) Accounting Standards Committee.
لجنة معايير المحاسبة.

(ASC) Accounting Standards Committee.
لجنة توجيه معايير المحاسبة في المملكة المتحدة.

(AICPA) American Institute of certificate Public Accountants.
المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين.

(FASB) Financial Accounting Standards Board.
مجلس معايير المحاسبة المالية (الأمريكي).

(SIC) Standing International Committee.
اللجنة الدولية للتفسيرات (والتي تتعلق بمعايير المحاسبة الدولية).

(IOSCO) International Organization of Securities Commissions.
الهيئة العالمية المشرفة على الأسواق المالية.

(IAS) International Accounting Standards.
معايير المحاسبة الدولية.

(IASC) International Accounting Standards Committee.
لجنة معايير المحاسبة الدولية.

(IASB) International Accounting Standards Board.
مجلس معايير المحاسبة الدولية.

(E11, E23, E32, E44) Exposure 11,23,32,44.
الدراسات التمهيدية أرقام 11، 23، 32، 44.

(UNCTAD) United Nations Conference on Trade and Development.
مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية.

(IFRS) International Financial Reporting Standards.
المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

(IFAC) International Financial Accounting Committee.

الاتحاد الدولي للمحاسبين الماليين

(SPSS) Statistical Package for Social Science

البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة قياس وتحليل مدى التزام الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية بمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية، من وجهة نظر معدي القوائم المالية والمراجعين الخارجيين لهذه الشركات لتطبيق متطلبات هذا المعيار.

ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة فقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي للحصول على البيانات والمعلومات المتعلقة بالجانب النظري ، كما تم استخدام الاستبانه لجمع البيانات الأولية المتعلقة بموضوع الدراسة، ومن ثم تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج SPSS الإحصائي، واستخدام الاختبارات والمعالجات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول إلى دلالات ذات قيمة تدعم موضوع الدراسة.

ولقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها أن الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية تلتزم بمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (21)، وذلك من وجهة نظر كلاً من معدي القوائم المالية والمدققين الخارجيين لهذه الشركات، كما أن الشركات تحقق مزايا من تطبيق متطلبات المعيار تشمل تحسين القرارات لمستخدمي القوائم المالية، وزيادة كفاءة القوائم المالية، وحل مشاكل الشركات التي لها فروع أجنبية فيما يتعلق بترجمة القوائم المالية، وذلك على الرغم من وجود معوقات تحد من تطبيق المعيار والمتمثلة في عدم وجود دورات تتعلق بمعايير المحاسبة الدولية وكذلك عدم وضوح الدور الذي تقوم به الجمعيات والهيئات المهنية للإشراف على تطبيق المعيار.

وأوصت الدراسة بضرورة العمل علي تفعيل دور جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية بخصوص معايير المحاسبة الدولية، كذلك الاستفادة من خبرات الدول العربية فيما يتعلق بمعايير المحاسبة الدولية، وذلك لإصدار معايير وطنية فلسطينية تتلاءم مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي الفلسطيني.

Abstract

This study aims to examine, measure and analyze the extent of adherence of companies in Palestinian Stock Market in implementing requirements of International Accounting Standards (IAS 21) "The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates" from the accountants and external auditors perspective, also showing the differences between them in standard requirements.

To achieve the objectives of this study the researcher using descriptive analytical method where used to obtain data and information on the theoretical side, the analytical method used to obtain the primary data through distribute questionnaires to study and compile the necessary information placing the subject of research, and then unloaded and analyzed using SPSS statistical program, and the use of statistical tests and treatments in order to reach the appropriate indications of value supports the study.

The study found a set of conclusions that the companies listed in the Palestinian stock market are committed to the requirements of International Accounting Standard (IAS 21), from the viewpoint of both accountants and external auditors of these companies, and companies achieve the benefits from the application of the requirements of the standard, although of the obstacles that limit the implementing requirements of standard and the lack of courses on international accounting standards, as well as the lack of clarity of the role played by associations and professional bodies to supervise the application of the standard.

The study recommended the need to work on activating the role of Palestinian Accountants and Auditors on international accounting standards, as well as benefit from the experiences of arab countries with regard to International Accounting Standards, and for issues a Palestinian national standards compatible with the Palestinians economic and social realities.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

المقدمة.

مشكلة الدراسة.

أهداف الدراسة.

أهمية الدراسة.

فرضيات الدراسة.

مجتمع الدراسة والعينة.

حدود الدراسة.

الدراسات السابقة.

التعليق على الدراسات السابقة.

المقدمة

إن المحاسبة كمهنة تطورت عبر الزمن كسائر المهن الأخرى ومـرت بمراحـل متنوعـة ومختلفة، كما تطور علم المحاسبة بالتوازي معها واستجاب لكافـة متطلباتهـا، ولقـد انـصب المحاسبون في البداية على إعداد القواعد المنظمة لها، وتقديم المعلومات المالية الـصادرة عنهـا مستجيبين لكافة احتياجات المستفيدين المهتمين بالمعلومات المحاسبية، وقد حاول أدباؤها وكتابها من باحثين أكاديميين أو مهنيين مدها بالنظريات والأفكار العلمية، بهدف تكوين نظرية محاسـبية شاملة، وتحديد الفروض والمفاهيم والأسس الملائمة لها كفكر يخدم كافة أفراد المجتمع، لكن رغم الجهود الكبيرة المبذولة في شتى مجالاتها، لا يزال الفكر المحاسبي بحاجة إلى المزيد من توحيـد النظريات الناشئة مع ظروف تطورها من أجل التوصل إلى إعداد نظرية واحدة وشاملة، ومع هذا الواقع فقد تعامل المحاسبون وكتاب المحاسبة محاولين التغلب على كافة المشاكل المحاسبية، وقد بدأ التفكير بإعداد معايير ومبادئ محاسبية مقبولة قبولا عاما، وبذلت جهودا كبيرة وطويلة الأمـد لتحقيق هذه الغاية، حتى تم إعداد معايير محاسبة دولية (غادر، 2004: 2).

وقد أصبحت معايير المحاسبة الدولية مرجعا لا غنى عنه يسترشد به المهنيون فـي جميـع أنحاء العالم عامة، وفي دول العالم الثالث على وجه الخصوص حيث لا يوجد في معظـم تلـك الدول معايير محلية تحكم الممارسات المهنية فيها، ولعل ذلـك كـان دافعـا لجهـات الرقابـة والإشراف على مهنة المحاسبة في معظم الدول العربية لأن تلزم الشركات والبنوك والمؤسسات المالية باعتماد تطبيق معايير المحاسبة الدولية كأساس لإعداد البيانات المالية المنشورة الـصادرة عنها، وذلك بعد مراعاة تكييف تطبيقها بما يتلاءم ومتطلبات البيئة الاقتصادية والمالية والمحليـة في كل منها (جربوع وحلس، 2002: 21).

ولقد تضافرت جهود هذه المنظمات الثلاث وهى :

1. لجنة توجيه المعايير المحاسبية ASC في المملكة المتحدة عام 1969.
2. مجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB في الولايات المتحدة عام 1973.
3. لجنة معايير المحاسبة الدولية ASC عام 1973.

فأثمرت في البدء معايير محاسبية وطنية متماثلة حـددت مـضامين المـصطلحات والمفـاهيم المحاسبية، وكذلك القوائم المالية الدورية ذات الغرض العام (الميزانية العمومية وقائمـة الـدخل وقائمة التدفقات النقدية وقائمة تغيرات حقوق المساهمين) وأشكال عرضها والحـد الأدنـى مـن الإفصاح المحاسبي اللازم، وتبعها بعد ذلك خطوة تالية تمثلت في وضع وإعادة صياغة المعايير

المحاسبية الدولية استناداً إلى سياسة التحسين المستمر وفق إستراتيجية علمية تستند إلى إطار نظري أُتفق عليه من المنظمات الوطنية الدولية السابقة الذكر لغرض تحقيق تقدم معرفي في علم المحاسبة، وهو ما يمثل اللبنة الأساس في تطوير معايير محاسبية دولية (حنان، 2007: 3).

فالمعايير هي الوسيلة التي تجعل المحاسبة لغة موثوقة، وبدونها لن يكون بمقدور الأشخاص الذين يقومون بدراسة التقارير المالية أن يضمنوا سلامة هذه التقارير والاطمئنان إليها، وإنها يجب أن تعطي صورة واضحة عن الوضع الفعلي للمنشأة، كم يجب الخروج بتفسيرات موثوقة لتلك التقارير وكذلك معرفة الأسس التي تم الاستناد إليها عند القيام بإعداد هذه التقارير (أبوغزالة، 1997: 5).

وأضاف (شاهين، 2003: 35) بأن المعايير تعتبر ترجمة مدروسة لمستوى الفكر المتاح والمتمثل في مجموعة من المبادئ والأهداف والمفاهيم والفروض.

مشكلة الدراسة

يسعى الباحث من خلال هذه الدراسة إلى التعرف على الواقع العملي لتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21)، من خلال التعرف على التزام الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية لهذا المعيار.

وبالتالي فإن مشكلة الدراسة تدور حول الإجابة على السؤال الرئيس التالي:

ما مدى التزام الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية بمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) والخاص بآثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية؟

ومن هذا السؤال تتفرع الأسئلة التالية:

1. هل تقوم الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية بالقياس والاعتراف عن المعاملات التي تتم بعملة أجنبية غير عملة التقارير المالية؟
2. هل تقوم الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية بالقياس والاعتراف عن العمليات التي تتم بعملة أجنبية غير عملة التقارير المالية؟
3. هل تلتزم الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية بمتطلبات الإفصاح وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21)؟

4. هل يوجد فروقات بين آراء معدي القوائم المالية والمدققين الخارجيين للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق لتطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (21)؟
5. ما هي ايجابيات تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21)؟
6. ما هي معوقات تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21)؟

أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى تسليط الضوء علي مدى التزام الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية بمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) والمتعلق بآثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية، حيث يمكن تلخيص أهم أهداف الدراسة فيما يلي:

1. التعرف على مدى التزام الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية بالقياس والاعتراف عن المعاملات والعمليات التي تتم بعملة أجنبية وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولية رقم (21).
2. التعرف على مدى التزام الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية بمتطلبات الإفصاح طبقاُ لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (21).
3. معرفة المزايا التي تحققها الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية لالتزامها بتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21).
4. بيان المزايا التي تحققها الشركات لتطبيقها معيار المحاسبة الدولي رقم (21).
5. تحديد المعوقات التي تحول دون تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21).

أهمية الدراسة

تكتسب هذه الدراسة أهمية وخاصة في فلسطين وذلك لعدم وجود عملة وطنية، حيث يتم التبادل بعملات متعددة وهى الدولار الأمريكي والدينار الأردني و الشيقل الإسرائيلي إضافة إلى اليورو الأوربي والذي لا يتم التداول فيه نقدا وإنما تتم المعاملات التجارية به بين فلسطين ودول الاتحاد الأوربي بواسطة التحويلات، وخاصة عند الاستيراد من هذه الدول، كما تقوم العديد من دول الاتحاد الأوربي بمنح تمويل للمؤسسات الحكومية وغير الحكومية بعملة اليورو الأوربي، وبالتالي فإن وجود أكثر من عملة للتداول يؤدى إلى وجود تغيرات في أسعار صرف العملات وهذا ما نص عليه معيار المحاسبة الدولي رقم (21)، كما أن هناك اهتمام عالمي متزايد لتحديد معايير محاسبية دولية تصلح كأساس للممارسة والتطبيق العملي بين كافة دول العالم.

ونظرا لان السوق المالي يعتبر مؤشراً يومياً عن ظروف الاستثمار واتجاهاته، وهو مؤشر يعكس قوة الاقتصاد الوطني أو ضعفه، كما أنه يعكس مستوى الأداء للقطاعات الاقتصادية وكذلك الأداء المالي للشركات الاستثمارية، كما أن الممارسة العملية للمحاسبة المالية عن المعاملات بعملات أجنبية وترجمة القوائم المالية تعتبر استجابة محاسبية ايجابية لكثير من أصحاب المصالح في الوحدة الاقتصادية، لما لهذه الممارسة من دور فعال في إنتاج معلومات مالية ملائمة لاتخاذ القرارات.

ومن هنا تتجسد أهمية هذه الدراسة في تسليط الضوء على مدى التزام الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية بتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21) والخاص بآثار التغير في أسعار صرف العملات الأجنبية.

فرضيات الدراسة

لقد اعتمد الباحث على مجموعة من الفرضيات في محاولة الإجابة على مشكلة الدراسة والتي تشمل:

الفرضية الأولى:

لا يتم القياس والاعتراف عن المعاملات التي تتم بعملة أجنبية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

الفرضية الثانية:

لا يتم القياس والاعتراف عن العمليات التي تتم بعملة أجنبية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

الفرضية الثالثة:

لا يوجد التزام للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية بمتطلبات الإفصاح وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21).

الفرضية الرابعة:

لا يحقق الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) أية مزايا للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

الفرضية الخامسة:

لا توجد معوقات تحد من تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21) للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

الفرضية السادسة:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) بين إجابات المدققين الخارجيين ومعدي القوائم المالية في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية عند مستوى دلالة $a = 0.05$.

الفرضية السابعة:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) تعزى إلى المتغيرات التالية:-

- طبيعة نشاط الشركة.
- رأس مال الشركة.
- عدد سنوات الخبرة

وذلك لمعدي القوائم المالية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية عند مستوى دلالة $a = 0.05$.

منهجية الدراسة

تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة لكونه من أكثر المناهج استخداما في الدراسات الاجتماعية والإنسانية، وكذلك تم استخدام المصادر الثانوية والتي تشمل الأدبيات التي كتبت عن موضوع البحث وكذلك ما تم نشره من أبحاث علمية ومقالات في الدوريات المتخصصة وكذلك القوانين والتشريعات المرتبطة بموضوع الدراسة.

وفيما يتعلق بالمصادر الأولية اعتمد الباحث على استبانه تم تصميمها وتوزيعها خصيصا لغرض الدراسة، وكذلك تم تفريغ وتحليل الاستبانه من خلال استخدام برنامج SPSS الإحصائي، كما تم احتساب الاختبارات الإحصائية المناسبة والضرورية لموضوع البحث.

حدود الدراسة

اقتصرت الدراسة علي الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية مع استبعاد قطاع البنوك وذلك للطبيعة الخاصة لهذا القطاع، وبالتالي فإن الدراسة اشتملت على الشركات في القطاعات الأخرى وهى قطاع التأمين وقطاع الصناعة وقطاع الخدمات وقطاع الاستثمار، واعتمد الباحث في تحديد نوع العملة للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية وفقاً لما قررته الشركة نفسها كعملة للمحاسبة، بحيث تعتبر أية عملة خلافاً لعملة المحاسبة عملة

أجنبية بالنسبة للشركة.

الدراسات السابقة

لم يتمكن الباحث من الحصول على دراسات سابقة في نفس الموضوع وهو معيار المحاسبة الدولي رقم (21) سوى دراسة واحدة تم تطبيقها على البنوك الأردنية، إلا إنه تم الحصول على دراسات أخرى تتعلق بمعايير المحاسبة الدولية، وقد تم ترتيب الدراسات السابقة من الأقدم إلى الأحدث.

أولاً : الدراسات العربية

1- دراسة خليف (1997)

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق المعايير الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية في الممارسة المختلفة ومدى ملاءمة تطبيقها في الدول النامية، وكذلك تقويم الواقع المحاسبي المصري في ضوء المعايير الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية مع إجراء مقارنة شاملة بين المعايير الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية التي تخدم وظيفة الاتصال المحاسبي والمعايير الصادرة عن المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين.

ونتج عن الدراسة إلى أنه يوجد نوعين من القضايا المحاسبية محل الخلاف والتي ترتبط بتطبيق تلك المعايير في الدول المختلفة، ومنها المعيار المحاسبي رقم (21) بأنه يشجع على استخدام طريقة السعر الجاري للصرف ولا يتعامل مع آثار تغير أسعار الصرف الآجل في الدول ذات العملات غير القابلة للتحويل بصورة حرة دولياً، كما أظهرت الدراسة وجود 45 مشكلة مختلفة لتطبيق المعايير الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية في الممارسة في مصر وترتبط تلك المشكلات بسبعة عشر معيار محاسبي دولي، وفيما يخص المعيار رقم (21) تتمثل المشكلات المحتملة في تطبيقه في مصر في الآتي :

- وجود فوائد تأخير نتيجة عدم سداد مستحقات الموردين الأجانب في دولة ذات عملة غير قابلة للتحويل بصورة حرة دولياً.
- معالجة مكاسب وخسائر الصرف الأجنبي في العناصر النقدية طويلة الأجل.
- معالجة خسائر الصرف الأجنبي التي تنتج من هبوط حاد في قيمة العملة.
- سعر الصرف الواجب استخدامه لترجمة قائمة دخل وحدة أجنبية مستقلة.
- معالجة مكاسب وخسائر الصرف الأجنبي الناتجة عن ترجمة قائمة دخل وحدة أجنبية

باستخدام سعر صرف بخلاف سعر الإقفال.

- معالجة مكاسب وخسائر الصرف الأجنبي للأعمال المكملة لعمل الشركة الأم.

وأوصت الدراسة بإعادة النظر في بعض المعايير وتعديلها بحيث يتم ذكر المعالجات الكاملة للقضايا المحاسبية التي يغطيها كل معيار، وإعادة النظر في اللوائح التنفيذية لبعض القوانين الصادرة في مصر بحيث يتم تعديلها للقضاء على التضارب والأخطاء واستكمال النقص، وكذلك إلى إصدار إطار نظري للمحاسبة يلاءم البيئة المصرية بالاستعانة بتجارب الدول المتقدمة في هذا الشأن، كما أوصت الدراسة بتوحيد جهة إصدار المعايير وإعطائها السلطة الكافية لمراقبة الالتزام بتطبيق المعايير من قبل الشركات العاملة.

2- دراسة خشارمة (2003)

هدفت الدراسة إلى قياس مستوى الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والشركات المالية المشابهة المندمجة في الأردن، من خلال دراسة ميدانية بعنوان مستوى الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والشركات المالية المشابهة المندمجة في الأردن، حيث تم في الدراسة تلخيص متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (30) إلى بنود قسمت إلى أجزاء رئيسة.

ونتج عن الدراسة إلى وجود اتفاق بين آراء المجيبين حول أهمية تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (30) واعتبار متطلبات المعيار مهمة جداً من وجهة نظر عينة الدراسة المتمثلة في الشركات المندمجة في الأردن، كما بينت الدراسة وجود معوقات تعترض تطبيق المعيار بدقة شملت القصور في تدريب الموظفين، وانه يجب العمل على تحديث أسس العمل المحاسبي بما يتلاءم مع تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (30).

وأوصت الدراسة بتعديل بعض بنود المعيار المحاسبي الدولي رقم 30 ليتلاءم مع القوانين والتشريعات السارية وبما يخدم المجتمع المحلي، وإدخال أنظمة آلية متطورة ضمن المؤسسات المالية لمواكبة التطورات، وكذلك إلى إجراء المزيد من الدراسات حول تطبيق المعايير الدولية الأخرى في المؤسسات المالية الأردنية.

3- دراسة جربوع (2004)

هدفت الدراسة إلى التعرف على المتطلبات اللازمة للإفصاح والعرض وفقا لمعيار

المحاسبة الدولية رقم (30) مع بيان أهمية تقديم الإفصاح الملائم لمستخدمي القوائم المالية، وكذلك فحص مدى التزام البنوك الفلسطينية بالإفصاح والعرض، وبيان ضرورة قيام سلطة النقد الفلسطينية بممارسة وظيفتها في الضغط على البنوك الفلسطينية بإعداد البيانات المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.

ومن أبرز النتائج التي أظهرتها الدراسة أنه يجب على البنوك الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية خصوصا وأنه لا يوجد لفلسطين معايير محاسبية خاصة بها، كما يجب على سلطة النقد الفلسطينية أن تصدر التعليمات الخاصة بإلزام البنوك الوطنية بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، وأنه يجب على مدققي الحسابات مراعاة معايير المحاسبة الدولية وأن لا يتم إعطاء تقريراً نظيفاً في حالة عدم قيام البنك بالالتزام بمعايير المحاسبة الدولية.

وقد أوصت الدراسة بضرورة اعتماد معايير المحاسبة الدولية، كما لابد للهيئات الأكاديمية من اعتمادها كمادة تعليمية للفكر المحاسبية المعاصر وفقاً لثلاثة مراحل، الأولي وهي المرحلة الواجب اعتمادها كمقرَّر تعليمي مستقل يعتمد في مرحلة التعليم الأكاديمي الجامعي والمراحل المتقدمة من الدراسات العلمية المحاسبية، وهذا ما اعتمدته أغلبية الجامعات والمعاهد العليا، ومنها الجامعة اللبنانية، والمرحلة الثاني فهي تمثل مرحلة تطوير هذه المعايير من خلال البحث العلمي وتوجيه الفكر المحاسبي على اعتمادها كفلسفة علمية تدخل في الإطار العام للنظريات المحاسبية وتطويرها بما يتلاءم مع متطلبات العصر واحتياجات مستخدمي البيانات المالية، أما المرحلة الثالثة فهي مرحلة ترسيخ الفكر المحاسبي الحديث بدمجه مع هذه المعايير ومحاولة تكوين النظرية المحاسبية الموحدة والشاملة.

4- دراسة صيام (2005)

هدفت الدراسة إلى استعراض فكرة تدويل المعايير المحاسبية والعوامل التي دعت إلى وجود معايير محاسبية دولية، وكذلك التعرف على درجة تأييد القائمين على مهنة المحاسبة للالتزام بتطبيق معايير المحاسبة في الأردن والإيجابيات التي يمكن تحقيقها، وذلك من خلال دراسة بعنوان ايجابيات ومعوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الأردن من خلال إجراء دراسة استكشافية لآراء القائمين على مهنة المحاسبة، وأيضاً إلى استعراض فكرة تدويل المعايير المحاسبية والعوامل التي دعت إلى وجود معايير محاسبية دولية، ولتحقيق ذلك فقد تم اختيار عينة عشوائية من الأكاديميين والمهنيين العاملين في مجال المحاسبة في الأردن وتم توزيع 200 استبانه واعتمدت الدراسة أول 150 استبانه مستردة وقابلة للتحليل.

وقد تبين من نتائج الدراسة أن هناك تأييدا كبيرا للالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في الأردن لما لهذا التطبيق من ايجابيات، كما توصل إلى أن هناك معوقات تحد من الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في الأردن مثل اختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والحضارية والتفاوت في المفاهيم والسلوكيات السائدة، وكذلك اختلاف القوانين والتشريعات، والتفاوت في دور الهيئات والجمعيات المهنية المناط بها الإشراف على مهنة المحاسبة.

وأوصت الدراسة بضرورة تنمية مهارات وقدرات وكفاءات العاملين في الأقسام المحاسبية والدوائر المالية في الشركات لتمكينهم من المنافسة العالمية، وكذلك إلى إعادة النظر في أسس منح تراخيص مزاولة مهنة التدقيق بحيث يتم التأكد من قدرتهم على التعامل مع معايير المحاسبة والتدقيق الدولية بشكل منافس لمدققي الحسابات في الدول المتقدمة.

5- دراسة وادي (2006)

هدفت الدراسة إلى أثر ظاهرة التضخم (التغيرات في مستويات الأسعار) على القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية المعدة والمنشورة في فلسطين، وأيضاً إلى معرفة أثر التضخم حول مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية، والتعرف على مدى الالتزام بتطبيق الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية، وكذلك التعرف على معالجة اثر التضخم عند إعداد القوائم المالية، كما تناولت الدراسة الآثار السلبية الناجمة عن عدم اخذ اثر التضخم في الحسبان عند إعداد قائمة الدخل والمركز المالي، وتحديد الدخل ومكوناته بشكل سليم بهدف الحفاظ على الطاقة الإنتاجية للوحدات الاقتصادية.

ونتج عن الدراسة أن التضخم يؤثر على القوائم المالية فتعطي نتائج مضللة لأن ظاهرة التضخم من أكثر الظواهر الاقتصادية تأثيراً على البيانات والمعلومات المحاسبية المنشورة بالقوائم المالية، وأن إظهار أثر التضخم على القوائم المالية يعتبر أمراً ضرورياً وممكن تطبيقه عمليا.

وقد أوصت الدراسة بتقديم القوائم المالية المعدلة ضمن التقرير السنوي للمنشأة في صورة قوائم مستقلة أو في صورة أرقام مقارنة مع الأرقام التقليدية ضمن القوائم الأساسية مع ضرورة أن يتضمن تقرير مدقق الحسابات رأيه في القوائم المعدلة ومدى إفصاحها عن حقيقة نشاط

المنشأة ومركزها المالي، كما قدمت الدراسة نموذج مقترح لتقديم القوائم المالية المعدلة واعتبارها قوائم إضافية مكملة وليست قوائم أساسية لإظهار أرقام واقعية تفصح عن القوائم المالية.

6- دراسة الشرايرى وآخرون (2007)

هدفت الدراسة إلى بيان مدي التزام البنوك الأردنية بمتطلبات معيار المحاسبي الدولي رقم (21) من وجهة معدي القوائم المالية في البنوك الأردنية والمدققين الخارجين، وبيان الفروقات بين وجهة نظر معدي القوائم المالية في البنوك الأردنية ووجهة نظر المدققين الخارجين في التزام البنوك الأردنية بمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (21)، والتعرف علي المشاكل والصعوبات والآثار المترتبة علي تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21)، وذلك من خلال توزيع استبانات على معدي القوائم المالية في البنوك الأردنية، وكذلك على المدققين الخارجيين الذين يقومون بالتدقيق على البنوك محل الدراسة.

ونتج عن الدراسة أن البنوك الأردنية تلتزم بتطبيق متطلبات المعيار وذلك من وجهة نظر معدي ومدققي القوائم المالية وذلك فيما يتعلق بترجمة القوائم المالية، وكذلك فيما يخص الاستثمار في الشركات الأجنبية، أما فيما يتعلق بترجمة مفردات القوائم المالية للفروع الأجنبية للبنوك فنتج عن الدراسة أن بعض معدي القوائم المالية لم يتعاملوا مع بعض متطلبات المعيار من قبل مثل التخلص من الشركات التابعة الأجنبية، بالإضافة أن إدارة البنوك لا تصنف كافة فروقات الصرف كحقوق ملكية حتى يتم التخلص من صافي الاستثمار وإنما تعمل على تسجيلها في الأرباح والخسائر.

وقد أوصت الدراسة بأنه يجب على البنوك الأردنية أن تقوم بتصنيف فروقات الترجمة للقوائم المالية للفروع الأجنبية كحقوق ملكية حتى يتم التخلص من صافي الاستثمار وليس ضمن الأرباح والخسائر من اجل إتمام الالتزام بمتطلبات معيار المحاسبة الدولي (21)، كذلك قيام البنوك الأردنية بتفعيل مهارات وخبرات معدي القوائم المالية لبعض متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (21) والمتعلقة بالمعالجة المحاسبية لتصفية الشركات التابعة من اجل إكسابهم الخبرات للتعامل مع جميع متطلبات المعيار.

7- دراسة العفيفى (2007)

هدفت الدراسة إلى التعرف على قدرة شركات المقاولات في قطاع غزة على تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (11) في إعداد القوائم المالية، والمعوقات التي تحول دون ذلك، وكذلك هدفت إلى دور معايير المحاسبة الدولية في إضفاء الثقة والمصداقية على القوائم المالية لشركات المقاولات، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتوزيع عدد (70) استبانه على شركات المقاولات المصنفة درجة أولى ودرجة ثانية وفقاً لتصنيف اتحاد المقاولين الفلسطينيين استرد منها (60) استبانه.

ونتج عن الدراسة إلى أنه لا يتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (11) بشكل كامل في معظم شركات المقاولات، و يرجع ذلك إلى عدة معوقات أهمها عدم وجود قوانين وتشريعات تلزم هذه الشركات بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، وأيضا قلة الوعي ونقص الخبرة المهنية لدى موظفي الدوائر المالية والإدارة في شركات المقاولات فيما يخص تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

وأوصت الدراسة بالعمل على فرض قيود على شركات المقاولات من الهيئات والمؤسسات مثل اتحاد المقاولين الفلسطينيين ووزارة الأشغال العامة بحيث تقوم شركات المقاولات بإعداد القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية، والعمل على التوفيق بين شركات المقاولات ودائرة ضريبة الدخل فيما يتعلق بتحديد الربح المحتسب من خلال طريقة شهادة المهندس عنه في طريقة التكلفة.

ثانياً : الدراسات الأجنبية

1- دراسة Gagnon (2003)

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر التغير في أسعار الصرف على الأجور والمستوى العام للأسعار والأرباح في المملكة المتحدة خلال التسعينيات من القرن الماضي وذلك على قطاعين رئيسيين، القطاع الأول الإنتاج الذي مثله الموردين، والقطاع الثاني التوزيع الذي مثله المستوردين.

والنتائج الرئيسة التي توصلت إليها الدراسة هي أن انخفاض قيمة الجنيه الإسترليني في العام

1992 أدى إلى زيادة أرباح المنتجين وانخفاض أرباح الموزعين، كما أن زيادة الجنيه الإسترليني في العام 1996 أدى إلى نتائج معاكسة، وأن التغيير في سعر الصرف كان له آثار قليلة جداً على تكلفة العمل.

2- دراسة Tarca (2004) :

هدفت هذه الدراسة إلى فحص عينة من الشركات الأجنبية والمحلية من خمسة دول وهي بريطانيا وفرنسا والمانيا واليابان واستراليا لتحديد الشركات التي تستخدم معايير المحاسبة الدولية (IAS) أو المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموما (US GAAP) حيث تم الإشارة إلى كلتا المعايير بالمعايير الدولية، وذلك خلال الفترة 1999- 2000، وقد نتج عن الدراسة أن الشركات التي تستخدم معايير المحاسبة الدولية او المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموما هي أكبر وذات دخل خارجي أكثر، كما إن العلاقة بين المعايير الدولية التي تستخدمها هذه الشركات ناتجة من وجود تعامل لها في سوق الأوراق المالية، وأوضحت الدراسة أن كلا من المانيا وفرنسا واليابان هي أكثر استخداما للمعايير الدولية من كلا من بريطانيا واستراليا.

3- دراسة Halbouni (2005)

وهدفت هذه الدراسة إلى معرفة الانطباع السائد لدى كل من معدي ومدققي ومستخدمي القوائم المالية حول مدى ملائمة معايير المحاسبة الدولية في الأردن وذلك من خلال استخدام الدراسة الميدانية، وأشارت نتائج الدراسة إلى أن المستجيبين لديهم انطباع قوي بحيادية وقدرة مجلس معايير المحاسبة الدولية على إصدار معايير محاسبية مناسبة يمكن تطبيقها في كل الدول من الدول النامية والمتقدمة على حد سواء، كما أشارت نتائج الدراسة إلى أن كل من سنوات الخبرة وتنوعها لدى المستجيبين كان لهما الأثر الأكبر حول ذلك الانطباع المتكون لديهم، كما أن من أكثر العوامل المؤثرة في اعتماد معايير المحاسبة الدولية في الأردن هي الرغبة في زيادة تدفق الاستثمارات الأجنبية.

وأوصت الدراسة إلى ضرورة الاستفادة من التجارب السابقة للدول النامية فيما يتعلق باعتماد معايير المحاسبة الدولية.

التعليق على الدراسات السابقة

من استعراض الدراسات السابقة العربية والأجنبية نجد أن هناك اهتمام من البـــاحثين حـــول تطبيق معايير المحاسبة الدولية، سواء كانت لقياس درجة ملاءمتها في الدول النامية أو لتناولهـــا أحد المعايير المحاسبية الدولية وبيان الايجابيات والسلبيات من تطبيقه ومدى ملاءمتـــه للتطبيـــق في المجتمعات العربية باستثناء الدراسة التي قام بها (وادي) والتي تناولت التضخم وأثره علـــى الإفصاح المحاسبي في فلسطين.

ومن هنا جاءت هذه الدراسة لتسليط الضوء على معيار محاسبي دولي وهو المعيـــار رقـــم (21) بحيث جاءت متفقة مع بعض الدراسات العربية في تناولها لأحد معايير المحاسبة الدوليـــة، وتعتبر هذه الدراسة هي الأولى في فلسطين على حد علم الباحث والتي تتعلق بدراســـة معيـــار المحاسبة الدولي رقم (21) والخاص بآثار التغير في أسعار صرف العملات الأجنبيـــة بتطبيقـــه على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، كما أن هذه الدراسة تساهم في دراسة أحد معايير المحاسبة الدولية والتي تتفق مع معظم الدراسات السابقة بوجه عـــام لدراســـة احـــد معايير المحاسبة الدولية.

كذلك فإن هذه الدراسة تساهم في حث الباحثين علـــى دراســـة المعـــايير الدوليـــة لمعرفـــة الإيجابيات من تطبيقها خاصة في فلسطين ليتم تحفيز الجهات الحكومية كوزارة المالية والجهات المهنية والمتمثلة في جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، وكذلك هيئة الأوراق المالية فـــي فلسطين لإصدار معايير محاسبية وطنية تتماشى مع البيئة الاقتـــصادية والاجتماعيـــة الوطنيـــة الفلسطينية.

الفصل الثاني
معايير المحاسبة الدولية

المبحث الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية

المبحث الثاني: الجهة المنظمة لمعايير المحاسبة الدولية

المبحث الثالث: محاسبة العملات الأجنبية

المبحث الرابع: العوامل التي تساهم في تطوير مهنة المحاسبة

مقدمة

يعتبر إصدار معايير المحاسبة إحدى الوسائل التي تستخدمها الكثير من دول العالم لإرساء السياسة المحاسبية، ومن أهم هذه الوسائل إصدار المعايير المحاسبية، حيث تعكس المعايير المحاسبية لمجتمع ما السياسة المحاسبية له ويقوم بتطبيقها في قياس وتوصيل نتائج أعمال الشركات التي تخص هذا المجتمع، والتي تعتبر انعكاسا للعديد من المتغيرات التي من أهمها الخصائص الاقتصادية والبيئية التي يتصف بها المجتمع، حيث تعتبر المعايير المحاسبية أفضل الحلول للمشاكل التي تواجه مهنة المحاسبة في بلد ما، لأنها نابعة من البيئة والظروف لهذا المجتمع (الوابل، 1990: 177).

وتبرز أهمية معايير المحاسبة بأنه تم بناءها وتطويرها بالاعتماد على ثلاثة مصادر رئيسة تمثل المنهج العلمي لوضع معايير المحاسبة تتمثل في: النظرية المحاسبية، والعوامل البيئية، والعرف المحاسبي، حيث تشكل النظرية المصدر الأساس والدائم لمهمة بناء المعايير، وتتمثل العوامل البيئية بأنها ذات صبغة عملية لتكون المعايير ملائمة للظروف والاعتبارات الخاصة بالزمان والمكان، وبالنسبة للعرف المحاسبي فله تأثير يتعلق بنوع معين من المعايير يعرف بالمعايير الإجرائية وذلك بالعمل على ضبط الجوانب الفنية المتعلقة بتشغيل وعرض المعلومات المحاسبية (الشيرازي، 1990: 125-126).

كما أن معايير المحاسبة الدولية تمثل قمة ما وصل إليه الفكر المحاسبي لكي يستطيع أن يتلاءم مع التطورات الاقتصادية على المستوى العالمي، بحيث يتم الوصول إلى طريقة موحدة لتحديد وقياس الأحداث المالية ومن ثم عرضها لمستخدمي القوائم المالية لتمكينهم من اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب.

وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى أربعة مباحث، خصص المبحث الأول لدراسة نشأة وأهداف معايير المحاسبة الدولية، والأسباب التي دعت إلي نشوء لجنة معايير المحاسبة الدولية، وكذلك الخصائص الفكرية والعملية للمعايير، وتناول المبحث الثاني دراسة لجنة معايير المحاسبة الدولية والهيئات التابعة لها، وأهداف معايير المحاسبة الدولية، وكيفية إصدار المعايير، كما تناول المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، أما المبحث الثالث فتم تخصيصه لدراسة ترجمة العملات الأجنبية وتعريف سعر الصرف، وكذلك الطرق المختلفة لتحديد سعر الصرف، أما المبحث الرابع فقد تم تخصيصه لبعض العوامل التي تساهم في تطوير مهنة المحاسبة.

المبحث الأول

الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية

تمهيد

تعتبر معايير المحاسبة الدولية نتاج كبير للجنة معايير المحاسبة الدولية، حيث تضم هذه اللجنة مندوبين لهيئات المحاسبة المهنية، وخبراء على قدر كبير من الكفاءة المهنية، وتلقى معايير المحاسبة الدولية قبولا من أغلب المنظمات والهيئات المهنية سواء في الدول المتقدمة أو الدول النامية، لذا فقد أصبحت معايير المحاسبة الدولية مرجعا يسترشد به المهنيون في أنحاء العالم، ونظرا لعدم وجود معايير محلية تحكم الدول النامية فتم اعتبار ذلك حافزاً للجهات الرقابية والإشرافية على مهنة المحاسبة لهذه الدول وخاصة الدول العربية بأن تلزم الشركات والبنوك والمؤسسات المالية بتطبيق معايير المحاسبة الدولية كأساس لإعداد ونشر البيانات المالية التي تصدر عنها، مع مراعاة أن يتلاءم التطبيق مع الظروف الاقتصادية والمحلية لهذه الدول (جربوع وحلس، 2001: 21).

وتنبع أهمية معايير المحاسبة الدولية من أنها تحدد الخصائص التي يجب أن تتوفر في المعلومات المحاسبية، فهي تعد بمثابة القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية هذه المعلومات، لذلك يجب تحديد الخصائص التي تجعل هذه المعلومات مفيدة في اتخاذ القرارات، وذلك من خلال إصدار مجموعة من المعايير المحاسبية تحدد طرق قياس تأثير العمليات والأحداث والظروف على نتائج أعمال الشركة، حتى يتم توصيل النتائج إلى المهتمين بالشركة (عثمان، 1989: 77).

ويتناول هذا المبحث نشأة معايير المحاسبة الدولية والأسباب التي دعت إلى نشأتها، كما سيتناول الخصائص الفكرية والعملية للمعايير.

معايير المحاسبة الدولية النشأة والأهداف

لقد أصبح استخدام معايير المحاسبة الدولية ضرورة ملحة عند القيام بإعداد وتجهيز القوائم المالية حيث إن هذه القوائم لم تعد تخدم طرفا واحدا والمتمثل في أصحاب المشروع وإنما أصبحت تخدم أطرافا متعددة، وبالتالي فإن تبني واستخدام معايير المحاسبة الدولية أصبح ضرورة ملحة، فهي تحسن من نوعية البيانات المالية المنشورة حتى تصبح قابليتها للمقارنة أكبر، وبالتالي زيادة مصداقيتها الأمر الذي يعزز من فائدتها لكافة الأطراف ذات العلاقة بهذه القوائم.

فقد أوضح (Belkoui, 2004: 164) أن نتائج القوائم المالية تتفاعل من خلال ثلاث مجموعات يمثلوا أصحاب المصالح وهم:

- **إدارة الشركة**

وتمثل الجزء الأساس المرتبط بإجراءات المحاسبة فهي التي تقوم بإعداد التقارير المالية وذلك بمساعدة المحاسبين والمدققين الداخليين للشركة.

- **المستخدمون**

ويمثلوا المجموعة الثانية حيث إن إنتاج المعلومات المحاسبية يتأثر بمصالحهم وحاجاتهم، وتتضمن هذه الفئة حملة الأسهم الحاليين والمرتقبين والمحللين الماليين والمقرضين والعاملين في الشركة والجهات الحكومية.

- **مهنة المحاسبة**

وتشكل المجموعة الثالثة من أصحاب المصالح والتي يمكن أن تؤثر على المعلومات المالية والتحقق من أن البيانات المالية التي تحتوي عليها القوائم تتوافق مع المبادئ والمعايير المحاسبية المقبولة عموما حتى تكتسب التقارير المالية ثقة المستخدمين الخارجيين.

وقد أضاف (حنان "أ"، 2003: 125) مجموعة أخرى تتبع مجموعة مهنة المحاسبة وتتمثل في التدقيق الخارجي المستقل، باعتباره مسئولاً عن تدقيق القوائم المالية وفق مبادئ ومعايير معترف بها عموماً، وما تتضمنه هذه القوائم من معلومات تهم المستخدمين الخارجيين حتى تحظي التقارير والقوائم المالية بثقة المهتمين ومستخدمي القوائم المالية، وبالتالي تصبح المجموعة الثالثة من أصحاب المصالح تتمثل في مهنة المحاسبة والتدقيق الخارجي المستقل.

أسباب نشأة معايير المحاسبة الدولية

هناك عدة أسباب ساهمت بشكل فعال ومباشر في نشوء معايير المحاسبة الدولية فمن هذه الأسباب وجود اختلافات تتعلق بالمسميات او تتعلق بالمعالجات وتعدى ذلك إلى عدم وجود إجابات قاطعة للكثير من المشكلات التي تواجه المحاسبين، كما ساهمت العولمة بشكل مباشر في ذلك حتى تتمكن الشركات من الانفتاح على الأسواق العالمية وتمكينها من إدراج أسهمها في البورصات العالمية وتتمثل هذه الأسباب في التالي:

أولا: الحاجة إلى تطوير علم المحاسبة

نظرا لكون علم المحاسبة يقوم على مجموعة من الفروض والمفاهيم والمبادئ والقواعد والسياسات والتقاليد والأعراف المحاسبية مما أدى إلى تعدد التعريفات والمفاهيم وتناقض بين المبادئ وبالتالي عدم تحديد مفاهيم المحاسبة بشكل واضح ومفهوم.

وقد أورد (شاهين، 2003: 9-10) بعض الأمثلة على اختلاف المسميات والتعارضات والتناقضات بين المبادئ والسياسات المحاسبية كما يلي:

- نظام القيد المزدوج يطلق عليه مبدأ أو نظرية أو طريقة.
- يعرف البعض مفهوم الاستمرارية على أن الوحدة المحاسبية سوف تبقى في مزاولة نشاطها إلى ما لا نهاية والبعض الأخر يرى إن حياة الشركة أطول من أي أصل فيها في حين أن هناك تفسير ثالث يرى أنه استمرار لنمط الملكية القائم لرأس المال أو الشكل القانوني للشركة.
- الاتفاق بين المحاسبين على إعداد التقارير الدورية ولكنهم يختلفون حول الفترة المحاسبية وكذلك مواعيد التقارير المرحلية.
- تعارض بين سياسة الحيطة والحذر وبين استخدام التكلفة كأساس لتقويم الأصول.
- عدم توفر معالجات موحدة للكثير من الأحداث المتشابهة، مثل تعدد المعالجات لتسعير المخزون وطرق استهلاك الأصول الثابتة.
- عدم وجود إجابات محددة على بعض المشكلات التي تواجه المحاسب مثل مشكلة التغير في الأسعار، وقياس الأصول غير الملموسة، وقياس التكلفة والعائد الاجتماعي.

ويضيف (حنان "أ"، 2003: 91) أن الأمر لا يقتصر فقط على تعدد طرق المعالجة وأسس القياس والتقويم، وإنما يشمل أيضا عدم توفر أساس علمي يمكن الاعتماد عليه عند المفاضلة بين

هذه البدائل المتاحة للاختيار فيما بينها، وبالتالي اتهام المحاسب ومدقق الحسابات بالوقوع تحت تأثير الإدارة وما يترتب على ذلك من تقديم قوائم وتقارير مالية غير موضوعية.

كما أضاف (القاضي وحمدان، 2008: 13) أنه يمكن تقسيم التباين في الممارسة المحاسبية المعاصرة وفق التقسيم التالي:

1. التباين في تحقيق الإيراد.
2. التباين في تحميل المصروفات.
3. التباين في الإيضاح.
4. أسس التقويم.

ويرى الباحث أن التقسيم السابق الذي أورده (القاضي وحمدان) قد أجمل المخاطر التي تنطوي عليها الممارسات المحاسبية، وبالتالي الحاجة الملحة إلى وجود إطار عام أو هيكل يحدد الأسس الواجب اتباعها في الممارسة المحاسبية في الواقع العملي بما يضمن التوصل إلى ممارسة مهنية تجمع الاختلافات التي توجد بين المحاسبين، وهذه الممارسة تضمنها معايير المحاسبة الدولية، والتي يفضل اتباعها للوصول إلى الأهداف المرجوة.

ثانيا: العولمة

بدأت ظاهرة العولمة مع تعاظم القوة الاقتصادية للشركات المتعددة الجنسيات، والتي مثلت سلطة هذه العولمة دون أن تعلن عن هويتها أو ولاءاتها، وهذه الشركات غير خاضعة لمسؤولية معينة لأنها لا تمثل السلطة الرسمية لأية أمة من الأمم، كما أنه و تماشياً مع الانفتاح الاقتصادي العالمي واستقطاب مزيد من الاستثمارات الخارجية فقد ألح المجتمع الاستثماري الدولي على ضرورة تحسين المعايير الدولية القائمة وإصدار معايير جديدة تنمي أداء ومستوى التبادل في أسواق المال.

فقد ورد تعريف العولمة في موسوعة ويكيبيديا بأنها "عملية اقتصادية في المقام الأول، ثم سياسية، ويتبع ذلك الجوانب الاجتماعية والثقافية" (www.ar.wikipedia.org 15/6/2008)

ويلاحظ على هذا التعريف التركيز على ارتباط العولمة بالاقتصاد على اعتبار أنه السبب الرئيس لانتشار العولمة على المستوى الدولي.

وقد عرفها (المجدوب، 2001: 36) بكونها التوسع المطرد في تدويل الإنتاج من قبل الشركات متعددة الجنسيات بالتوازي مع الثورة المستمرة في الاتصالات والمعلومات التي حدت بالبعض إلى تصور إن العالم قد تحول بالفعل إلى قرية كونية صغيرة.

أما (الصرن، 2000: 121) فقد بين أن العولمة تمثل تكامل اقتصادي أي التكامل بين الاقتصادات في أنحاء العالم، وذلك من خلال التجارة والتدفقات المالية وتبادل التكنولوجيا والمعلومات وسهولة تحركات الأفراد بين دول العالم، وهذا التكامل يعكس بدوره الأهمية المتزايدة للتجارة الدولية والتدفقات الرأسمالية في الاقتصاد الدولي.

وبالتالي فإن العولمة والأخذ بمفاهيم اقتصاد السوق وإزالة الحواجز أمام حركة السلع والخدمات والاستثمارات والأفراد وما رافق ذلك من تطور في عمل الأسواق المالية، كل ذلك انعكس على مهنة المحاسبة لتتلاءم مع المتغيرات في الاقتصاد العالمي والتي أظهرت قصور البيانات المالية عن إظهار الأوضاع المالية وفقاً للحقائق الاقتصادية المستجدة.

ونظرا لأهمية الأسواق المالية فقد أوضح (حنان، 2007: 4) أنه خلال السنوات 1994 – 1999 تم الاتفاق مع الهيئة العالمية المشرفة على الأسواق المالية (IOSCO) على عدد من المعايير الشاملة الواجب إصدارها بغية اعتمادها وقبولها لأغراض متطلبات الأسواق المالية.

الخصائص الفكرية والعملية للمعايير

إن النظرية في المحاسبة ليست هدفا في حد ذاتها وإنما هي وسيلة لأحكام وترشيد التطبيق العملي، أما ما يتعلق بالمبادئ العلمية فإنها تمثل قمة الفكر في النظرية حيث تمثل الأحكام الأساسية العامة التي تحدد أفضل أسس القياس والعرض للأحداث والعمليات والظروف الاقتصادية، وفى المحاسبة تعتبر الخطوة المنطقية التي تلي التوصل إلى المبادئ هي ترجمة المبادئ إلى معايير التطبيق العملي (الشيرازي، 1990: 121-122).

وتمثل المعايير نماذج أو مستويات للأداء المحاسبي، فهي أحكام خاصة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر

على الوحدة المحاسبية، فالمعايير ليست لمجرد الاسترشاد العام وإنما هي تعبير عن موقف مهني رسمي يتعلق بكيفية تطبيق مبدأ محاسبي معين، ومن الطبيعي أن المعايير تأتى كترجمة أمينة واعية للمبادئ المحاسبية وبعد دراسة متأنية لأفضل الممارسات العملية لها (شاهين، 2003: 38).

العلاقة بين معايير المحاسبة والإطار الفكري للمحاسبة المالية

تهتم معايير المحاسبة بشكل عام بتحديد الأساسيات والطرق السليمة اللازمة لتحديد وقياس وعرض وإيضاح البنود التي تحتوي عليها القوائم المالية وأثر العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها، ويتعلق المعيار المحاسبي عادة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من العمليات أو الأحداث التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها؛ بينما تهتم أهداف المحاسبة المالية كأحد أجزاء الإطار الفكري بتحديد طبيعة المعلومات الواجب على المحاسبة المالية إنتاجها لتلبية احتياجات المستفيدين، وتهتم مفاهيم المحاسبة المالية بتعريف طبيعة ونوعية المعلومات المنتجة بواسطة المحاسبة المالية لتلبية احتياجات المستفيدين، ومن هنا يتضح الارتباط المنطقي بين معايير المحاسبة وأجزاء الإطار الفكري لها، فبدون تحديد أهداف المستفيدين وبدون تحديد طبيعة ونوعية المعلومات التي يمكن إنتاجها يكون من الصعب تحديد الأساسيات والطرق السليمة اللازمة لتحديد وقياس وعرض وإيضاح عناصر القوائم المالية وأثر العمليات والأحداث على المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها (www.socpa.org.sa, 17/5/2008)

معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

ابتداء من ابريل عام 2001 تم إصدار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والتي تعرف اختصاراً بإسم (IFRS)، ومنذ ذلك التاريخ حلت هذه التسمية محل معايير المحاسبة الدولية (IAS)، حيث إن معايير المحاسبة الدولية تم إصدارها خلال الفترة بين عامي 1973م و2001م، ولا زالت معايير المحاسبة الدولية والتي صدرت في تلك الفترة تحتفظ بالاسم القديم لها وهو "معيار المحاسبة الدولي" حيث تم إصدار 41 معيار تحت هذا المسمي بحيث بقى من هذه المعايير عدد 31 معيار نافذ المفعول حسب ما هو موضح في الجدول رقم (2.1)، أما بالنسبة لمعايير التقارير المالية فقد تم إصدار 7 معايير دولية وذلك حسب ما هو موضح في الجدول رقم (2.2).

جدول رقم (2.1)

معايير المحاسبة الدولية نافذة المفعول حتى عام 2008

م	رقم المعيار	البيـــــــــــــــــان
.1	IAS 1	عرض البيانات المالية
.2	IAS 2	المخزون
.3	IAS 7	بيان التدفق النقدي
.4	IAS 8	السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء
.5	IAS 10	الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية
.6	IAS 11	عقود الإنشاء
.7	IAS 12	ضرائب الدخل
.8	IAS 14	تقديم التقارير حول القطاعات
.9	IAS 16	الممتلكات والمصانع والمعدات
.10	IAS 17	عقود الإيجار
.11	IAS 18	الإيراد
.12	IAS 19	منافع الموظفين
.13	IAS 20	محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية
.14	IAS 21	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية
.15	IAS 23	تكاليف الاقتراض
.16	IAS 24	الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة
.17	IAS 26	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد
.18	IAS 27	البيانات المالية الموحدة والمنفصلة
.19	IAS 28	المحاسبة والاستثمارات في المنشآت الزميلة
.20	IAS 29	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع
.21	IAS 30	الإفصاحات في البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة
.22	IAS 31	الحصص في المشاريع المشاركة
.23	IAS 32	الأدوات المالية : الإفصاح والعرض
.24	IAS 33	حصة السهم من الأرباح
.25	IAS 34	التقارير المالية المرحلية
.26	IAS 36	انخفاض قيمة الأصول
.27	IAS 37	المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة
.28	IAS 38	الأصول غير الملموسة
.29	IAS 39	الأدوات المالية : الإعتراف والقياس
.30	IAS 40	الإستثمارات العقارية
.31	IAS 41	الزراعة

(المصدر: إعداد الباحث بالرجوع إلى عدة مواقع الكترونية)

جدول رقم (2.2)

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية نافذة المفعول حتى عام 2008

م	رقم المعيار	البيـــــــــــــــــان
.1	IFRS 1	تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى
.2	IFRS 2	الدفع على أساس الأسهم
.3	IFRS 3	اندماج الأعمال
.4	IFRS 4	عقود التأمين
.5	IFRS 5	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة
.6	IFRS 6	استكشاف وتقييم الموارد المعدنية
.7	IFRS 7	الأدوات المالية : الإفصاحات

(المصدر: حنان، 2007: 8)

المبحث الثاني
الجهات المنظمة لمعايير المحاسبة الدولية

تمهيد

تعتبر لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) بأنها ليست الهيئة الوحيدة التي تعمل على إعداد المعايير المحاسبية لتطبيقها على المستوى الدولي، حيث يوجد العديد من هذه الهيئات تعمل على إعداد المعايير المحاسبية سواء على المستوى الإقليمي أو الدولي، ونظراً لجوانب القصور في هذه الهيئات والمنظمات سواء من حيث عدم شمول المعايير الصادرة عن بعضها لدول العالم كافة أو عدم شمول معايير بعضها للقياس والإفصاح، بالإضافة إلى عدم اهتمام بعضها بمشاكل الدول النامية، فقد أفسح ذلك المجال أمام لجنة معايير المحاسبة الدولية لتولي إعداد المعايير المحاسبية على المستوى الدولي (صيام، 2005: 3-4).

وبذلك فإن لجنة معايير المحاسبة الدولية تعتبر الجهة التي تقوم بإصدار ونشر معايير المحاسبة الدولية، وكذلك توحيد هذه المعايير في مختلف دول العالم حتى تتمكن الشركات من إعداد القوائم المالية وفقا لهذه المعايير للوصول إلى طريقة يتم بها توحيد إعداد وعرض هذه القوائم، كما تقوم بالعمل على تطوير الأنظمة والمعايير والإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية والتوفيق بينها.

ويتناول هذا المبحث تعريف لجنة معايير المحاسبة الدولية والهيئات التابعة لها، وكذلك أهداف معايير المحاسبة الدولية، والتعرف إلى الخطوات اللازمة لإعداد وإصدار معايير المحاسبة الدولية.

لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)

وهى تمثل منظمة خاصة مستقلة تهدف إلى وضع ونشر وتوحيد المعـــايير المحاســـبية الدولية التي يمكن استخدامها من قبل الشركات في إعداد القوائم المالية في مختلف أنحاء العـــالم (صيام، 2005: 4).

وتهدف أيضا إلى تطوير مهنة المحاسبة لجعلها مترابطة وذات أصول منسقة ومحـــددة، حيث تم تشكيل اللجنة في عام 1973م إثر اتفاق بين المنظمات المحاسبية القائمة في كـــل مـــن استراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وايرلندا والولايـــات المتحدة الأمريكية، وقد تم اعتبار هذه الدول أعضاء مؤســـسين (Founder members) بينمـــا جميع الدول الذين انتموا لاحقا تم اعتبارهم أعضاء مشاركين (Associate Member)، وهـــذا التصنيف يعتبر له أثر في التصويت والمشاركة في اللجان وكذلك في إصدار المعايير (العربيـــد، 2005، 84).

ومنذ العام 1983 شملت عضوية اللجنة كلاً من المنظمات المحاسبية المهنية الأعـــضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC وابتداءً من كانون الثاني 1996 أصـــبحت اللجنـــة تـــضم 116 منظمة و85 دولة وابتداءً من العام 1999 أصبحت اللجنة تضم 143 عضواً مـــن 104 بلداً يمثلوا مليوني محاسب، ويعتبر استخدام المعايير المحاسبية الدولية ليس قصرا علـــى الـــدول الأعضاء فقط ولكن يتم استخدامها أيضا في الدول والمنظمات المهنية التي لم تنضم إلى عضوية اللجنة بعد (القاضي وحمدان، 2008: 106-107).

الهيئات التابعة للجنة معايير المحاسبة الدولية

توجد عدة لجان تابعة للجنة معايير المحاسبة الدولية وتشمل هذه اللجان (لطفي، 2006: 403-404):

1. مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية

ومهمته هي وضع وتحسين معايير المحاسبة المالية والتقرير المالي للمنـــشآت، وتـــشمل مسئولياته اعتماد مقترحات المشروعات وطرق وأساليب اعداد المعـــايير وإقـــرار مـــسودة الإعلان ومعايير المحاسبة الدولية النهائية، ويتكون المجلس من سبع عشرة منظمة منها 13 هيئة محاسبية و4 منظمات أخرى.

2. المجموعة الاستشارية

وتقوم بتقديم المشورة للجنة معايير المحاسبة الدولية حول أجندة المشروعات وأولوياتها والقضايا الفنية، وليس لها أية مسئوليات عند وضع المعايير، وتتكون المجموعة من 15 منظمة يختارها مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية.

3. المجلس الاستشاري

ويقوم بمراجعة إستراتيجية وخطط مجلس اللجنة للتأكد من مقابلة المجلس لالتزاماته، ويقوم المجلس الاستشاري بالاشتراك في إجراءات قبول أعمال لجنة معايير المحاسبة الدولية عن طريق ممارسي مهنة المحاسبة ومستخدمي القوائم المالية وغيرهم من الأطراف المهمة.

4. اللجنة الدائمة للترجمة

وتتكون من 12 عضو لكل منهم حق التصويت، وتعد هذه اللجنة ترجمة لمعايير المحاسبة الدولية لاعتمادها من مجلس اللجنة.

5. جماعة العمل الاستراتيجي

وتقوم بمراجعة إستراتيجية لجنة معايير المحاسبة الدولية للفترة التي تلي الانتهاء من العمل الجاري، وكذلك مراجعة هيكل لجنة معايير المحاسبة الدولية وإجراءات العمل وعلاقاته مع واضعي المعايير المحاسبة الدولية، وكذلك مهام البحث والتدريب والتعليم والتمويل.

أهداف معايير المحاسبة الدولية

تناول (Alexander & Archer, 2001: 1.03) أهداف معايير المحاسبة الدولية وذلك وفق ما نص عليه الهدف الرسمي لدستور لجنة معايير المحاسبة الدولية والذي تمت الموافقة عليه في العام 1992م كالتالي:

أ- صياغة ونشر المعايير المحاسبية الدولية التي ينبغي مراعاتها والالتزام بها عند إعداد وعرض القوائم المالية وبما يحقق المصلحة العمة وكذلك قبول هذه المعايير دوليا.

ب- العمل على التحسين والتنسيق وتوافق التعليمات والمعايير المحاسبية وكذلك الإجراءات المتعلقة بعرض البيانات المالية.

كما يهدف تبني معايير المحاسبة الدولية أنه وبالإضافة إلى الإفصاح عن المعايير يكون له أثر كبير وذلك بمرور الوقت، فسوف تتحسن نوعية القوائم المالية وتكون أكثر قابلية للمقارنة، وهذا بدوره يعزز الثقة في المعايير وزيادة منفعتها على المستوى الدولي (معايير المحاسبة الدولية، 1997: 13).

خطوات إعداد وإصدار معايير المحاسبة الدولية

يعتبر إصدار المعيار المحاسبي الدولي ليس بالأمر السهل حيث يجب أن يكون متفق عليه من معظم الممارسين لمهنة المحاسبة، ويجب الاستماع للآراء المطروحة في مسودة العرض وأراء الممارسين حول تلك المواضيع، وعند إصدار المعيار المحاسبي الدولي فإنه يمر بالخطوات التالية (الجبر، 2000: 96):

1. يتم تشكيل لجنة من خلال مجلس معايير المحاسبة الدولية يترأسها عضو من المجلس وعضوية ممثلين لبعض الهيئات المهنية من ثلاث دول على الأقل، كما يمكن أن تمنح العضوية لأعضاء من منظمات أخرى يكون لها تمثيل في المجلس أو المجموعة الاستشارية أو ممن لديهم الخبرة في موضوع معين.
2. تقوم اللجنة بتحديد ومراجعة جميع القضايا المحاسبية المتعلقة بالموضوع، مع الأخذ في الاعتبار متطلبات لجنة معايير المحاسبة الدولية والمتعلقة بإطار إعداد وتقديم التقارير المالية الخاصة بتلك القضايا المحاسبية، وتقوم كذلك بدراسة التطبيقات المحاسبية القومية والإقليمية بالإضافة إلى المعالجات المحاسبية الخاصة بظروف معينة، وبعد تحديد تلك القضايا يتم إرسال العناصر التفصيلية لنطاق المشروع إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية.
3. تقوم اللجنة بعد تلقي الملاحظات من المجلس بإعداد ونشر مسودة بيان المبادئ بهدف التعليق على المبادئ المحاسبية من كافة الأطراف ذات العلاقة والتي ستكون الأساس لإعداد مسودة العرض.
4. تقوم اللجنة بمراجعة التعليقات الواردة على مسودة بيان المبادئ ثم توافق على بيان نهائي للمبادئ، ويتم إرساله إلى المجلس لاعتماده وذلك لاستخدامه كأساس لإعداد مسودة عرض لمعيار محاسبي دولي مقترح.
5. تقوم اللجنة بإعداد مسودة العرض للحصول على موافقة المجلس، وبعد المراجعة وموافقة ثلثي أعضاء المجلس على الأقل يتم نشر مسودة العرض، ويتم طلب التعليقات من جميع الأطراف ذات العلاقة خلال فترة العرض والتي تمتد من شهر إلى ثلاثة

أشهر.

6. تقوم اللجنة بمراجعة التعليقات الواردة ثم إعداد مسودة معيار المحاسبة الدولي لمراجعته من قبل المجلس، وبعد المراجعة وموافقة ثلاثة أرباع أعضاء المجلس على الأقــل يــتم نشر المعيار.

المبحث الثالث

محاسبة العملات الأجنبية

تمهيد

تعتبر محاسبة العملات الأجنبية وترجمة القوائم المالية من المصاعب التي تواجه الشركات سواء الوطنية والتي لها أنشطة محلية بعملة تختلف عن عملة إعداد التقارير المالية، أو قد يكون لها أنشطة خارجية تتمثل في استيراد وتصدير البضائع والخدمات، أو تكون هذه الشركات متعددة الجنسية وهي تلك الشركات التي لها فروع ونشاطات في دول أجنبية، ونظراً لتعدد العملات لتلك الشركات في القيام بأنشطتها وفي نفس الوقت التزامها بإعداد التقارير المالية بعملة قد تختلف عن عملات التداول وما قد ينتج عن ذلك من مكاسب أو خسائر في ترجمة القوائم المالية.

وقد تناول هذا المبحث ترجمة العملات الأجنبية، وتحديد مفهوم سعر الصرف، والطرق المستخدمة للتعبير عنه، والفرق بين ترجمة العملات وتحويل العملات، كذلك دراسة مدى الحاجة إلى ترجمة العملات الأجنبية.

ترجمة العملات الأجنبية

تناول عدة مؤلفين موضوع ترجمة العملات الأجنبية في العديد من المؤلفات، فقد اعتبر (محمد، 1982: 147) أن مشكلة ترجمة العملات الأجنبية بالقوائم المالية من أهم المشاكل المحاسبية التي تواجه الشركات متعددة الجنسيات والشركات الوطنية التي لها نشاط أو فروع خارجية، فالعديد من هذه الشركات تؤدي عملياتها اليومية بعملات مختلفة مما يؤدي إلى ظهور أصولها وخصومها وإيراداتها ومصروفاتها مقومة على أساس عدة عملات، وتكمن المشكلة في ترجمة العملات الأجنبية أيضا أن الشركات قد تتحمل خسائر نتيجة تغيير أسعار تبادل العملات وبالتالي فهي تؤدي إلى تخفيض الأرباح التي حققتها الشركة من نشاطها الرئيس وقد يحدث هذا التخفيض بنسب كبيرة.

أما (تشوي وأخرون، 2004: 231) فقد اعتبروا أن ترجمة العملات الأجنبية من أصعب المشاكل في محاسبة الشركات وقد وجدت عدة حلول نظرية وعملية، والتي ستظل ذات

فائدة عظيمة، ونظراً لتذبذب أسواق العملات ونتيجة لعولمة أسواق الأوراق المالية فقد عرفوا أن المقصود بالترجمة أنها "إعادة حساب معلومات القوائم المالية من عملة إلى عملة أخرى"، وتصبح الترجمة ضرورية عندما تعد الشركة متعددة الجنسية قوائمها المالية الموحدة للمجموعات التابعة لها وبالتالي تنشأ العديد من مشاكل الترجمة نتيجة لأن أسعار صرف العملات الأجنبية نادرا ما تكون ثابتة.

وتناول أيضاً (شحاتة وعلي، 2007: 293) موضوع ترجمة العملات الأجنبية بأنها تشتمل على ما يلي:

أ- قياس والاعتراف بالمعاملات التي تتم بعملة أجنبية التي تقوم بها الشركة بعملة وطنية ثم الإفصاح عن آثار هذه المعاملات على القوائم المالية بالعملة الوطنية، أو العملة التي تعد بها التقارير المالية للشركة.

ب- ترجمة القوائم المالية للعمليات والفروع والشركات الأجنبية التابعة للشركة الأم إلى عملة التقرير في الدولة التي بها الشركة الأم.

ج- اختيار وتطبيق سعر الصرف الملائم، ويجب الاعتراف في القوائم المالية بالآثار المالية للتغيرات في أسعار الصرف، وذلك عند المحاسبة عن المعاملات بعملة أجنبية وكذلك عند المحاسبة عن أنشطة العمليات الأجنبية.

ويلاحظ مما سبق أن ما تناوله (محمد) يتعلق بترجمة العملات الأجنبية للشركات الوطنية التي لها معاملات أجنبية سواء داخل الدولة التي بها الشركة الأم أو يكون لها تعاملات مع شركات أخرى خارج الدولة، كما قد تناول الشركات متعددة الجنسيات وما يواجه هذه الشركات من مشاكل مع العمليات التي يقوم بها الفروع الأجنبية التابعة لها، وكذلك قام بتوضيح أثر هذه المشكلة بأنه ينعكس على القوائم المالية للشركات سواء بتحقيق مكاسب أو خسائر نتيجة القيام بعملية الترجمة.

وبالنسبة لما تناوله (تشوي وآخرون) فقد اقتصر على إعادة حساب القوائم المالية فقط ولم يتم الإشارة إلى المعاملات التي تتم بعملات أجنبية قبل إصدار القوائم المالية، أما ما تناوله (شحاتة وعلي)، فقد تم بيان المعاملات بالعملة الأجنبية وترجمة القوائم المالية بشئ من التفصيل ولم يقصرها على الشركات متعددة الجنسية فقط.

ويتفق الباحث مع التفصيل الذي تناوله تعريف (شحاتة وعلي) لأن مفهوم المحاسبة عن ترجمة المعاملات بالعملة الأجنبية وترجمة القوائم المالية لها اختصاصات متعددة، كما أنها تساعد على جمع البيانات المالية الخاصة بالشركات التي تقوم بإنجاز جزء من معاملاتها بعملة أجنبية وأيضا التي لها فروع خارجية حتى تتمكن من إنتاج معلومات ذات فائدة.

وفي فلسطين فإن عملية ترجمة العملات في القوائم المالية قد تطال كافة الشركات العاملة بسبب عدم وجود عملة وطنية وبالتالي فإن الشركات في تعاملاتها اليومية من بيع وشراء وإقراض واقتراض تتعامل بأكثر من عملة الأمر الذي يؤدى إلى حدوث مشاكل الترجمة وبالتالي يلزم ذلك العمل على إيجاد الحلول العملية لكي تستطيع الشركات إظهار قوائمها المالية بعدالة.

سعر الصرف

يعرف سعر الصرف بأنه "المعدلات المستخدمة للتحويل من عملة إلى عملة أخرى وهى تتحدد وفقا للقيمة النسبية لإحدى العملات في مواجهة العملات الأخرى" (محمد، 1982: 148).

كما يعرف بأنه "معدل تبادل العملات الأجنبية مقابل العملة الوطنية، أي هو سعر نسبي ترتبط به العملات المختلفة، كما يعبر سعر الصرف عن العلاقة العكسية لأسعار السلع والخدمات بين الدولة المعنية والدول الأخرى" (حسين وأخرون، 2006: 8).

ويعرف أيضا بأنه "سعر التبادل بين عملة وأخرى وهو الكمية أو المقدار من عملة معينة والذي يجب دفعه للحصول على وحدة واحدة من عملة أخرى" (علي، 1997: 196).

وتناول أيضا (شحاتة وبدوي، 2002: 67) سعر الصرف بأنه العلاقة السعرية بين العملات الأجنبية والعملة المحلية، والمتمثلة في سعر مبادلة عملة دولة معينة بعملة دولة أخرى.

وقد وضح (Hermanson & Others, 1989: 532) بأن سعر الصرف يتحدد عندما يتم تحويل موارد بين طرفين مثل شراء بضاعة على الحساب، فإن على المحاسب تتبع سعر الصرف عند تقديم المعلومات، وأن تحويل الموارد يتطلب التسجيل بالسعر المتفق بين الأطراف

في وقت عملية التبادل.

كما أن (Brighame & Gapenski, 1994: 1100) حددا سعر الصرف بأنه عدد الوحدات من عملة معينة والتي من خلالها يتم شراء وحدة واحدة من عملة أخرى، وأن سعر صرف العملات يظهر يوميا في الجزء الخاص بالماليين في الجرائد.

وقد عرف معيار المحاسبة الدولي رقم (21) سعر الصرف بأنه "معدل التبادل بين عملتين" (المعايير المحاسبية الدولية، 1999: 442).

ويلاحظ أن التعريفات السابقة اتفقت على اعتبار سعر الصرف يمثل علاقة عملة بعملة أخرى في وقت معين مقابل الحصول على قيمة مادية يتم من خلالها الحصول على السلع والخدمات والتسجيل في السجلات المالية مقابل ذلك.

الأسعار المختلفة لتبادل العملات

هناك أسعار صرف متعددة للعملات وهذه الأسعار تكون متاحة في نفس الوقت، وتكمن الصعوبة التي تواجه المحاسب في اختيار سعر الصرف المناسب، حيث تقوم العديد من الدول باتباع نظام أسعار التحويل المتعددة لغرض الرقابة على العملات الأجنبية.

وقد بين (محمد، 1982: 148-149) هذه الأسعار كما يلي:

السعر الرسمي

وهو السعر الذي يشتري به البنك المركزي ويبيع العملة المحلية.

السعر الحر

وهو السعر الذي تقبل به البنوك المحلية والأجنبية عمليات التحويل.

سعر السوق السوداء

وهو السعر الذي يُحدد بواسطة العملاء غير الرسميين لتبادل العملات.

السعر الجزائي

وهو السعر الذي يُحدد لنوع معين من القرارات خاصة بعدم تشجيع نوع معين من الواردات.

السعر التفضيلي أو التشجيعي

وهو السعر الذي يستخدم لعمليات معينة عادة لتشجيع نوع معين من الصادرات.

السعر السياحي

ويتم استخدامه في بعض الدول التي تحاول تشجيع الاصطياف فيها للأجانب، وبناء على ذلك فإن حكومات هذه الدول تستعمل عادة أسعار صرف لعملاتها خاصة بالأجانب المصطافين فيها (آل هاشم، وأبوغزالة، 1992: 95).

الطرق المستخدمة للتعبير عن سعر الصرف

توجد طريقتين لذلك وهما كما يلي:

أ- سعر الصرف المباشر

يقصد به عدد وحدات العملة المحلية اللازمة لشراء وحدة واحدة من العملة الأجنبية في تاريخ معين (علي، 1997: 197)، ووفقا لهذه الطريق فإن العملة الوطنية تعتبر المبلغ المتغير والعملة الأجنبية مبلغها ثابت (صادق، 1997: 137).

ويتم التعبير عن سعر الصرف المباشر بالمعادلة التالية:

$$\text{سعر الصرف المباشر} = \frac{\text{عدد وحدات العملة الوطنية}}{\text{العملة الأجنبية}}$$

ب- سعر الصرف غير المباشر

وفقا لهذه الطريقة يتم التعبير عن سعر الصرف بعدد الوحدات من العملة الأجنبية اللازمة للحصول على وحدة واحدة من العملة المحلية (مطير، 2008: 65)، وتعتبر العملة الوطنية في هذه الحالة ذات المبلغ الثابت أما العملة الأجنبية فيكون مبلغها متغير (صادق، 1997: 137).

وتعتبر هذه الطريقة مقلوب طريقة سعر الصرف المباشر، وللحصول على سعر الصرف غير المباشر تكون المعادلة وفقا لهذه الطريقة على الشكل التالي:

$$\text{سعر الصرف غير المباشر} = \frac{\text{العملة الأجنبية}}{\text{عدد وحدات العملة الوطنية}}$$

سعر الصرف المشتق

يعتبر سعر الصرف مشتقاً إذا لم تكن العملة الوطنية طرفاً في عملية الاستبدال، ويعني ذلك أن يتم إيجاد سعر عملة مقابل سعر عملة أخرى غير العملة المحلية من خلال علاقة هاتين العملتين بعملة ثالثة مشتركة (صادق، 1997: 139).

العلاقة بين سعر الصرف المباشر وسعر الصرف غير المباشر

تناول (الجبالي وبصل، 1999: 295) هذه العلاقة وبين أنه توجد علاقة ثابتة بين كلا من طريقة سعر الصرف المباشر وطريقة سعر الصرف غير المباشر، إذ يمكن أن يتم اشتقاق احدهما من الأخر، من خلال المعادلة التالية:

$$\text{سعر الصرف المباشر} = \frac{1}{\text{سعر الصرف غير المباشر}}$$

أسعار البيع والشراء للعملات الأجنبية

تتطلب عملية القيام بعرض سعر صرف العملات الأجنبية أن يتم ذكر سعرين للصرف وهما كما يلي (الجبالي، وبصل، 1999: 296):

سعر الشراء

وهو السعر الذي يقوم البنك بعرضه لشراء العملة الأجنبية.

سعر البيع

وهو السعر الذي يقوم فيه البنك بعرضه لشراء العملة الأجنبية.

ويجب ملاحظة أن سعر الشراء وسعر البيع تتمثل في تلك الأسعار التي يعرضها البنك، وبالتالي فإن سعر شراء العملة من وجهة نظر البنك يعتبر سعر بيع من وجهة نظر بائع العملة، والعكس بالنسبة لسعر البيع فهو يعتبر سعر شراء من وجهة نظر مشتري العملة.

الفرق بين ترجمة العملات وتحويل العملات

نظرا لأنه قد يتم الخلط بين مفهوم ترجمة العملات وتحويل العملات فيجب أن يتم توضيح الفرق بين كلا المفهومين، فيطلق على القيام بعملية إظهار العملات الأجنبية في القوائم المالية قياسا بنظيرتها من العملة المحلية لفظ الترجمة، وهى عملية تتم دفتريا أي على السجلات المحاسبية فقط دون حدوث تبادل نقدي، أما فيما يتعلق بلفظ التحويل فهي عملية تحويل فعلي ويتم بموجبها تبادل نقدي حقيقي بين العملة المحلية والعملات الأجنبية (الجبالي وبصل، 1999: 295).

الحاجة إلى المحاسبة عن المعاملات بالعملة الأجنبية وترجمة القوائم المالية

أدى التقدم الاقتصادي والتكنولوجي وتقدم وسائل النقل والاتصالات إلى تسهيل التعامل الدولي بين مختلف المصدرين والمستوردين في مختلف دول العالم، وعندما يتم التعامل بين مستورد ومصدر فإن التعامل يجب أن يتم بعملة معينة قد تكون عملة البلد الذي ينتمي إليه المستورد أو المصدر وبالتالي يتم التسجيل وقت التعاقد بسعر تبادل معين كما أن السداد والذي هو في الغالب يكون آجل سوف تتغير قيمة العملة مما يؤدى إلى تخفيض أو زيادة إحدى العملتين وينتج عن ذلك مكاسب أو خسائر فرق العملة (شحاتة، والدهراوي، 1999، 261).

وتعتبر المحاسبة عن المعاملات بعملة أجنبية تطبيق خاص للمحاسبة المالية، وقد أوجز (علي وسالم، 2005/2004: 444-445) ذلك في النقاط التالية:

1. أدى توجه العالم نحو العولمة وما ترتب عليها من تحرير التجارة الدولية إلى اتجاه الشركات وخاصة الكبيرة منها نحو توسيع أنشطتها دوليا، وأدى ذلك إلى أداء بعض المعاملات لهذه الشركات بعملات أجنبية وما يترتب على ذلك من إعادة تقويم معاملاتها الأجنبية بالعملة الوطنية حتى تتمكن الشركات من إصدار تقاريرها وقوائمها المالية.
2. أدى انتشار الشركات متعددة الجنسية إلى أن الشركة الأم تستلم تقارير وقوائم مالية من فروعها الأجنبية بعملة الدولة التي يعمل بها الفرع، وبالتالي لابد لهذه الشركات من إعادة تقويم عمليات الفروع الأجنبية بالعملة الوطنية لتتمكن من إصدار القوائم المالية المجمعة بعملة الدولة التي بها الشركة الأم.
3. ترتب على زيادة حركة التجارة الدولية بأن تقوم الشركات الوطنية بإتمام بعض معاملاتها بعملات أجنبية، الأمر الذي أوجد حاجة ملحة لسياسات وإجراءات محاسبية ملائمة حتى تتم المحاسبة عنها بالعملة الوطنية للدولة.

4. إعداد القوائم المالية المجمعة للشركات متعددة الجنسية بالعملة الوطنية يخدم أصحاب المصالح سواء كانوا مساهمين أو دائنين أو أية أطراف أخرى وذلك بغرض اتخاذ القرارات الملائمة حتى تتحقق مصالحهم، وبذلك يتم ترجمة القوائم المالية للفروع الأجنبية لهذه الشركة من العملات الأجنبية إلى العملة التي تعمل فيها الشركة الأم.
5. أدت ثورة تكنولوجيا المعلومات إلى زيادة معاملات وصفقات التجارة الإلكترونية، وما تبع ذلك من زيادة الاعتماد على وسائل الدفع الإلكترونية إلى أهمية المحاسبة عن المعاملات الفورية التي تتم بالعملات الأجنبية وتحويلها إلى عملة الدولة التي بها مقر الشركة الأم.

المبحث الرابع
العوامل التي تساهم في تطوير مهنة المحاسبة

تمهيد

تعتبر مهنة المحاسبة كغيرها من المهن لها دورها ومكانتها وأهميتها في المجتمعات المتطورة، فقد أفردت لها دراسات متخصصة في الجامعات لتدريس أصولها وقواعدها وأسست لها جمعيات مهنية دولية تعقد امتحانات تأهيلية للحصول على عضويتها، كما تحرص 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 في مجال الصناعة أو التجارة أو الخدمة العامة (القشي والعبادي، 2007: 15-16).

ونظرا لأهمية مهنة المحاسبة فقد تم تخصيص هذا المبحث ليتناول واقع مهنة المحاسبة في فلسطين ودور جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية فيما يتعلق بمعايير المحاسبة الدولية، والتوصيات التي أقرتها لجنة معايير المحاسبة التابعة لجمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، وكذلك بيان دور الجامعات الفلسطينية ودور مراجع الحسابات فيما يخص معايير المحاسبة الدولية، ثم بيان العوامل التي تؤثر في تطوير مهنة المحاسبة.

واقع مهنة المحاسبة في فلسطين

تعد مهنة المحاسبة والمراجعة مرآة للأداء المالي والاقتصادي وعصب الحياة للشركات الاقتصادية والخدمية على حد سواء، فلابد من وضع الضوابط الكفيلة بالمحافظة على أخلاقيات مهنة المحاسبة والعمل على دراسة القوانين المنظمة لمهنة المحاسبة، بما يكفل تطوير هذه القوانين وفى نفس الوقت مواكبة كل ما هو جديد يخص مهنة المحاسبة سواء على مستوي معايير المحاسبة الدولية أو ما يتعلق بما يتم تبنيه من خلال جمعية المحاسبين والمراجعين القانونيين الفلسطينية من إجراءات تخص المهنة والقائمين عليها، ويجب العمل على نشر الوعي المحاسبي في الدولة وتأهيل الكوادر المحاسبية وتزويدهم بالمستجدات في علم المحاسبة حتى يتم النهوض بالمهنة والارتقاء بها.

ويرى الباحث أنه من خلال النقاط التالية يتم العمل على تنظيم مهنة المحاسبة في فلسطين:

1. ضرورة مساهمة جمعية المحاسبين والمراجعين القانونيين والجمعيات المهنية الأخرى بتنظيم دورات متخصصة في مجال العمل المهني وخاصة ما يتعلق بالمعايير المحاسبية الدولية.
2. العمل على زيادة كفاءة المحاسبين في اللغة الانجليزية والتي تعتبر جواز مرور للعديد من مجالات العمل التي تحتاجها بيئة العمل الفلسطيني هذا من ناحية ومن ناحية أخري تفتح أفاق على العالم الخارجي ليتمكن المحاسبون من التواصل مع آخر المستجدات المهنية وكذلك تسهيل متابعة الدراسة للراغبين في إكمال دراستهم.
3. التعاون بين الجامعات الفلسطينية والجمعيات المهنية لتنظيم مؤتمرات وورش عمل للمحاسبين لتعريفهم على معايير المحاسبة الدولية بالإضافة إلى طبع النشرات واطلاع المحاسبين على كافة المستجدات بالخصوص.
4. تضمين الخطة الدراسية في الجامعات الفلسطينية مادة المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة الدولية وجعلها ضمن المواد الإلزامية لأهميتها في الحياة العملية.

جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية

تأسست جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية في شهر مارس عام 1979 في مدينة غزة، وقد حصلت على الإذن بالتسجيل بصفة رسمية في شهر يوليو سنة 1980، ويكون مقرها الرئيس القدس، وتتخذ من غزة مقراً مؤقتاً لها ويكون للجمعية في مدينتي غزة ورام الله مراكز رئيسية والجمعية لها أن تنشئ فروعاً في أي مكان في فلسطين، وأُعيد توفيق أوضاع الجمعية وفقاً لقانون رقم (1) لسنة 2000م لدى الدائرة المختصة في محافظات غزة تحت رقم 1974 بتاريخ 2001/5/30م، وقد حصلت الجمعية على عضوية مراقب في لجنة معايير التقييم الدولية التي انعقدت في بلجيكا بتاريخ 2002/9/17م، كما أن الجمعية عضو في الإتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب منذ عام 1985م (www.paaa.net,15/7/2008).

دور جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية فيما يتعلق بمعايير المحاسبة الدولية

تنص المادة رقم 75 من الفصل التاسع من اللائحة الداخلية للنظام الأساسي لجمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية على إنشاء لجان فرعية ومن ضمن هذه اللجان لجنة معايير المحاسبة، وتعتبر هذه اللجنة من ضمن اللجان المتخصصة التي أقرها النظام الأساسي لجمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، وسوف يتناول الباحث أهداف هذه اللجنة كما وردت في

اللائحة الداخلية للنظـــام الأساســـي لجمعيـــة المحاســـبين والمـــراجعين الفلـــسطينية كالتـــالي (www.paaa.net,15/7/2008):

1. وضع وتطوير ونشر معايير المحاسبة الفلسطينية في ضوء المعايير الدولية للمحاسبة.
2. إجراء بحوث ودراسات علمية وعملية حول المعايير المحاسبية.
3. القيام بكافة الأنشطة الأخرى اللازمة لإعداد ونشر معـــايير المحاســـبة و تأهيـــل العـــضو لتطبيقها.
4. التعاون مع جهات الاختصاص لوضع المعايير المحاسبية موضع التنفيذ.
5. متابعة ما يصدر من نشرات و أبحاث حول المعايير المحاسبية.

يتضح لنا مما سبق أن وضع المعايير الفلسطينية لابد من أن يكون متوافق مع المعـــايير المحاسبية الدولية، حيث إن إتباع المعايير المحاسبية الدولية سوف يسهل من فهم وقبول البيانات المالية في جميع أنحاء العالم.

وهذا أيضا يتوافق مع المؤتمر الذي تم عقده في دبي لمعايير المحاسبة الدوليـــة حيـــث أوضح (أبو غزالة، 1995: 23) أن اللجنة الدولية تقوم بإصدار معايير محاسبية عالية الجـــودة ومقبولة عالميا، وتستغرق هذه المعايير سنوات قبل أن تصدر فـــي صـــيغتها النهائيـــة، ويجـــب ملاحظة أنها تصدر أولا كمسودات للعرض توزع ويعاد توزيعها بين الأعضاء، وبعـــد إجـــراء مباحثات دولية مكثفة تصدر المعايير في صيغتها النهائية، لهذا فليس هناك حاجة حقيقية لبلـــدان منفردة في العالم العربي للشروع في إصدار معاييرها الوطنية طالما أن هناك معايير محاســـبية ذات علاقة تمت دراستها من خلال عملية الإجراءات المقررة الدولية قبل إصدارها، وفي حالات نادرة تكون هناك حاجة لنموذج من المعايير يعد حسب الطلب لتلبية الاحتياجات الخاصـــة لبلـــد معين ولكن كل من الدول على حدة ليست بحاجة لإصدار معاييرها الخاصة.

توصيات لجنة معايير المحاسبة الفلسطينية

يتطلب عند القيام بصياغة الإطار الفكري المحاسبي الفلسطيني تضييق نطاق الاخـــتلاف القائم بالعمل على توفير الاتساق والانسجام في التشريعات والأنظمة التي تحكم تطبيق المعـــايير المحاسبية والإجراءات المتبعة في إعداد البيانات المالية، الأمر الذي يتطلب التركيز علـــى هـــذه البيانات التي يتم إعدادها لغرض توفير معلومات مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية وتشجيع

الاستثمار وتحديد السياسات الضريبية، وقد تم عرض توصيات لجنة معايير المحاسبة الفلسطينية في النقاط التالية (القدوة، 1999: 11-12):

1. تبني تطبيق معايير المحاسبة الدولية بما يتناسب مع الوضع الفلسطيني.
2. مساعدة مراجعي الحسابات بالتوصل إلى رأي حول مدى توافق البيانات المالية مع معـــايير المحاسبة الدولية.
3. مساعدة الهيئات المحلية بوضع وتطوير معايير محلية تتماشى مع المعايير الدولية.
4. مساعدة مستخدمي البيانات المالية في تفسير وفهم محتويات تلك البيانات التي تـــم إعـــدادها وفقا لمعايير المحاسبة الدولية وتوفير المعلومات للأطراف المهتمة بعمل لجنة المعايير لتبني معايير المحاسبة الدولية.
5. تطوير التعليم الأكاديمي من خلال دراسة المقررات الدراسية التي تدرس حاليا وتشكيل لجنة بعضوية لجنة المعايير ومندوب عن جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية ومندوب مـــن وزارة التعليم العالي ومندوب عن كل جامعة من الجامعات الفلسطينية لبحث إمكانية تحـــديث وتطوير التعليم الجامعي في كلية التجارة شعبة المحاسبة.
6. تطوير التعليم المهني عن طريق المنشورات والـــدورات المهنيـــة المتخصـــصة والتـــدريب العملي.

دور الجامعات الفلسطينية فيما يتعلق بمعايير المحاسبة الدولية

يعتبر قسم المحاسبة في الجامعات من أكبر الأقسام نظرا للعدد الكبيـــر مـــن الطـــلاب المسجلين به، وبالتالي من الضروري أن تسعى الجامعات أن يكون طلابها على اطـــلاع بـــأخر المستجدات فيما يتعلق بمزاولة المهنة بعد التخرج.

ومن بين الأهداف التي تسعى الجامعات بشكل عام إلى تحقيقها تـــوفير خدمـــة التعلـــيم العالي ومواكبة التقدم العلمي في مختلف مناحي الحياة والعمل على تقويـــة العلاقـــات العلميـــة والثقافية مع الجامعات الأخرى وخدمة المجتمع، كما تهدف كلية التجارة بشكل خاص إلى رفـــد المجتمع باحتياجاته من الكوادر المؤهلة في العلوم الاقتصادية والتجارية، وإعداد الكوادر المؤهلة نظرياً وعملياً لتحقيق الأهداف والتطلعات الفلسطينية السامية نحـــو التقـــدم والتنميـــة وتزويـــد خريجيها بالمعرفة والمهارات والقيم التي تمكنهم من مزاولة حياتهم المهنية بأعلى المـــستويات، كم تساهم في إثراء وتطوير الأعمال وتقديم حلول مبتكرة للمشاكل الموجودة على أرض الواقـــع (www.iugaza.edu, 11/7/2008).

ومن أجل تحقيق ذلك فإن الأمر يصبح ملح أكثر من أي وقت مضى لاعتماد مقرر واحد كحد أدني في المحاسبة الدولية ضمن خطط كليات التجارة فيها كمتطلب أساسي للحصول على درجة البكالوريوس في المحاسبة، وأضاف، أنه تم طرح مقرر المحاسبة الدولية ضمن خطة المحاسبة، وبذلك تكون الجامعة الإسلامية من الجامعات الفلسطينية الرائدة في هذا المجال، حيث يهدف قسم المحاسبة من تدريس مقرر المحاسبة الدولية إلى تحقيق معرفة الطالب الفلسطيني بالمنظمات المهنية الدولية والإقليمية والمحلية والتي تعني بشؤون مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات والتعرف على ما يصدر من هذه المنظمات من أصول دولية للمحاسبة وأدلة دولية لتدقيق ومراجعة الحسابات ومدى تأثيرها على نوعية التقارير المالية وكيفية إعدادها من حيث المحتويات والعرض (حلس، 1999: 14).

دور مراجع الحسابات فيما يتعلق بمعايير المحاسبة الدولية

تلعب المراجعة دورا حيويا سواء في الأوساط المالية او الاقتصادية او الحكومية وتعتبر القوائم المالية المدققة من قبل مراجع الحسابات الخارجي المستقل ذات ثقة، حيث يتم إبداء الرأي على هذه القوائم من أجل الحصول على معلومات يمكن الاعتماد عليها في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، ومن شأن هذه المعلومات أن يستفيد منها الأطراف ذات العلاقة بهذه القوائم سواء من داخل الشركة ممثلة في إدارة الشركة وحملة الأسهم او من خارج الشركة سواء المساهمين المرتقبين والدائنين والمقرضين والجهات الحكومية وأفراد المجتمع المهتمين بالأمور المالية.

ونظرا لان مراجع الحسابات يقوم بالتدقيق على القوائم المالية التي يقوم بإعدادها المحاسب فلابد له من التأكد من أن هذه القوائم تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما أو المبادئ المحاسبية الدولية حيث يتم الإشارة إلى ذلك في تقرير المراجع الذي يعتبر خلاصة ما توصل إليه المراجع من خلال فحص الأدلة والمستندات والملاحظات وأية أدلة أخرى يراها ضرورية.

كما يجب على المراجع التأكد من مدى تطابق البيانات المالية والتأكيدات التي تقوم إدارة الشركة بتقديمها عن هذه البيانات مع معايير المحاسبة الدولية أو المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ومع القوانين والأنظمة ذات العلاقة (الذنيبات، 2006: 25) .

العلاقة بين أهداف معايير المراجعة الدولية ومعايير المحاسبة الدولية

نظراً لوجود ارتباط وثيق بين المحاسبة والمراجعة فقد أوضح (مطير، 2008: 44-47) إن من بين أهداف معايير المراجعة الدولية ما يلي:

أ- إعداد القوائم المالية استناداً إلى معايير المحاسبة الدولية من شأنه أن يسهل إجراء المقارنات بين القوائم المالية في دول متعددة للحصول على نتائج دقيقة وفعالة طالما تم توحيد المعايير المستخدمة في هذه الدول.

ب- وجود معايير المراجعة إضافة إلى معايير المحاسبة يؤدي إلى اطمئنان الدول الصناعية بصحة النتائج التي يتم عرضها في القوائم المالية في الشركات الموجودة في الدول النامية، وهذا يؤدي إلى زيادة الاستثمارات في هذه الدول.

ج- وجود معايير المراجعة إضافة إلى معايير المحاسبة يؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية الذين يعتمدون على الاعتبارات الدولية في اتخاذ قراراته الاستثمارية بصورة أكبر من اعتمادهم على ظروف البيئة المحلية.

وتعتبر فقرة الرأي من أهم الفقرات في تقرير المراجع لأنها تمثل النتيجة النهائية لعملية التدقيق ويعتمد عليها الحكم المهني للمراجع، ففي هذه الفقرة حسب ما أوضح (المطارنة، 2006: 122) في نموذج لتقرير نظيف "في رأينا أن القوائم المالية المشار إليها عرضت بعدالة وصدق ، في كافة النواحي الجوهرية، المركز المالي للشركة المؤرخ في 200xx/12/31 ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية للسنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وفقا للمعايير المحاسبية المتعارف عليها".

العوامل المؤثرة في تطوير مهنة المحاسبة

تحتاج المحاسبة كغيرها من العلوم إلى التطور المستمر بحيث تواكب التسارع الكبير الحاصل في بيئة المال والأعمال وينعكس التطور بصورة ايجابية على نوعية المعلومات المحاسبية، وبالتالي لابد من توفر بعض الشروط التي تساعد وتساهم في تطوير مهنة المحاسبة.

فقد أوضح (الدرويش والغالي: 2006، 4 - 9) مجموعة من العوامل والتي يمكن تبنيها للتطبيق في فلسطين والتي تؤثر في تطوير مهنة المحاسبة كالتالي:

1. وجود هيئات مهنية

حيث تلعب المنظمات المهنية دورا رئيسيا ومهما في تطوير مهنة المحاسبة كما أنها تساهم في إيجاد الإطار الملائم لنجاح المهنة.

وأضاف (آل هاشم، وأبوغزالة، 1992: 55) بأن الجمعية المهنية يجب أن يكون معترف بها وقادرة على التطوير حسب القانون ويجب أن يتوافر في أعضائها المهنية والقدرة على التحدث نيابة عن المهنة وتمثيلها عند التعامل مع الحكومة والأطراف المهنية.

2. وجود محاسبين على مستوى من الكفاءة والتأهيل (التعليم المحاسبي)

حيث تعتمد مهنة المحاسبة وفي جميع مراحلها على مخرجات مراحل التعليم المحاسبي في إيجاد الكوادر المتخصصة.

3. مستخدمو المعلومات المحاسبية

يعتبر لحجم الطلب على المعلومات المالية أثر كبير في تطوير مهنة المحاسبة، وتاريخيا ثبت أن مهنة المحاسبة والمراجعة تطورت استجابة لتوقعات وطلبات خارجية.

4. استقرار مؤسساتي

وله دور مهم في وضع وتنفيذ أية سياسة وذلك على جميع المستويات التنظيمية، من خلال خلق المناخ الملائم لتطوير السياسات وتطبيقها، والتعديل فيها بين الحين والأخر لتتلاءم مع متطلبات الواقع الاقتصادي للدولة.

5. نظم محاسبية متطورة

إن تبني نظام متطور للمعلومات المحاسبية من شأنه أن يفرض بعض الممارسات المحاسبية الجديدة على المستخدمين والتي سيكون لها أثر ايجابي على تطور المهنة.

6. ثقافة المجتمع

نظرا لكون المحاسبة من العلوم الإنسانية فهي تتأثر بشكل كبير بالمستوى الثقافي والاجتماعي والاقتصادي لأي مجتمع، حيث بدأ الاهتمام بتأثير المستوى الثقافي والنظرة الاجتماعية على مهنة المحاسبة.

الفصل الثالث

ترجمة القوائم المالية

المبحث الأول: معيار المحاسبة الدولي رقم (21) "آثار التغير في أسعار صرف العملات الأجنبية

المبحث الثاني: الطرق الفنية لترجمة القوائم المالية

مقدمة

يتعلق موضوع المحاسبة عن المعاملات والعمليات الأجنبية للشركات بالكيفية التي يتم بها القياس والإفصاح عن تلك المعاملات والعمليات، فمن جهة يجب تحديد الأسس والطرق الواجب اتباعها عند القيام بعملية الترجمة، كما يجب الإفصاح عن الأثر الناتج عن عملية الترجمة والمتمثل في المكاسب أو الخسائر الناتجة من عملية الترجمة والكيفية التي ستظهر بها في القوائم المالية (مطر وزواتي، 1994: 209).

وتعتبر الزيادة في حركة التجارة الدولية وما أدى ذلك إلي زيادة عمليات الاستيراد والتصدير أصبح من الضروري ترجمة هذه المعاملات التي تمت بعملة غير العملة المحلية حتى يتم تسجيلها في دفاتر الشركة الأم، كما لا يقتصر التعامل بالعملات الأجنبية فقط علي عمليات التصدير والاستيراد، وإنما أيضا إلى معاملات بيع وشراء داخل الدولة وكذلك الإقراض والاقتراض، بالإضافة إلى ترجمة القوائم المالية لفروع الشركة الأم في البلاد الأجنبية إلى العملة المحلية، حتى يتم إعداد التقارير المالية بعملة واحدة وهي العملة المحلية لكي يستفيد منها الأطراف الداخليين والخارجيين المهتمين بالشركة (علي، 1997: 195).

وقد تم تقسيم هذا الفصل الى مبحثين يتناول المبحث الأول دراسة معيار المحاسبة الدولي رقم (21)، أما المبحث الثاني فتم تناول واقع مهنة المحاسبة والعوامل المؤثرة على تطويرها.

المبحث الأول

معيار المحاسبة الدولي رقم (21) "آثار التغير في أسعار صرف العملات الأجنبية

تمهيد

يتناول معيار المحاسبة الدولي رقم (21) أحد أصعب المشاكل التي تواجه المحاسبين في الحياة العملية وهى مشكلة المعاملات التي تتم بالعملات الأجنبية وكذلك ترجمة القوائم المالية للشركة بعملة التقرير، ويعتبر المعيار انعكاساً للممارسة العملية للمحاسبة المالية، وتنعكس أهمية هذا المعيار على الدور الايجابي للمعاملات التي تتم بعملة أجنبية نتيجة لطلب الكثير من أصحاب المصلحة في الشركات، وكذلك لما لهذه الممارسة من دور فعال في تزويدهم بالمعلومات المالية التي تساهم في اتخاذ القرارات (شحاتة، وعلي، 2007: 290).

وترجع أهمية إصدار هذا المعيار إلى تذبذب أسعار صرف العملات الأجنبية على المستوى الدولي، كما أن التقدم الهائل في تكنولوجيا المعلومات وظهور الانترنت وإمكانية عقد الصفقات بين المتعاملين سواء كانوا أفراد أو شركات من خلال شبكة المعلومات الدولية وما تبع ذلك من زيادة الاعتماد على وسائل الدفع الآلي أصبح هناك حاجة ضرورية وملحة لطريقة محاسبية تستطيع من خلالها الشركات من إجراء المعاملات المالية بطريقة فورية حتى تتمكن من تحويل هذه المعاملات إلى عملة الدولة أو إلى العملة التي يتم إعداد التقارير المالية بها.

ويتناول هذا المبحث الهدف من معيار المحاسبة الدولي رقم (21) وشرح متطلبات المعيار، وشرح مفهوم التفسيرات التي تعلق بمعايير المحاسبة الدولية وما يخص المعيار محل الدراسة من التفسيرات، كما تم تناول أسعار الصرف المستخدمة في الترجمة ومجالات تطبيق المعيار، والطرق الفنية المستخدمة لترجمة القوائم المالية وتحديد مفهوم المكاسب والخسائر وفقا لمتطلبات تطبيق المعيار وكيفية معالجتها محاسبيا وأيضا الكيفية التي تظهر بها في القوائم المالية.

مقدمة عن معيار المحاسبة الدولي رقم (21)

يتناول معيار المحاسبة الدولي رقم (21) كيفية المعالجة المحاسبية للشركات التي لها معاملات بعملة أجنبية أو التي لها عمليات أجنبية، والكيفية التي يتم عرض القوائم المالية للمعاملات والعمليات الأجنبية التي قامت بها الشركة وكيفية ترجمة القوائم المالية بعملة التقرير، كما يتناول المعيار كيفية اختيار سعر الصرف المستخدم في إثبات أثر التغيرات في أسعار الصرف في القوائم المالية (حماد، 2006: 510).

الهدف من معيار المحاسبة الدولي رقم (21)

تزايدت الحاجة إلى بيانات ومعلومات مالية تكون مفيدة في اتخاذ القرارات وللقيام بهذه المهمة كان لابد من إيجاد طريقة يتم من خلالها قياس الآثار المترتبة على تقلبات أسعار صرف العملات الأجنبية، وتعتبر الشركات المتعددة الجنسية والتي تتأثر بصورة مباشرة بتقلبات أسعار الصرف دور كبير في ذلك، ونظراً لما تتمتع به هذه الشركات من علاقات اقتصادية دولية، ولما تمارسه من ضغوط سياسية على الدول المضيفة، كما أن هذه الشركات تواجه ضغوط من قبل الفئات التي تتأثر بأنشطتها، الأمر الذي ترتب عليه الحاجة إلى معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات، وكان لابد للمحاسبة أن تفي بالكيفية التي يتم بها قياس التأثيرات التي تسببها التغيرات في قيمة العملات لتوصيل نتائج هذا القياس إلي المهتمين عن طريق قوائم مالية تعكس نتائجها المالية بطريقة يتم قياسها بعملات الدول المضيفة، بحيث تعكس هذه القوائم ما قد تتعرض له الشركات من مخاطر ناتجة عن التذبذب في أسعار صرف العملات الأجنبية للدول المختلفة الموجود بها فروع للشركة الأم، ويكون ذلك بأن يتم التعبير عن بنود القوائم المالية بوحدة القياس للشركة الأم (بدوي وعثمان، 2000: 249)

ولمعالجة آثار التقلبات في أسعار صرف العملات الأجنبية يجب المحافظة على مضمون ودلالة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية للوحدات متعددة الجنسية سواء ما كان منها يمثل شركة تابعة أو فرع لإحدى الشركات الأجنبية، لذلك فإن مجلس معايير المحاسبة المالية بالولايات المتحدة الأمريكية أصدر معيارين الأول وهو المعيار رقم (8) عن الذي صدر في أكتوبر 1975 (تم إلغاؤه)، والثاني وهو المعيار رقم (52) (ترجمة العملات الأجنبية) الذي صدر في ديسمبر 1981 (شحاتة وبدوى، 2002: 65-66).

وبالتالي فإن الهدف من ترجمة المعاملات التي تتم بعملة أجنبية وكذلك ترجمة القوائم

المالية هو تقديم معلومات متوافقة مع آثار التغيرات في فروقات أسعار الصرف للتدفقات النقدية للشركات والتي تؤثر على حقوق الملكية، والتأكيد على أن القوائم المالية تقدم بصورة حقيقية وعادلة نتائج أعمال الإدارة، كما أن القوائم المالية المدمجة يجب أن تعكس النتائج المالية التي تم قياسها بالعملة الأجنبية للقوائم المالية خلال فترة الترجمة (Wilkins, 1998/99: 187)

وبحسب نص المعيار فإن الهدف من المعيار هو توضيح أن الشركات يمكن أن تقوم بنشاطات أجنبية بطريقتين (معايير المحاسبة الدولية، 2000: 522):

- أن يكون لها معاملات بعملات أجنبية.
- أن يكون لها عمليات أجنبية.

ومن أجل شمول المعاملات بالعملات الأجنبية والعمليات الأجنبية في القوائم المالية للشركة، فإنه يجب التعبير عن المعاملات بعملة الشركة معدة التقرير، كما يجب ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية إلى عملة الشركة معدة التقرير، وتتمثل الأمور الأساسية التي يتناولها المعيار في تحديد سعر الصرف الواجب استخدامه وكيفية الاعتراف والإثبات لأثر التغيرات في أسعار الصرف في القوائم المالية (معايير المحاسبة الدولية، 2001: 523).

التطور التاريخي لمعيار المحاسبة الدولي رقم 21

تم البدء في تطبيق هذا المعيار في 1983/1/1م وقد كان يطلق عليه اسم "المحاسبة عن آثار التغيرات في معدلات صرف العملات الأجنبية"، وسبق ذلك التطبيق تقديم مسودة تم عرضها للبحث في تفسير العمليات الخارجية وترجمة القوائم المالية ثم جرت عدة تعديلات على هذا المعيار حسب الجدول رقم (3.1) (www.iasplus.com, 19/5/2008)

جدول رقم (3.1)

التطور التاريخي لمعيار المحاسبة الدولي رقم 21

التاريخ	البيـــــــــــــــان
ديسمبر 1977	دراسة تمهيدية رقم E11 تتعلق بتفسير العمليات الخارجية وترجمة القوائم المالية.
مارس 1982	تم تعديل الدراسة التمهيدية رقم E11 وعرض الدراسة التمهيدية رقم E23 وتمثل المحاسبة عن آثار التغيرات في معدلات صرف العملات الأجنبية.
يوليو 1983	المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 المحاسبة عن آثار التغيرات في معدلات صرف العملات الأجنبية.
1 يناير 1985	تاريخ نفاذ المعيار المحاسبي الدولي رقم 21.
مايو 1992	دراسة تمهيدية رقم E44 آثار التغير في أسعار صرف العملات الأجنبية.
1993	المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 (1983) تم تعديله لمقارنة القوائم المالية للمشروع.
ديسمبر 1993	المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 (1993) آثار التغير في أسعار صرف العملات الأجنبية تم تعديله كجزء من " مقارنة البيانات المالية" لمشروع المستند على الدراسة تمهيدية رقم E32.
1 يناير 1995	تاريخ نفاذ معيار المحاسبة الدولي رقم 21.
18 ديسمبر 2003	النسخة المُعدلة من معيار المحاسبة الدولي رقم 21 والتي تم إصدارها من IASB.
1 يناير 2005	تاريخ نفاذ معيار المحاسبة الدولي رقم 21 المُعدل في 2003.
ديسمبر 2005	تم تعديل بسيط على المعيار والمتعلق بصافي الاستثمار في عملة أجنبية.

(المصدر : معيار المحاسبة الدولي رقم 21 www.iasplus.com)

من خلال الجدول رقم (3.1) يلاحظ أن المعيار قد مر بعدة مراحل على مدى عدة سنوات وأن التطبيق الفعلي لهذا المعيار في صورته الحالية بدأ على القوائم المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في 1 يناير 1995 أو ما بعد ذلك التاريخ، ويحل محل المعيار المحاسبي الدولي الحادي والعشرون "المحاسبة عن آثار التغيرات في معدلات صرف العملات الأجنبية"، كما أن المعيار لا يتناول المعيار المحاسبي الدولي الحادي والعشرون محاسبة التحوط لبنود العملات الأجنبية (فيما عدا البنود المتعلقة في الاستثمارات بعملات أجنبية) وذلك حسب التعديل الذي تم على المعيار في ديسمبر 2005.

الدراسة التمهيدية رقم (32)

قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) بإصدار دراسة توضيحية في يناير 1989 برقم (32) بعنوان "القابلية للمقارنة في القوائم المالية" وتعتبر هذه الدراسة تطوير

لأهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية التي تم إصدارها في عام 1973، وهدفت الدراسة إلى استبعاد معظم الأساليب المحاسبية البديلة لتعظيم خاصية القابلية للمقارنة حتى يتم زيادة المنفعة من المعلومات الواردة في القوائم المالية، وتم استخدام مصطلح التجانس (Harmonization) لتوفير خاصية القابلية للمقارنة للقوائم المالية خاصة التي تصدرها الشركات متعددة الجنسية، ولتحقيق هدف التجانس فقد تبنت الدراسة هدفين (أبو المكارم، 2004: 381-386):

الأول: الاقتصار على استخدام أسلوب محاسبي واحد في الظروف والأحداث المتماثلة.
الثاني: استخدام أسلوبين بديلين فقط والمفاضلة بينهما في حالة تباين الظروف بين الشركات المعنية، وقد أطلق على البديل الأول الأسلوب المفضل (Benchmark)، بينما أطلق على البديل الثاني الأسلوب المسموح به (Allowed Alternative).

ويجب على الشركة أن تقوم باستخدام الأسلوب المفضل، أما في حالة استخدامها الأسلوب المسموح به يجب أن يتم التأكد من أنها استخدمت الأسلوب الذي يتلاءم مع ظروفها، كما يجب أن توضح الشركة أثر استخدام هذا البديل على صافي الدخل وحقوق الملكية للشركة عنه في حالة استخدامها الأسلوب المفضل حتى تكون قوائمها المالية متسقة مع معايير المحاسبة الدولية، كما إن الدراسة رقم (32) قامت بإجراء تعديلات على معايير المحاسبة الدولية، وفيما يخص معيار المحاسبة الدولي رقم (21) فقد تضمنت الدراسة ستة تعديلات تمت الموافقة على تعديلها بالكامل، وتم توضيح هذه التعديلات في الجدول رقم (2.2) بحسب ما ورد في الدراسة التمهيدية رقم (32) من تقرير اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة (IASC) والذي صدر في العام 1990 (أبو المكارم، 2004: 385-386).

المقترحات التي تمت الموافقة عليها دون تغيير جوهري

بناء على استطلاعات الرأي وافقت اللجنة على اقتراحات تتعلق بواحد وعشرين موضوعا تخص ثمانية معايير محاسبية دولية دون تغيير جوهري، ويعتبر معيار المحاسبة الدولي رقم (21) أحد هذه المعايير الثمانية حيث تم توضيح هذه المقترحات في الجدول رقم (3.2) التالي (أبو المكارم، 2004، 394-398):

جدول رقم (3.2)

المقترحات التي تم الموافقة عليها لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) دون تغيير جوهري

رقم الموضوع	موضوع الاقتراح	الأسلوب المحاسبي المطلوب Benchmark	الأسلوب البديل المسموح به Allowed Alternative	الأساليب المستبعدة Eliminated
1	الاعتراف بمكاسب وخسائر التغير في سعر صرف العملات الأجنبية للعقود طويلة الأجل.	الاعتراف بالمكاسب والخسائر في دخل الفترة الحالية إذا لم تتمكن الشركة من تجنب أثر التغيرات في أسعار الصرف.		تأجيل المكاسب والخسائر واستنفاذها على الفترات المستقبلية.
2	الاعتراف بخسائر المبادلة عند حيازة الأصل.	الاعتراف بالخسائر في قائمة دخل الفترة الحالية.	يعترف بالخسائر كجزء من تكلفة حيازة الأصل.	
3	معالجة الفروق في قائمة الدخل المترجمة وفقا لسعر الصرف بخلاف سعر الإغلاق.	يعترف بها في حقوق الملكية.		يعترف بها في دخل الفترة الجارية.
4	سعر الصرف المستخدم في ترجمة عناصر قائمة الدخل.	يستخدم سعر الصرف في تاريخ حدوث العملية أو متوسط سعر الصرف.		استخدام سعر الإغلاق.
5	تعديل القوائم المالية للشركات التابعة الأجنبية التي تعمل في اقتصاديات ذات تضخم مرتفع.	إعادة صياغة القوائم المالية وفقا لمعيار المحاسبة الدولية رقم (29) قبل ترجمتها.*		ترجمة القوائم المالية دون تعديلها.
6	فروق التبادل الناتجة عن عمليات أجنبية ومكملة لعمليات الشركة القابضة.	يعترف بها في دخل الفترة الجارية ما لم يمكن تجنبها.	يعترف بها كجزء من تكلفة الأصل عندما تنتج من انخفاض سعر الصرف ما لم يمكن تجنبها.	تأجيل الخسائر والمكاسب واستنفاذها في الفترات التالية.

(المصدر: أبو المكارم، 2004: 396-397).

* المعيار رقم (29) " التقرير المالي في الاقتصاديات ذات معدل التضخم المرتفع".

تفسيرات معايير المحاسبة الدولية

قام مجلس معايير المحاسبة الدولية في العام 1997 بتشكيل لجنة تفسيرات لتأخذ في الاعتبار، الأمور المحاسبية التي يمكن أن يتم فيها استخدام تفسيرات متباينة أو غير مقبولة في غياب إرشادات رسمية وتكون مراجعتها ضمن نطاق المعايير المحاسبية الدولية والإطار الذي وضعته اللجنة، وتقوم اللجنة أثناء تطوير التفسيرات بالتشاور مع لجان وطنية مشابهة رشحت لهذا الغرض وتعتبر التفسيرات تطور ملائم في لجنة المعايير الدولية للمحاسبة حيث تم تكوين لجنة دائمة للتفسيرات (SIC)، بحيث حددت وجهة نظر لجنة المعايير الدولية للمحاسبة عن بعض القضايا التي يتم التعامل معها بالتفصيل والوضوح الكافي عن طريق المعايير الدولية للمحاسبة، وأن عمل اللجنة الدائمة للتفسيرات قد ألقت الضوء على معنى الالتزام بالمعايير الدولية للمحاسبة (لطفي، 2006: 445).

وفى هذا الموضوع تناول (حماد، 2005: 21) أن اللجنة تتعامل مع مسائل محاسبية ذات اهتمام واسع وليست لمجموعة صغيرة من الشركات، وتغطي التفسيرات كلا من:

- موضوعات قائمة تستحق البحث وذلك في حالة وجود ممارسة غير مقنعة ضمن نطاق المعايير المحاسبية الموجودة ولم تؤخذ في الاعتبار عند تطوير المعايير.
- موضوعات عارضة وهى تمثل مواضيع جديدة تعود إلى المعايير المحاسبية الموجودة ولم تؤخذ في الاعتبار عند تطوير المعايير.

التفسيرات التي حدثت على معيار المحاسبة الدولي رقم (21)

لقد تم إدخال عدة تفسيرات تتعلق بمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) كما في الجدول التالي رقم (3.3):

جدول رقم (3.3)

تفسيرات معيار المحاسبة الدولي رقم 21

رقم التفسير	البيـــــــــــــــان
التفسير رقم 7	إدخال عملة اليورو
التفسير رقم 11	التقارير المالية – رسملة الخسائر الناجمة عن التخفيضات الحادة في سعر العملات (ألغى وتم دمجه في النسخة المعدلة للمعيار 21 والتي تمت في عام 2003)
التفسير رقم 19	عملة التقرير – قياس وعرض القوائم المالية بموجب المعيار 21 و المعيـــار 29 (ألغى وتم دمجه في النسخة المعدلة للمعيار 21 والتي تمت في عام 2003)
التفسير رقم 30	عملة التقرير – الترجمة من عملة القياس إلى عملة التقريـــر (ألغى وتم دمجه في النسخة المعدلة للمعيار 21 والتي تمت في عام 2003)

(المصدر : معيار المحاسبة الدولي رقم 21 www.iasplus.com)

وسوف يتم تناول التفسير رقم (7) كما ورد في كتاب المعايير المحاسبية الدوليـــة، أمـــا بالنسبة لباقي التفسيرات فهي كما هو موضح بالجدول رقم (3.3) فقد تم دمجهـــا فـــي النـــسخة المعدلة لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) والتي تمت في العام 2003.

ونص التفسير رقم (7) المتعلق بإدخال عملة اليورو علـــى النقـــاط التاليـــة (المعـــايير المحاسبية الدولية، 1999: 1001):

1. ابتداءً من الأول من يناير 1999وهو التاريخ الفعلي للإتحاد الاقتصادي والنقـــدي الأوربـــي ستصبح اليورو العملة الأوربية الموحدة، وسوف يتم استخدام أسعار التحويل بـــين اليـــورو والعملات الوطنية المشاركة بشكل نهائي وغير قابل للنقض، وسوف يـــتم إلغـــاء فورقـــات الصرف اللاحقة المتعلقة بهذه العملات ابتداءً من هذا التاريخ.
2. يتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21) للانتقال من العملات الوطنية للدول الأعـــضاء المشاركة في الاتحاد الأوربي إلى عملة اليورو.

التعديلات على معيار المحاسبة الدولي رقم (21)

تم إجراء تعديلين على بعض الفقرات التي تخص المعيـــار الـــدولي رقـــم (21) وهمـــا كالتالي (معايير المحاسبة الدولية، 2001: 521):

الأول تم في عام 1998 تعديل الفقرة رقم 2 من المعيار المحاسبي الدولي رقـــم (21) لتـــتلائم مع المعيار المحاسبي الدولي رقم (39) الأدوات المالية: "الاعتراف والقياس".

الثاني في عام 1999 تم تعديل الفقرة رقم 46 لاستبدال الإشارة إلى المعيار الدولي العاشر

"المخصصات والأحداث الحاصلة بعد تاريخ الميزانية العمومية" لتشير إلى المعيار الدولي العاشر (المعدل عام 1999) "الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية".

نطاق تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21)

يحدد النطاق الصفات النوعية والأهداف التي يغطيها المعيار وفى بعض الحالات يكون المعيار مقصوراً على نوع معين من الشركات، فعلى سبيل المثال معيار المحاسبة الدولي رقم (11) والخاص بعقود المقاولات فإنه يتم تطبيقه فقط على شركات المقاولات، كذلك معيار المحاسبة الدولي رقم (30) الذي يتناول الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة فقد حدد نطاق المعيار بأن يتم تطبيقه عند إعداد البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المماثلة، وفيما يتعلق بنطاق تطبيق المعيار فهو يمثل القيود على تطبيق معايير المحاسبة الدولية التي يتم توضيحها في نصوص المعايير، ويسري مفعول المعيار المحاسبي الدولي اعتبارا من التاريخ المحدد فيه ما لم يذكر خلاف ذلك كما لا يتم تطبيق المعيار بأثر رجعي (حماد، 2005: 27).

وفيما يتعلق بالمعيار محل الدراسة وهو معيار المحاسبة الدولي رقم (21) الخاص بآثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية فقد تم تحديد نطاق تطبيق المعيار كالتالي (جريوننج، 2006: 275):

1. فروق الصرف.
2. ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية للعمليات الأجنبية عندما يتم العرض بعملة تختلف عن عملة التعامل.

وبحسب نص المعيار فإن نطاق تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21) يتضمن النقاط التالية (المعايير المحاسبية الدولية، 1999: 441-442):

1. لا يتعامل هذا المعيار مع محاسبة التحوط لبنود العملة الأجنبية عدا عن فروق الصرف الناشئة عن التزام بعملة أجنبية تجري المحاسبة عنه كتحوط لصافي استثمار في شركة أجنبية، أما الأوجه الأخرى لمحاسبة التحوط، بما في ذلك معايير استخدام محاسبة التحوط، فسيتم التعامل معها في المعيار المحاسبي الدولي 39 الأدوات المالية: الاعتراف والقياس.
2. يحل هذا المعيار محل المعيار المحاسبي الدولي الحادي والعشرون، المحاسبة عن أثار

التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية، المصادق عليه في 1983م.

3. لا يحدد هذا المعيار العملة التي يجب على الشركة أن تعرض قوائمها المالية بها ولكن تستخدم الشركة عادة عملة البلد الذي تقيم فيه، أما إذا استخدمت عملة مختلفة، فإن هذا المعيار يتطلب الإفصاح عن سبب استخدام تلك العملة، كما يتطلب المعيار الإفصاح عن سبب أي تغير في عملة تقرير الشركة.
4. لا يتعامل هذا المعيار مع إعادة بيان القوائم المالية للشركة من عملة التقرير إلى عملة أخرى لملائمتها للمستخدمين المعتادين على تلك العملة أو لأغراض مشابهة.
5. لا يتعامل هذا المعيار مع عرض للتدفقات النقدية الناشئة عن معاملات في العملات الأجنبية وترجمة التدفقات النقدية للعمليات الأجنبية في قائمة التدفقات النقدية (حيث يختص معيار المحاسبة الدولي رقم 7 بقوائم التدفقات النقدية).

أسعار الصرف المستخدمة في الترجمة

حسب معيار المحاسبة الدولي رقم (21) يوجد ثلاثة أسعار صرف يمكن أن يتم استخدامها في ترجمة أرصدة العملات الأجنبية إلى عملة التقرير وهى كالتالي (تشوي وأخرون، 2004: 240):

1. سعر الإغلاق

وهو السعر السائد في وقت إعداد القوائم المالية ويسمى أيضا بالسعر الجاري.

2. السعر الفوري

وهو سعر الصرف الخاص بالتسليم الفوري للعملات المتبادلة، بمعنى أنه سعر الصرف السائد عند قيام الشركة بالحصول على أصل بعملة أجنبية أو التزام على الشركة لأول مرة، بمعنى أنه سعر الصرف بتاريخ المعاملة ويعرف أيضا بالسعر التاريخي.

3. السعر المتوسط

وهو عبارة عن سعر الصرف المتوسط لأسعار الصرف الفورية وتقوم الشركة باحتساب متوسط أسبوعي أو شهري لكافة معاملاتها التي تتطلب ترجمة عملات أجنبية خلال تلك الفترة، ويجب ملاحظة أنه في حالة وجود تغيرات كبيرة على معدلات الصرف فإن استخدام هذا السعر يعتبر غير موثوق.

سعر الصرف الجاري المناسب

يعتبر اختيار سعر الصرف ليس بالأمر السهل لأن لكل عملة أسعار متعددة كما يوجد لنفس سعر الصرف سعرين وهما أسعار شراء وأسعار بيع وأسعار حاضرة وأسعار مؤجلة، كما يوجد أسعار رسمية وأسعار غير رسمية ويختلف معدل السعر بين كل من هذه الأسعار، وعلى ذلك يمكن اعتبار بأن سعر الصرف الصحيح والمناسب هو السعر الحر والمعلن عنه للمعاملات في الدولة فهو السعر الصحيح الواجب استخدامه في الترجمة لأنه السعر الوحيد الذي يقيس قيمة المعاملات الجارية (تشوي وأخرون، 2004: 253-254).

مجالات تطبيق المحاسبة عن المعاملات بالعملة الأجنبية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21)

يختص معيار المحاسبة الدولي رقم (21) بالمعالجة المحاسبية للآثار الناتجة عن التغير في أسعار صرف العملات الأجنبية والتي تشمل:

1. المعاملات بالعملة الأجنبية.
2. القوائم المالية للعمليات الأجنبية.
3. التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية
   - الآثار الضريبية لفروقات أسعار الصرف.
4. الإفصاح.
5. أحكام انتقالية.
6. تاريخ التطبيق.

1- المعاملات بالعملة الأجنبية

تعتبر المعاملة بعملة أجنبية طبقا لمتطلبات هذا المعيار بأنها المعاملة التي يتم التعبير عنها أو التي تم إبرامها أو سدادها بعملة أجنبية، أو سيتم تسويتها بعملة أجنبية، (شحاتة وعلي، 2007: 297).

والمعاملات الأجنبية تتمثل بأنها التي يتم التعاقد عليها بعملة أجنبية، مثل شراء أو بيع البضائع والخدمات التي تكون قيمتها محددة بعملة أجنبية، والإقراض والاقتراض الذي يتم دفعه أو قبضه بعملة أجنبية، وكذلك اقتناء الأصول عندما يتحدد الشراء أو السداد بعملة أجنبية، وقد حدد معيار المحاسبة الدولي رقم (21) علي وجوب القيام بتسجيل المعاملات المحددة بعملة أجنبية على أساس ما يعادلها من عملة بلد الشركة الأم التي تعتبر عملة إصدار القوائم المالية،

كما يتم استخدام سعر الصرف السائد بين عملة الشركة الأم وبين العملة الأجنبية في تاريخ حدوث العملية، ويطلق عليه السعر الفوري (جمعة، 2001: 217).

وحدد معيار المحاسبة الدولي رقم (21) كيفية إثبات المعاملات بالعملة الأجنبية من خلال الإجراءات التالية:

أولا: الاعتراف الأولي

حيث يتم إثبات المعاملة بالعملة الأجنبية عند الاعتراف الأولي بعملة إعداد التقارير المالية، ويكون هذا التسجيل ناتج عن حاصل ضرب مبلغ المعاملة الأجنبية بسعر الصرف الفوري وهو السعر السائد في تاريخ المعاملة، وحدد معيار المحاسبة الدولي رقم (21) أن يتم التسجيل بتاريخ المعاملة وذلك باستخدام سعر الصرف الفوري، وأشار المعيار أيضا إلى إمكانية استخدام سعر صرف تقريبي مثل المعدل المتوسط لأسعار الصرف الأسبوعي أو الشهري بحيث يشمل هذا السعر على كافة المعاملات التي حدثت خلال تلك الفترة المحددة بشرط عدم تغير معدلات الصرف بشكل كبير جداً حتى لا يصبح استخدام السعر المتوسط غير ملائم وغير موثوق به، ويتطلب الاعتراف الأولي قيام الشركة بما يلي (علي وسالم، 2005/2004: 451-452):

1. شراء أو بيع سلع أو تأدية أو الحصول على خدمات تكون أسعارها محددة بعملة أجنبية.
2. إقراض أو اقتراض أموال عندما تكون المبالغ المستحقة للسداد أو التي سيتم تحصيلها محددة بعملة أجنبية.
3. أن تصبح الشركة طرفاً في عقد تبادل بعملة أجنبية ولم يتم انجازه.
4. أن تمتلك الشركة أو تتخلص من أصول أو تسدد التزامات محددة بعملة أجنبية.

ثانيا: تقديم التقارير في تواريخ الميزانيات العمومية اللاحقة

لقد حدد معيار المحاسبة الدولي رقم (21) الأسس التالية في تاريخ كل ميزانية عمومية (القاضي وحمدان، 2008، 264):

أ- يتم عرض البنود النقدية بالعملة الأجنبية في الميزانية العمومية بعد تحويلها لعملة التقرير باستخدام سعر الإقفال.

ب- يتم عرض البنود غير النقدية في الميزانية العمومية والتي تم الاحتفاظ بها بالتكلفة التاريخية

والمحددة بعملة أجنبية بعد أن تحويلها لعملة التقرير باستخدام سعر الصرف بتاريخ المعاملة.

ج- يتم عرض البنود غير النقدية المقومة بالقيمة العادلة والمحددة بعملة أجنبية في الميزانية بعد تحويلها باستخدام أسعار الصرف السائدة عند تحديد تلك القيم.

ويقصد بالقيمة العادلة المبلغ الذي يمكن مبادلة الأصل أو تسديد الالتزام به بين أطراف مطلعة ومتراضية والراغبة في التعامل وفقا لآلية السوق (Epstein & Mirza, 2001: 826).

ثالثا: الاعتراف بفروقات أسعار الصرف

وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) وفيما يتعلق بالاعتراف بفروقات أسعار الصرف فقد تم تحديد عدة بنود بحيث تشمل كيفية معالجة فروقات أسعار الصرف الناتجة عن الانخفاض الحاد في قيمة العملة أو الهبوط في قوتها الشرائية في حالة عدم وجود وسائل عملية يتم من خلالها التحوط ضد هذا الهبوط الحاد بحيث يؤثر على الالتزامات التي لا يمكن تسويتها والتي تنشأ من تملك حديث لأصول تستحق السداد بعملة أجنبية وذلك في النقاط التالية (معايير المحاسبة الدولية، 2001: 527-528):

1. لا يتعامل المعيار (21) محاسبة التحوط لبنود العملة الأجنبية عدا أن يتم تصنيف فروقات الصرف التي تنشأ عن الالتزام بعملة أجنبية تجري المحاسبة عنه كتحوط لصافي استثمار في وحدة أجنبية، وفيما عدا ذلك يتم المحاسبة باستخدام محاسبة التحوط وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (39) الأدوات المالية: الاعتراف والقياس.
2. فروق الصرف التي تنشأ عن تسوية أو التقرير عن بنود نقدية للشركة بمعدل يختلف عن ما تم تسجيله عند الاعتراف الأولي، أو التي تم عرضها في القوائم المالية السابقة، يجب أن يتم الاعتراف بها كدخل أو كمصروف في نفس الفترة التي تنشأ فيها.
3. ينتج فرق سعر الصرف في حالة تغير معدل الصرف بين تاريخ العملية وتاريخ سدادها أو تسويتها للبنود النقدية والتي تنشأ من معاملة أجنبية، فعندما يتم السداد في نفس الفترة يتم الاعتراف بكامل فرق الصرف في تلك الفترة، وعند السداد في فترة لاحقة يتم تحديد فرق سعر الصرف الذي تم الاعتراف به في الفترات السابقة للتسوية بموجب تغير سعر الصرف خلال تلك الفترة.

ويهدف التحوط ضد الانخفاض الحاد في قيمة العملة أو الهبوط في القوة الشرائية للعملة

إلى تحقيق الأهداف التالية (علي وسالم، 2005/2004: 464-465):

أ- التحوط لمواجهة التزامات وأصول ناتجة عن القيام بمعاملات بعملة أجنبية.

ب- التحوط لمواجهة ارتباطات ناتجة عن معاملات وعقود مستقبلية بعملة أجنبية.

ج- التحوط بشأن صافي مراكز الاستثمارات في شركات أجنبية.

رابعا: صافي الاستثمار في شركة أجنبية

يتم تصنيف فروقات الصرف التي تنشأ عن البنود النقدية والتي تشكل جزءاً من صافي استثمار الشركة في شركة أجنبية أخري كحقوق ملكية في القوائم المالية للشركة الرئيسية إلى أن يتم التخلص من صافي الاستثمار ويجب مراعاة النقاط التالية (المعايير المحاسبية الدولية، 1999: 444):

1. عند القيام بالتخلص من الشركة الأجنبية يجب الاعتراف بفروقات الصرف المؤجلة للشركة الأجنبية كدخل أو كمصروف وذلك في نفس الفترة التي يتم الاعتراف بها في المكسب او الخسارة من التخلص.
2. في حال عدم قيام الشركة بدفع أو قبض مبالغ لبنود نقدية لشركة أجنبية أو عدم التخطيط لذلك مستقبلا، يجب تخفيض صافي الاستثمار للشركة في الشركة الأجنبية، وقد يكون ضمن البنود النقدية ذمم مدينة طويلة الأجل أو القروض باستثناء المدينين والدائنين التجاريين.
3. يتم تصنيف فروقات الصرف التي تنشأ عن التزام الشركة بعملة أجنبية في شركة أجنبية كحقوق ملكية إلى أن يتم التخلص من صافي الاستثمار، وعندئذ يتم الاعتراف بها كدخل أو مصروف.

خامسا: المعالجة البديلة المسموح بها

طبقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) يتم معالجة فروقات الصرف الناتجة عن المعاملات الأجنبية كدخل أو كمصروف وذلك عند تسوية التسجيل الأولي أو بعد أن تم التقرير عنها في القوائم المالية السابقة، ولكن توجد بعض الحالات التي يمكن استخدام معالجة بديلة وذلك حسب التالي (معايير المحاسبة الدولية، 2001: 529):

1. فروقات الصرف الناتجة عن الانخفاض الحاد في العملة والتي لا توجد وسائل عملية للتحوط ضدها وتؤثر على الالتزامات بحيث لا يمكن تسويتها وتكون ناشئة عن قيام الشركة بتملك أصل تم تسعيره بعملة أجنبية يتم تسجيلها ضمن قيمة الأصل، بشرط أن لا تزيد القيمة المسجلة المعدلة عن تكلف الاستبدال من بيع أو استخدام الأصل.

2. لا تشمل فروقات الصرف في القيمة المسجلة للأصل في حالة أن الشركة قادرة على تسديد التزامها في العملة الأجنبية نتيجة تملك الأصل، وتعتبر خسائر الصرف جزء من التكاليف المتعلقة مباشرة بالأصل عندما لا تتمكن الشركة من سداد الالتزام ولا توجد وسائل عملية للتحوط ضدها.

2- القوائم المالية للعمليات الأجنبية

لقد أدي وجود الشركات متعددة الجنسية إلى تزايد حجم المعاملات والصفقات بين الشركة الأم والفروع التابعة لها، وترتب علي هذه الظروف المستجدة نوعان من المشاكل المحاسبية (مطر وزواتي، 1994، 209):

أ- كيفية معالجة المكاسب والخسائر الناتجة عن تغير أسعار صرف العملات الأجنبية نتيجة المعاملات التي حدثت بين الشركة الأم وفروعها الأجنبية.

ب- الكيفية التي يتم بها ترجمة القوائم المالية المعدة بالعملات المحلية للفروع إلى العملة التي تعد بها القوائم المالية لشركة الأم، ومن ثم معالجة المكاسب أو الخسائر عن عملية الترجمة.

عند القيام بترجمة القوائم المالية الأجنبية يتطلب ذلك القيام بتغيير وحدة القياس في هذه القوائم من العملة الأجنبية التي تم استخدامها في العمليات الأجنبية إلى العملة التي تستخدمها الشركة الأم، ويقصد بالترجمة التعبير بواسطة العملة المحلية عن عمليات تم قياسها بعملة أجنبية (جربوع وحلس، 2001: 428).

ويتطلب القيام بترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (21) القيام بالتالي:

أولا: تصنيف العمليات الأجنبية

تعتمد طريقة ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية على الطريقة المستخدمة في تمويل وتشغيل العملية التي تخص الشركة معدة التقرير، ووفقاً لهذا المعيار يتم تصنيف العمليات الأجنبية إلى فئتين (الشرايري وأخرون، 2007: 12):

- عملية تشكل جزءاً لا يتجزأ من عمليات الشركة الرئيسية، بمعني كيان أجنبي يمثل فرعا غير مستقل للشركة الأم معدة التقرير، وفي هذه الحالة تعتبر المعاملات في العمليات الأجنبية تخص الشركة معدة التقرير نفسها.

- وحدات أجنبية مستقلة (كيان أجنبي) عن الشركة الأم معدة التقرير وهذه لا تشكل جزءاً من عمليات الشركة الرئيسية.

وبصورة عامة يتم اعتبار الكيان الأجنبي كشركة مستقلة عن الشركة الأم معدة التقرير في الحالات التالية (Epstein & Mirza, 2001: 828):

1. استقلالية الكيان الأجنبي عن الشركة الأم في ممارسة الأنشطة.
2. لا تمثل معاملات الكيان الأجنبي نسبة كبير من إجمالي معاملات الشركة الأم معدة التقرير.
3. قيام الكيان الأجنبي بتمويل موارده دون الاعتماد على الشركة الأم.
4. يقوم الكيان الأجنبي بدفع كافة التكاليف المتعلقة بالعمالة والمواد وتكاليف الصنع الإضافية وكذلك المصروفات الأخرى بعملة غير عملة الشركة الأم.
5. تتم مبيعات الكيان الأجنبي بعملة تختلف عن عملة الشركة الأم.
6. يتم فصل التدفقات النقدية للشركة الأم عن الأنشطة اليومية للكيان الأجنبي.

وفي بعض الحالات قد يعتبر تصنيف العملية الأجنبية كشركة أو كيان أجنبي غير واضح، ويكون بالتالي الاجتهاد والتقدير الشخصي ضرورياً لتحديد التصنيف المناسب (International Accounting Standards, 2000: 531).

ثانيا: العمليات الأجنبية التي تعتبر مكملة لعمليات الشركة معدة التقرير

فيما يتعلق بالعمليات الأجنبية التي تعتبر متكاملة مع الشركة الأم فإنه يجب التفريق بين عمليات الشركة الأجنبية (الكيان الأجنبي) على أنه يعتبر جزء من عمليات الشركة الأم ومتكامل معها، ويعتبر هنا أن عمليات الشركة الأجنبية ضمن معاملات الشركة الأم ويتم المحاسبة عن هذه العمليات كمعاملات بالعملة الأجنبية، أما عندما تعتبر الشركة الأجنبية كيان مستقل عن الشركة الأم فقد أورد (علي وسالم، 2005/2004: 511-513) بعض العوامل المحددة لترجمة القوائم المالية لهذه الكيانات كالتالي:

أ- يتم التقرير عند البنود النقدية بالعملة الأجنبية بسعر الإقفال.

ب- يتم التقرير عن البنود غير النقدية بالعملة الأجنبية والتي سبق إثباتها بالتكلفة التاريخية بالسعر التاريخي أي بالسعر الساري في تاريخ المعاملة.

ج- يتم التقرير عن البنود غير النقدية والتي أثبتت بالقيمة العادلة مثل الأراضي والمباني والآلات وذلك باستخدام سعر الصرف السائد وقت إعادة التقويم بالقيمة العادلة.

د- يتم ترجمة كافة بنود قائمة الدخل بسعر الصرف في تاريخ المعاملة، كما يمكن استخدام متوسط السعر خلال الشهر في الترجمة.

ه- الاعتراف بفروق الصرف الناتجة من ترجمة البنود ضمن بنود قائمة الدخل في نفس الفترة التي نشأت فيها.

و- يتم الترجمة لمصاريف الإهلاك باستخدام السعر السائد عند اقتناء الأصل، أما إذا تم إعادة تقويم الأصل باستخدام القيمة العادلة، يجب أن يتم التقويم بنفس السعر وقت إعادة التقويم، بمعني أن مصاريف الإهلاك تتبع الأصل في الترجمة.

ز- يتم الترجمة للمخزون بالسعر السائد في تاريخ الاقتناء، أما في حالة تحديد القيمة الممكن استردادها أو القيمة القابلة للتحقق للمخزون، يتم الترجمة باستخدام سعر الصرف السائد وقت إعادة التقويم.

ثالثا: الشركات الأجنبية

ورد تعريف الشركات الأجنبية في معيار المحاسبة الدولي رقم (21) بأنها "شركة أجنبية نشاطاتها ليست جزء مكملاً لنشاطات الشركة معدة التقرير" (International Accounting Standards, 2000: 525).

وعند القيام بترجمة القوائم المالية للشركات الأجنبية يجب الأخذ في الاعتبار كون هذا الكيان أو الشركة الأجنبية تمثل شركة أو كيان مستقل ويمثل شركة تابعة للشركة الأم كشركة قابضة، لها حق السيطرة عليه بالكامل (علي وسالم، 2005/2004: 516).

وتناول معيار المحاسبة الدولي رقم (21) توضيح المعالجة المحاسبية في حالة كون الشركة الأجنبية كيان مستقل، بأن الشركة الأم ولترجمة وإدماج الشركة الأجنبية في قوائمها المالية يجب أن تستخدم الإجراءات التالية (المعايير المحاسبية الدولية: 1999، 447):

1. يتم ترجمة الأصول والالتزامات النقدية وغير النقدية للشركة الأجنبية بسعر الإقفال.
2. ترجمة عناصر الدخل والمصروفات بأسعار صرف في تواريخ العمليات باستثناء قيام الشركة الأجنبية تعد تقاريرها بعملة ذات اقتصاد عالي التضخم، ففي هذه الحالة يتم ترجمة عناصر الخل والمصروفات بسعر الإقفال.
3. تصنيف فروقات الصرف الناتجة كحقوق ملكية إلى أن يتم التخلص من صافي الاستثمار.

كما أن هناك بعض الأسباب العملية التي يتم استخدام سعر تقريبي لأسعار الصرف الفعلية، وفي هذه الحالة يتم استخدام السعر المتوسط لفترة أسبوع أو شهر والتي يمكن استخدامه لترجمة كافة المعاملات الأجنبية التي حدثت خلال فترة تحديد السعر المتوسط (International Accounting Standards, 2000: 532).

كما قد ينتج فروقات صرف ناتجة عن ترجمة القوائم المالية للمنشأة الأجنبية ويجب الاعتراف بها عندما تكون ناشئة عن (المعايير المحاسبية الدولية، 1999: 447):

أ- ترجمة بنود قائمة الدخل بسعر الصرف في تاريخ العمليات بينما الأصول والالتزامات تترجم بسعر الإقفال.

ب- ترجمة صافي الاستثمار الافتتاحي للشركة الأجنبية باستخدام سعر صرف مختلف عن ما تم التقرير عنه سابقا.

ج- أية تغيرات في حقوق الملكية للشركة الأجنبية.

ويجب عدم الاعتراف بفروقات الصرف هذه كدخل أو كمصروفات للفترة في الحالات التالية (حماد، 2006: 529):

أ- أن تكون لهذه التغيرات اثر بسيط أو ليس لها أثر مباشر على التدفقات النقدية الحاضرة أو المستقبلية علي الشركة الأجنبية أو على الشركة الأم معدة التقرير.

ب- عند القيام بتوحيد الشركة الأجنبية غير المملوكة بالكامل فإن فروقات الصرف المتجمعة والناتجة عن الترجمة والتي تعزى لحقوق الأقلية يتم التقرير عنها كجزء من حقوق الأقلية في الميزانية العمومية المجمعة.

وتتم معالجة أي شهرة ناشئة عن تملك شركة أجنبية أو أي تعديلات في القيمة العادلة لقيم الأصول أو الخصوم الناشئة عن تملك الشركة الأجنبية كما يلي (Epstein & Mirza, 2001: 833-834):

أ- كأصول والتزامات للشركة الأجنبية ويتم ترجمتها بسعر الإقفال.

ب- كأصول والتزامات للشركة الأم والتي إما تم التعبير عنها بعملة التقرير أو يتم معاملتها كبنود غير نقدية بعملة أجنبية والتي يتم التعبير عنها باستخدام سعر الصرف السائد بتاريخ المعاملة.

أما فيما يتعلق بالشركات الأجنبية التي تعد قوائمها المالية بعملة ذات اقتصاد مرتفع التضخم يجب أن يتم إعادة بيان هذه القوائم بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (29) "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع" وذلك قبل القيام بترجمتها إلى عملة التقرير للشركة الأم (International Accounting Standards, 2000: 138).

رابعا: التخلص من الشركة الأجنبية

عندما يتم التخلص من المنشأة الأجنبية فإن المبلغ المتراكم لفروقات الصرف التي تم تأجيلها وتعود للشركة الأجنبية يجب أن يتم الاعتراف به كدخل أو مصروفات وذلك في نفس الفترة التي تم بها الاعتراف في المكسب أو الخسارة من التخلص.

كما يمكن للشركة الأم أن تتخلص من حصتها في الشركة الأجنبية بالبيع أو التصفية أو إعادة دفع أسهم رأس المال أو أن يتم التخلي عن جزء أو كل الشركة الأجنبية وفي هذه الحالة يجب التفريق بين التالي (مبادئ التقارير المالية المتقدمة،2001: 155):

أ- يعتبر دفع توزيعات الأرباح جزء من التخلص فقط إذا كان يمثل هذا التوزيع استرداداً للأسهم.

ب- عند التخلص الجزئي يتم إجراء حصة نسبية من فروقات الصرف المتراكمة في المكسب او الخسارة.

ج- لا يعتبر تخفيض القيمة المسجلة للشركة الأجنبية تخلص جزئي، وبناء على ذلك لا يتم الاعتراف بأي جزء مؤجل من مكسب أو خسارة العملات الأجنبية في تاريخ التخفيض.

خامسا: التغيير في تصنيف العمليات الأجنبية

عندما يحدث تغيير في تصنيف العمليات الأجنبية، يجب أن يتم تطبيق الإجراءات المناسبة للترجمة والتي تناسب التغيير اعتبارا من تاريخ تغيير التصنيف، وعندما يحدث ذلك فإنه يجب أن يتم إتباع الإجراءات التالية (معايير المحاسبة الدولية، 2001: 535):

أ- فروقات الصرف الناشئة عن ترجمة الأصول غير النقدية يجب تصنيفها ضمن حقوق الملكية في تاريخ إعادة التصنيف.

ب- المبالغ المترجمة للبنود غير النقدية والناشئة عن إعادة تصنيف الشركة الأجنبية كعملية أجنبية مكملة لعمليات الشركة الأم معدة التقرير يجب أن تعامل كتكاليف تاريخية لتلك لبنود في فترة التغير وكذلك الفترات اللاحقة.

ج- لا يتم الاعتراف بفروقات الصرف المؤجلة كدخل أو كمصروف إلى أن يتم التخلص من العملية.

3- التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية

- **الآثار الضريبية لفروق صرف العملات**

من الممكن أن يكون للمكاسب والخسائر الناشئة من ترجمة العملات الأجنبية، وكذلك فروقات الصرف الناشئة من ترجمة نتائج الأعمال والمركز المالي للشركة آثار ضريبية بحيث تتم المحاسبة عنها حسب معيار المحاسبة الدولي رقم (12) "المحاسبة عن ضرائب الدخل" (International Accounting Standards, 2000: 536).

4- الإفصاح

وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم 21 يجب على الشركة الإفصاح عن (المعايير المحاسبية الدولية، 1999: 450):

1. قيمة فروقات أسعار الصرف والمعترف بها كربح أو خسارة عن الفترة.
2. صافي فروقات أسعار الصرف التي تم تبويبها كبند منفصل ضمن حقوق الملكية، والتسوية التي تمت على مبلغ فروق أسعار الصرف في بداية ونهاية الفترة.
3. قيمة فروقات أسعار الصرف خلال الفترة التي تم تسجيلها لأصل ضمن المعالجة البديلة وفقا للمعيار (21).
4. عندما تختلف العملة التي يتم بها عرض القوائم عن عملة التعامل التي بها مقر الشركة الأم، يجب الإفصاح عن ذلك، كما يجب الإفصاح عن سبب التغيير في عملة التقارير المالية.
5. عندما يتم تغيير تصنيف عملية أجنبية، يجب على الشركة الإفصاح عن:
   أ- طبيعة التغيير في التصنيف.
   ب- سبب التغيير.
   ج- أثر التغيير في التصنيف على حقوق الملكية.
   د- الأثر الناتج على صافي الأرباح أو الخسائر عن كل فترة سابقة تم عرض القوائم المالية لها كما لو أن التغيير في التصنيف قد حدث بدية أول فترة تم عرضها.
6. الإفصاح عن الطريقة المختارة لترجمة الشهرة والتعديلات بموجب القيمة العادلة نتيجة تملك

الشركة الأم لشركة أجنبية.

7. اثر التغيرات الهامة في أسعار الصرف اللاحقة لتاريخ القوائم المالية علـــى البنـــود النقديـــة للمعاملات بالعملة الأجنبية أو علي ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية، بحيث يؤثر عدم الإفصاح على قرارات مستخدمي القوائم المالية.
8. السياسة التي تتبعها المنشأة في إدارة مخاطر العملات الأجنبية.

5- أحكام انتقالية

ويقصد بالأحكام الانتقالية بأن هناك بعض المعايير تحتاج إلى فترة زمنية لتطبيقهـــا، فتحـــدد الأحكام الانتقالية ما هو الواجب على الشركات القيام به خلال تلك الفترة إلى حين تطبيق المعيار وقد حدد معيار المحاسبة الدولي رقم (21) الأحكام الانتقالية بأنه عندما تقوم الـــشركة بتطبيـــق المعيار لأول مرة يجب أن تقوم بالإفصاح عن الرصيد المتجمع في بداية الفترة لفروقات أســـعار الصرف المؤجلة والمدرجة ضمن حقوق الملكية في فترات سابقة (جربوع، وحلـــس ، 2001، 23).

6- تاريخ التطبيق

وفقا لمتطلبات المعيار فقد تم تحديد تاريخ التطبيق على القوائم المالية اعتباراً مـــن الأول من شهر كـــانون الثـــاني (ينـــاير) ســـنة 1995م أو بعـــد ذلـــك التـــاريخ (International Accounting Standards, 2000: 537)

المبحث الثاني

الطرق الفنية المستخدمة في ترجمة القوائم المالية

تمهيد

من الناحية العملية توجد أربع طرق يتم استخدامها في ترجمة القوائم المالية الخاصة بالعمليات الأجنبية للشركة، حيث يتم تمييز بنود قائمة المركز المالي التي سيتم ترجمتها إما بسعر الإقفال أو بالسعر التاريخي، وهذا التمييز يكون بين البنود النقدية والبنود غير النقدية، أو بين البنود المتداولة وغير المتداولة، أو التي تتضمن بنود نقدية تم تقييمها بالقيمة العادلة أو بالتكلفة التاريخية (Alexander & Archer, 2000: 19.03).

ويعتبر الغرض الأساسي من إجراء الترجمة هو تغيير وحدة القياس من العملة الأجنبية التي تمت بها العمليات الأجنبية إلى العملة المستخدمة في القوائم المالية، وسوف يتناول هذا المبحث الطرق المختلفة لترجمة العملات الأجنبية وكذلك طريقة الترجمة المستخدمة وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (21).

طرق الترجمة للقوائم المالية

أولا: طريقة البنود المتداولة وغير المتداولة

تعتبر طريقة البنود المتداولة وغير المتداولة من أكثر الطرق شيوعا في مجال الترجمة بموجب المعيار رقم (43) الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA الصادر عام 1961، الذي بقى سائدا حتى تاريخ صدور المعيار رقم (52) الخاص بالإفصاح عن المعلومات المتعلقة بترجمة القوائم المالية والذي ترك المجال حراً لاستخدام الطريقة الملائمة للترجمة، وعند استخدام هذه الطريقة يتم تقسيم بنود قائمة المركز المالي إلى بنود متداولة وبنود غير متداولة، ثم القيام بالإجراءات التالية (مطر و زواتي، 1994: 249-250):

1. ترجمة بنود الأصول والخصوم المتداولة باستخدام سعر الإغلاق في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي، أما بنود الأصول والخصوم غير المتداولة وحقوق الملكية فيتم استخدام سعر الصرف الفوري (التاريخي).
2. بالنسبة لبنود الإيرادات والمصروفات بقائمة الدخل يتم استخدام السعر المتوسط، مع ملاحظة أن يتم استخدام السعر الفوري بالنسبة للبنود التي لها ارتباط مباشر ببنود الميزانية، مثل

مصروف الإهلاك حيث تتم ترجمته باستخدام السعر السائد وقت شراء الأصل أي بنفس سعر الصرف الذي تم احتساب قيمة الأصل به.

3. فيما يتعلق بمكاسب وخسائر الترجمة المحققة نتيجة تغير أسعار الصرف فيجب أن يتم الاعتراف بها وإظهارها في قائمة الدخل بمعنى أن يتم تحميلها على نفس الفترة، أما المكاسب والخسائر غير المحققة فقد أورد (علي، 1997: 253) أنه يجب التفرقة بين :

أ- يجب عدم الاعتراف بالمكاسب المحققة من الترجمة حتى تتحقق.

ب- يتم تحميل الخسائر غير المحققة على دخل الفترة، تطبيقا لسياسة الحيطة والحذر في المحاسبة.

ثانيا: طريقة البنود النقدية وغير النقدية

يستند هذا الأسلوب على أن الأصول والالتزامات والحقوق النقدية لها خصائص متماثلة، فتعتبر جميعا قصيرة وطويلة الأجل ثابتة المقدار بالعملة الأجنبية، لذا ينبغي تقويمها وتحويلها وفق سعر الصرف الجاري (سعر الإغلاق) في تاريخ إعداد القوائم المالية (حنان وكحالة، 2001: 252).

ووفقا لهذه الطريقة يتم تقسيم بنود قائمة المركز المالي إلى بنود نقدية وبنود غير نقدية، وتعتبر البنود النقدية بنود ثابتة في مقدار النقد بغض النظر عن التغيرات السعرية الخاصة والعامة، وتظهر ضمن الأصول والالتزامات، فهي تشمل على النقدية، وحسابات المدينين، وأوراق القبض، وحسابات الدائنين، وأوراق الدفع، والاستثمارات في السندات (وليست الأسهم)، وجزء من المخزون السلعي مباع مقدماً بسعر محدد ولكنه لم يُسلم بعد، ومصاريف إدارية ومالية مستحقة، وعوائد الأسهم قابلة للدفع (حنان "ب"، 2003: 83).

أما البنود غير النقدية فهي تشمل كل عناصر الأصول والالتزامات الأخرى – باستثناء ما تم تصنيفه كبنود نقدية- بما فيها حقوق الملكية (جربوع وحلس، 2002: 431).

كما تناول (Welsch, Zlatkovich, 1989: 1314) البنود النقدية بأنها الأصول أو الالتزامات مثل النقدية والمدينون والدائنون المحددة بوحدات نقدية ثابتة، هذه الوحدات النقدية لا تتغير نتيجة التغير في الأسعار، وأنه لا التضخم ولا الانكماش يؤثران في عدد الوحدات النقدية التي سوف يتم استلامها أو التي سوف يتم دفعها بالرغم من أن قيمة هذه الوحدات النقدية قد

تغيرت (في التضخم تنخفض قيمة النقود)، أما البنود غير النقدية فهي تلك البنود الموجودة في القوائم المالية والتي لا يعبر عنها بعدد محدد وثابت من وحدات النقد، بمعنى أن كل البنود التي لم يتم تصنيفها على أنها بنود نقدية يتم اعتبارها بنود غير نقدية.

وتتلخص هذه الطريقة فيما يلي (محمد، 1982: 153):

أ- تتم ترجمة البنود النقدية طويلة وقصيرة الأجل وفق سعر الإغلاق وقت إعداد القوائم المالية.

ب- ترجمة المخزون والعناصر الملموسة الأخرى مثل الأصول المتداولة باستخدام السعر التاريخي.

ج- تتم ترجمة المصروفات المدفوعة مقدما والإيرادات المحصلة مقدما باستخدام السعر التاريخي.

د- تتم ترجمة البنود الموجودة في قائمة الدخل والمتمثلة في عناصر الإيرادات والمصروفات باستخدام السعر المتوسط السائد خلال العام، عدا المخزون والإهلاك (محمد، 1982: 153).

هـ - يتم الاعتراف بالمكاسب والخسائر المحققة وكذلك الخسائر غير المحققة بقائمة الدخل، بينما تُعلق المكاسب غير المحققة بالميزانية العمومية إلى أن يتم تحققها(علي، 1997: 257).

ثالثا: الطريقة الزمنية

تعتمد هذه الطريقة على أسس القياس التي تم اتباعها عند إعداد القوائم المالية، فكل حساب في القوائم المالية يجب ترجمته بطريقة تحافظ علي القياس الأساسي (شحاتة وبدوي، 2002: 75).

وتقوم هذه الطريقة على أساس اختيار سعر صرف ملائم لترجمة كل بند من بنود القوائم المالية، مع المحافظة على طبيعة وأسس قياس هذا البند، فإذا كانت بنود قائمة المركز المالي للفرع أو للشركة الأجنبية التابعة مقومة على أساس القيمة الجارية أو القيمة الحالية أو القيمة القابلة للتحقق، فإن سعر الصرف الذي يحافظ على التقييم في هذه الحالة يعتبر سعر الصرف الجاري (مطير، 2008: 139-140).

وتتم ترجمة القوائم المالية وفقا لهذه الطريقة كما يلي (جربوع وحلس، 2001: 433-

:(434

أ- يتم ترجمة الأصول والخصوم التي تظهر في قائمة المركز المالي بسعر الإغلاق (الجاري) في تاريخ إعداد الميزانية العمومية، مثل النقدية وأوراق القبض وأوراق الدفع.

ب- الأصول التي تقوم على أساس التكلفة الاستبدالية (سعر السوق) مثل المخزون والاستثمارات قصيرة الأجل يتم ترجمتها على أساس سعر الإغلاق، أما إذا قومت بالتكلفة التاريخية فيتم ترجمتها بسعر الصرف الفوري وقت حدوث المعاملة.

ج- الأصول الثابتة وحقوق الملكية تقوم على أساس سعر الصرف الفوري وقت حدوث المعاملة.

د- يتم ترجمة بنود الإيرادات والمصروفات على أساس السعر المتوسط ماعدا البنود المتعلقة بشكل مباشر مع بنود قائمة المركز المالي مثل مصروف الإهلاك فيتم ترجمتها باستخدام سعر الصرف الفوري وقت حدوث المعاملة.

هـ - مكاسب وخسائر الترجمة يتم تحميلها والاعتراف بها خلال نفس الفترة التي حدثت بها.

ويوضح الجدول رقم (3.4) ملخص لترجمة القوائم لمالية باستخدام الطريقة الزمنية :

جدول رقم (3.4)

ترجمة البنود وفقا للطريقة الزمنية

العناصر أو البنود	سعر الصرف المستخدم	
	الإغلاق (الجاري)	الفوري (التاريخي)
نقدية	ü	
استثمارات في أوراق مالية قصيرة الأجل بسعر السوق بسعر التكلفة	ü	ü
المدينون وأوراق القبض	ü	
مخصص الديون المشكوك فيها	ü	
مخزون البضاعة بسعر السوق بسعر التكلفة	ü	ü
مصروفات مدفوعة مقدما		ü
أصول ثابتة		ü
مصروف الإهلاك		ü
أصول غير ملموسة		ü
دائنون وأوراق دفع	ü	
الالتزامات طويلة الأجل	ü	
التزامات أخرى	ü	
حقوق الملكية		
رأس المال		ü
احتياطيات		ü
أرباح محتجزة		ü

(المصدر: علي، 1997: 261-262)

رابعا: طريقة السعر الجاري

تتلخص هذه الطريقة في استخدام سعر صرف واحد في تاريخ إعداد القوائم المالية وهو سعر الإغلاق (الجاري)، وذلك لتلافي استخدام عدة أسعار صرف في احتساب بنود الميزانية أو بنود قائمة الدخل، ووفقا لهذه الطريقة تتم ترجمة القوائم المالية كالتالي (شحاتة والدهراوي، 1999: 316-317):

1. تتم ترجمة كافة بنود الأصول والخصوم باستخدام سعر الإغلاق (الجاري).
2. تم ترجمة بنود حقوق الملكية باستخدام السعر الفوري (التاريخي).
3. تتم ترجمة بنود قائمة الدخل على أساس السعر المتوسط للفترة بما فيها مصروف الاهلاك وتكلفة المبيعات.
4. مكاسب وخسائر الترجمة لا يتم إدخالها ضمن حساب الأرباح والخسائر، ويتم إظهارها في حساب مستقل ضمن حقوق الملكية في قائمة المركز المالي أي يتم إظهارها كحساب رأسمالي (علي، 1997: 263).

وقد لخص (جربوع وحلس) طرق الترجمة الأربعة بالنسبة لأسعار الصرف المستخدمة لأهم مفردات قائمة المركز المالي وذلك حسب الجدول رقم (3.5) التالي:

جدول رقم(3.5)

ملخص طرق الترجمة

البيـــــــــــــان	البنود المتداولة وغير المتداولة	البنود النقدية وغير النقدية	الطريقة الزمنية	طريقة السعر الجاري
نقد	السعر الجاري	السعر الجاري	السعر الجاري	السعر الجاري
مدينون	السعر الجاري	السعر الجاري	السعر الجاري	السعر الجاري
بضاعة				
سعر السوق	السعر الجاري	السعر التاريخي	السعر الجاري	السعر الجاري
سعر التكلفة	السعر الجاري	السعر التاريخي	السعر التاريخي	السعر الجاري
استثمارات قصيرة الأجل				
سعر السوق	السعر الجاري	السعر التاريخي	السعر الجاري	السعر الجاري
سعر التكلفة	السعر الجاري	السعر التاريخي	السعر التاريخي	السعر الجاري
استثمارات طويلة الأجل				
سعر السوق	السعر التاريخي	السعر التاريخي	السعر الجاري	السعر الجاري
سعر التكلفة	السعر التاريخي	السعر التاريخي	السعر التاريخي	السعر الجاري
موجودات ثابتة أخرى				
سعر السوق	السعر التاريخي	السعر التاريخي	السعر الجاري	السعر الجاري
سعر التكلفة	السعر التاريخي	السعر التاريخي	السعر التاريخي	السعر الجاري
مطلوبات متداولة	السعر الجاري	السعر الجاري	السعر الجاري	السعر الجاري
مطلوبات غير متداولة	السعر التاريخي	السعر الجاري	السعر الجاري	السعر الجاري
حساب رأس المال الأسمى	السعر التاريخي	السعر التاريخي	السعر التاريخي	السعر الجاري

(المصدر: جربوع وحلس، 2001: 264)

طريقة الترجمة المستخدمة طبقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21)

تناول معيار المحاسبة الدولي رقم (21) في الفقرة (11) ذلك كما يلي (معايير المحاسبة الدولية، 2001: 529):

في تاريخ كل ميزانية عمومية:

أ- يجب التقرير عن البنود النقدية بالعملة الأجنبية باستخدام سعر الإقفال.

ب- يجب التقرير عن البنود غير النقدية المحتفظ بها بالتكلفة التاريخية والمحددة بعملة أجنبية باستخدام سعر الصرف بتاريخ المعاملة.

ج- يجب التقرير عن البنود غير النقدية المحتفظ بها بالقيمة العادلة والمحددة بعملة أجنبية باستخدام أسعار الصرف السائدة عند تحديد تلك القيمة.

وبالتالي فإن طريقة البنود النقدية وغير النقدية هي الطريقة الواجب استخدامها عند إعداد القوائم المالية تطبيقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم 21.

مزايا تطبيق طريقة البنود النقدية وغير النقدية

يرى مؤيدو هذا الأسلوب بأنه لا يتخلى عن مبدأ التكلفة التاريخية وأن القوائم المالية للمجموعة والمتمثلة في الشركة الأم والفروع الأجنبية والشركات التابعة يتم توحيدها في صورة متسقة مع المبادئ (حنان وكحالة: 2001، 252).

ووضح (محمد، 1982: 154) هذه المزايا في النقاط التالية:

1. تلقى هذه الطريقة قبولا عاما نتيجة للمنطق التي تعتمد عليه.
2. تؤدى ترجمة الالتزامات النقدية طويلة الأجل باستخدام الأسعار الجارية للتبادل إلى الحصول على قيمة واقعية لهذه الالتزامات مما يفيد في التخطيط واتخاذ القرارات المالية.

عيوب طريقة البنود النقدية وغير النقدية

ولكن بالرغم من اختيار معيار المحاسبة الدولي رقم 21 لطريقة البنود النقدية وغير النقدية عند إعداد القوائم المالية إلا أن (جربوع وحلس) في كتابهما المحاسبة الدولية قد أوردا عيوب استخدام هذه الطريقة، حيث تعتمد هذه الطريقة على تصنيف عناصر الميزانية إلى بنود نقدية وبنود غير نقدية في تحديد سعر الصرف الملائم على الرغم من أن عملية ترجمة القوائم المالية تمثل عملية قياس وليس عملية تصنيف، وفيما يلي عيوب الطريقة في النقاط التالية (جربوع وحلس، 2002: 432-433):

1. يتم ترجمة الأصول الثابتة والمخزون على اعتبار انها أصول غير نقدية باستخدام سعر الصرف التاريخي، في حين أن الأصول الثابتة يتم تقويمها على أساس التكلفة، بينما المخزون فيتم تقويمه على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل.
2. تتجاهل هذه الطريقة أثر تغير أسعار الصرف على البنود النقدية.
3. يتم المخزون والأصول الثابتة باستخدام السعر التاريخي بينما تتم ترجمة الالتزامات قصيرة الأجل بسعار الصرف الجاري، وبالتالي تصبح النسب والمؤشرات المالية ذات دلالة مختلفة بعد الترجمة عنها قبل الترجمة.
4. عند انخفاض سعر الصرف تحقق الشركة أرباح نتيجة لترجمة الالتزامات طويلة الأجل

والأصول الثابتة بسعر الصرف الجاري المنخفض والأصول الثابتة بسعر الصرف التاريخي المرتفع والعكس عندما يرتفع سعر الصرف، وهذا يخالف الآثار الاقتصادية المتوقعة عند تغيير سعر الصرف.

5. مقارنة المبيعات التي يتم قياسها بالأسعار الجارية وترجمتها بسعر الصرف الجاري مع تكلفة البضاعة المباعة التي يتم تقويمها بالتكلفة التاريخية وترجمتها بسعر الصرف التاريخي، وهذا يؤدي إلى تشويه الربح.

المكاسب والخسائر الناتجة عن تقلبات أسعار الصرف

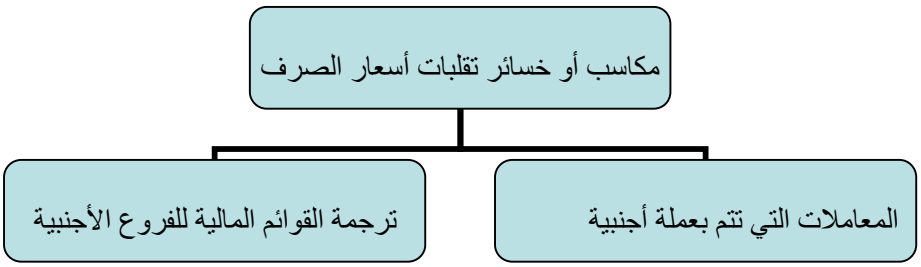
لا تخلو أي شركة سواء كانت كبيرة أو صغيرة من القيام بمعاملات بعملة أجنبية، حيث إن هذه الشركات يكون لها تعاملات بعملة أجنبية من خلال البيع بعملة والتحصيل بعملة أخري، وكذلك الحال من قيامها بعملية الشراء سواء كان محلي أو استيراد من الخارج، كذلك تقوم الغالبية العظمى من الشركات بالاقتراض من البنك وفي بعض الحالات إقراض الغير، كما قد يكون للشركات الكبيرة فروع في الخارج بحيث تمارس هذه الفروع نشاطها بعملة الدولة الموجود فيها الفرع، وعند قيام الشركة الأم بإعداد القوائم المالية المجمعة لابد لها أن تقوم بترجمة القوائم المالية للفروع الخارجية إلى عملة الشركة الأم التي تُعد بها تقاريرها المالية وهى تتم بعملة تختلف عن عملة الفروع، ونتيجة قيام الشركات بكل أو جزء من هذه الأنشطة التي تم ذكرها ينشأ فروقات نتيجة زيادة أو انخفاض أسعار الصرف، وهذه الفروقات إما أن تكون مكاسب أو خسائر ينبغي إظهارها في القوائم المالية.

ويعتبر الإفصاح عن مكاسب وخسائر تقلبات أسعار الصرف أحد متطلبات الافصاح عن السياسات المحاسبية وتطبيقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (1) "عرض البيانات المالية" فقد نص جزء من المادة رقم 100 من هذا المعيار بأنه يجب على كل شركة لها عمليات أو معاملات بالعملة الأجنبية فإنه يتوقع الإفصاح عن السياسات المحاسبية للاعتراف بمكاسب وخسائر الصرف الأجنبي.

وقد لخص (مطر وزواتي 1994: 212) المكاسب والخسائر الناتجة من تقلبات أسعار الصرف في الشكل التالي:

شكل رقم (3.1)

مكاسب وخسائر تقلبات أسعار الصرف



(المصدر: مطر وزواتي، 1994: 212)

من الشكل رقم (3.1) يلاحظ أن كلا من المعاملات التي تتم بعملة أجنبية وترجمة القوائم المالية للفروع الأجنبية ينتج عنها إما مكاسب أو خسائر نتيجة التقلبات التي تحدث على أسعار الصرف نتيجة قيام الشركة بجزء أو بكل العمليات الموضحة بالشكل رقم (3.1).

كما تم توضيح المكاسب والخسائر الناتجة عن تقلبات أسعار الصرف في النقاط التالية (مطر وزواتي، 1994: 212):

أولاً: مكاسب أو خسائر المعاملات التي تتم بعملة أجنبية

1. عمليات استيراد بضاعة من مورد أجنبي تسدد قيمتها بالعملة الأجنبية أو تصدير بضاعة للخارج ليتم تحصيل قيمتها بالعملة الأجنبية
2. الإقراض أو الاقتراض: حيث يتم الحصول على القرض أو تسديده بالعملات الأجنبية
3. عقود الصرف المستقبلية (الآجلة)

ثانياً: مكاسب أو خسائر ترجمة القوائم المالية للفروع الأجنبية

ويتم تحويل قيم بنود القوائم المعدة بالعملة الأجنبية إلى ما يعادلها بالعملة المحلية.

مفهوم المكاسب والخسائر

حسب معيار المحاسبة الدولي فإنه يتم معالجة الأثر الناتج عن تقلبات أسعار الصرف كمكاسب أو كخسائر، فقد عرف (الناغي، 2002، 132-135) المكاسب بأنها "المفهوم الذي يشير إلى الزيادة في دخل الشركة عن طريق ممارسة الأنشطة التشغيلية أو العادية، أما الخسائر

فهي تمثل التضحية بدون عائد والخسائر هي عكس المكاسب".

ووضح (حنان "أ"، 2003: 257) أن البند غير العادي يخضع لمعيارين حاكمين ويجب توافرهما في معا: معيار غير المعتاد ومعيار عدم تكرار الحدوث، وإذا توافر في البند معيار واحد فقط فيكون بنداً غير معتاد أو بنداً غير متكرر، وإن البنود غير المعتادة أو البنود غير المتكررة يجب إظهارها بصورة منفصلة في جزء من النشاط غير التشغيلي قبل البنود غير العادية وقبل العمليات غير المستمرة ومن أمثلة ذلك مكاسب وخسائر تغير أسعار العملات الأجنبية.

وتناول (لطفي، 2007: 542) المكاسب والخسائر بأنها تنجم عن المعاملات العرضية والتصادفية للشركة مع غيرها، أو تنتج من الأحداث والظروف الأخرى المؤثرة عليها.

كما أن (ضيف وشحاتة، 1985: 136) عرفا المكاسب والخسائر بأنها تمثل أحداثا ملائمة أو غير ملائمة للشركة، لا تتصل اتصالا مباشرا بنواحي نشاطه العادية التي تستهدف الحصول على الإيراد.

أما مجلس معايير المحاسبة الأمريكي في عام 1985 فقد عرف مصطلح المكاسب على انه الزيادة في حقوق الملكية (صافى الأصول) الناتجة عن العمليات العرضية أو الفرعية أو عن عمليات أخرى أو أحداث وظروف تؤثر على الوحدة المحاسبية خلاف تلك التي تتمثل في إيرادات أو زيادة في استثمارات أصحاب رأس المال، وفيما يتعلق بمصطلح الخسائر فقد عرفها أيضا بأنها النقص في حقوق الملكية (صافى الأصول) الناتج عن العمليات العرضية أو الفرعية أو عن عمليات أخرى أو أحداث وظروف تؤثر على الوحدة المحاسبية خلاف تلك التي تتمثل في مصروفات أو توزيعات لأصحاب رأس المال (FASB, 1985, 31).

وقد ذكر (الشيرازي، 1990: 248-249) أن ما يمثل مكاسب أو خسائر بالمقارنة مع الإيرادات أو المصروفات سوف يختلف من وحدة لأخرى مع اختلاف طبيعة النشاط واختلاف الظروف المحيطة، فمثلا تعتبر الاستثمارات في أوراق مالية أحد أوجه النشاط الرئيسي بالنسبة للبنوك وبالتالي يعتبر نتائج هذه الاستثمارات إيرادا أو مصروفا في حين أن الأمر غير ذلك بالنسبة للمشروعات التجارية والصناعية إذ يمكن اعتبارها من عناصر المكاسب والخسائر.

وهذا التوضيح الذي ذكره الشيرازي يتفق مع السبب الذي دعا بلجنة معـــايير المحاســـبة الدولية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم 21 على معالجة آثار تغيرات فروقات الصرف علـــى أنها مكاسب أو خسائر، إذ لا تعتبر من النشاط الرئيسي الذي تقوم به الشركات وإنما نـــتج عـــن وجود حالة معينة يستلزم معها إجراء محاسبي معين.

الفصل الرابع
الدراسة الميدانية

المبحث الأول: منهجية الدراسة وصدق وثبات الاستبانه

المبحث الثاني: تحليل النتائج واختبار الفرضيات

المبحث الأول

منهجية الدراسة وصدق وثبات الاستبانه

تمهيد

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

منهجية الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة فقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي والذي يعرف بأنه طريقة في البحث تتناول أحداث وظواهر وممارسات موجودة متاحة للدراسة والقياس كما هي دون تدخل الباحث في مجرياتها، ويستطيع الباحث أن يتفاعل معها فيصفها ويحللها، وتهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية بمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"، وسوف تعتمد الدراسة على نوعيين أساسيين من البيانات:

أولاً: البيانات الثانوية

من خلال استخدام البيانات الثانوية فقد تم الاطلاع على الكتب والدوريات والمنشورات والمقالات المتخصصة المتعلقة وكذلك الأبحاث والدراسات السابقة، كما تم تصفح العديد من المواقع الالكترونية على شبكة الانترنت، ومن خلال اللجوء للمصادر الثانوية في الدراسة فقد تم التعرف على الأسس والطرق العلمية السليمة في كتابة الدراسات، وكذلك أخذ تصور عام عن آخر المستجدات التي حدثت في مجال الدراسة.

ثانياً: البيانات الأولية

حيث إن المصادر الثانوية غير كافية لتحليل موضوع البحث فقد صممت استبانه خصيصاً لهذه الدراسة، وذلك بالاعتماد على نص معيار المحاسبة الدولي رقم (21) وذلك في عدة محاور

من محاور الاستبانه، وتم توزيع الاستبانات لدراسة بعض مفردات البحث وحصر وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع البحث، ومن ثم تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج SPSS الإحصائي واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

مجتمع الدراسة والعينة

يشمل مجتمع الدراسة الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية وذلك لطبيعة الشركات المدرجة وتعدد الأنشطة التي تقوم بها، وكذلك استيفائها لشروط الإدراج التي تم إقرارها لتتوافق مع قانون هيئة سوق رأس المال وفق المستوى الذي تم ادراج الشركة به سواء المستوى الأول أو المستوى الثاني حيث إن لكل مستوى شروط خاصة للإدراج فيه، علما بأن عدد الشركات المدرجة هو 37 شركة (وذلك حتى تاريخ 2008/10/31م) موزعة على 5 قطاعات (قطاع البنوك و قطاع التأمين وقطاع الاستثمار والقطاع الصناعي وقطاع الخدمات).

وقد استثنى الباحث قطاع البنوك وعددها 6 بنوك لتصبح العينة 31 شركة وذلك للطبيعة الخاصة التي يتمتع بها قطاع البنوك، ونظرا لصغر حجم المجتمع فقد تم استخدم أسلوب المسح الشامل في هذه الدراسة وذلك بتوزيعها على المحاسبين لهذه الشركات.

ومن أجل تدعيم هذه الدراسة فقد تم توزيع الاستبانه على مكاتب التدقيق التي تقوم بمراجعة الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية وعددها 11 مكتب يقومون بالتدقيق على 31 شركة، مع تغيير جزئي في البيانات الشخصية للمدققين الخارجيين، حيث تم تغيير المسمى الوظيفي ليتلاءم مع فئة المدققين الخارجيين، وإضافة سؤال يتعلق بالشهادات المهنية للمدققين الخارجيين، وفيما عدا ذلك فقد بقيت أسئلة الاستبانه والمتعلقة بالجزء الثاني كما هي، حيث تم توزيع 64 استبانه (31 للشركات بواقع استبانه واحدة لكل شركة و33 للمدققين الخارجيين بواقع 3 استبانات لكل مكتب تدقيق) على عينة الدراسة، تم استرجاع 44 استبانه منها وبعد تفحص الاستبانات تم استبعاد استبانه واحدة لعدم جدية الاستجابة عليها، وبذلك يكون عدد الاستبانات الخاضعة للدراسة 43 استبانه فقط (23 استبانه من الشركات و 20 استبانه من المدققين الخارجيين) أي بنسبة استرجاع 74.0% من الشركات، ونسبة 60.6% من مكاتب التدقيق، والجداول التالية تبين خصائص عينة الدراسة كالتالي:

خصائص عينة الدراسة

البيانات الشخصية

لقد تم وضع نفس البيانات الشخصية للإجابة على استبانه الدراسة لكل من موظفي الشركات والمدققين الخارجيين مع تغيير المسمى الوظيفي لكل منهما لاختلافه فيما بينهما، وإضافة سؤال يتعلق بالشهادات المهنية للمدققين الخارجيين دون موظفي الشركات، وبناء على ذلك فقد جاءت إجابات المستجيبين كالتالي:

أولا: معدي القوائم المالية في الشركات المدرجة في سوق فلسطين المالي

المؤهل العلمي

يبين جدول رقم (4.1) أن 82.6% من عينة الدراسة الخاصة بالشركات مؤهلهم العلمي "بكالوريوس" و 17.4% مؤهلهم العلمي "ماجستير"، ويلاحظ هنا أن جميع أفراد العينة هم ممن يحملون مؤهلات دراسية عليا مما يساعدهم في فهم محتويات الاستبانه وتعزيز قدرتهم على إجابة أسئلتها.

جدول رقم (4.1)

توزيع عينة الدراسة لمعدي القوائم المالية حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
دبلوم	0	0.0
بكالوريوس	19	82.6
ماجستير	4	17.4
دكتوراه	0	0.0
المجموع	**23**	**100.0**

التخصص العلمي

يبين جدول رقم (4.2) أن 91.35 من عينة الدراسة الخاصة بالشركات تخصصهم العلمي "محاسبة" ، وأن 8.7% تخصصهم "إدارة أعمال"، ويعتبر ذلك مؤشر بأن معظم أفراد العينة الذين يقومون بإعداد القوائم المالية غالبيتهم العظمى من المحاسبين، ما يعزز من فهمهم

لموضوع الدراسة وبما يتناسب مع طبيعة أعمالهم وهذا يعطي فرصة أكبر لدقة النتائج.

جدول رقم (4.2)

توزيع عينة الدراسة لمعدي القوائم المالية حسب متغير التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	21	91.3
إدارة أعمال	2	8.7
علوم مالية ومصرفية	0	0.0
أخرى	0	0.0
المجموع	**23**	**100.0**

عدد سنوات الخبرة

يبين جدول رقم (4.3) أن 4.3% من عينة الدراسة الخاصة بالشركات بلغ عدد سنوات الخبرة لديهم أقل من 5 سنوات، وأن 21.7% من العينة تراوحت سنوات الخبرة لديهم من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات، كما أن 30.4% من عينة الدراسة تراوحت سنوات الخبرة لديهم من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة، وأن 43.5% من عينة الدراسة بلغ عدد سنوات الخبرة لديهم أكثر من 15 سنة، ومن خلال الجدول نلاحظ ارتفاع نسبة عينة الدراسة ممن لديهم سنوات خبرة تزيد عن 15 سنة، وهذا يدل على ارتفاع العدد من ذوي الخبرة والدراية بالعمل، مما يعتبر وجود خبرة لدى المجيب في فهم محتوى الاستبانة والقدرة على إجابتها.

جدول رقم (4.3)

توزيع عينة الدراسة لمعدي القوائم المالية حسب متغير عدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	1	4.3
5 سنوات وأقل من 10 سنوات	5	21.7
10 سنوات وأقل من 15 سنة	7	30.4
أكثر من 15 سنة	10	43.5
المجموع	**23**	**100.0**

الوظيفة الحالية

يبين جدول رقم (4.4) أن 13.0% من عينة الدراسة الخاصة بالشركات الوظيفة الحالية لهم "محاسب" ، وأن 34.8% من العينة الوظيفة الحالية لهم "رئيس قسم المحاسبة" وأن 43.5% من عينة الدراسة الوظيفة الحالية لهم "مدير مالي" ، كما أن 8.7% من عينة الدراسة الوظيفة الحالية لهم "مدقق داخلي"، ويلاحظ هنا ارتفاع الاستبانات المستردة ممن هم يشغلون وظيفة مدير مالي، كما يمكن ربط هذه النتيجة مع الجدول السابق وبالتالي يمكن القول أن 43.5% ممن يشغلون وظيفة مدير مالي للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية لديهم سنوات خبرة أكثر من 15 سنة.

جدول رقم (4.4)

توزيع عينة الدراسة لمعدي القوائم المالية حسب متغير الوظيفة الحالية

الوظيفة الحالية	التكرار	النسبة المئوية
محاسب	3	13.0
رئيس قسم المحاسبة	8	34.8
مدير مالي	10	43.5
مدقق داخلي	2	8.7
أخرى	0	0.0
المجموع	23	100.0

العمر

يبين جدول رقم (4.5) أن 34.8% من عينة الدراسة الخاصة بالشركات تراوحت أعمارهم من 25 سنة إلى أقل من 35 سنة، وهي نفس النسبة لمن أعمارهم بين 35 سنة إلى أقل من 45 سنة، وأن 30.4% من عينة الدراسة تراوحت سنوات الخبرة لديهم 45 سنة فأكثر، وذلك لأن إعداد القوائم المالية يتطلب خبرة عملية وتدرجاً وظيفياً.

جدول رقم (4.5)

توزيع عينة الدراسة لمعدي القوائم المالية حسب متغير العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 25 سنة	0	0.0
25 سنة وأقل من 35 سنة	8	34.8
35 سنة وأقل من 45 سنة	8	34.8
45 سنة فأكبر	7	30.4
المجموع	23	100.0

هل شاركت في دورات تدريبية تتعلق بمعايير المحاسبة الدولية وخاصة معيار المحاسبة الدولي رقم (21)؟

يبين جدول رقم (4.6) أن 39.1% من عينة الدراسة الخاصة بالشركات تلقــوا دورات تتعلق بمعايير المحاسبة الدولية وخاصة معيار المحاسبة الدولي رقم (21)، في حين أن 60.9% من عينة الدراسة لم يتلقوا أي دورات تتعلق بمعايير المحاسبة الدولية وخاصة معيار المحاســبة الدولي رقم (21)، وهذا يدل على أن الغالبية من عينة الدراسة لم يتلقوا دورات تتعلق بمعــايير المحاسبة الدولية.

جدول رقم (4.6)

الدورات المتعلقة بمعايير المحاسبة الدولية وخاصة معيار المحاسبة الدولي رقم (21)

الدورات المتعلقة بمعايير المحاسبة الدولية وخاصة معيار المحاسبة	التكرار	النسبة المئوية
نعم	9	39.1
لا	14	60.9
المجموع	**23**	**100.0**

ثانياً: المدققين الخارجيين

المؤهل العلمي

يبين جدول رقم (4.7) أن 55.0% من عينة الدراسة الخاصة بالمدققين الخارجيين مؤهلهم العلمي "بكالوريوس"، وأن 45.0% مؤهلهم العلمي "ماجستير"، ونجد هنا زيادة في عدد المدققين الخارجيين الحاصلين على شهادة الماجستير وهذا يدل على زيادة الاهتمام من هذه الفئة للحصول على مؤهلات عليا وقدرتهم على الإجابة على الاستبانه بشكل جيد.

جدول رقم (4.7)

توزيع عينة الدراسة للمدققين الخارجيين حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
بكالوريوس	11	55.0
ماجستير	9	45.0
دكتوراه	0	0.0
المجموع	**20**	**100.0**

عدد سنوات الخبرة

يبين جدول رقم (4.8) أن 20.0% من عينة الدراسة الخاصة بالمدققين الخارجيين بلغت سنوات الخبرة لديهم أقل من 5 سنوات، وأن 20.0% من عينة الدراسة الخاصة بالمدققين الخارجيين تراوحت سنوات الخبرة لديهم من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات، وأن ما نسبته 35.0% من عينة الدراسة الخاصة بالمدققين الخارجيين تراوحت سنوات الخبرة لديهم من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة، وأن 25.0% من عينة الدراسة الخاصة بالمدققين الخارجيين بلغت سنوات الخبرة لديهم أكثر من 15 سنة، وهذا يعني أن المدققين الخارجيين لديهم الخبرة الكافية في مجال التدقيق وبالتالي تقييم متطلبات المعيار موضوع الدراسة.

جدول رقم (4.8)

توزيع عينة الدراسة للمدققين الخارجيين حسب متغير عدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	4	20.0
5 سنوات وأقل من 10 سنوات	4	20.0
10 سنوات وأقل من 15 سنة	7	35.0
أكثر من 15 سنة	5	25.0
المجموع	**20**	**100.0**

الوظيفة الحالية

يبين جدول رقم (4.9) أن 20.0% من عينة الدراسة الخاصة بالمدققين الخارجيين وظيفتهم الحالية "مساعد مدقق" ، وأن 25.0% من عينة الدراسة وظيفتهم الحالية "مدقق رئيسي" و45.0% من عينة الدراسة الوظيفة الحالية لهم "مدير تدقيق"، و10.0% من عينة الدراسة الوظيفة الحالية لهم صاحب أو شريك مكتب التدقيق.

جدول رقم (4.9)

توزيع عينة الدراسة للمدققين الخارجيين حسب متغير الوظيفة الحالية

الوظيفة الحالية	التكرار	النسبة المئوية
مساعد مدقق	4	20.0
مدقق رئيسي	7	35.0
مدير تدقيق	9	45.0
صاحب أو شريك مكتب تدقيق	0	0
أخرى	0	0.0
المجموع	**20**	**100.0**

العمر

يبين جدول رقم (4.10) أن 40.0% من عينة الدراسة الخاصة بالمدققين الخارجيين تراوحت أعمارهم بين 25 سنة إلى أقل من 35 سنة، وأن 35.0% من عينة الدراسة تراوحت سنوات الخبرة لديهم من 35 سنة إلى أقل من 45 سنة، وأن 25.0% من عينة الدراسة بلغت سنوات الخبرة لديهم 45 سنة فأكثر، ما يعني توفر الخبرة الكافية لدى هذه الفئة من العمر.

جدول رقم (4.10)

توزيع عينة الدراسة للمدققين الخارجيين حسب متغير العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 25 سنة	0	0.0
25 سنة وأقل من 35 سنة	8	40.0
35 سنة وأقل من 45 سنة	7	35.0
45 سنة فأكبر	5	25.0
المجموع	**20**	**100.0**

الشهادات المهنية

يبين جدول رقم (4.11) أن 5.0% من عينة الدراسة الخاصة بالمدققين الخارجيين ممن يمتلكون شهادات مهنية نوع الشهادة "ACPA"، وأن 10.0% من عينة الدراسة الخاصة بالمدققين الخارجيين ممن يمتلكون شهادات مهنية نوع الشهادة "CPA" وأن 85.0% من عينة الدراسة الخاصة بالمدققين الخارجيين ممن لا يمتلكون شهادات مهنية.

جدول رقم (4.11)

توزيع عينة الدراسة للمدققين الخارجيين حسب متغير الشهادات المهنية

الشهادات المهنية	التكرار	النسبة المئوية
ACPA	1	5.0
CPA	2	10.0
Chartered Accountant	0	0
أخرى (ليس لديهم شهادات مهنية)	17	85.0
المجموع	**20**	**100.0**

أداة الدراسة

وقد تم إعداد الاستبانه على النحو التالي:

1- إعداد استبانه أولية من اجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات وذلك بالاستناد إلى متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (21).

2- عرض الاستبانه على المشرف من أجل اختبار مدى ملاءمتها لجمع البيانات.

3- تعديل الاستبانه بشكل أولي حسب ما يراه المشرف.

4- تم عرض الاستبانه على مجموعة من المحكمين والذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد وقد قام الباحث بتعديل ما يلزم وحذف ما لا يلزم من الاستبانه.

5- إجراء دراسة اختباريه ميدانية أولية للاستبانه حيث تم التعديل حسب ما هو مناسب.

6- توزيع الاستبانه على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة، ولقد تم تقسيم الاستبانه إلى جزأين كما يلي:

الجزء الأول: البيانات المتعلقة بعينة الدراسة وبيانات الشركات

الجزء الثاني: وقد اشتمل على خمسة محاور كما يلي:

المحور الأول: يناقش القياس والاعتراف عن المعاملات التي تتم بعملات أجنبية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) ويبلغ عدد فقراته 16 فقرة.

المجال الثاني: يناقش القياس والاعتراف عن العمليات التي تتم بعملات أجنبية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) ويبلغ عدد فقراته21 فقرة.

المجال الثالث: يناقش الالتزام بمتطلبات الإفصاح وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) ويبلغ عدد فقراته 9 فقرات.

المجال الرابع: يناقش مزايا الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية ويبلغ عدد فقراته 5 فقرات.

المجال الخامس: يناقش معوقات تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21) للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية ويبلغ عدد فقراته 5 فقرات.

وقد تم اعتماد مقياس ليكرت الخماسي للإجابة على الفقرات، حسب ماهو موضح في

الجدول رقم (4.12):

جدول رقم (4.12)

مقياس ليكارت الخماسي

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

صدق وثبات الاستبانه

تم تقنين فقرات الاستبانه وذلك بالتأكد من صدقها وثباتها كالتالي:

أولاً: صدق فقرات الاستبانه

تم التأكد من صدق فقرات الاستبانه بطريقتين:

1. صدق المحتوى

حيث تم عرض الاستبانه على مجموعة من المحكمين تألفت من (7) أعضاء من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية التجارة بالجامعة الإسلامية وجامعة الأزهر وكذلك من وزارة التربية والتعليم العالي متخصصين في المحاسبة والإحصاء، وقد استجاب الباحث لآراء السادة المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم بعد أن تسجيلها في نموذج تم إعداده خصيصاً لهذا الغرض، وبذلك خرجت الاستبانه في صورتها شبه النهائية ليتم تطبيقه على العينة الاستطلاعية.

2. صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانه

تم قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على عينة الدراسة البالغة 20 مفردة، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمجال التابع له وقد كانت النتائج كالتالي:

أولاً: قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول: (القياس والاعتراف عن المعاملات التي تتم بعملات أجنبية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم 21)

يبين جدول رقم (4.13) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول ومعدل فقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05) حيث إن قيمة مستوى الدلالة لكل مجال أقل من 0.05، وكذلك قيمة r المحسوبة لكل فقرة أكبر من قيمة r

الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 18 والتي تساوي 0.444، وبذلك تعتبر فقــرات المحور الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (4.13)

معامل الارتباط بين فقرات المحور الأول (القياس والاعتراف عن المعاملات التي تتم بعملات أجنبية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) ومعدل فقراته

م	البيـــــــــــــــــــــان	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	تقوم الشركة باعتبار المعاملات بعملة أجنبية بأنها تلك المعـــاملات المحـــددة أو المعاملات التي تتطلب التسوية بعملة أجنبية.	0.576	0.008
2	تمثل المعاملات الأجنبية للشركة بيع السلع والخدمات المحددة بعملة أجنبية.	0.714	0.000
3	تنتج المعاملات الأجنبية للشركة نتيجة قيامها بإقراض أو اقتراض الأموال عندما يتم استلامها أو دفعها بعملة أجنبية.	0.524	0.018
4	تمثل المعاملات الأجنبية للشركة عندما تكون طرفاً في عقد تبادل بالعملة الأجنبية ولم يتم إنجازه بعد.	0.503	0.024
5	تنتج المعاملات الأجنبية للشركة نتيجة قيامها بامتلاك أو التخلص مـــن أصـــول محددة بعملة أجنبية.	0.480	0.032
6	تنتج المعاملات الأجنبية للشركة نتيجة قيامها بسداد التزامـــات محـــددة بعملـــة أجنبية.	0.578	0.008
7	يتم تحديد مبلغ المعاملات الأجنبية عن طريق حاصل ضـــرب قيمـــة المعاملـــة الأجنبية بسعر الصرف السائد بتاريخ المعاملة.	0.627	0.003
8	في حال تعذر تحديد سعر الصرف بتاريخ المعاملة يتم اللجوء إلى استخدام معدل صرف تقريبي أسبوعي أو شهري لكافة المعاملات التي تتم خلال تلـــك الفتـــرة المحددة.	0.577	0.008
9	في تاريخ إعداد القوائم المالية يتم التقرير عن البنود النقديـــة بالعملـــة الأجنبيـــة باستخدام سعر الإقفال.	0.634	0.003
10	في تاريخ إعداد القوائم المالية يتم التقرير عن البنود غير النقدية بالعملة الأجنبيـــة باستخدام التكلفة التاريخية والتي كانت محددة باستخدام ســـعر الـــصرف الـــسائد بتاريخ المعاملة.	0.556	0.011
11	في تاريخ إعداد القوائم المالية يتم التقرير عن البنود غيـــر النقديـــة والتـــي تـــم الاحتفاظ بها باستخدام القيمة العادلة والتي كانت محددة باستخدام سعر الـــصرف السائد عند تحديد تلك القيمة.	0.599	0.005
12	في حال وجود فرق سعر الصرف بين تاريخ المعاملة وتاريخ السداد، وتم السداد في نفس الفترة المالية فيتم الاعتراف بكامل فروقات الصرف في نفـــس الفتـــرة المالية.	0.708	0.000
13	في حال وجود فرق سعر الصرف بين تاريخ المعاملة وتاريخ السداد، وتم السداد في فترة مالية لاحقة، تحدد الشركة فروقات الصرف المعترف بها في كل فتـــرة مالية تقع قبل فترة التسوية بموجب التغير في أسعار الصرف خلال تلك الفترة.	0.651	0.002
14	تلتزم الشركة بتصنيف فروق الصرف الناشئة عن البنود النقدية التي تشكل جزءاً من الاستثمار في شركة أجنبية كحقوق ملكية في دفاتر الشركة معدة التقرير إلى أن يتم التخلص من صافي الاستثمار.	0.463	0.040
15	تلتزم الشركة بإظهار فروق الصرف الناتجة عـــن عمليـــة التحـــوط والمتعلقـــة بالاستثمار في عمليات أجنبية ضمن حقوق الملكية حتى تاريخ البيع أو الـــتخلص منها.	0.685	0.001
16	في حال الهبوط الحاد للعملة ولم تتوفر وسائل التحوط لها عند شراء أصل بعملة أجنبية فإن الخسائر تعتبر جزءاً من تكلفة الأصل.	0.709	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 18 تساوي 0.444

ثانياً: قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني: (القياس والاعتراف عن العمليات التي تتم بعملات أجنبية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم 21)

يبين الجدول رقم (4.14) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني ومعدل فقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05) حيث إن قيمة مستوى الدلالة لكل مجال أقل من 0.05، وكذلك قيمة r المحسوبة لكل فقرة أكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 18 والتي تساوي0.444، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (4.14)

معامل الارتباط بين فقرات المحور الثاني (القياس والاعتراف عن العمليات التي تتم بعملات أجنبية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم 21) ومعدل فقراته

م	البيـــــــــــــــــــان	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
17	في حال وجود عمليات أجنبية مكملة لعمليات الشركة معدة التقرير، يتم اعتبار هذه العمليات على أنها امتداد لعمليات لشركة معدة التقرير.	0.622	0.003
18	تقوم الشركة باعتبار العملية شركة أجنبية بدلا من اعتبارها عملية أجنبية تشكل جزءاً من عمليات الشركة معدة التقرير عندما تتحكم الشركة معدة التقرير بالأنشطة الأجنبية وتتم هذه الأنشطة بدرجة كبيرة من الاستقلالية.	0.497	0.026
19	تقوم الشركة باعتبار العملية شركة أجنبية بدلا من اعتبارها عملية أجنبية تشكل جزءاً من عمليات الشركة معدة التقرير عندما لا تشكل أنشطة العملية الأجنبية نسبة كبيرة من أنشطة الشركة معدة التقرير.	0.758	0.000
20	تقوم الشركة باعتبار العملية شركة أجنبية بدلا من اعتبارها عملية أجنبية تشكل جزءاً من عمليات الشركة معدة التقرير عندما يتم تمويل أنشطة العملية الأجنبية بشكل رئيس من أنشطتها الخاصة دون الاعتماد على الشركة معدة التقرير.	0.595	0.006
21	تقوم الشركة باعتبار العملية شركة أجنبية بدلا من اعتبارها عملية أجنبية تشكل جزءاً من عمليات الشركة معدة التقرير عندما يتم سداد تكاليف العمل والمواد للمنتجات أو الخدمات بشكل رئيسي بعملة غير عملة الشركة معدة التقرير.	0.668	0.001
22	تقوم الشركة باعتبار العملية شركة أجنبية بدلا من اعتبارها عملية أجنبية تشكل جزءاً من عمليات الشركة معدة التقرير عندما تتم مبيعات العملية الأجنبية بشكل رئيس بعملات مختلفة غير عملة الشركة معدة التقرير.	0.453	0.045
23	تقوم الشركة باعتبار العملية شركة أجنبية بدلا من اعتبارها عملية أجنبية تشكل جزءاً من عمليات الشركة معدة التقرير عندما تكون التدفقات النقدية للشركة معدة التقرير تتم بمعزل عن أنشطة العملية الأجنبية ولا تتأثر بأنشطتها.	0.524	0.018
24	يتم اللجوء إلى الاجتهاد والتقدير الشخصي في حالة عدم وضوح العمليات الأجنبية كشركة أجنبية.	0.639	0.002
25	تلتزم الشركة بترجمة تكلفة الاستهلاك للأصول المشتراة بعملة أجنبية باستخدام سعر الصرف بتاريخ الشراء للأصل الثابت.	0.468	0.038

م	البيـــــــــــــــــــــــان	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
26	عندما يكون الأصل مدرجاً بالقيمة العادلة وتم شراؤه بعملة أجنبية فإن السعر المستخدم في الترجمة هو السعر السائد بتاريخ التقييم.	0.654	0.002
27	تلتزم الشركة بترجمة تكلفة المخزون بأسعار الصرف الموجودة عند تكبد التكاليف.	0.570	0.009
28	تلتزم الشركة بترجمة صافي القيمة القابلة للاسترداد أو للتحقق للأصل بعملة أجنبية باستخدام سعر الصرف السائد عندما يتم تحديد تلك القيم.	0.492	0.028
29	تلتزم الشركة معدة التقرير بترجمة البنود النقدية وغير النقدية للفروع الأجنبية لقائمة المركز المالي بسعر الإقفال.	0.495	0.028
30	تلتزم الشركة معدة التقرير بترجمة قائمة الدخل للفروع الأجنبية باستخدام سعر الصرف بتاريخ العمليات.	0.503	0.024
31	تقوم الشركة بتصنيف كافة فروق الصرف الناتجة عن الفروع الأجنبية كحقوق ملكية إلى أن يتم التخلص من صافي الاستثمار الأجنبي.	0.500	0.025
32	تعترف الشركة بفروق الصرف نتيجة ترجمة بنود قائمة الدخل بأسعار الصرف في تاريخ العمليات وبأسعار الإقفال عند ترجمة الأصول والالتزامات.	0.536	0.015
33	تعترف الشركة بفروق الصرف الناتجة عن ترجمة صافي الاستثمار الافتتاحي في الشركة الأجنبية بسعر صرف مختلف عن ما تم استخدامه سابقاً .	0.506	0.023
34	تلتزم الشركة بالاعتراف بفروق الصرف التي تنتج عن التغيرات الأخرى في حقوق المالكين في الشركة الأجنبية.	0.734	0.000
35	عندما يتم توحيد الشركة الأجنبية غير المملوكة بالكامل فإن الشركة تعترف بفروقات أسعار الصرف المتراكمة الناتجة عن الترجمة كحقوق أقلية في قائمة المركز المالي الموحدة.	0.515	0.020
36	في حال التخلص من الشركة التابعة الأجنبية فإن الشركة تعترف بالمبالغ المتجمعة لفروقات الصرف المؤجلة التي تعود للشركة الأجنبية كدخل أو كمصروف في نفس الفترة التي يعترف فيها بمكاسب أو خسارة التخلص.	0.607	0.005
37	عند حصول تغيير في تصنيف العملية الأجنبية فإن الشركة تلتزم بتطبيق إجراءات الترجمة على التصنيف المعدل بدءاً من تاريخ تغيير التصنيف.	0.504	0.024

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 18 تساوي 0.444

ثالثاً: قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث: (الالتزام بمتطلبات الإفصاح وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم 21)

يبين الجدول رقم (4.15) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث ومعدل فقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05) حيث إن قيمة مستوى الدلالة لكل مجال أقل من 0.05، وكذلك قيمة r المحسوبة لكل فقرة أكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 18 والتي تساوي 0.444، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثالث صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (4.15)
معامل الارتباط بين فقرات المحور الثالث (الالتزام بمتطلبات الإفصاح وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) ومعدل فقراته

م	البيـــــــــــــــــــــان	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
38	تلتزم الشركة بالإفصاح عن قيمة فروقات الصرف التي يتضمنها صافي الربح أو الخسارة للسنة المالية.	0.731	0.000
39	تلتزم الشركة بالإفصاح عن صافي فروقات الصرف المصنفة ضمن حقوق الملكية كبند منفصل وبيان تسويتها لمبلغ فروقات الصرف ما بين بداية الفترة ونهايتها.	0.755	0.000
40	تلتزم الشركة بالإفصاح عن مبلغ فروقات الصرف الناشئة خلال السنة المالية والتي تم تسجيلها ضمن القيمة الدفترية للأصول.	0.722	0.000
41	تلتزم الشركة بالإفصاح عن سبب استخدام عملة مختلفة عن عملة إعداد التقارير المالية.	0.753	0.000
42	في حال تغيير تصنيف العملية الأجنبية فإن الشركة تلتزم بالإفصاح عن طبيعة وسبب التغيير في التصنيف.	0.755	0.000
43	في حال تغيير تصنيف العملية الأجنبية فإن الشركة تلتزم بالإفصاح عن تأثير التصنيف على حقوق الملكية وعلي صافي الأرباح والخسائر للفترات السابقة التي تم عرضها كما لو أن التغيير في التصنيف قد تم في بداية أقدم فترة معروضة.	0.821	0.000
44	تلتزم الشركة بالإفصاح عن طريقة الترجمة لتعديلات الشهرة والقيمة العادلة للأصول والالتزامات الناشئة عن تملك الشركة الأجنبية.	0.817	0.000
45	تلتزم الشركة بالإفصاح عن أثر التغير في أسعار صرف البنود النقدية بالعملة الأجنبية أو على القوائم المالية للعمليات الأجنبية إذا كان التغيير مهما بحيث يؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية.	0.702	0.001
46	تقوم الشركة بالإفصاح عن إدارة مخاطر العملات الأجنبية.	0.843	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 18 تساوي 0.444

رابعاً: قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع: (مزايا الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية)

يوضح الجدول رقم (4.16) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع ومعدل فقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05) حيث إن قيمة مستوى الدلالة لكل مجال أقل من 0.05، وكذلك قيمة r المحسوبة لكل فقرة أكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 18 والتي تساوي 0.444، وبذلك تعتبر فقرات المحور الرابع صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (4.16)

معامل الارتباط بين فقرات المحور الرابع (مزايا الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية) ومعدل فقراته

م	البيـــــــــــــــــــــان	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
47	يؤدي الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) إلى زيـــادة كفـــاءة القـــوائم المالية للشركة.	0.876	0.000
48	يساعد الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي رقـــم (21) الـــشركات فـــي تحـــسين القرارات لمستخدمي القوائم المالية للشركة.	0.876	0.000
49	يساهم الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) في مساعدة الـــشركات فـــي تسجيل المعاملات التي تتم بعملات أجنبية.	0.876	0.000
50	يساهم الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) الشركات التي لهـــا فـــروع أجنبية في حل مشكلة ترجمة القوائم المالية للفروع الأجنبية.	0.886	0.000
51	يحقق تسجيل المكاسب والخسائر الناشئة عن فروقات صرف العملات الأجنبية مزايا ضريبية.	0.605	0.005

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 18 تساوي 0.444

خامساً: قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الخامس (معوقات تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21) للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية)

يبين الجدول رقم (4.17) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس ومعدل فقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05) حيث إن قيمة مستوى الدلالة لكل مجال أقل من 0.05، وكذلك قيمة r المحسوبة لكل فقرة أكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 18 والتي تساوي 0.444، وبذلك تعتبر فقرات المحور الخامس صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (4.17)

معامل الارتباط بين فقرات المحور الخامس (معوقات تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21) للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية) ومعدل فقراته

م	البيـــــــــــــــــــــان	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
52	يمثل الاختلاف في البيئة الاقتصادية والاجتماعية بين الدول التي تضع المعايير الدولية والدول التي تطبق هذه المعايير أحد المعوقات لتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21).	0.537	0.015
53	عدم وجود قوانين ُتلزم تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21).	0.865	0.000
54	عدم وضوح الدور الذي تقوم به الجمعيات والهيئات المهنية في الإشراف على تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21) .	0.772	0.000
55	عدم وجود دورات تدريبية للمحاسبين لمساعدتهم في تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21).	0.693	0.001
56	يمثل التعليم الجامعي لطلبة قسم المحاسبة دور كبير في المعوقات التي تمنع تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21).	0.717	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 18 تساوي 0.444

الصدق البنائي لمجالات الاستبانه

يوضح الجدول رقم (4.18) مدى ارتباط كل محور من محاور الاستبانه بمعدل فقرات الاستبانه، والذي يبين أن محتوى كل محور من محاور الاستبانه له علاقة قوية بهدف الدراسة عند مستوى دلالة (0.05)، ومن خلال الجدول رقم (4.18) نلاحظ أن المحور الأول والمتعلق بالقياس والاعتراف عن المعاملات التي تتم بعملة أجنبية قد حقق أعلى نسبة حيث بلغت 93%، يليه الالتزام بمتطلبات الافصاح والخاص بالمحور الثالث بنسبة 80%، في حين أن المحور الثاني والمتعلق بالعمليات التي تتم بعملة أجنبية بلغ نسبة 78.9%، وأن مزايا الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) بلغت نسبته 71.9%، وجاء أخيرا المحور الخامس والمتعلق بمعوقات تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21) بنسبة 67.5%.

جدول رقم (4.18)

الصدق البنائي لمجالات الدراسة

رقم المجال	عنوان المجال	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
الأول	القياس والاعتراف عن المعاملات التي تتم بعملات أجنبية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21).	0.930	0.000
الثاني	القياس والاعتراف عن العمليات التي تتم بعملات أجنبية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21).	0.789	0.000
الثالث	الالتزام بمتطلبات الإفصاح وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21)	0.800	0.000
الرابع	مزايا الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.	0.718	0.000
الخامس	معوقات تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21) للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.	0.675	0.001

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 18 تساوي 0.444

ثبات الاستبانه 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 الاستبانه، وقد تم تصحيح معاملات الارتباط باستخدام معامل ارتباط سبيرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient) حسب المعادلة التالية:

$$\text{معامل الثبات} = \frac{2ر}{1+ر}$$

حيث تمثل ر معامل الارتباط وقد بين جدول رقم (4.19) أن هناك معاملات ثبات كبيرة نسبيا لفقرات الاستبيان حيث تراوحت بين 0.7699 و 0.8603 وقد بلغ معامل الثبات العام لجميع الفقرات 0.8171

جدول رقم (4.19)
معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)

المجال	عنوان المجال	معامل الارتباط	معامل الثبات	مستوى المعنوية
الأول	القياس والاعتراف عن المعاملات التي تتم بعملات أجنبية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21)	0.6425	0.7824	0.000
الثاني	القياس والاعتراف عن العمليات التي تتم بعملات أجنبية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21)	0.6855	0.8134	0.000
الثالث	الالتزام بمتطلبات الإفصاح وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21)	0.6259	0.7699	0.000
الرابع	مزايا الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية	0.7045	0.8266	0.000
الخامس	معوقات تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21) للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية	0.7549	0.8603	0.000
	جميع الفقرات	**0.6908**	**0.8171**	**0.000**

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 18 تساوي 0.444

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

تم استخدام طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانه كطريقة ثانية لقياس الثبات وقد بين الجدول رقم (4.20) أن معاملات الثبات مرتفعة لمحاور الاستبانه، حيث تراوحت بين 0.8125 و0.8895 وقد بلغ معامل الثبات العام لجميع الفقرات 0.8465 .

جدول رقم (4.20)
معاملات الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)

رقم المجال	عنوان المجال	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ للثبات
الأول	القياس والاعتراف عن المعاملات التي تتم بعملات أجنبية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21)	16	0.8501
الثاني	القياس والاعتراف عن العمليات التي تتم بعملات أجنبية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21)	21	0.8655
الثالث	الالتزام بمتطلبات الإفصاح وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21)	9	0.8125
الرابع	مزايا الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية	5	0.8754
الخامس	معوقات تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21) للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية	5	0.8895
جميع الفقرات		**56**	**0.8465**

المعالجات الإحصائية

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

1. النسب المئوية والتكرارات.
2. المتوسطات الحسابية والوزن النسبي.
3. اختبار التجزئة النصفية لثبات فقرات الاستبانه.
4. اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانه.
5. معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات.
6. اختبار كولومجروف-سمرنوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا (1-Sample K-S).
7. اختبار One sample t test للفرق بين متوسط العينة والمتوسط الحيادي"3".
8. اختبار independent sample t test للفروق بين متوسطي عينتين مستقلتين.
9. تحليل التباين الأحادي للفروق بين ثلاث متوسطات فأكثر.

المبحث الثاني

تحليل النتائج واختبار 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، لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً، ويوضح الجدول رقم (4.21) نتائج الاختبار حيث إن قيمة مستوى الدلالة لكل قسم أكبر من 0.05 ($sig. > 0.05$) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلميه.

جدول رقم (4.21)

اختبار التوزيع الطبيعي(1-Sample Kolmogorov-Smirnov)

رقم المجال	عنوان المجال	قيمة Z	قيمة مستوى الدلالة
الأول	القياس والاعتراف عن المعاملات التي تتم بعملات أجنبية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21)	0.991	0.279
الثاني	القياس والاعتراف عن العمليات التي تتم بعملات أجنبية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21)	0.780	0.578
الثالث	الالتزام بمتطلبات الإفصاح وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21)	1.098	0.179
الرابع	مزايا الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية	1.255	0.086
الخامس	معوقات تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21) للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية	1.171	0.129
	جميع الفقرات	**0.649**	**0.793**

بيانات الشركة

القطاع الذي تنتمي إليه الشركة

يبين جدول رقم (4.22) أن 43.5% من الشركات ينتمون إلى قطاع الصناعة، وأن ما نسبته 17.4% من الشركات ينتمون إلى قطاع التامين، وأن 21.7% من الشركات ينتمون إلى

قطاع الاستثمار، وأن 17.4% من الشركات ينتمون إلى قطاع الخدمات.

جدول رقم (4.22)

القطاع الذي تنتمي إليه الشركة

نوع القطاع	التكرار	النسبة المئوية
الصناعة	10	43.5
التأمين	4	17.4
الاستثمار	5	21.7
الخدمات	4	17.4
المجموع	**23**	**100.0**

رأس مال الشركة (بالمليون دولار)

يبين جدول رقم (4.23) أن 21.7% من الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية يبلغ رأس مالها أقل من 5 مليون دولار ، وأن 56.5% من الشركات تراوح رأس مالها بين 5 وأقل من 15 مليون دولار، و 4.4% من الشركات تراوح رأس مالها من 15 مليون دولار إلى أقل من 30 مليون دولار، وأن 17.4% من الشركات بلغ رأس مالها أكثر من 30 مليون دولار فأكثر.

جدول رقم (4.23)

رأس مال الشركة (بالمليون الدولار)

رأس مال الشركة (بالمليون دولار)	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 مليون دولار	5	21.7
من 5 مليون دولار - أقل من 15 مليون دولار	13	56.5
15 مليون دولار – أقل من 30 مليون دولار	1	4.4
30 مليون دولار فأكثر	4	17.4
المجموع	**23**	**100.0**

مدة مزاولة نشاط الشركة

يبين جدول رقم (4.24) أن 4.3% من الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية بلغت مدة مزاولتها لنشاطها أقل من 10 سنوات، و 69.6% من الشركات تراوحت مدة مزاولتها لنشاطها من 10 سنوات إلى أقل من 20 سنة، و 8.7% من الشركات تراوحت مدة مزاولتها لنشاطها من 20 سنة إلى أقل من 30 سنة، وأن 17.4% من الشركات بلغت مدة مزاولتها لنشاطها أكثر من 30 سنة.

جدول رقم (4.24)

مدة مزاولة نشاط الشركة

مدة مزاولة نشاط الشركة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 10 سنوات	1	4.3
من 10 سنوات وأقل من 20 سنة	16	69.6
من 20 سنة وأقل من 30 سنة	2	8.7
أكثر من 30 سنة	4	17.4
المجموع	**23**	**100.0**

عدد سنوات الإدراج في سوق فلسطين للأوراق المالية:

يبين جدول رقم (4.25) أن 26.1% من الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية بلغ عدد سنوات الإدراج فيه أقل من 3 سنوات، وأن 8.7% من الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية تراوح عدد سنوات الإدراج من 3 سنوات إلى أقل من 6 سنوات، وأن 13.0% من الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية تراوح عدد سنوات الإدراج من 6 سنوات إلى أقل من 9 سنوات، وأن 52.2% من الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية بلغ عدد سنوات الإدراج أكثر من 9 سنوات.

وتفسير ذلك أن سوق فلسطين للأوراق المالية بدأ تعاملاته في فبراير 1997م وكان هناك عدد كبير من الشركات ترغب في تداول أسهمها في السوق المالي، وفي عام 2004م صدر قانون الأوراق المالية الفلسطيني رقم (12) الصادر عن هيئة سوق رأس المال الفلسطينية بتاريخ 1 ديسمبر 2004م والذي نص في المادة رقم (34) من الفصل الرابع منه، بأنه يتعين

على المصدر (وهو الشخص الاعتباري الذي يصدر أوراق مالية أو يعلن عن رغبته في إصدارها) أن يقوم بتقديم طلب للإدراج في السوق، وعلى سوق فلسطين للأوراق المالية أن يقوم بإدراج الأوراق المالية الخاصة بالمصدر والمستوفية للشروط الخاصة بالإدراج، كما يتوجب على الشركة التي تقوم بإدراج أوراقها المالية بغرض التداول لدي السوق أن تلتزم بشروط ومتطلبات الإفصاح الصادرة عن هيئة الأوراق المالية (www.pcma.ps,13/7/2008) وهذا يفسر أيضا العدد المتزايد للشركات التي أدرجت بعد صدور القانون والذي بلغ 6 شركات.

جدول رقم (4.25)

عدد سنوات الإدراج في سوق فلسطين للأوراق المالية

عدد سنوات الإدراج في سوق فلسطين للأوراق المالية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 3 سنوات	6	26.1
من 3 سنوات وأقل من 6 سنوات	2	8.7
من 6 سنوات وأقل من 9 سنوات	3	13.0
أكثر من 9 سنوات	12	52.2
المجموع	**23**	**100.0**

تحليل فقرات وفرضيات الدراسة

في اختبار الفرضيات تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة (One Sample t test) لتحليل فقرات الاستبانه، وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 (أو مستوى المعنوية أقل من 0.05 والوزن النسبي أكبر 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 2.02- (أو مستوى المعنوية أقل من 0.05 والوزن النسبي أقل من 60 %)، وتكون آراء العينة في الفقرة محايدة إذا كان مستوى المعنوية لها أكبر من 0.05.

الفرضية الأولى: لا يتم القياس والاعتراف عن المعاملات التي تتم بعملة أجنبية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

ولاختبار هذه الفرضية فقد تم إعداد أسئلة (من رقم 1 إلى رقم 16) تتعلق بالمعاملات التي تم بعملة أجنبية، ويقصد بالمعاملات الأجنبية بأنها تلك التي يتم التعاقد عليها بعملة أجنبية، مثل شراء أو بيع البضائع والخدمات التي تكون قيمتها محددة بعملة أجنبية، والإقراض والاقتراض الذي يتم دفعه أو قبضه بعملة أجنبية، وكذلك اقتناء الأصول عندما يتحدد الشراء أو السداد بعملة أجنبية، وذلك في أسئلة المحور الأول كالتالي:

المحور الأول: القياس والاعتراف عن المعاملات التي تتم بعملات أجنبية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21)

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (4.26) والذي يبين أن آراء أفراد العينة في جميع الفقرات ايجابية حيث إن قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02، ومستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05، والوزن النسبي لكل فقرة أكبر من الوزن النسبي المحايد "60% "، بمعنى أن أفراد عينة الدراسة يتفقون على أن:

1. "تقوم الشركة باعتبار المعاملات بعملة أجنبية بأنها تلك المعاملات المحددة أو المعاملات التي تتطلب التسوية بعملة أجنبية" بوزن نسبي "84.19%".
2. "يتم تحديد مبلغ المعاملات الأجنبية عن طريق حاصل ضرب قيمة المعاملة الأجنبية بسعر الصرف السائد بتاريخ المعاملة" بوزن نسبي "83.26%".
3. "في حال وجود فرق سعر الصرف بين تاريخ المعاملة وتاريخ السداد، وتم السداد في نفس الفترة المالية فيتم الاعتراف بكامل فروقات الصرف في نفس الفترة المالية" بوزن نسبي "82.79%".
4. "تنتج المعاملات الأجنبية للشركة نتيجة قيامها بسداد التزامات محددة بعملة أجنبية" بوزن نسبي "82.33%".
5. "تمثل المعاملات الأجنبية للشركة بيع السلع والخدمات المحددة بعملة أجنبية" بوزن نسبي "80.00%".
6. "في تاريخ إعداد القوائم المالية يتم التقرير عن البنود النقدية بالعملة الأجنبية باستخدام سعر الإقفال" بوزن نسبي "79.53%".
7. "في تاريخ إعداد القوائم المالية يتم التقرير عن البنود غير النقدية والتي تم الاحتفاظ بها باستخدام القيمة العادلة والتي كانت محددة باستخدام سعر الصرف السائد عند تحديد تلك

القيمة" بوزن نسبي "79.53%".

8. "تنتج المعاملات الأجنبية للشركة نتيجة قيامها بامتلاك أو التخلص من أصول محددة بعملة أجنبية" بوزن نسبي "78.14%".
9. "في حال تعذر تحديد سعر الصرف بتاريخ المعاملة يتم اللجوء إلى استخدام معدل صرف تقريبي أسبوعي أو شهري لكافة المعاملات التي تتم خلال تلك الفترة المحددة" بوزن نسبي "77.67%".
10. "في تاريخ إعداد القوائم المالية يتم التقرير عن البنود غير النقدية بالعملة الأجنبية باستخدام التكلفة التاريخية والتي كانت محددة باستخدام سعر الصرف السائد بتاريخ المعاملة" بوزن نسبي "77.67%".
11. "تنتج المعاملات الأجنبية للشركة نتيجة قيامها بإقراض أو اقتراض الأموال عندما يتم استلامها أو دفعها بعملة أجنبية" بوزن نسبي "77.21%".
12. "تلتزم الشركة بإظهار فروق الصرف الناتجة عن عملية التحوط والمتعلقة بالاستثمار في عمليات أجنبية ضمن حقوق الملكية حتى تاريخ البيع أو التخلص منها" بوزن نسبي "76.28%"
13. "في حال وجود فرق سعر الصرف بين تاريخ المعاملة وتاريخ السداد، وتم السداد في فترة مالية لاحقة، تحدد الشركة فروقات الصرف المعترف بها في كل فترة مالية تقع قبل فترة التسوية بموجب التغير في أسعار الصرف خلال تلك الفترة" بوزن نسبي "74.88%".
14. "تلتزم الشركة بتصنيف فروق الصرف الناشئة عن البنود النقدية التي تشكل جزءاً من الاستثمار في شركة أجنبية كحقوق ملكية في دفاتر الشركة معدة التقرير إلى أن يتم التخلص من صافي الاستثمار" بوزن نسبي "73.49%"
15. "تمثل المعاملات الأجنبية للشركة عندما تكون طرفاً في عقد تبادل بالعملة الأجنبية ولم يتم إنجازه بعد" بوزن نسبي "72.09%"
16. "في حال الهبوط الحاد للعملة ولم تتوفر وسائل التحوط لها عند شراء أصل بعملة أجنبية فإن الخسائر تعتبر جزءاً من تكلفة الأصل" بوزن نسبي "72.09%"

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الأول 3.91، والوزن النسبي يساوي 78.20% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 15.454 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02، و مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على رفض الفرضية العدمية أي يتم القياس والاعتراف عن

المعاملات التي تتم بعملة أجنبية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

ويتبين من الجدول رقم (4.26) ومن التحليل السابق أن الوزن النسبي لإجابات الموظفين الماليين في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية كانت مرتفعة للفقرات التالية على التوالي (1، 7، 12، 6، 2) حيث احتلت وزن نسبي يتراوح بين 80.0% و84.19%، وجاء في المرتبة الثانية الفقرات التالية على التوالي (9، 10، 5، 8، 11، 3، 15) بوزن نسبي يتراوح بين (76.28% و79.53%)، أما الفقرات (13، 14، 4، 16) فقد جاءت في المرتبة الثالثة والأخيرة بوزن نسبي يتراوح بين 72.09% و74.88%.

جدول رقم (4.26)

تحليل فقرات المحور الأول (القياس والاعتراف عن المعاملات التي تتم بعملات أجنبية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21))

م	البيـــــــــــــــــــان	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة	الترتيب
1	تقوم الشركة باعتبار المعاملات بعملة أجنبية بأنها تلك المعاملات المحددة أو المعاملات التي تتطلب التسوية بعملة أجنبية.	4.21	84.19	19.265	0.000	1
2	تمثل المعاملات الأجنبية للشركة بيع السلع والخـدمات المحـددة بعملة أجنبية.	4.00	80.00	9.503	0.000	5
3	تنتج المعاملات الأجنبية للشركة نتيجة قيامها بإقراض أو اقتراض الأموال عندما يتم استلامها أو دفعها بعملة أجنبية.	3.86	77.21	8.827	0.000	9
4	تمثل المعاملات الأجنبية للشركة عندما تكون طرفاً في عقد تبادل بالعملة الأجنبية ولم يتم إنجازه بعد.	3.60	72.09	4.670	0.000	13
5	تنتج المعاملات الأجنبية للشركة نتيجة قيامها بامتلاك أو التخلص من أصول محددة بعملة أجنبية.	3.91	78.14	8.700	0.000	7
6	تنتج المعاملات الأجنبية للشركة نتيجة قيامها بـسداد التزامـات محددة بعملة أجنبية.	4.12	82.33	12.493	0.000	4
7	يتم تحديد مبلغ المعاملات الأجنبية عن طريق حاصل ضرب قيمة المعاملة الأجنبية بسعر الصرف السائد بتاريخ المعاملة.	4.16	83.26	12.408	0.000	2

م	البيـــــــــــــــــــان	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة	الترتيب
8	في حال تعذر تحديد سعر الصرف بتاريخ المعاملة يتم اللجوء إلى استخدام معدل صرف تقريبي أسبوعي أو شهري لكافة المعاملات التي تتم خلال تلك الفترة المحددة.	3.88	77.67	7.932	0.000	8
9	في تاريخ إعداد القوائم المالية يتم التقرير عن البنود النقدية بالعملة الأجنبية باستخدام سعر الإقفال.	3.98	79.53	7.992	0.000	6
10	في تاريخ إعداد القوائم المالية يتم التقرير عن البنود غير النقدية بالعملة الأجنبية باستخدام التكلفة التاريخية والتي كانت محددة باستخدام سعر الصرف السائد بتاريخ المعاملة.	3.88	77.67	9.268	0.000	8
11	في تاريخ إعداد القوائم المالية يتم التقرير عن البنود غير النقدية والتي تم الاحتفاظ بها باستخدام القيمة العادلة والتي كانت محددة باستخدام سعر الصرف السائد عند تحديد تلك القيمة.	3.98	79.53	10.726	0.000	6
12	في حال وجود فرق سعر الصرف بين تاريخ المعاملة وتاريخ السداد، وتم السداد في نفس الفترة المالية فيتم الاعتراف بكامل فروقات الصرف في نفس الفترة المالية.	4.14	82.79	12.436	0.000	3
13	في حال وجود فرق سعر الصرف بين تاريخ المعاملة وتاريخ السداد، وتم السداد في فترة مالية لاحقة، تحدد الشركة فروقات الصرف المعترف بها في كل فترة مالية تقع قبل فترة التسوية بموجب التغير في أسعار الصرف خلال تلك الفترة.	3.74	74.88	5.756	0.000	11
14	تلتزم الشركة بتصنيف فروق الصرف الناشئة عن البنود النقدية التي تشكل جزءاً من الاستثمار في شركة أجنبية كحقوق ملكية في دفاتر الشركة معدة التقرير إلى أن يتم التخلص من صافي الاستثمار.	3.67	73.49	5.471	0.000	12
15	تلتزم الشركة بإظهار فروق الصرف الناتجة عن عملية التحوط والمتعلقة بالاستثمار في عمليات أجنبية ضمن حقوق الملكية حتى تاريخ البيع أو التخلص منها.	3.81	76.28	7.638	0.000	10
16	في حال الهبوط الحاد للعملة ولم تتوفر وسائل التحوط لها عند شراء أصل بعملة أجنبية فإن الخسائر تعتبر جزءاً من تكلفة الأصل.	3.60	72.09	5.215	0.000	13
	جميع فقرات المحور	**3.91**	**78.20**	**15.454**	**0.000**	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية " "42" تساوي 2.02

الفرضية الثانية: لا يتم القياس والاعتراف عن العمليات التي تتم بعملات أجنبية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21).

ولاختبار هذه الفرضية فقد تم إعداد أسئلة (من رقم 17 إلى رقم 37) تتعلق بالعمليات التي تم بعملة أجنبية، و**يقصد بالعمليات الأجنبية بأنها تلك العمليات التي تتم بدرجة كبيرة من الاستقلالية عن نشاط الشركة معدة التقرير**، وذلك في أسئلة المحور الثاني كالتالي:

المحور الثاني: القياس والاعتراف عن العمليات التي تتم بعملات أجنبية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21)

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (4.27) والذي يبين أن آراء أفراد العينة في جميع الفقرات ايجابية حيث إن قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02، ومستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05، والوزن النسبي لكل فقرة أكبر من الوزن النسبي المحايد "60% "، بمعنى أن أفراد عينة الدراسة يتفقون على أن:

1. "تلتزم الشركة بترجمة تكلفة الاستهلاك للأصول المشتراة بعملة أجنبية باستخدام سعر الصرف بتاريخ الشراء للأصل الثابت" بوزن نسبي "84.65%".
2. "تلتزم الشركة بترجمة صافي القيمة القابلة للاسترداد أو للتحقق للأصل بعملة أجنبية باستخدام سعر الصرف السائد عندما يتم تحديد تلك القيم" بوزن نسبي "81.40%"
3. "تلتزم الشركة معدة التقرير بترجمة البنود النقدية وغير النقدية للفروع الأجنبية لقائمة المركز المالي بسعر الإقفال" بوزن نسبي "80.93%".
4. "عندما يكون الأصل مدرجاً بالقيمة العادلة وتم شراؤه بعملة أجنبية فإن السعر المستخدم في الترجمة هو السعر السائد بتاريخ التقييم" بوزن نسبي "79.07%".
5. "تلتزم الشركة بترجمة تكلفة المخزون بأسعار الصرف الموجودة عند تكبد التكاليف" بوزن نسبي "78.14%".
6. "تقوم الشركة باعتبار العملية شركة أجنبية بدلا من اعتبارها عملية أجنبية تشكل جزءاً من عمليات الشركة معدة التقرير عندما تتحكم الشركة معدة التقرير بالأنشطة الأجنبية وتتم هذه الأنشطة بدرجة كبيرة من الاستقلالية" بوزن نسبي "76.74%".
7. "تلتزم الشركة معدة التقرير بترجمة قائمة الدخل للفروع الأجنبية باستخدام سعر الصرف بتاريخ العمليات" بوزن نسبي "76.28%".

8. "تعترف الشركة بفروق الصرف نتيجة ترجمة بنود قائمة الدخل بأسعار الصرف في تاريخ العمليات وبأسعار الإقفال عند ترجمة الأصول والالتزامات" بوزن نسبي "76.28%".
9. "في حال وجود عمليات أجنبية مكملة لعمليات الشركة معدة التقرير، يتم اعتبار هذه العمليات على أنها امتداد لعمليات لشركة معدة التقرير" بوزن نسبي "74.88%".
10. "في حال التخلص من الشركة التابعة الأجنبية فإن الشركة تعترف بالمبالغ المتجمعة لفروقات الصرف المؤجلة التي تعود للشركة الأجنبية كدخل أو كمصروف في نفس الفترة التي يعترف فيها بمكاسب أو خسارة التخلص" بوزن نسبي "74.88%".
11. "عند حصول تغيير في تصنيف العملية الأجنبية فإن الشركة تلتزم بتطبيق إجراءات الترجمة على التصنيف المعدل بدءاً من تاريخ تغيير التصنيف" بوزن نسبي "74.42%".
12. "تقوم الشركة باعتبار العملية شركة أجنبية بدلا من اعتبارها عملية أجنبية تشكل جزءاً من عمليات الشركة معدة التقرير عندما تتم مبيعات العملية الأجنبية بشكل رئيس بعملات مختلفة غير عملة الشركة معدة التقرير" بوزن نسبي "73.49%".
13. "تقوم الشركة بتصنيف كافة فروق الصرف الناتجة عن الفروع الأجنبية كحقوق ملكية إلى أن يتم التخلص من صافي الاستثمار الأجنبي" بوزن نسبي "72.56%".
14. "تقوم الشركة باعتبار العملية شركة أجنبية بدلا من اعتبارها عملية أجنبية تشكل جزءاً من عمليات الشركة معدة التقرير عندما يتم سداد تكاليف العمل والمواد للمنتجات أو الخدمات بشكل رئيسي بعملة غير عملة الشركة معدة التقرير" بوزن نسبي "71.63%".
15. "تقوم الشركة باعتبار العملية شركة أجنبية بدلا من اعتبارها عملية أجنبية تشكل جزءاً من عمليات الشركة معدة التقرير عندما تكون التدفقات النقدية للشركة معدة التقرير تتم بمعزل عن أنشطة العملية الأجنبية ولا تتأثر بأنشطتها" بوزن نسبي "71.16%".
16. "يتم اللجوء إلى الاجتهاد والتقدير الشخصي في حالة عدم وضوح العمليات الأجنبية كشركة أجنبية" بوزن نسبي "70.23%".
17. "تقوم الشركة باعتبار العملية شركة أجنبية بدلا من اعتبارها عملية أجنبية تشكل جزءاً من عمليات الشركة معدة التقرير عندما لا تشكل أنشطة العملية الأجنبية نسبة كبيرة من أنشطة الشركة معدة التقرير" بوزن نسبي "69.77%".
18. "عندما يتم توحيد الشركة الأجنبية غير المملوكة بالكامل فإن الشركة تعترف بفروقات

أسعار الصرف المتراكمة الناتجة عن الترجمة كحقوق أقلية في قائمة المركز المالي الموحدة " بوزن نسبي "69.77%".

19. "تعترف الشركة بفروق الصرف الناتجة عن ترجمة صافي الاستثمار الافتتاحي في الشركة الأجنبية بسعر صرف مختلف عن ما تم استخدامه سابقاً " بوزن نسبي "69.30%".
20. "تقوم الشركة باعتبار العملية شركة أجنبية بدلا من اعتبارها عملية أجنبية تشكل جزءاً من عمليات الشركة معدة التقرير عندما يتم تمويل أنشطة العملية الأجنبية بشكل رئيس من أنشطتها الخاصة دون الاعتماد على الشركة معدة التقرير" بوزن نسبي "68.84%".
21. "تلتزم الشركة بالاعتراف بفروق الصرف التي تنتج عن التغيرات الأخرى في حقوق المالكين في الشركة الأجنبية " بوزن نسبي "68.84%".

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني 3.72، و الوزن النسبي يساوي 74.44% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 18.183 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على رفض الفرضية العدمية أي يتم القياس والاعتراف عن العمليات التي تتم بعملات أجنبية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21).

ويتبين من الجدول رقم (4.27) ومن التحليل السابق أن الوزن النسبي لإجابات الموظفين الماليين في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية كانت مرتفعة للفقرات التالية على التوالي (25، 28، 29) حيث احتلت وزن نسبي يتراوح بين 80.93% و84.65%، وجاء في المرتبة الثانية الفقرات التالية على التوالي (26، 27، 18، 30، 32، 1) بوزن نسبي يتراوح بين 79.07% و74.88%، أما الفقرات (36، 37، 22، 31، 21، 23، 24) فقد جاءت في المرتبة الثالثة بوزن نسبي يتراوح بين 74.88% وجاء في المرتبة الأخيرة الفقرات (19، 35، 33، 20، 34) بوزن نسبي يتراوح بين 68.84% و69.77% .

جدول رقم (4.27)

تحليل فقرات المحور الثاني (القياس والاعتراف عن العمليات التي تتم بعملات أجنبية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21))

م	البيـــــــــــــــــان	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة	الترتيب
17	في حال وجود عمليات أجنبية مكملة لعمليات الشركة معـدة التقرير، يتم اعتبار هذه العمليات على أنها امتـداد لعمليـات لشركة معدة التقرير.	3.74	74.88	7.416	0.000	**9**
18	تقوم الشركة باعتبار العملية شركة أجنبية بدلا من اعتبارهـا عملية أجنبية تشكل جزءاً من عمليات الشركة معدة التقريـر عندما تتحكم الشركة معدة التقرير بالأنشطة الأجنبية وتتم هذه الأنشطة بدرجة كبيرة من الاستقلالية.	3.84	76.74	11.330	0.000	**6**
19	تقوم الشركة باعتبار العملية شركة أجنبية بدلا من اعتبارهـا عملية أجنبية تشكل جزءاً من عمليات الشركة معدة التقريـر عندما لا تشكل أنشطة العملية الأجنبية نسبة كبيرة من أنشطة الشركة معدة التقرير.	3.49	69.77	6.332	0.000	**16**
20	تقوم الشركة باعتبار العملية شركة أجنبية بدلا من اعتبارهـا عملية أجنبية تشكل جزءاً من عمليات الشركة معدة التقريـر عندما يتم تمويل أنشطة العملية الأجنبية بشكل رئـيس مـن أنشطتها الخاصة دون الاعتماد على الشركة معدة التقرير.	3.44	68.84	4.914	0.000	**18**
21	تقوم الشركة باعتبار العملية شركة أجنبية بدلا من اعتبارهـا عملية أجنبية تشكل جزءاً من عمليات الشركة معدة التقريـر عندما يتم سداد تكاليف العمل والمواد للمنتجات أو الخـدمات بشكل رئيسي بعملة غير عملة الشركة معدة التقرير.	3.58	71.63	6.496	0.000	**13**
22	تقوم الشركة باعتبار العملية شركة أجنبية بدلا من اعتبارهـا عملية أجنبية تشكل جزءاً من عمليات الشركة معدة التقريـر عندما تتم مبيعات العملية الأجنبية بشكل رئيس بعملات مختلفة غير عملة الشركة معدة التقرير.	3.67	73.49	8.473	0.000	**11**
23	تقوم الشركة باعتبار العملية شركة أجنبية بدلا من اعتبارهـا عملية أجنبية تشكل جزءاً من عمليات الشركة معدة التقريـر عندما تكون التدفقات النقدية للشركة معدة التقرير تتم بمعزل عن أنشطة العملية الأجنبية ولا تتأثر بأنشطتها.	3.56	71.16	6.207	0.000	**14**

م	البيـــــــــــــــــــان	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة	الترتيب
24	يتم اللجوء إلى الاجتهاد والتقدير الشخصي في حالة عدم وضوح العمليات الأجنبية كشركة أجنبية.	3.51	70.23	4.559	0.000	**15**
25	تلتزم الشركة بترجمة تكلفة الاستهلاك للأصول المشتراة بعملة أجنبية باستخدام سعر الصرف بتاريخ الشراء للأصل الثابت.	4.23	84.65	18.908	0.000	**1**
26	عندما يكون الأصل مدرجاً بالقيمة العادلة وتم شراؤه بعملة أجنبية فإن السعر المستخدم في الترجمة هو السعر السائد بتاريخ التقييم.	3.95	79.07	7.961	0.000	**4**
27	تلتزم الشركة بترجمة تكلفة المخزون بأسعار الصرف الموجودة عند تكبد التكاليف.	3.91	78.14	8.700	0.000	**5**
28	تلتزم الشركة بترجمة صافي القيمة القابلة للاسترداد أو للتحقق للأصل بعملة أجنبية باستخدام سعر الصرف السائد عندما يتم تحديد تلك القيم.	4.07	81.40	17.446	0.000	**2**
29	تلتزم الشركة معدة التقرير بترجمة البنود النقدية وغير النقدية للفروع الأجنبية لقائمة المركز المالي بسعر الإقفال.	4.05	80.93	14.130	0.000	**3**
30	تلتزم الشركة معدة التقرير بترجمة قائمة الدخل للفروع الأجنبية باستخدام سعر الصرف بتاريخ العمليات.	3.81	76.28	8.513	0.000	**7**
31	تقوم الشركة بتصنيف كافة فروق الصرف الناتجة عن الفروع الأجنبية كحقوق ملكية إلى أن يتم التخلص من صافي الاستثمار الأجنبي.	3.63	72.56	5.442	0.000	**12**
32	تعترف الشركة بفروق الصرف نتيجة ترجمة بنود قائمة الدخل بأسعار الصرف في تاريخ العمليات وبأسعار الإقفال عند ترجمة الأصول والالتزامات.	3.81	76.28	9.080	0.000	**8**
33	تعترف الشركة بفروق الصرف الناتجة عن ترجمة صافي الاستثمار الافتتاحي في الشركة الأجنبية بسعر صرف مختلف عن ما تم استخدامه سابقاً .	3.47	69.30	4.149	0.000	**17**
34	تلتزم الشركة بالاعتراف بفروق الصرف التي تنتج عن التغيرات الأخرى في حقوق المالكين في الشركة الأجنبية.	3.44	68.84	4.137	0.000	**18**
35	عندما يتم توحيد الشركة الأجنبية غير المملوكة بالكامل فإن الشركة تعترف بفروقات أسعار الصرف المتراكمة الناتجة عن الترجمة كحقوق أقلية في قائمة المركز المالي الموحدة.	3.49	69.77	4.013	0.000	**16**

م	البيـــــــــــــــــــان	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة	الترتيب
36	في حال التخلص من الشركة التابعة الأجنبية فـــإن الـــشركة تعترف بالمبالغ المتجمعة لفروقات الصرف المؤجلة التي تعود للشركة الأجنبية كدخل أو كمصروف في نفس الفتـــرة التـــي يعترف فيها بمكاسب أو خسارة التخلص.	3.74	74.88	9.060	0.000	**9**
37	عند حصول تغيير في تصنيف العملية الأجنبية فإن الـــشركة تلتزم بتطبيق إجراءات الترجمة على التصنيف المعدل بـــدءاً من تاريخ تغيير التصنيف.	3.72	74.42	8.004	0.000	**10**
	جميع فقرات المحور	**3.72**	**74.44**	**18.183**	**0.000**	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية " "42" تساوي 2.02

الفرضية الثالثة: لا يوجد التزام للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية بمتطلبات الإفصاح وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21).

ولاختبار هذه الفرضية فقد تم إعداد أسئلة (من رقم 38 إلى رقـــم 46) تتعلـــق بمـــدى الالتزام بمتطلبات الإفصاح للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية بحسب مـــا ورد في معيار المحاسبة الدولي رقم (21)، وذلك في أسئلة المحور الثالث كالتالي:

المحور الثالث: الالتزام بمتطلبات الإفصاح وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21)

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (4.28) والذي يبين أن آراء أفراد العينة في جميع الفقرات ايجابية حيث إن قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02، ومستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05، والوزن النسبي لكل فقرة أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%"، بمعنى أن أفراد عينة الدراسة يتفقون على أن:

1. "تلتزم الشركة بالإفصاح عن قيمة فروقات الصرف التي يتضمنها صافي الربح أو الخسارة للسنة المالية" بوزن نسبي "84.65%".
2. "تلتزم الشركة بالإفصاح عن أثر التغير في أسعار صرف البنود النقدية بالعملة الأجنبية أو على القوائم المالية للعمليات الأجنبية إذا كان التغيير مهما بحيث يؤثر على قرارات

مستخدمي القوائم المالية" بوزن نسبي "80.00%".

3. "تقوم الشركة بالإفصاح عن إدارة مخاطر العملات الأجنبية" بوزن نسبي "80.00%".
4. "في حال تغيير تصنيف العملية الأجنبية فإن الشركة تلتزم بالإفصاح عن طبيعة وسبب التغيير في التصنيف" بوزن نسبي "78.60%".
5. "تلتزم الشركة بالإفصاح عن مبلغ فروقات الصرف الناشئة خلال السنة المالية والتي تم تسجيلها ضمن القيمة الدفترية للأصول" بوزن نسبي "77.67%."
6. "تلتزم الشركة بالإفصاح عن صافي فروقات الصرف المصنفة ضمن حقوق الملكية كبند منفصل وبيان تسويتها لمبلغ فروقات الصرف ما بين بداية الفترة ونهايتها" بوزن نسبي "77.21%".
7. "في حال تغيير تصنيف العملية الأجنبية فإن الشركة تلتزم بالإفصاح عن تأثير التصنيف على حقوق الملكية وعلي صافي الأرباح والخسائر للفترات السابقة التي تم عرضها كما لو أن التغيير في التصنيف قد تم في بداية أقدم فترة معروضة" بوزن نسبي "77.21%".
8. "تلتزم الشركة بالإفصاح عن سبب استخدام عملة مختلفة عن عملة إعداد التقارير المالية" بوزن نسبي "76.74%".
9. "تلتزم الشركة بالإفصاح عن طريقة الترجمة لتعديلات الشهرة والقيمة العادلة للأصول والالتزامات الناشئة عن تملك الشركة الأجنبية " بوزن نسبي "75.81%".

وبصفة عامة يتبين من الجدول (4.28) أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث 3.93، والوزن النسبي يساوي 78.66% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 12.235 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على رفض الفرضية العدمية أي يوجد التزام للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية بمتطلبات الإفصاح وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21).

ويتبين من الجدول رقم (4.28) ومن التحليل السابق أن الوزن النسبي لإجابات الموظفين الماليين في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية كانت مرتفعة للفقرات التالية على التوالي (38، 45، 46) حيث احتلت وزن نسبي يتراوح بين 80.0% و84.65%، وجاء في المرتبة الثانية الفقرات التالية على التوالي (42، 41، 40، 39، 43، 44) بوزن نسبي يتراوح بين 75.81% و78.6%.

جدول رقم (4.28)

تحليل فقرات المحور الثالث (الالتزام بمتطلبات الإفصاح وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21))

م	البيـــــــــــــــــــان	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة	الترتيب
38	تلتزم الشركة بالإفصاح عن قيمة فروقات الصرف التي يتضمنها صافي الربح أو الخسارة للسنة المالية.	4.23	84.65	13.230	0.000	1
39	تلتزم الشركة بالإفصاح عن صافي فروقات الصرف المصنفة ضمن حقوق الملكية كبند منفصل وبيان تسويتها لمبلغ فروقات الصرف ما بين بداية الفترة ونهايتها.	3.86	77.21	7.949	0.000	5
40	تلتزم الشركة بالإفصاح عن مبلغ فروقات الصرف الناشئة خلال السنة المالية والتي تم تسجيلها ضمن القيمة الدفترية للأصول.	3.88	77.67	7.932	0.000	4
41	تلتزم الشركة بالإفصاح عن سبب استخدام عملة مختلفة عن عملة إعداد التقارير المالية.	3.84	76.74	6.996	0.000	6
42	في حال تغيير تصنيف العملية الأجنبية فإن الشركة تلتزم بالإفصاح عن طبيعة وسبب التغيير في التصنيف.	3.93	78.60	9.120	0.000	3
43	في حال تغيير تصنيف العملية الأجنبية فإن الشركة تلتزم بالإفصاح عن تأثير التصنيف على حقوق الملكية وعلي صافي الأرباح والخسائر للفترات السابقة التي تم عرضها كما لو أن التغيير في التصنيف قد تم في بداية أقدم فترة معروضة.	3.86	77.21	7.598	0.000	5
44	تلتزم الشركة بالإفصاح عن طريقة الترجمة لتعديلات الشهرة والقيمة العادلة للأصول والالتزامات الناشئة عن تملك الشركة الأجنبية.	3.79	75.81	8.122	0.000	7
45	تلتزم الشركة بالإفصاح عن أثر التغير في أسعار صرف البنود النقدية بالعملة الأجنبية أو على القوائم المالية للعمليات الأجنبية إذا كان التغيير مهما بحيث يؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية.	4.00	80.00	12.268	0.000	2
46	تقوم الشركة بالإفصاح عن إدارة مخاطر العملات الأجنبية.	4.00	80.00	9.060	0.000	2
	جميع فقرات المحور	**3.93**	**78.66**	**12.235**	**0.000**	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية " "42" تساوي 2.02

الفرضية الرابعة: لا يحقق الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) أية مزايا للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

ولاختبار هذه الفرضية فقد تم إعداد أسئلة (من رقم 47 إلى رقم 51) تتعلق بمزايا تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21) للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، وذلك في أسئلة المحور الرابع كالتالي:

المحور الرابع: مزايا الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (4.29) والذي يبين أن آراء أفراد العينة في جميع الفقرات ايجابية حيث إن قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02، ومستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05، والوزن النسبي لكل فقرة أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%"، بمعنى أن أفراد عينة الدراسة يتفقون على أن:

1. "يساعد الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) الشركات في تحسين القرارات لمستخدمي القوائم المالية للشركة" بوزن نسبي "82.33%".
2. "يؤدي الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) إلى زيادة كفاءة القوائم المالية للشركة" بوزن نسبي "80.47%".
3. "يساهم الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) الشركات التي لها فروع أجنبية في حل مشكلة ترجمة القوائم المالية للفروع الأجنبية " بوزن نسبي "80.47%"
4. "يساهم الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) في مساعدة الشركات في تسجيل المعاملات التي تتم بعملات أجنبية" بوزن نسبي "80.00%".
5. "يحقق تسجيل المكاسب والخسائر الناشئة عن فروقات صرف العملات الأجنبية مزايا ضريبية " بوزن نسبي "74.42%".

وبصفة عامة يتبين من الجدول (4.29) أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الرابع 3.98 ، والوزن النسبي يساوي 79.53 % وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 15.120 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على رفض الفرضية العدمية بمعنى أنه يحقق الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) مزايا للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

ويتبين من الجدول رقم (4.29) ومن التحليل السابق أن الوزن النسبي لإجابات الموظفين الماليين في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية كانت مرتفعة ومتقاربة نسبياً للفقرات التالية على التوالي (48 ،47 ،50 ،49) حيث احتلت وزن نسبي يتراوح بين 80.0% و82.33%، وجاءت الفقرة 51 والمتعلقة بالمزايا الضريبية التي تنشأ عن فروقات صرف العملات الأجنبية في المرتبة الأخيرة بوزن نسبي 74.42% .

جدول رقم (4.29)

تحليل فقرات المحور الرابع (مزايا الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية)

م	البيـــــــــــــــــان	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة	الترتيب
47	يؤدي الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) إلى زيادة كفاءة القوائم المالية للشركة.	4.02	80.47	13.125	0.000	2
48	يساعد الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) الشركات في تحسين القرارات لمستخدمي القوائم المالية للشركة.	4.12	82.33	13.462	0.000	1
49	يساهم الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) في مساعدة الشركات في تسجيل المعاملات التـــي تتم بعملات أجنبية.	4.00	80.00	13.439	0.000	3
50	يساهم الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) الشركات التي لها فروع أجنبية في حـــل مـــشكلة ترجمة القوائم المالية للفروع الأجنبية.	4.02	80.47	14.514	0.000	2
51	يحقق تسجيل المكاسب والخسائر الناشـــئة عـــن فروقات صرف العملات الأجنبية مزايا ضريبية.	3.72	74.42	5.724	0.000	4
	جميع فقرات المحور	**3.98**	**79.53**	**15.120**	**0.000**	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية " "42" تساوي 2.02

الفرضية الخامسة: لا توجد معوقات تحد من تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21) للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

ولاختبار هذه الفرضية فقد تم إعداد أسئلة (من رقم 52 إلى رقم 56) تتعلق بمعوقات تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21) للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، وذلك في أسئلة المحور الخامس كالتالي:

المحور الخامس: معوقات تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21) للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (4.30) والذي يبين أن آراء أفراد العينة في جميع الفقرات ايجابية حيث إن قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02، ومستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05، والوزن النسبي لكل فقرة أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%"، بمعنى أن أفراد عينة الدراسة يتفقون على أن:

1. "عدم وجود دورات تدريبية للمحاسبين لمساعدتهم في تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21)" بوزن نسبي "81.86%".
2. "عدم وضوح الدور الذي تقوم به الجمعيات والهيئات المهنية في الإشراف على تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21)" بوزن نسبي "78.60%".
3. "يمثل الاختلاف في البيئة الاقتصادية والاجتماعية بين الدول التي تضع المعايير الدولية والدول التي تطبق هذه المعايير أحد المعوقات لتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21)" بوزن نسبي "76.74%".
4. "عدم وجود قوانين تُلزم تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21)" بوزن نسبي "75.35%".
5. "يمثل التعليم الجامعي لطلبة قسم المحاسبة دور كبير في المعوقات التي تمنع تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21)" بوزن نسبي "73.49%".

وبصفة عامة يتبين من الجدول (4.30) أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الخامس 3.86، والوزن النسبي يساوي 77.21% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 16.220 وهى أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على رفض الفرضية العدمية أي توجد معوقات لتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21) للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

ويتبين من الجدول رقم (5.10) ومن التحليل السابق أن الوزن النسبي لإجابات الموظفين الماليين في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية كانت مرتفعة للفقرة رقم 55 وبوزن نسبي 81.86% وهذا يدل على أهمية الدور الذي تقوم به الدورات التدريبية للمحاسبين لمساعدتهم في تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21)، وبالنسبة للفقرات (54، 52، 53) على التوالي فقد جاءت في المرتبة الثانية بوزن نسبي يتراوح بين 75.35% و78.6%، وجاءت الفقرة رقم 56 في المرتبة الأخيرة بوزن نسبي 73.49% .

جدول رقم (4.30)

تحليل فقرات المحور الخامس (معوقات تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21) للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية)

م	البيـــــــــــــــــان	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة	الترتيب
52	يمثل الاختلاف في البيئة الاقتصادية والاجتماعية بين الدول التي تضع المعايير الدولية والدول التي تطبق هذه المعايير أحد المعوقات لتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21).	3.84	76.74	7.984	0.000	**3**
53	عدم وجود قوانين تُلزم تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21).	3.77	75.35	9.545	0.000	**4**
54	عدم وضوح الدور الذي تقوم به الجمعيات والهيئات المهنية في الإشراف على تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21) .	3.93	78.60	11.054	0.000	**2**
55	عدم وجود دورات تدريبية للمحاسبين لمساعدتهم في تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21).	4.09	81.86	12.583	0.000	**1**
56	يمثل التعليم الجامعي لطلبة قسم المحاسبة دور كبير في المعوقات التي تمنع تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21).	3.67	73.49	5.282	0.000	**5**
	جميع فقرات المحور	**3.86**	**77.21**	**16.220**	**0.000**	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية " "42" تساوي 2.02

الفرضية السادسة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) بين المدققين الخارجيين ومعدي القوائم المالية في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية عند مستوى دلالة $a = 0.05$.

ولاختبار الفرضية تم استخدام اختبار (t) Independent Samples T-test والنتائج مبينة في جدول رقم (4.31)، والذي يبين القيمة المطلقة لقيمة (t) المحسوبة لكل محور من محاور الدراسة أكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوي 2.02 عند درجة حرية "41" ومستوى دلالة 0.05 كما أن قيمة مستوى الدلالة لكل محور من محاور الدراسة أكبر من 0.05 مما يعني عدم وجود فروق في كل من محاور الدراية بين المدققين الخارجيين ومعدي القوائم المالية في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية عند مستوى دلالة $a = 0.05$.

وبصفة عامة تبين أن القيمة المطلقة لقيمة(t) المحسوبة لجميع المحاور تساوي 0.723 وهي أقل من 2.02، كما أن قيمة مستوى الدلالة 0.474 وهي أكبر من 0.05 مما يعني قبول الفرضية العدمية أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) بين المدققين الخارجيين ومعدي القوائم المالية في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية عند مستوى دلالة $a = 0.05$.

جدول رقم (4.31)

اختبار t للفروق بين اراء المدققين الخارجيين ومعدي القوائم المالية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية حول درجة الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي رقم (21)

أبعاد القدرات العقلية	البيان	العدد(ن)	مجموع الدرجات	الانحراف المعياري	قيمة (ت)	مستوى الدلالة
القياس والاعتراف عن المعاملات التي تتم بعملات أجنبية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21)	مدقق خارجي	20	3.85	0.471	-0.947	0.349
	معدي القوائم المالية	23	3.96	0.295		
القياس والاعتراف عن العمليات التي تتم بعملات أجنبية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21)	مدقق خارجي	20	3.71	0.244	-0.291	0.773
	معدي القوائم المالية	23	3.73	0.279		
الالتزام بمتطلبات الإفصاح وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21)	مدقق خارجي	20	3.80	0.516	-1.658	0.105
	معدي القوائم المالية	23	4.05	0.466		
مزايا الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية	مدقق خارجي	20	3.98	0.415	0.046	0.963
	معدي القوائم المالية	23	3.97	0.440		
معوقات تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21) للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية	مدقق خارجي	20	3.97	0.073	1.992	0.053
	معدي القوائم المالية	23	3.77	0.454		
جميع المحاور	**مدقق خارجي**	**20**	**3.81**	**0.319**	**-0.723**	**0.474**
	معدي القوائم المالية	**23**	**3.87**	**0.241**		

قيمة (ت) الجدولية عند درجة حرية "41" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.02

الفرضية السابعة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) تعزى إلى المتغيرات التالية:

- **طبيعة نشاط الشركة.**
- **رأس مال الشركة.**
- **عدد سنوات الخبرة لمعدي القوائم المالية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.**

وذلك عند مستوى دلالة $a = 0.05$

<u>أولاً: طبيعة نشاط الشركة</u>

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA والنتائج مبينة في جدول رقم (4.32)، والذي يبين أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 لمحوري "الالتزام بمتطلبات الإفصاح وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21)" ومزايا الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية" يعزى لطبيعة نشاط الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، حيث كانت قيمة (F) المحسوبة لكل من تلك المحاور أكبر من قيمة (F) الجدولية والتي تساوي 3.13، أما بالنسبة لبقية المحاور فلا توجد فروق في آراء أفراد العينة يعزى لطبيعة نشاط الشركة حيث إن قيمة (F) المحسوبة لكل منهم أقل من قيمة (F) الجدولية عند مستوى دلالة 0.05.

ولكن بصفة عامة بلغت قيمة (F) المحسوبة لجميع الأبعاد مجتمعة 2.819 وهي أقل من قيمة (F) الجدولية والتي تساوي 3.13 عند مستوى دلالة كما أن قيمة مستوى الدلالة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 0.067 وهي أكبر من 0.05 مما يعني قبول الفرضية أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) تعزى إلى طبيعة نشاط الشركة عند مستوى دلالة $a = 0.05$

جدول رقم (4.32)

تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) للفروق بين المتوسطات تعزى لطبيعة نشاط الشركات

البعد	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة(F)	مستوى الدلالة
القياس والاعتراف عن المعاملات التي تتم بعملات أجنبية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21)	بين المجموعات	0.4027	3	0.134	1.681	0.205
	داخل المجموعات	1.5171	19	0.080		
	المجموع	1.9198	22			
القياس والاعتراف عن العمليات التي تتم بعملات أجنبية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21)	بين المجموعات	0.3706	3	0.124	1.754	0.190
	داخل المجموعات	1.3379	19	0.070		
	المجموع	1.7086	22			
الالتزام بمتطلبات الإفصاح وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21)	بين المجموعات	1.8942	3	0.631	4.149	0.020
	داخل المجموعات	2.8916	19	0.152		
	المجموع	4.7858	22			
مزايا الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية	بين المجموعات	1.6723	3	0.557	4.086	0.021
	داخل المجموعات	2.5920	19	0.136		
	المجموع	4.2643	22			
معوقات تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21) للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية	بين المجموعات	0.9002	3	0.300	1.570	0.230
	داخل المجموعات	3.6320	19	0.191		
	المجموع	4.5322	22			
جميع الابعاد	بين المجموعات	0.3940	3	0.131	2.819	0.067
	داخل المجموعات	0.8852	19	0.047		
	المجموع	**1.2793**	**22**			

قيمة F الجدولية عند درجتي حرية (3،19) و مستوى دلالة 0.05 تساوي 3.13

ثانياً: رأس مال الشركة

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA والنتائج مبينة في جدول رقم (4.33)، والذي يبين انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة عند مستوى 0.05 لكل محور من محاور الدراسة يعزى لرأس مال الشركة حيث إن قيمة (F) المحسوبة لكل منهم أقل من قيمة (F) الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 وكذلك قيمة مستوى الدلالة لكل محور أكبر من 0.05 .

ولكن بصفة عامة بلغت قيمة (F) المحسوبة لجميع الأبعاد مجتمعة 1.710 وهي أقل من قيمة (F) الجدولية والتي تساوي 3.13 عند مستوى دلالة كما أن قيمة مستوى الدلالة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 0.199 وهي أكبر من 0.05 مما يعني قبول الفرضية أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) تعزى إلى رأس مال الشركة عند مستوى دلالة $a = 0.05$.

جدول رقم (4.33)

تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) للفروق بين المتوسطات تعزى لرأس مال الشركة

البعد	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة(F)	مستوى الدلالة
القياس والاعتراف عن المعاملات التي تتم بعملات أجنبية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21)	بين المجموعات	0.3679	3	0.123	1.501	0.246
	داخل المجموعات	1.5519	19	0.082		
	المجموع	1.9198	22			
القياس والاعتراف عن العمليات التي تتم بعملات أجنبية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21)	بين المجموعات	0.3997	3	0.133	1.934	0.158
	داخل المجموعات	1.3088	19	0.069		
	المجموع	1.7086	22			
الالتزام بمتطلبات الإفصاح وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21)	بين المجموعات	1.2331	3	0.411	2.198	0.122
	داخل المجموعات	3.5528	19	0.187		
	المجموع	4.7858	22			
مزايا الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية	بين المجموعات	0.9272	3	0.309	1.760	0.189
	داخل المجموعات	3.3371	19	0.176		
	المجموع	4.2643	22			
معوقات تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21) للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية	بين المجموعات	0.6784	3	0.226	1.115	0.368
	داخل المجموعات	3.8538	19	0.203		
	المجموع	4.5322	22			
جميع الابعاد	بين المجموعات	0.2719	3	0.091	1.710	0.199
	داخل المجموعات	1.0073	19	0.053		
	المجموع	1.2793	22			

قيمة F الجدولية عند درجتي حرية (3، 19) و مستوى دلالة 0.05 تساوي 3.13

ثالثاً: عدد سنوات الخبرة لمعدي القوائم المالية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA والنتائج مبينة في جدول رقم (4.34)، والذي يبين انه توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 لمحوري "القياس والاعتراف عن المعاملات التي تتم بعملات أجنبية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21)" و " القياس والاعتراف عن العمليات التي تتم بعملات أجنبية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21)" يعزى لعدد سنوات الخبرة لمعدي القوائم المالية في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، حيث كانت قيمة (F) المحسوبة لكل من تلك المحاور أكبر من قيمة (F) الجدولية والتي تساوي 3.13، أما بالنسبة لبقية المحاور فلا توجد فروق في آراء أفراد العينة يعزى لطبيعة نشاط الشركة حيث إن قيمة (F) المحسوبة لكل منهم أقل من قيمة (F) الجدولية عند مستوى دلالة 0.05.

ولكن بصفة عامة بلغت قيمة (F) المحسوبة لجميع الأبعاد مجتمعة 2.123 وهي أقل من قيمة (F) الجدولية والتي تساوي 3.13 عند مستوى دلالة كما أن قيمة مستوى الدلالة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 0.131 وهي أكبر من 0.05 مما يعني قبول الفرضية أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) تعزى إلى عدد سنوات الخبرة للقائمين على إعداد القوائم المالية عند مستوى دلالة $a = 0.05$

جدول رقم (4.34)

تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) للفروق بين المتوسطات تعزى عدد سنوات الخبرة لمعدي القوائم المالية في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية

البعد	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة(F)	مستوى الدلالة
القياس والاعتراف عن المعاملات التي تتم بعملات أجنبية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21)	بين المجموعات	0.6817	3	0.227	3.487	0.036
	داخل المجموعات	1.2381	19	0.065		
	المجموع	1.9198	22			
القياس والاعتراف عن العمليات التي تتم بعملات أجنبية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21)	بين المجموعات	0.5673	3	0.189	3.148	0.049
	داخل المجموعات	1.1413	19	0.060		
	المجموع	1.7086	22			
البعد	**مصدر التباين**	**مجموع المربعات**	**درجة الحرية**	**متوسط المربعات**	**قيمة(F)**	**مستوى الدلالة**
الالتزام بمتطلبات الإفصاح وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21)	بين المجموعات	0.5410	3	0.180	0.807	0.505
	داخل المجموعات	4.2448	19	0.223		
	المجموع	4.7858	22			
مزايا الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية	بين المجموعات	0.8518	3	0.284	1.581	0.227
	داخل المجموعات	3.4126	19	0.180		
	المجموع	4.2643	22			
معوقات تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21) للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية	بين المجموعات	0.4682	3	0.156	0.730	0.547
	داخل المجموعات	4.0640	19	0.214		
	المجموع	4.5322	22			
جميع الأبعاد	بين المجموعات	0.3212	3	0.107	2.123	0.131
	داخل المجموعات	0.9581	19	0.050		
	المجموع	1.2793	22			

قيمة F الجدولية عند درجتي حرية (3، 19) و مستوى دلالة 0.05 تساوي 3.13

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

أولا: النتائج

استناداً إلى ما أظهره التحليل العلمي لاستبانه الدراسة، فإن الباحث توصل إلى مجموعة من النتائج حول التزام الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية بمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) من وجهة نظر معدي القوائم المالية والمدققين الخارجيين ويمكن تحديدها في النقاط التالية:

1. تلتزم الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية بمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) من وجهة نظر معدي القوائم المالية والمدققين الخارجيين، والمتعلقة بكل من المعاملات والعمليات التي تتم بعملات أجنبية وترجمة مفردات القوائم المالية، والإفصاح عن متطلبات المعيار.
2. يتم الاعتراف والقياس عن المعاملات التي تتم بعملات أجنبية، حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (3.91) بوزن نسبي 78.20%، مما يدل على التزام الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية بالمعيار والمتعلقة بكيفية الاعتراف والقياس عن المعاملات التي تتم بعملات أجنبية.
3. يتم الاعتراف والقياس عن العمليات التي تتم بعملات أجنبية، حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (3.72) بوزن نسبي 74.44%، مما يدل على التزام الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية بالمعيار والمتعلقة بكيفية الاعتراف والقياس للعمليات التي تتم بعملات أجنبية.
4. تلتزم الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية بمتطلبات الإفصاح وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21)، حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (3.93) بوزن نسبي 78.66%، مما يدل على التزام الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية بالإفصاح وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21).
5. تحقق الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية مزايا من تطبيقها لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (21)، والتي تشمل تحسين القرارات لمستخدمي القوائم المالية، وزيادة كفاءة القوائم المالية للشركة، وحل المشاكل للشركات التي لها فروع أجنبية فيما يتعلق بترجمة القوائم المالية، مساعدة الشركات في تسجيل معاملاتها التي تتم بعملة أجنبية.
6. توجد معوقات لتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21) من وجهة نظر معدي القوائم المالية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، حيث بلغ المتوسط الحسابي

لها (3.86) بوزن نسبي 77.21%، ويعتبر عدم وجود دورات تدريبية لمعدي القوائم المالية وكذلك عدم وضوح الدور الذي تقوم به الجمعيات والهيئات المهنية في الإشراف على تطبيق معايير المحاسبة الدولية من أكثر المعوقات لتطبيق معايير المحاسبة الدولية، كما تشكل اختلاف البيئة الاقتصادية والاجتماعية بين الدول التي تضع المعايير والدول التي تقوم بتطبيقها، وكذلك عدم وجود قوانين تلزم تطبيق المعايير دور في المعوقات لتطبيق هذه المعايير وبخاصة معيار المحاسبة الدولي رقم (21).

7. أظهرت الدراسة عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات معدي القوائم المالية والمدققين الخارجيين حول الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي رقم (21)، حيث بلغ مجموع الدرجات لجميع محاور الاستبانه بالنسبة لمعدي القوائم المالية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية (3.87)، وفي نفس الوقت بلغت (3.81) للمدققين الخارجيين.
8. لم تشكل طبيعة نشاط الشركة عائقاً في تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (21)، من وجهة نظر معدي القوائم المالية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية وذلك بالنسبة لجميع محاور الاستبانه.
9. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (21) من وجهة نظر معدي القوائم المالية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية تعزى إلى رأس مال الشركة بالنسبة لجميع محاور الاستبانه.
10. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) تعزى إلى عدد سنوات الخبرة لمعدي القوائم المالية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

ثانياً: التوصيات

في ضوء النتائج التي أسفرت عنها الدراسة فإن الباحث يوصي بما يلي:

1. ضرورة قيام جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية بتفعيل مهارات وخبرات المحاسبين، عن طريق تنظيم لقاءات وورش عمل ودورات تدريبية لمعدي القوائم المالية لمساعدتهم في تطبيق معايير المحاسبة الدولية.
2. على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية ومكاتب التدقيق مجاراة التطورات الجديدة في المعايير الدولية، للأخذ بالتغيرات التي تطرأ على بنود المعايير، كما حصل في تعديل بعض بنود المعيار المحاسبي الدولي رقم (21) في بداية عام 2005م.
3. العمل علي قيام الجامعات الفلسطينية بإدراج مادة المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة الدولية ضمن المقررات الإلزامية لطلبة قسم المحاسبة وليس الاكتفاء بإدراجها ضمن المواد الاختيارية.
4. العمل علي تفعيل دور جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية لإلزام معدي القوائم المالية بتطبيق معايير المحاسبة الدولية وخاصة معيار المحاسبة الدولي رقم (21).
5. نظراً لكون بعض الجمعيات والمنظمات غير الحكومية تتلقى دعم ومنح من الخارج بعملات مختلفة فيجب على الجهة المسئولة عن إعطاء الاعتماد لهذه الجمعيات والهيئات والممثلة في وزارة الداخلية عدم اعتماد القوائم المالية التي تقدمها هذه الجهات إلا بعد التأكد من تطبيقها لمعايير المحاسبة الدولية وخاصة معيار المحاسبة الدولي رقم (21).
6. الاستفادة من خبرات الدول العربية فيما يتعلق بمعايير المحاسبة الدولية، وبخاصة مصر والسعودية، حيث إن لهما معاييرهما الوطنية والتي هي ترجمة لمعايير المحاسبة الدولية وفقاً للبيئة الإقليمية لهذه الدول، وذلك لإصدار معايير وطنية فلسطينية تتلاءم مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي الفلسطيني.

قائمة المراجع

أولا : المراجع العربية

أ- الكتب

1. أبو المكارم، وصفي عبد الفتاح، (2004)، **دراسات متقدمة في المحاسبة المالية**، الطبعة الثانية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية.
2. الجبالي، محمود علي، وبصل، نشأت سعد، (1999)، **المحاسبة المتقدمة**، دار وائل للنشر، عمان.
3. الحناوي، محمد صالح، و عبد السلام، السيدة عبد الفتاح، (2001)، **المؤسسات المالية، البورصات والبنوك التجارية**، الدار الجامعية، الإسكندرية.
4. الذنيبات، علي، (2006)، **تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية**: نظرية وتطبيق، الطبعة الأولى، بدون دار نشر، عمان، الأردن.
5. آل هاشم، ضياء، وأبو غزالة، طلال، (1992)، **المحاسبة الدولية**، كتاب مقرر للمتقدمين لامتحانات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.
6. الشيرازي، عباس مهدي، (1990)، **نظرية المحاسبة**، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت.
7. الصرن، رعد حسن، (2000)، **أساسيات التجارة الدولية من الميزة المطلقة إلى العولمة والحرية والرفاهة الاقتصادية**، الطبعة الأولى، دار الرضا للنشر، دمشق.
8. القاضي، حسين، وحمدان، مأمون، (2008)، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان.
9. المجدوب، أسامة، (2001)، **العولمة والإقليمية**، مستقبل العالم العربي في التجارة الدولية، الدار المصرية اللبنانية.
10. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، (1999)، **المعايير المحاسبية الدولية**، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، شركة مطابع الخط، عمان.
11. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، (2001)، **مبادئ التقارير المالية المتقدمة**، بموجب المنهاج الدولي الذي أقره مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية الأونكتاد،

UNCTAD، إصدارات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مطابع الشمس، عمان، الأردن.

12. المطارنة، غسان فلاح، (2006)، **تدقيق الحسابات المعاصر**، الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان.

13. الناغي، محمود السيد، (2002)، **دراسات في نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية**، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية، المنصورة.

14. بدوي، محمد عباس، وعثمان، الأميرة إبراهيم، (2000)، **دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة**، منشأة المعارف، الإسكندرية.

15. تشوي، وأخرون، (2004)، **المحاسبة الدولية**، تعريب، زايد، محمد عصام الدين، وحجاج، أحمد حامد، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية.

16. جربوع، يوسف محمود، وحلس، سالم عبد الله، (2002)، **المحاسبة الدولية**، مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان.

17. جريوننج، هيني فان، (2006)، ترجمة، حماد، طارق عبد العال، **معايير التقارير المالية الدولية**، دليل التطبيق، الدار الدولية للإستثمارات الثقافية، مصر.

18. جمعة، أحمد حلمي، وأخرون، (2001)، **ممارسات المحاسبة المالية المتقدمة**، بموجب المنهاج الذي أقره مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (الأونكتاد UNCTAD)، من إصدارات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مطابع الشمس، عمان.

19. حماد، طارق عبد العال، (2005)، **التقارير المالية**، أسس الإعداد والعرض والتحليل، الدار الجامعية، الإسكندرية.

20. حنان "أ"،رضوان حلوة، (2003)، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير** ، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان.

21. ـــــــــــــــ"ب"، (2003)، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر** ، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان.

22. ـــــــــــــــ، وكحالة، جبرائيل جوزيف، (2001)، **المحاسبة المالية الخاصة**، الطبعة الثانية، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن.

23. شاهين، علي عبد الله، (2003)، **النظرية المحاسبية**، محاضرات نظرية المحاسبة، برنامج ماجستير المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
24. شحاتة، أحمد بسيوني، والدهراوي، كمال الدين، (1999)، **المحاسبة المتقدمة**، الدار الجامعية، الإسكندرية.
25. ـــــــــــــــ، وبدوى، محمد عباس، (2002)، **المحاسبة المالية المتقدمة**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية.
26. ـــــــــــــــ، وعلي، عبد الوهاب نصر، (2007)، **المحاسبة المالية المتقدمة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والأمريكية والعربية**، الدار الجامعية، الإسكندرية.
27. صادق، مدحت، (1997)، **النقود الدولية وعمليات الصرف الأجنبي**، الطبعة الأولى، دار غريب لطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة.
28. ضيف، خيرت، وشحاتة، أحمد بسيوني، (1985)، **في تطور الفكر المحاسبي، دار النهضة العربية**، بيروت.
29. علي، رمضان محمد غنيم، (1997)، **المحاسبة المتقدمة**، دراسات في مشاكل محاسبية معاصرة، الطبعة الأولى، دار مكتبة الحامد للنشر والتوزيع، عمان.
30. علي، عبد الوهاب نصر، وسالم، أحمد محمد كامل، (2005/2004)، **المحاسبة عن الأدوات والمشتقات المالية وعمليات الشركات متعددة الجنسية**، وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية.
31. لجنة معايير المحاسبة الدولية، (2001)، **معايير المحاسبة الدولية 2000**، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن.
32. لطفي، أمين السيد أحمد، (2006)، **نظرية المحاسبة، منظور التوافق الدولي**، الدار الجامعية، الإسكندرية.
33. ـــــــــــــــ، (2007)، **نظرية المحاسبة، القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية**، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية.
34. محمد، محمد الفيومي، (1982)، **الشركات الدولية**، مدخل اقتصادي محاسبي، الإسكندرية، دار المطبوعات الجامعية.
35. مطر، محمد، وزواتي، عبد الكريم، (1994)، **المحاسبة المتقدمة**، حالات وتطبيقات عملية في المشاكل المحاسبية المعاصرة، الطبعة الأولى، دار حنين، عمان.

36. مطير، رأفت حسين، (2008)، **المحاسبة الدولية**، منشورات الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
37. معايير المحاسبة الدولية، (1997)، ترجمة، فخرا، محمود عبد الملك، والشامي، مصطفى أحمد، مراجعة، العظمة، محمد أحمد، جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية، الكويت.
38. معايير المحاسبة الدولية، (2000)، النص الكامل، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.

ب - الدوريات

39. الجبر، نبيه، (2000)، المداخل المحلية والدولية لإصدار المعايير المحاسبية في السعودية، دراسة تحليلية مقارنة، ***المجلة العلمية لتجارة الأزهر***، العدد 25، يناير، ص ص 91-122.
40. العربيد، عصام فهد، (2005)، تسييس المعرفة المحاسبية ودوره في إصدار المعايير المحاسبية الدولية، ***المجلة العربية للإدارة***، المجلد 26، العدد 2، ديسمبر، ص ص 65-93.
41. الدرويش، بشير محمد عاشور، و الغالي، عبد المولي علي محمد، (2006)، العوامل المؤثرة في تطوير مهنة المحاسبة في ليبيا، ***مجلة دراسات في الاقتصاد والإدارة***، النسخة الإلكترونية، المجلد 25.
42. الشرايرى، جمال عادل، والشبيل، خالد عدنان عويس، وعبد الله، طارق، (2007)، مدى التزام البنوك الأردنية بتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 من وجهة نظر معدي القوائم المالية والمدقق الخارجي، ***مجلة علوم إنسانية***، النسخة الالكترونية، السنة الخامسة، العدد 35، خريف.
43. القشي، ظاهر، والعبادي، هيثم، (2007)، أثر تبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في الشركات الأردنية علي استقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر، بحث منشور على الانترنت.
44. الوابل، وابل بن علي، (1990)، معايير المحاسبة السعودية، دراسة ميدانية لترتيب أولوية إصدار المعايير، ***مجلة الإدارة العامة***، العدد 66، مايو، ص ص 177-201.

45. خشارمة، حسين علي، (2003)، مستوى الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والشركات المالية المشابهة المندمجة في الأردن "معيار المحاسبة الدولي رقم 30"، ***مجلة جامعة النجاح للأبحاث***: العلوم الإنسانية، المجلد 17، العدد 1، ص ص 87-116.

46. خليف، احمد عثمان رشوان، (1997)، دراسة وتقييم معايير المحاسبة الدولية وقابليتها للتطبيق في الممارسة في مصر، "دراسة تطبيقية"، ***مجلة الإدارة العامة***، المجلد 37، العدد 3، نوفمبر، ص ص 541-585.

47. صيام، وليد زكريا، (2005)، ايجابيات ومعوقات تطبيق المعايير المحاسبة الدولية في الأردن، "دراسة استكشافية لآراء القائمين على مهنة المحاسبة، ***المجلة الأردنية في إدارة الأعمال***، المجلد 1،العدد 2 ص ص 1-16.

48. صيام، وليد زكريا وسريع، عادل محمد، (2007)، مدى التزم الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بتطبيق قواعد معيار المحاسبة الدولي السادس عشر الخاص بالأصول الثابتة، ***مجلة جامعة الملك عبد العزيز***: الاقتصاد والإدارة، النسخة الالكترونية، المجلد 21، العدد 1، ص ص 103-160.

49. عثمان، الأميرة إبراهيم، (1989)، دراسة نظرية تحليلية لفعالية توحيد المعايير المحاسبية على المستوى الدولي، ***مجلة الإدارة العامة***، العدد 67، ص ص 75-108، نوفمبر.

ج- الرسائل العلمية

50. العفيفى، أحمد عبد الفتاح محمد سعيد، (2007)، **ايجابيات ومعوقات تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (11) في شركات المقاولات**، "دراسة حالة قطاع غزة"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

51. وادي، مدحت فوزي عليان، (2006)، أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية، دراسة تحليلية تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

د - المقالات

52. أبو غزالة، طلال، (1995)، مؤتمران لمعايير المحاسبة الدولية في البحرين ودبي، ***مجلة الحاسب القانوني العربي***، العدد 93، تشرين الثاني - كانون الأول، ص ص 20-24.

53. ـــــــــــــ ، (1997)، **نحو عولمة مهنة المحاسبة**، محاضرة في جامعة العين، جامعة الإمارات العربية المتحدة، كلية التجارة والاقتصاد، العين، دولة الإمارات العربية المتحدة.

54. القدوة، فايز اسحق، (1999)، نحو صياغة الإطار الفكري المحاسبي الفلسطيني، توصيات لجنة معايير المحاسبة، ***مجلة المحاسب الفلسطيني***، العدد 11، مارس، ص ص 11-12.

55. جربوع، يوسف محمود، (2004)، مدى التزام البنوك في دولة فلسطين بإعداد البيانات المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية "معيار المحاسبة الدولي رقم 30، ***مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين***، النسخة الإلكترونية، العدد 27 و العدد 28، يونيو – سبتمبر.

56. جريدة القدس، الصفحة الاقتصادية، 2008/6/25، النسخة الالكترونية، الموقع الالكتروني، www.alquds.com

57. جريدة الحياة الجديدة، الصفحة الاقتصادية، 2008/2/12م، العدد 4416، النسخة الالكترونية، الموقع الالكتروني، www.alhayat-j.com

58. حسين، حيدر عباس، وأخرون، (2006)، محددات سعر الصرف في السودان خلال الفترة من 1982-2004، **سلسلة بحثية تصدرها الإدارة العامة للبحوث والإحصاء، بنك السودان المركزي**، الإصدارة رقم 7،النسخة الالكترونية، الموقع الالكتروني، www.cbos.gov.sdarabic/period/studies/

59. حلس، سالم عبد الله، (1999)، حاجة الجامعات الفلسطينية لتدريس مقرر المحاسبة الدولية، ***مجلة المحاسب الفلسطيني***، العدد 11، مارس، ص ص 13-14.

60. ـــــــــــــ، (1995)، متطلبات تأسيس بورصة فلسطين، **مجلة شؤون تنموية**، المجلد الخامس، العدد الأول، ابريل، ص ص 17-23.

61. حنان ، محمد رضوان حلوة، (2007)، **المعايير المحاسبية أهميتها ومجالات تطبيقها**، محاضرة أعدت ضمن الفعاليات العلمية لجمعية المحاسبين القانونيين فرع حلب.

62. غادر، محمد ياسين، (2004)، **دور الهيئات الأكاديمية في اعتماد معـايير المحاسـبة الدولية**، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين الالكترونية، العدد 25.
63. مجلة سوق المال الفلسطيني، (2008)، النسخة الالكترونية، مقال بعنوان إجماع علـى أهمية الإدراج وتباين في المواقف بين الزاميته وذرائع غياب الاستقرار الـسياسي والاقتـصادي، العـدد 6، يونيـو، ص ص 6-10، الموقـع الالكترونـي، http://www.p-s-e.com/PSEWEBSite/publications/

هـ- القوانين

64. النظام الأساسي لجمعة المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، النسخة الإلكترونية، الموقـع الإلكتروني، www.paaa.net
65. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، أهداف المحاسبة المالية، النـسخة الالكترونيـة، الموقع الالكتروني، http://www.socpa.org.sa/Pdf/mohas/001.pdf
66. دليل المستثمر، (2007)، نصائح وإرشادات للمستثمر في سـوق فلـسطين لـلأوراق المالية، النسخة الالكترونية، مايو، الموقع الالكتروني www.p-s-e.com.
67. قـانون الأوراق الماليـة رقـم 12 لـسنة 2004، النـسخة الإلكترونيـة، www.pcma.ps/PDF/awraq%20malya.pdf

ثانيا : المراجع الأجنبية

أ- الكتب

1. Alexander, David, & Archer, Simon, (2000), **International Accounting Standards**, "guide 2001", Harcourt Professional Publishing, San Diego.
2. Belkaoui, Ahmed Riahi, (2004), **Accounting Theory**, Fifth Edition, Thomson Learning Inc, Australia.
3. Brighame, Eugene, F. & Gapenski, Louis C. (1994), **Financial Management, Theory and Practice**, Seventh Edition, Dryden Press, USA.
4. Epstein, Barry J, & Mirza, Abbas Ali, (2001), **IAS 2001**, **Interpretation and Application**, John Wiley & Sons, Inc. Canada.
5. FASB, (1985), **Statement of Financial Accounting**, Concepts No. 6, Para 82-83, December, Electronic Version, Web Site, http://www.fasb.org/pdf/con6.pdf.
6. Hermanson, Roger, and Others, (1989), **Accounting Principles**, Fourth Edition, Von Hoffmann Press. Inc. , USA.
7. International Accounting Standards Committee, (2000), The Full Text all International Accounting Standards and SIC interpretation extent at 1 January 2000, International Accounting Standards Committee, London
8. Wilkins, Richard M, (1998), **Accounting Standards 1998/99**, Extent at April 1998, the Bath Press, London.
9. Welsch, Glenn A. and Zlatkovich, Charles T, (1989), **Intermediate Accounting**, Eight Edition, Irwin, Inc. , USA.

ب: الدوريات والمجلات العلمية الأجنبية

10. Gagnon, Joseph E. (2003), The Effect of Exchange Rates on Prices, Wages, and Profits: A Case Study of the United Kingdom In the 1990s, ***journal of international finance discussion paper***, United Kingdom, N772, Electronic Version, Web site, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.
11. Halbouni, Sawsan, (2005), An Empirical Investigation of Perceived Suitability of International Accounting Standards for Jordan, ***Journal of Education & Administrative Science***, Vol. 21, No.1, June, pp. 96-125.
12. Tarca, Ann, (2004), International Convergence of Accounting Practices: Choosing between IAS and US GAAP, ***Journal of International Financial Management and Accounting*** , electronic version, Vol. 15, Issue 1, pp. 60-91, March, Web site, http://www.blackwell-synergy.com/doi/abs/10.1111/.

الملاحق

أولاً: استبانه الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية

ثأنياً: استبانه المدققين الخارجيين

ثالثاً: أسماء المحكمين

أولاً: استبانه الشركات

الإخوة والأخوات الكرام

تحية طيبة وبعد

<u>الموضوع/ استبانه</u>

<u>عن مدى التزام الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية بمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"</u>

يهدف الباحث من خلال إجراء هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية بتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21)، وأيضا التعرف على المعوقات التي تحول دون تطبيق هذا المعيار إن وجدت، وكذلك معرفة الايجابيات أو السلبيات من تطبيق هذا المعيار.

وقد تم تصميم هذه الاستبانه لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل من الجامعة الإسلامية بغزة، راجيا منكم التكرم بالإجابة على أسئلة هذه الاستبانه، مع العلم بأن هذه البيانات سوف تعامل بسرية مطلقة ولن تستخدم لغير أغراض البحث العلمي.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

الباحث

هاني اسحق نسمان

الجزء الأول:

أولاً: بيانات الشركة

اسم الشركة (اختياري): .....

القطاع الذي تنتمي إليه الشركة:

o الصناعة o التأمين o الاستثمار o الخدمات

رأس مال الشركة (بالدولار):

o أقل من 5,000,000 o 5,000,000 وأقل من 15,000,000

o 15,000,000 وأقل من 30,000,000 o أكثر من 30,00,000

مدة مزاولة نشاط الشركة:

o أقل من 10 سنوات o من 10 سنوات وأقل من 20 سنة

o من 20 سنة وأقل من 30 سنة o أكثر من 30 سنة.

عدد سنوات الإدراج في سوق فلسطين للأوراق المالية:

o أقل من 3 سنوات o من 3 سنوات وأقل من 6 سنوات

o من 6 سنوات وأقل من 9 سنوات o أكثر من 9 سنوات.

ثانيا: البيانات الشخصية

المؤهل العلمي:

o دبلوم o بكالوريوس o ماجستير o دكتوراه

التخصص العلمي:

o محاسبة o إدارة أعمال

o علوم مالية ومصرفية o أخرى (الرجاء تحديدها) .....

عدد سنوات الخبرة:

o أقل من 5 سنوات o 5 سنوات وأقل من 10 سنوات

o 10 سنوات وأقل من 15 سنة o أكثر من 15 سنة.

الوظيفة الحالية

o محاسب o رئيس قسم المحاسبة o مدير مالي

o مدقق داخلي o أخرى (الرجاء تحديديها) .....

العمر:

o أقل من 25 سنة o 25 سنة وأقل من 35 سنة

o 35 سنة وأقل من 45 سنة o 45 سنة فأكبر.

هل تلقيت دورات تتعلق بمعايير المحاسبة الدولية وخاصة معيار المحاسبة الدولي رقم (21)

o نعم o لا

الجزء الثاني:

<u>المحور الأول</u>: القياس والاعتراف عن المعاملات التي تتم بعملات أجنبية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21)، "ويقصد بالمعاملات الأجنبية بأنها تلك التي يتم التعاقد عليها بعملة أجنبية، مثل شراء أو بيع البضائع والخدمات التي تكون قيمتها محددة بعملة أجنبية، والإقراض والاقتراض الذي يتم دفعه أو قبضه بعملة أجنبية، وكذلك اقتناء الأصول عندما يتحدد الشراء أو السداد بعملة أجنبية".

م	البيـــــــــــــــــــــان	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
1	تقوم الشركة باعتبار المعاملات بعملة أجنبية بأنها تلك المعاملات المحددة أو المعاملات التي تتطلب التسوية بعملة أجنبية.					
2	تمثل المعاملات الأجنبية للشركة بيع السلع والخدمات المحددة بعملة أجنبية.					
3	تنتج المعاملات الأجنبية للشركة نتيجة قيامها بإقراض أو اقتراض الأموال عندما يتم استلامها أو دفعها بعملة أجنبية.					
4	تمثل المعاملات الأجنبية للشركة عندما تكون طرفاً في عقد تبادل بالعملة الأجنبية ولم يتم إنجازه بعد.					
5	تنتج المعاملات الأجنبية للشركة نتيجة قيامها بامتلاك أو التخلص من أصول محددة بعملة أجنبية.					
6	تنتج المعاملات الأجنبية للشركة نتيجة قيامها بسداد التزامات محددة بعملة أجنبية.					
7	يتم تحديد مبلغ المعاملات الأجنبية عن طريق حاصل ضرب قيمة المعاملة الأجنبية بسعر الصرف السائد بتاريخ المعاملة.					
8	في حال تعذر تحديد سعر الصرف بتاريخ المعاملة يتم اللجوء إلى استخدام معدل صرف تقريبي أسبوعي أو شهري لكافة المعاملات التي تتم خلال تلك الفترة المحددة.					
9	في تاريخ إعداد القوائم المالية يتم التقرير عن البنود النقدية بالعملة الأجنبية باستخدام سعر الإقفال.					
10	في تاريخ إعداد القوائم المالية يتم التقرير عن البنود غير النقدية بالعملة الأجنبية باستخدام التكلفة التاريخية والتي كانت محددة باستخدام سعر الصرف السائد بتاريخ المعاملة.					

م	البيـــــــــــــــــــــان	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
11	في تاريخ إعداد القوائم المالية يتم التقرير عن البنود غير النقدية والتي تم الاحتفاظ بها باستخدام القيمة العادلة والتي كانت محددة باستخدام سعر الصرف السائد عند تحديد تلك القيمة.					
12	في حال وجود فرق سعر الصرف بين تاريخ المعاملة وتاريخ السداد، وتم السداد في نفس الفترة المالية فيتم الاعتراف بكامل فروقات الصرف في نفس الفترة المالية.					
13	في حال وجود فرق سعر الصرف بين تاريخ المعاملة وتاريخ السداد، وتم السداد في فترة مالية لاحقة، تحدد الشركة فروقات الصرف المعترف بها في كل فترة مالية تقع قبل فترة التسوية بموجب التغير في أسعار الصرف خلال تلك الفترة.					
14	تلتزم الشركة بتصنيف فروق الصرف الناشئة عن البنود النقدية التي تشكل جزءاً من الاستثمار في شركة أجنبية كحقوق ملكية في دفاتر الشركة معدة التقرير إلى أن يتم التخلص من صافي الاستثمار.					
15	تلتزم الشركة بإظهار فروق الصرف الناتجة عن عملية التحوط والمتعلقة بالاستثمار في عمليات أجنبية ضمن حقوق الملكية حتى تاريخ البيع أو التخلص منها.					
16	في حال الهبوط الحاد للعملة ولم تتوفر وسائل التحوط لها عند شراء أصل بعملة أجنبية فإن الخسائر تعتبر جزءاً من تكلفة الأصل.					

<u>المحور الثاني</u>: القياس والاعتراف عن العمليات التي تتم بعملات أجنبية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21)، " يقصد بالعمليات الأجنبية بأنها تلك العمليات التي تتم بدرجة كبيرة من الاستقلالية عن نشاط الشركة معدة التقرير".

م	البيـــــــــــــــــــــان	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
17	في حال وجود عمليات أجنبية مكملة لعمليات الشركة معدة التقرير، يتم اعتبار هذه العمليات على أنها امتداد لعمليات لشركة معدة التقرير.					

م	البيـــــــــــــــــــــان	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
18	تقوم الشركة باعتبار العملية شركة أجنبية بدلا من اعتبارها عملية أجنبية تشكل جزءاً من عمليات الشركة معدة التقرير عندما تتحكم الشركة معدة التقرير بالأنشطة الأجنبية وتتم هذه الأنشطة بدرجة كبيرة من الاستقلالية.					
19	تقوم الشركة باعتبار العملية شركة أجنبية بدلا من اعتبارها عملية أجنبية تشكل جزءاً من عمليات الشركة معدة التقرير عندما لا تشكل أنشطة العملية الأجنبية نسبة كبيرة من أنشطة الشركة معدة التقرير.					
20	تقوم الشركة باعتبار العملية شركة أجنبية بدلا من اعتبارها عملية أجنبية تشكل جزءاً من عمليات الشركة معدة التقرير عندما يتم تمويل أنشطة العملية الأجنبية بشكل رئيس من أنشطتها الخاصة دون الاعتماد على الشركة معدة التقرير.					
21	تقوم الشركة باعتبار العملية شركة أجنبية بدلا من اعتبارها عملية أجنبية تشكل جزءاً من عمليات الشركة معدة التقرير عندما يتم سداد تكاليف العمل والمواد للمنتجات أو الخدمات بشكل رئيسي بعملة غير عملة الشركة معدة التقرير.					
22	تقوم الشركة باعتبار العملية شركة أجنبية بدلا من اعتبارها عملية أجنبية تشكل جزءاً من عمليات الشركة معدة التقرير عندما تتم مبيعات العملية الأجنبية بشكل رئيس بعملات مختلفة غير عملة الشركة معدة التقرير.					
23	تقوم الشركة باعتبار العملية شركة أجنبية بدلا من اعتبارها عملية أجنبية تشكل جزءاً من عمليات الشركة معدة التقرير عندما تكون التدفقات النقدية للشركة معدة التقرير تتم بمعزل عن أنشطة العملية الأجنبية ولا تتأثر بأنشطتها.					
24	يتم اللجوء إلى الاجتهاد والتقدير الشخصي في حالة عدم وضوح العمليات الأجنبية كشركة أجنبية.					

م	البيـــــــــــــــــــــان	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
25	تلتزم الشركة بترجمة تكلفة الاستهلاك للأصول المشتراة بعملة أجنبية باستخدام سعر الصرف بتاريخ الشراء للأصل الثابت.					
26	عندما يكون الأصل مدرجاً بالقيمة العادلة وتم شراؤه بعملة أجنبية فإن السعر المستخدم في الترجمة هو السعر السائد بتاريخ التقييم.					
27	تلتزم الشركة بترجمة تكلفة المخزون بأسعار الصرف الموجودة عند تكبد التكاليف.					
28	تلتزم الشركة بترجمة صافي القيمة القابلة للاسترداد أو للتحقق للأصل بعملة أجنبية باستخدام سعر الصرف السائد عندما يتم تحديد تلك القيم.					
29	تلتزم الشركة معدة التقرير بترجمة البنود النقدية وغير النقدية للفروع الأجنبية لقائمة المركز المالي بسعر الإقفال.					
30	تلتزم الشركة معدة التقرير بترجمة قائمة الدخل للفروع الأجنبية باستخدام سعر الصرف بتاريخ العمليات.					
31	تقوم الشركة بتصنيف كافة فروق الصرف الناتجة عن الفروع الأجنبية كحقوق ملكية إلى أن يتم التخلص من صافي الاستثمار الأجنبي.					
32	تعترف الشركة بفروق الصرف نتيجة ترجمة بنود قائمة الدخل بأسعار الصرف في تاريخ العمليات وبأسعار الإقفال عند ترجمة الأصول والالتزامات.					
33	تعترف الشركة بفروق الصرف الناتجة عن ترجمة صافي الاستثمار الافتتاحي في الشركة الأجنبية بسعر صرف مختلف عن ما تم استخدامه سابقاً .					
34	تلتزم الشركة بالاعتراف بفروق الصرف التي تنتج عن التغيرات الأخرى في حقوق المالكين في الشركة الأجنبية.					

م	البيـــــــــــــــــــــان	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
35	عندما يتم توحيد الشركة الأجنبية غير المملوكة بالكامل فإن الشركة تعترف بفروقات أسعار الصرف المتراكمة الناتجة عن الترجمة كحقوق أقلية في قائمة المركز المالي الموحدة.					
36	في حال التخلص من الشركة التابعة الأجنبية فإن الشركة تعترف بالمبالغ المتجمعة لفروقات الصرف المؤجلة التي تعود للشركة الأجنبية كدخل أو كمصروف في نفس الفترة التي يعترف فيها بمكاسب أو خسارة التخلص.					
37	عند حصول تغيير في تصنيف العملية الأجنبية فإن الشركة تلتزم بتطبيق إجراءات الترجمة على التصنيف المعدل بدءاً من تاريخ تغيير التصنيف.					

<u>المحور الثالث</u>: الالتزام بمتطلبات الإفصاح وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (21).

م	البيـــــــــــــــــــــان	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
38	تلتزم الشركة بالإفصاح عن قيمة فروقات الصرف التي يتضمنها صافي الربح أو الخسارة للسنة المالية.					
39	تلتزم الشركة بالإفصاح عن صافي فروقات الصرف المصنفة ضمن حقوق الملكية كبند منفصل وبيان تسويتها لمبلغ فروقات الصرف ما بين بداية الفترة ونهايتها.					
40	تلتزم الشركة بالإفصاح عن مبلغ فروقات الصرف الناشئة خلال السنة المالية والتي تم تسجيلها ضمن القيمة الدفترية للأصول.					
41	تلتزم الشركة بالإفصاح عن سبب استخدام عملة مختلفة عن عملة إعداد التقارير المالية.					
42	في حال تغيير تصنيف العملية الأجنبية فإن الشركة تلتزم بالإفصاح عن طبيعة وسبب التغيير في التصنيف.					

م	البيـــــــــــــــــــــان	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
43	في حال تغيير تصنيف العملية الأجنبية فإن الشركة تلتزم بالإفصاح عن تأثير التصنيف علـى حقـوق الملكية وعلي صافي الأرباح والخـسائر للفتـرات السابقة التي تم عرضها كما لـو أن التغييـر فـي التصنيف قد تم في بداية أقدم فترة معروضة.					
44	تلتزم الشركة بالإفـصاح عـن طريقـة الترجمـة لتعـديلات الـشهرة والقيمـة العادلـة للأصـول والالتزامات الناشئة عن تملك الشركة الأجنبية.					
45	تلتزم الشركة بالإفصاح عن أثر التغير في أسـعار صرف البنود النقدية بالعملة الأجنبية أو على القوائم المالية للعمليات الأجنبية إذا كان التغيير مهما بحيث يؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية.					
46	تقوم الشركة بالإفصاح عن إدارة مخاطر العمـلات الأجنبية.					

<u>المحور الرابع</u>: مزايا الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

م	البيـــــــــــــــــــــان	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
47	يؤدي الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي رقـم (21) إلى زيادة كفاءة القوائم المالية للشركة.					
48	يساعد الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي رقـم (21) الشركات في تحسين القرارات لمستخدمي القـوائم المالية للشركة.					
49	يساهم الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي رقـم (21) في مساعدة الشركات في تسجيل المعاملات التي تتم بعملات أجنبية.					
50	يساهم الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي رقـم (21) الشركات التي لها فروع أجنبية فـي حـل مـشكلة ترجمة القوائم المالية للفروع الأجنبية.					
51	يحقق تسجيل المكاسب والخـسائر الناشـئة عـن فروقات صرف العملات الأجنبية مزايا ضريبية.					

<u>المحور الخامس</u>: معوقات تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21) للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

م	البيـــــــــــــــــــــان	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
52	يمثل الاختلاف في البيئة الاقتصادية والاجتماعية بين الدول التي تضع المعايير الدولية والدول التي تطبق هذه المعايير أحد المعوقات لتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21).					
53	عدم وجود قوانين تُلزم تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21).					
54	عدم وضوح الدور الذي تقوم به الجمعيات والهيئات المهنية في الإشراف على تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21) .					
55	عدم وجود دورات تدريبية للمحاسبين لمساعدتهم في تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21).					
56	يمثل التعليم الجامعي لطلبة قسم المحاسبة دور كبير في المعوقات التي تمنع تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (21).					

ثانياً: استبانه مكاتب التدقيق

الجزء الأول:

أولاً: البيانات الشخصية

اسم الشركة التي تقوم بتدقيقها (اختياري): .....

المؤهل العلمي:

o بكالوريوس o ماجستير o دكتوراه o أخرى (الرجاء تحديدها) .....

التخصص العلمي:

o محاسبة o إدارة أعمال

o علوم مالية ومصرفية o أخرى (الرجاء تحديدها) .....

عدد سنوات الخبرة:

o أقل من 5 سنوات o 5 سنوات وأقل من 10 سنوات

o 10 سنوات وأقل من 15 سنة o أكثر من 15 سنة.

الوظيفة الحالية

o مساعد مدقق o مدقق رئيسي o مدير تدقيق

o صاحب أو شريك مكتب تدقيق o أخرى (الرجاء تحديديها) .....

العمر:

o أقل من 25 سنة o 25 سنة وأقل من 35 سنة

o 35 سنة وأقل من 45 سنة o 45 سنة فأكبر.

الشهادات المهنية:

o ACPA o CPA

o Chartered Accountant o أخرى (الرجاء تحديدها) .....

*يحتوي الجزء الثاني من استبانه المدققين الخارجيين على نفس المحاور والأسئلة الخاصة بالشركات

ثالثاً: أسماء المحكمين

تم ترتيب أسماء السادة المحكمين ترتيباً أبجدياً

1. الدكتور/ أكرم حماد
2. الدكتور/ جبر الداعور
3. الأستاذ الدكتور/ سالم عبد الله حلس
4. الدكتور/ علي عبد الله شاهين
5. الدكتور/ ماهر ضرغام
6. الدكتور/ نافذ بركات
7. الأستاذ الدكتور/ يوسف جربوع

أسماء الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية حتى 2008/10/31*

اسم الشركة	المقر الرئيسي	هاتف	فاكس	البريد الالكتروني
قطاع التأمين				
شركة المؤسسة العربية للتأمين	نابلس	092341040	092341033	info@alarabiya.ps
شركة المجموعة الأهلية للتأمين	غزة	28240325	2824015	info@aig.ps
شركة المشرق للتأمين	رام الله	022958090	022988089	mic97@p-ol.com
التأمين الوطنية لمحدودة	رام الله	022983800	022407460	nic@nic-pal.com
شركة ترست للتأمين	رام الله	022978550	022425734	trustwb@palnet.com
قطاع الصناعة				
الشركة العربية لمنتجات الباطون	نابلس	092311614	092311390	acpc_co@yahoo.com
الشركة العربية لصناعة الدهانات	نابلس	092311301	092311302	apcpaints@p-ol.com
شركة دواجن فلسطين	نابلس	092683177	092683180	aziza@aziza-ppc.com
شركة بيرزيت للأدوية	رام الله	022987572	022967205	contact@bpc.ps
شركة مطاحن القمح الذهبي	بيرزيت	022818013	022818014	info@gwmc.ps
شركة سجاير القدس	العيزرية	022799777	022799770	inform@jerucig.com
شركة القدس للمستحضرات الطبية	البيرة	022406550	022403246	info@jepharm.ps
شركة فلسطين لصناعة اللدائن	نابلس	092398716	092398715	ppic@palnet.com
الشركة الوطنية لصناعة الكرتون	نابلس	092311290	092311294	nci@padico.com
شركة مصانع الزيوت النباتية	نابلس	092324161	092325036	voic@padico.com
قطاع الخدمات				
شركة المؤسسة العربية للفنادق	رام الله	022965240	022965242	hotels@palnet.com
المؤسسة العقارية العربية	نابلس	092384030	092384034	aqareia.arab@hotmail.com
شركة جراند بارك	رام الله	022986194	022956950	Info@grandpark.com
شركة مركز نابلس الجراحي	نابلس	092341501	092341506	info@nsh-pal.org
شركة الاتصالات الفلسطينية	نابلس	092376225	092376227	paltel@paltel.net
الشركة الفلسطينية للكهرباء	غزة	2823800	2823297	info@pec-gpgc.com
الشركة العربية لمراكز التسوق	البيرة	022428581	022428582	info@plaza.ps
الفلسطينية الخدمات اللوجستية	رام الله	022974444	022972020	info@wassel.ps
قطاع الاستثمار				
المستثمرون العرب	العيزرية	022799021	022799020	iyad.abdo@jerucig.com
شركة الائتمان للاستثمار والتنمية	نابلس	092332421	092332420	alitiman_company@yahoo.com
شركة القدس للاستثمارات العقارية	رام الله	022965215	022965217	jrei@palnet.com
شركة فلسطين للتنمية والاستثمار	عمان			padicojo@padico.com

الفلسطينية للاستثمار والإنماء	رام الله	022954028	022954027	pidcopal@yahoo.com
شركة فلسطين للاستثمار الصناعي	نابلس	092386180	092384354	piico@palnet.com
فلسطين للاستثمار العقاري	رام الله	022986505	022986506	aqariarm@palnet.com
شركة الاتحاد للإعمار والاستثمار	رام الله	022974992	022974978	info@uci.ps

* لم يتم إضافة قطاع البنوك ضمن هذه القائمة

أسماء مكاتب التدقيق التي تقوم بالتدقيق على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية:

1. إرنست آند يونغ
2. سابا وشركاه
3. برايس ووتر هاوس
4. الاستشاريون العرب
5. جمال الطريفي وشركاه
6. سميح معايعه
7. مؤسسة فتوح لتدقيق الحسابات
8. اليوسف وشركاه
9. معايعة وشركاه
10. مؤسسة طريفي لتدقيق الحسابات
11. شركة مصطفى عرقاوي لتدقيق الحسابات