

دور معايير المحاسبة الدولية في تحسين الإفصاح المحاسبي

الطيب حامد إدريس موسى (*)

الفتاح الأمين عبد الرحيم الفكي (**)

الخلاصة: تمثلت مشكلة البحث في عدم الاهتمام بالإفصاح المحاسبي وتطبيق معايير المحاسبة الدولية عموماً في السودان كواحدة من المتطلبات الأساسية لمواجهة التحديات المعاصرة. ويهدف البحث إلى إيضاح أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية يعتبر طريقة لتحسين الإفصاح المحاسبي، كما هدف إلى إيضاح واقع العمل المحاسبي في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية في السودان. واستخدم الباحثان المنهج الاستنباطي عند اختيار مشكلة البحث وعند صياغة الفروض العلمية للبحث، بالإضافة لاستخدام العديد من مناهج البحث والتي منها المنهج التاريخي بالإضافة إلى التحليل الإحصائي الذي تم الاعتماد عليه في الدراسة الميدانية. تمثل مجتمع الدراسة في مجموعة من المحاسبين والمراجعين الممارسين للعمل المحاسبي بالإضافة إلى الأكاديميين. ومن أبرز النتائج التي تم التوصل إليها؛ يؤدي تطبيق معايير المحاسبة الدولية بطريقة سليمة إلى تحسين الإفصاح المحاسبي، كما أن هنالك علاقة بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية والإفصاح المحاسبي.

الكلمات المفتاحية: الشفافية، التدفقات النقدية، التقارير المالية، الإفصاح المحاسبي، السياسات المحاسبية

The Role of International Accounting Standards to Improve the Accounting Disclosure: Case Study

Altait Hamid E. Musa

Alfateh A. A. Alfaki

Abstract: The problem of the lack of attention to research in the accounting and disclosure of the application of international accounting standards generally in Sudan as one of the basic requirements to meet the challenges of today. The research aims to clarify the application of international accounting standards is a way to improve the accounting disclosure, as the goal to clarify the reality of accounting work in light of the application of international accounting standards in Sudan. The researcher used deductive approach when choosing a research problem and in the formulation of scientific hypotheses for research, in addition to the use of many of the research methods, which include the historical method in addition to the statistical analysis that has been relied upon in the field study. The sample of the study represent in a group of accountants and auditors practitioners of accounting work in addition to academics. The main results that have been reached; leads the application of international accounting standards in a proper way to improve the accounting disclosure, and that there is a relationship between the application of international accounting standards and accounting disclosure.

Keywords: Transparency, Cash flows, Financial reporting, Accounting disclosure, Accounting policies.

(*) أستاذ المحاسبة المساعد بكلية إدارة الأعمال بعقيد جامعة شقراء-معار من جامعة أم درمان الإسلامية-السودان،
(**) أستاذ المحاسبة المساعد كلية العلوم والدراسات الإنسانية بالدوادمي -جامعة شقراء -معار من جامعة كسلا- السودان،
drfattohey@yahoo.com

تمهيد:

تولى الأوساط العلمية والثقافية والسياسية في الآونة الأخيرة اهتماماً بالغاً بمعايير المحاسبة الدولية، وقد انعكس هذا الاهتمام على تحسين الإفصاح المحاسبي. وإن الاهتمام بدراسة المعايير المحاسبية الناجمة عن ممارسة المشروعات لأنشطتها وقضية الاهتمام والمحافظة على المعايير بصفة خاصة في أرجاء العالم ويتبع هذا الاهتمام قيام المهنة بالبحث عن الدور الفعال في مجال تطوير الإفصاح المحاسبي وذلك كمساهمة من القائمين على أمر مهنة المحاسبة في تقديم المعاونة في مجال الحفاظ على تطبيق المعايير المحاسبية.

مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث في عدم الإفصاح المحاسبي وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في السودان كواحدة من المتطلبات الأساسية لمواجهة التحديات المعاصرة. وعدم الخبراء وقلة اهتمام المؤسسات الأكاديمية والمهنية بالإفصاح المحاسبي نتيجة اقتناعها بأن تطبيق المعايير المحاسبية ومكافحة المشكلات التي تواجه تطبيق المعايير ومنعها والتحكم فيها قبل حدوثها هو الهدف والوسيلة لتحسين الإفصاح المحاسبي، فلا زال هناك قصور واضح في تطبيق معايير المحاسبة والإفصاح عنها وكلها تنعكس سلباً على المجتمع، فلا زال هنالك حاجة لإنشاء معايير محاسبية دقيقة، مفيدة وموثوق فيها بدرجة عالية من الإفصاح وهنالك غموض بخصوص تفاصيل تطبيق المعايير المحاسبية، ونجد أن الإفصاح المحاسبي في المنشآت يختلف من منشأة لأخرى قد ينقصه المصداقية. ويمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤلات التالية:

- 1/ هل يؤدي تطبيق معايير المحاسبة الدولية بطريقة سليمة إلى تحسين الإفصاح المحاسبي؟
- 2/ هل هنالك علاقة بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية والإفصاح المحاسبي؟

أهداف البحث:

- يهدف هذا البحث إلى النقاط التي تتعلق بدور معايير المحاسبة الدولية في تحسين الإفصاح المحاسبي وهي تتمثل في الآتي:
- 1- إيضاح أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية يعتبر طريقة لتحسين الإفصاح المحاسبي
 - 2- التعرف على معايير المحاسبة الدولية
 - 3- التعرف على الأسس والقواعد المحاسبية التي تتعلق بالإفصاح المحاسبي.
 - 4- إيضاح واقع العمل المحاسبي في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية في السودان.

أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث العلمية من خلال الاهتمام بدراسة معايير المحاسبة الدولية والالتزام بالقوانين واللوائح الموضوعية من جانب الحكومات للحفاظ على سلامة الإفصاح المحاسبي. وتأتي الأهمية العملية في هذا البحث من ضرورة تطوير المعايير المحاسبية في المجتمع من أجل مواجهة التحديات المعاصرة، ولاسيما تلك التي تفرضها المتطلبات المحاسبية من خلال إصدارات المنظمات المعنية بسلامة تطبيق المعايير المحاسبية الأمر الذي يتطلب إيجاد إطاراً فكرياً لتحسين الإفصاح المحاسبي في المنشأة.

مناهج البحث ومصادر جمع البيانات والمعلومات:

تم استخدام المنهج الاستنباطي لاختيار المشكلة وصياغة الفروض والمنهج الاستقرائي لإثبات مدى صحة الفروض والمنهج التاريخي للدراسات السابقة والمنهج الوصفي ومنهج التحليل الإحصائي، وتم الاعتماد على الكتب والدوريات والمقابلات الشخصية لجمع المعلومات، والاعتماد على الاستبيان كأداة لجمع البيانات من عينة الدراسة.

حدود البحث:

الحدود الزمنية: العام 2013م
الحدود المكانية: ولاية الخرطوم
الحدود البشرية: الأكاديميين والمحاسبين والمراجعين في السودان

فرضيات البحث:

يسعى هذا البحث إلى تحقيق الفرضيات التالية:
1/ يؤدي تطبيق معايير المحاسبة الدولية بطريقة سليمة إلى تحسين الإفصاح المحاسبي
2/ هنالك علاقة بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية والإفصاح المحاسبي

الدراسات السابقة:**دراسة فائزة محمد أحمد آدم 2004م:**

ركزت مشكلة الدراسة على طريقة حجم الإفصاح المحاسبي التي تقوم به الشركات وخصوصاً الشركات القابضة فيما يتعلق بمعلومات تحدث في الشركات التابعة لها، وهدفت الدراسة إلى التعرف على الإفصاح ومشاكله وأهميته، توصلت الدراسة إلى أن عدم الالتزام بالمعايير ينتج عنه نتائج مضللة وأن الإفصاح عنها ذات أهمية قصوى ويساعد في التعرف على الموقف المالي الحقيقي للمجموعة وثم اتخاذ القرارات الاستثمارية المحاسبية، وأن الالتزام بالمعايير والضوابط المحددة كان سبباً رئيسياً في الإفصاح التام في قوائم المجموعة قبل التجمع وإجراء التسويات المحاسبية اللازمة وثم التأكيد على ضرورة وإيضاح ما تحتويه البنود. يرى الباحثان هذه الدراسة ركزت على الإفصاح المحاسبي في الشركات ولم تتناول معايير المحاسبة الدولية كما تناولته الدراسة الحالية.

دراسة: عبد العال إبراهيم علي 2005م

تناولت هذه الدراسة أثر تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (1) المتعلق بالإفصاح على جودة نوعية الإفصاح في القوائم المالية، وهدفت الدراسة إلى معرفة إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في السودان ومن ثم بيان دور المعيار المحاسبي في تحسين جودة المعلومات وبيان أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي في الإفصاح والعرض على القوائم المالية، وتعرضت هذه الدراسة لمشاكل منها أن ضعف دور المنظمات والجمعيات المهنية بالسودان باستخدام الطرق والممارسات المحاسبية التي تتوافق مع مصالحها وأن الاختلاف والتباين في نوعية وكمية المعلومات المحاسبية في القوائم المالية مما تصعب مقارنتها وغياب دور السلطات الحكومية في إصدار التعليمات الملزمة باستخدام معايير المحاسبة وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق معيار المحاسبة الدولي يؤدي إلى زيادة التبادل التجاري تدفق الأموال من الداخل والخارج إلى المنشآت المحلية والقوائم المالية التي يتم إعدادها وفقاً لهذه المعايير تكون أكثر مصداقية وشفافية وينتج عنها معلومات محاسبية ملائمة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الرشيدة وأن معيار المحاسبة الدولية تتوافق مع الظروف البيئية للمنشآت والمؤسسات السودانية.

دراسة هاريس وأولسن Harris and Olson 1997م:

هدفت الدراسة إلى اختيار ملائمة الإفصاح المحاسبي عن الاحتياجات ضمن الإفصاح المكمل وتوصلت الدراسة إلى أن طريقة تطبيق معيار المحاسبة يؤدي إلى نتائج حقيقية في القوائم لأنها أكثر ملائمة بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها لذلك فإن الأرباح التي تظهر هي الأكثر دقة والأقرب إلى الصواب.

دور معايير المحاسبة الدولية في تحسين الإفصاح المحاسبي المبحث الأول: معايير الإفصاح المحاسبي الدولية:-

مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي وهو الملزم باتخاذ قرارات تؤثر في رفاة المجتمع وقد حاول بدون نجاح في نظر منتقدي المجلس لمعالجة هذه المسألة بالرجوع إلى الصفقات النوعية للمعلومات المحاسبية والتي يعتقد بأنها يجب أن تمتلك معلومات مفيدة ويقول المجلس بأن المعلومات يجب أن تكون أيضاً موثوقة بها ومحايدة وعدم التحيز وتتنصف بالتمثيل الصادق الأمين وهنا عندما تتصف المعلومات بهذه الصفات ستكون ذات منفعة وفائدة للمجتمع، بالإضافة إلى ذلك إذا تم التركيز على أهمية المعلومات المطلوبة بالنسبة للمستثمرين الأكثر دراية فإن أحد الأهداف يجب أن يكون عرض معلومات كافية لتسمح بالمقارنات للنتائج المتوقعة فقابلة المقارنة مع ذلك، يمكن تطبيقها على الأقل بطريقتين مختلفتين الأولى تزويد إفصاح كافي عن كيفية قياس الأرقام المحاسبية واحتسابها لتسمح للمستثمرين لتحويل المبالغ من المنشأة المختلفة إلى مقياس والتي تكون قابلة للمقارنة مباشرة وهذا يعني الاقتراض بأن الأرقام المحاسبية المعدلة لعدة منشآت يمكن استخدامها من قبل المستثمرين لتحديد درجات الاختلاف فيما بينها فعلي سبيل المثال بالنسبة لمعدلات النمو لصادفي الدخل أو أرباح الأسهم والطريقة الثانية لتطبيق قابلية المقارنة وهي السماح للمستثمرين من إجراء مقارنات تفاضلية للمدخلات المتعددة في نماذج القرار فعلي سبيل المثال يمكن للمستثمر مقارنة المخاطر للمنشأتين ويستنتج فقط بأن أحدهما أكثر أو أقل مخاطرة من الأخرى، حيث يعتبر الإفصاح الذي ينص عليه المعيار بجميع بنوده وفقراته هو المقياس الذي يتم على أساسه تقدير مدى التزام الشركات المساهمة بتطبيق هذا المعيار. (Eldons. Hendrickson and Michael. F. p 28)

ويحدد هذا المعيار متطلبات العرض والإفصاح العام في القوائم المالية للمنشأة الهدف الربح وكذلك مقتضيات العرض والإفصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية الموحدة والقوائم المالية للمنشأة التي لا تزال في مرحلة الإنشاء كما أنه يحدد كيفية معالجة التغيرات المحاسبية والمكاسب والخسائر المحتملة وفضلاً عن ذلك فإنه يحدد متطلبات إفصاح وتعريف الوحدات المحاسبية وطبيعة عملها وطبيعة كل في القوائم المالية والسياسات المحاسبية والارتباطات والأحداث اللاحقة لإعداد القوائم المالية. (أمين عبد الله، 1995م ص 44).

فقد بين مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB أهداف الإفصاح على النحو التالي:

- 1- وصف البنود المعترف بها وتزويد مقاييس متعلقة بها غير تلك المقاييس الواردة في القوائم المالية.
- 2- وصف للبنود غير المعترف بها وتزويد بمقاييس مفيدة لهذه البنود. تزويد معلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين في تقييم واحتمالية حصول كل من البنود المعترف بها وغير المعترف بها.
- 3- توفير المعلومات الهامة والتي تسمح لمستخدمي القوائم المالية بإجراءات المقارنة بين الفترات المالية المتعاقبة.
- 4- توفير معلومات حول التدفقات الداخلة والخارجة والمستقبلية لمساعدة المستثمرين في تقييم العائد على استثماراتهم.
- 5- يجب أن ينصب التركيز في الإفصاح عما يفضله المستثمرون والمحللون الماليون من ذوي الخبرة الواسعة وعلى قياس درجة المخاطرة في المنشأة

المعايير الدولية التي خصصت للإفصاح:-

المعيار رقم (1) بعنوان الإفصاح عن السياسات المحاسبية والسياسات المعنية هي المبادئ والأعراف والأحكام والإجراءات التي تتبعها الإدارة في إعداد القوائم والتقارير المالية. المعيار رقم (5) بعنوان المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في البيانات المالية.

المعيار رقم (30) المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في البيانات المالية للبنوك والشركات المساهمة. كل من المعايير الأخرى خصصت قواعد خاصة بالإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموضوع الذي يعالجه المعيار. (محمد مطر، 2004م، ص، ص 13 - 14).

لقد أولت معايير المحاسبة الدولية والتي أصدرتها لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) عناية كبيرة نحو اعتبارات الإفصاح عن المعلومات المحاسبية فبالإضافة إلي وضع ثلاثة معايير خاصة في هذا الشأن.

1/ لجنة المعايير الدولية (IASB) (المسمى الحالي لها مجلس المعايير الدولية):- أصدرت هذه اللجنة (41) معيارا محاسبيا مختلفا في الإفصاح الذي ورد في هذه المعايير بالتفصيل لقد حل المعيار المحاسبي رقم (1) المعدل لعام 1997 محل المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) الإفصاح عن السياسات المحاسبية على المعيار المحاسبي الدولي رقم (5) المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية والمعيار المحاسبي رقم (13) عرض الأصول المتداولة والالتزامات المتداولة ويسرى مفعول تطبيق هذا المعيار ابتداءً أو بعد 1995. (FASB, , 1995)

2/ مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB): نجد أن أهم المتطلبات التي ركز عليها تتمثل في، الإفصاح عن مصروفات البحث والتطوير، واثرت التغيرات المحاسبية على صافي الدخل، ومتوسط دخل السهم. اثرت الديون المدومة كبيرة القيمة.

3/ لجنة المبادئ المحاسبية وأهم المتطلبات التي ركزت عليها (Kenneth's, 1992) تتمثل في مكافأة نهاية الخدمة للعاملين، وضريبة الدخل المدفوعة منها، واستهلاك الأصول، وطرق الاستهلاك ومجمع الاستهلاك وعائد السهم.

متطلبات الإفصاح الدولية وفقاً للمعايير المحاسبية:

تقتضي متطلبات الإفصاح العامة ضرورة إعداد مجموعة من المبادئ المحاسبية المقبولة بالإضافة إلي المذكرات والإيضاحات المرفقة بها تقرير مراجع الحسابات وتقرير مجلس الإدارة ويتضح من خلال هذه المتطلبات أن متطلباته العامة من المعلومات المالية أو غير مالية تعتبر بالتقارير المالية كما أن استخدام أي طريقة مناسبة من الطرق السابقة تتوقف علي درجة الإفصاح المرغوب فيها وأهميتها، وهذا قد وصفت بعض الجهات العلمية والمهنية متطلبات خاصة بالإفصاح تتعلق بالاستثمارات وطريقة معالجتها محاسبا ومصروفات البحوث والتطوير وأثر التغيرات المحاسبية علي صافي الدخل وغيرها من المتطلبات الخاصة. (Eldon 1992 PP 859- 860)

الإفصاح في ضوء متطلبات الهيئات المحاسبية الدولية:-

وضعت بعض الجهات العلمية والمهنية الدولية متطلبات خاصة بالإفصاح ومنها FASB, SEC, IASB, APB وسيتم عرض كل من المتطلبات التي ركزت عليها هذه الجهات وبما يتعلق بالإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية والتي يجب الإفصاح عنها لزيادة كفاءة المعلومات الإعلان عنها. (Roberts Kay and D 1989 p.27)

المبحث الثاني: مفهوم وأهداف ومراحل وفروض الإفصاح المحاسبي: أهمية الإفصاح:-

أهمية الإفصاح المحاسبي أن القوائم والتقارير المالية هي المصدر المهم أن لم يكن الوحيد للعديد من المستثمرين للحصول علي المعلومات المهمة حول المنشأة وبالتالي حتى تكون القوائم والتقارير المالية موضوعية ومفيدة وتحظى بثقة المستخدمين وتلبي احتياجاتهم، ولا بد من أن يتم إعدادها وعرضها بطريقة منظمة ومقبولة بين جميع الطوائف التي لها مصالح بالمنشأة، وزيادة الثقة في القوائم المالية من خلال مراجعتها بواسطة طرف خارجي محايد يساهم في ظهور الإفصاح المحاسبي وزيادة أهميته (بدوى، 1998، ص ص 222- 223).

مفهوم الإفصاح المحاسبي :-

الإفصاح المحاسبي هو شمول القوائم المالية علي كافة المعلومات المهمة والملائمة التي تجعلها تعبر بصدق عن نتيجة النشاط والمركز المالي للمنشأة الاقتصادية (العبيد 1991م، ص 1331). كما يعرف الإفصاح المحاسبي بأنه النشر والعلانية للبيانات التي تحتويها القوائم والتقارير المالية وعن حذف أو كتمان أي معلومة ذات أهمية ومنفعة للمستثمرين، مع الأخذ في الاعتبار عدم سرد كل المعلومات المتعلقة بالمشروع لأن ذلك يؤدي إلي زيادة تكلفة إعداد تلك القوائم مقارنة بالمنافع المرجو منها (الصحن وآخرون، دت، ص 21). ويستخدم مصطلح الإفصاح في المحاسبة ليعبر عن عملية إظهار المعلومات الضرورية والتقارير المالية لا بد أن تكون مفهومة للقارئ الواعي دون لبس أو تضليل، لأن الإفصاح المحاسبي يعتبر أحد أدوات الاتصال، بدون الاتصال لن تكون هنالك فائدة من مخرجات النظام المحاسبي (حلوة حنان، 1998م، ص ص 406-407)

لأن الإفصاح المحاسبي هو العملية التي تصل المنشأة من خلالها بالعالم الخارجي، ومفهوم الإفصاح المحاسبي علي جانب كبير من الأهمية من الناحية النظرية والتطبيقية علي حد سواء. (سمير الصبان، 2000، ص ص 106-107)؛ فهو يشير إلي إرفاق إيضاحات بالقوائم المالية التي تناولت إيضاح أو تفصيل المعلومات الخاصة بالبند الواردة في صلب القوائم المالية للمنشأة مضللة (توفيق، 2004، ص 105).

ويقصد بالإفصاح هو أن تظهر القوائم المالية وجميع المعلومات الرئيسية التي تهم الفئات الخارجية عن المشروع التي تساعد علي اتخاذ قراراتها الاقتصادية نحو المشروع بصورة رشيدة (بهجت، 2008 م، ص ص 310-311)، وكذلك يقصد بالإفصاح أن يتضمن القوائم والتقارير المالية للوحدة الاقتصادية والمعلومات التي يحتاجها مستخدموها مع الابتعاد عن أي تضليل أو إخفاء للمعلومات. (السيد، 2004م، ص 77).

والإفصاح هو عرض المعلومات الضرورية للتشغيل الأمثل للأسواق المالية ذات الكفاءة وهذا يعني بأن المعلومات كافية ويجب عرضها لكي تسمح لعملية التكهّن ويجب أن ينصب التركيز في الإفصاح علي ما يفضله المستثمرون والمحللون الماليون من ذوي الخبرة الواسعة وعلي قياس درجة المخاطرة للاستثمار في المنشأة. (الدسوقي، 1985، ص 272).

ويعني ذلك عرض معلومات تسمح بالتنبؤ باتجاهات التوزيعات المستقبلية واختلاف تغير الإيرادات المستقبلية وذلك لتقييم المخاطر النسبية للمنشأة (دهمشي، 1995، ص 206). ويرى الباحثان: بأن الإفصاح المحاسبي هو النشر والعلانية للبيانات التي تحتويها القوائم والتقارير المالية وعدم حذف أو كتمان أي معلومات تكون ذات أهمية أو منفعة للمستثمرين.

أهداف الإفصاح المحاسبي:-

على الرغم من ذلك فإن أهداف الإفصاح المحاسبي تتمثل في الآتي. (النقيب، 2004م، ص 204)

1/ تقديم معلومات مفيدة للمستثمرين لمساعدتهم على اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة.
2/ يجب أن تشمل القوائم المالية على معلومات تساعد مستخدميها على توجيه مدخراتهم نحو الاستثمار في المنشأة ذات العائد الحقيقي المجزي الأمر الذي يترتب عليه توزيع أمثل للموارد الاقتصادية المحدودة.

3/ إزالة الغموض وتجنب التضليل في عرض المعلومات المالية والمحاسبية.
يستنتج الباحثان: أن أهداف الإفصاح المحاسبي تكمن في توضيح الأساليب والوسائل الفنية والمحاسبية وتوضح شكل محتوى التقارير المالية لبيان كمية ونوعية البيانات والمعلومات المحاسبية الكافية التي تمكن المستخدمين من اتخاذ القرارات المتنوعة لتحقيق أهدافهم.

مراحل الإفصاح المحاسبي

يمر الإفصاح المحاسبي بالمراحل التالية: (حماد، 2004، ص 316).

المرحلة الأولى:- عندما كانت الوحدات الاقتصادية نشأت فردية وشركات أشخاص وحينئذ كانت المعلومات المحاسبية من الأسرار الشخصية التي لا يجوز الإفصاح عنها.

المرحلة الثانية:- عندما تزايدت شركات الأشخاص وتزايد حجمها وتباينت العلاقات بين الشركاء وحينئذ أصبح الإفصاح المحاسبي اختياريًا يستهدف تقنين العلاقة بين المدير المالك من ناحية وباقي الملاك من ناحية أخرى. (البشير، 5، 2002م، ص 130).

المرحلة الثالثة:- عندما ظهرت شركات الأموال وانفصلت الإدارة عن الملكية وتزايد اعتماد الشركات علي أموال جمهور المستثمرين، وأصبح الإفصاح المحاسبي إجباريًا لحماية المواطنين وتحقيقًا للمصلحة العامة. (حلو حنان، 1998م ص ص 443-445).

يتضح أن نشأة الإفصاح كانت مقصورة في المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية وفي نطاق التشريعات والقوانين دون أن تكون للفكر المحاسبي أو المراجعة ولهذه الدولتين فضل السبق في نشأة تطور الإفصاح المحاسبي.

فروض الإفصاح المحاسبي:

- وقد بني المنادون بضرورة الإفصاح الشامل وجهة نظرهم علي أربعة فروض هي: (المبارك، 2004م، ص 64).
1. أن احتياجات المستخدمين الخارجين للقوائم المالية يمكن تلبيتها بتصوير القوائم ذات الغرض العام
 2. هنالك احتياجات مشتركة يمكن تلبيتها إذا ما اشتملت القوائم علي معلومات ملائمة عن الدخل والقيمة.
 3. إن دور المحاسب محدد بإعداد القوائم الرئيسية الأربعة حد أدنى وهي
 4. قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية وقائمة تغيرات حقوق الملكية.
 5. إن القوائم ذات الغرض العام تعتبر أنسب وسائل الإفصاح مقارنة بالأساليب الأخرى ومن ناحية مقارنة التكلفة بالعائد.

يستنتج الباحثان أن الإفصاح المحاسبي يساعد في استخلاص عصاره هذه البيانات المالية الناتجة عن تشغيل الأنظمة المحاسبية وتقديمها في شكل معلومات للجهات المعنية بصورة يسهل فهمها التعامل بها.

العوامل التي تؤثر في الإفصاح:

- يوجد عدد من العوامل التي تؤثر في درجة الإفصاح بالتقارير المالية فيما يلي إيضاح لها:
- 1- عوامل بيئية تتعلق بالمجتمع الذي تعد فيه التقارير المالية: تختلف التقارير المالية من دولة لأخرى لأساليب اقتصادية واجتماعية وسياسية وعوامل أخرى ناتجة عن حاجة المستفيدين إلي مزيد من المعلومات الإضافية عن التغيرات البيئية وأثرها في المشروع بهدف المقارنة بين الوحدات الاقتصادية وتحديد المسؤولية الاجتماعية لكل منها (لطف، 2004، ص 99).
 - 2- عوامل تتعلق بالمعلومات المالية التي يتعين الإفصاح عنها: تتأثر درجة الإفصاح في التقارير المالية بالمعلومات التي يتم الإفصاح عنها ومدى توافر عدد من الصفات للحكم علي كفاءتها وأهمها أن تكون هنالك ثقة في هذه المعلومات عند الاستفادة منها بالإضافة إلي قابليتها للتحقيق والمقارنة وفي رأي الباحثان أن المعلومات الواردة بالتقارير المالية ليست إلا إدارة مثل أية أداة تتوقف منفعتها علي مدى الاستفادة منها (Eldon, 1992).

المبحث الثالث: الدراسة الميدانية:**أداة جمع البيانات:**

تم الاعتماد على الاستبيان كأداة لجمع البيانات الأولية، احتوى الاستبيان على جزأين رئيسيين، الجزء الأول خاص بالبيانات الشخصية على المبحوثين أما الجزء الثاني فيشتمل على أسئلة الدراسة التي تهدف إلى جمع البيانات اللازمة لاختبار فروض البحث. وتم الاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي حيث تم وضع الأوزان كالآتي (5 = أوافق بشدة، 4 = أوافق، 3 = محايد، 2 = غير موافق، 1 = لا أوافق بشدة)، فإذا كان متوسط الإجابات من 1 - 1.79 يعني ذلك غير موافق بشدة، من 1.80 - 2.59 غير موافق، من 2.60 - 3.39 محايد، من 3.40 - 4.19 موافق، من 4.20 - 5 موافق بشدة

الأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

تم استخدام برنامج (SPSS) لتحليل البيانات وقد تم استخدام الأساليب الإحصائية الآتية:

- 1/ التوزيعات التكرارية والنسب المئوية.
- 2/ الوسيط والانحراف المعياري لإجابات المبحوثين.
- 3/ تحليل ANOVA
- 4/ تحليل الانحدار البسيط للمربعات الصغرى لاختبار الفرضيات.

مجتمع البحث وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع البحث من المحاسبين والأكاديميين، والمراجعين لذلك تم الاعتماد على العينة العشوائية الصدفية.

تم توزيع 100 استمارة استبيان على المبحوثين تم توزيعها كالآتي:
20 استمارة تم توزيعها على المراجعين، 30 استمارة تم توزيعها على المحاسبين 50 استمارة تم توزيعها على الأكاديميين.

ثبات صدق المقياس:

تم اختبار ثبات صدق المقياس بإتباع الأساليب الإحصائية المتعارف عليها (تحكيم الاستبيان، ثم حساب معامل الثبات باستخدام كعادلة كرونباخ فبلغ 0.98. وهو مرتفع وموجب الإشارة، لذا يمكن الاعتماد على نتائج الاستبيان. وفيما يلي توضيح لإجابات المبحوثين عن فرضيتي الدراسة:

جدول (1) يوضح التكرارات والنسب المئوية لإجابات المبحوثين عن أسئلة الفرضية الأولى وهي تطبيق معايير المحاسبة الدولية بطريقة سليمة يؤدي إلى تحسين الإفصاح المحاسبي.

رد	نعم	لا	محايد	غير موافق	موافق	مجموع	نسبة
1	تطبيق معايير المحاسبة بطريقة سليمة يؤدي إلى جودة الإفصاح.	48 %51,1	21 %22,3	5 %5,3	9 %9,6	11 %11,7	94 %100
2	معلومات الإفصاح الدقيقة دليل على مصداقية تطبيق المعايير المحاسبية.	43 %45,7	36 %38,3	4 %4,3	5 %5,3	6 %6,4	94 %100
3	تطبيق المعايير المحاسبية بطريقة سليمة دليل على كفاءة وخبرة المحاسبين	37 %39,4	44 %46,8	3 %3,2	5 %5,3	5 %5,3	94 %100
4	بترتب على عدم تطبيق المعايير الدولية التطور المستمر لفئة المشاكل المحاسبية	38 %40,4	40 %42,6	3 %3,2	6 %6,4	7 %7,4	94 %100
5	إتباع الإجراءات والقوانين السليمة يؤدي نتائج حقيقية في عملية الإفصاح المحاسبي.	52 55,3	29 %30,9	4 %4,3	3 %3,2	6 %6,4	94 %100

جدول (2) يوضح التكرارات والنسب المئوية لإجابات المبحوثين عن أسئلة الفرضية الثانية. وهي هنالك علاقة بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية والإفصاح المحاسبي

رد	البيان	البيان	البيان	البيان	البيان	البيان
94	4	-	5	15	70	1
%100	%4,3	-	%5,3	%16	%74,5	تطبيق المعايير المحاسبية ناتج عن جودة الخبراء ويؤدي إلى إفصاح محاسبي سليم.
94	3	1	1	33	56	2
%100	%3,2	%1,1	%1,1	%35,1	%59,6	اختيار المؤشرات والمعايير التي تتعلق بالمحاسبة دليل على كفاءة وعي المحاسبين.
94	-	-	-	56	38	3
%100	-	-	-	%59,6	%40,4	وجود فريق من المحاسبين الأكفاء يؤدي إلى زيادة فاعلية الإفصاح المحاسبي
94	5	1	2	60	26	4
%100	%5,3	%1,1	%2,1	%63,8	%27,7	النتائج الحقيقية من عملية الفحص والتقييم للسياسات المحاسبية دليل على تطبيق المعايير المحاسبية بطريقة سليمة.
94	2	4	2	39	47	5
%100	%2,1	%4,3	%2,1	%5,41	%50	تطبيق المعايير المحاسبية السليمة يؤدي إلى زيادة التأهيل العلمي والعملية ويؤدي إلى نتائج حقيقية في عملية الإفصاح.

تحليل نتائج الاستبيان واختبار فرضيات الدراسة:

للإجابة على تساؤلات الدراسة والتحقق من فرضياتها تم حساب المتوسط لكل عبارات الاستبيان والتي تبين أراء عينه الدراسة بخصوص دور معايير المحاسبة الدولية في تحسين الإفصاح المحاسبي؛ حيث تم إعطاء الدرجة (5) كوزن لكل إجابة (أوافق بشدة)، والدرجة (4) كوزن لكل إجابة (أوافق) والدرجة (3) كوزن لكل إجابة (محايد)، والدرجة (2) كوزن لكل إجابة (لا أوافق) والدرجة (1) كوزن لكل إجابة (لا أوافق بشدة) إن ما سبق ذكره وحسب متطلبات التحليل الإحصائي _ يهدف إلى تحويل المتغيرات الاسمية إلى متغيرات كمية، وبعد ذلك سيتم استخدام اختبار مربع كاي والمربعات الصغرى لمعرفة دلالة الفروق في إجابات عينة الدراسة على عبارات كل فرضية.

الجدول (3) يوضح المتوسط والانحراف المعياري لإجابات المبحوثين عن أسئلة الفرضية الأولى وهي تطبيق معايير المحاسبة الدولية بطريقة سليمة يؤدي إلى تحسين الإفصاح المحاسبي.

م	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1-	تطبيق معايير المحاسبة بطريقة سليمة يؤدي إلى جودة الإفصاح.	3.91	1.42
2-	معلومات الإفصاح الدقيقة دليل على مصداقية تطبيق المعايير المحاسبية.	4.12	1.13
3-	تطبيق المعايير المحاسبية بطريقة سليمة دليل على كفاءة وخبرة المحاسبين	4.10	1.06
4-	يترتب على عدم تطبيق المعايير الدولية التطور المستمر لقلة المشاكل المحاسبية	4.02	1.17
5-	إتباع الإجراءات والقوانين السليمة يؤدي نتائج حقيقية في عملية الإفصاح المحاسبي.	4.26	1.12

يتضح من الجدول (3) أن معظم المبحوثين اتفقوا على أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية بطريقة سليمة يؤدي إلى تحسين الإفصاح المحاسبي.، وفيما يلي توضيح لذلك:

1. بلغت قيمة المتوسط لإجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال الأول **3.91**، بانحراف معياري قدره **1.42** وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن تطبيق معايير المحاسبة بطريقة سليمة يؤدي إلى جودة الإفصاح.
2. بلغت قيمة المتوسط لإجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال الثاني **4.12** ، بانحراف معياري **1.13** وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن معلومات الإفصاح الدقيقة دليل على مصداقية تطبيق المعايير المحاسبية.
3. بلغت قيمة المتوسط لإجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال الثالث **4.10**، بانحراف معياري

- 1.06 وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن تطبيق المعايير المحاسبية بطريقة سليمة دليل على كفاءة وخبرة المحاسبين.
4. بلغت قيمة المتوسط لإجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال الرابع 4.02، بانحراف معياري 1.17 وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أنه يترتب على عدم تطبيق المعايير الدولية التطور المستمر لقلة المشاكل المحاسبية.
5. بلغت قيمة المتوسط لإجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال الخامس 4.26، وبانحراف معياري 1.12 وتعني هذه القيمة أن إتباع الإجراءات والقوانين السليمة يؤدي نتائج حقيقية في عملية الإفصاح المحاسبي.

جدول رقم (4) يوضح المتوسط والانحراف المعياري لإجابات المبحوثين عن أسئلة الفرضية الثانية وهي هنالك علاقة بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية والإفصاح المحاسبي

م	العبارة	المتوسط الحسابي	لانحراف المعياري
1-	تطبيق المعايير المحاسبية ناتج عن جودة الخبراء ويؤدي إلى إفصاح محاسبي سليم.	4.56	0.93
2-	اختيار المؤشرات والمعايير التي تتعلق بالمحاسبة دليل على كفاءة ووعي المحاسبين.	4.47	0.85
3-	وجود فريق من المحاسبين الأكفاء يؤدي إلى زيادة فاعلية الإفصاح المحاسبي	4.40	0.49
4-	النتائج الحقيقية من عملية الفحص والتقييم للسياسات المحاسبية دليل على تطبيق المعايير المحاسبية بطريقة سليمة.	4.07	0.91
5-	تطبيق المعايير المحاسبية السليمة يؤدي إلى زيادة التأهيل العلمي والعملية ويؤدي إلى نتائج حقيقية في عملية الإفصاح.	4.33	0.88

- يتضح من الجدول (4) أن معظم المبحوثين اتفقوا على أن تطبيق المعايير وكفاءة المحاسبين وتأهيلهم يؤدي إلى نتائج حقيقية في عملية الفحص، وفيما يلي توضيح لذلك:
1. بلغت قيمة المتوسط لإجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال الأول 4.56، بانحراف 0.93 وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن تطبيق المعايير المحاسبية ناتج عن جودة الخبراء ويؤدي إلى إفصاح محاسبي سليم.
2. بلغت قيمة المتوسط لإجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال الثاني 4.47، بانحراف 0.85 وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن اختيار المؤشرات والمعايير التي تتعلق بالمحاسبة دليل على كفاءة ووعي المحاسبين.
3. بلغت قيمة المتوسط لإجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال الثالث 4.40، بانحراف 0.49 وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن وجود فريق من المحاسبين الأكفاء يؤدي إلى زيادة فاعلية الإفصاح المحاسبي.
4. بلغت قيمة المتوسط لإجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال الرابع 4.07، بانحراف قدره 0.91 وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن النتائج الحقيقية من عملية الفحص والتقييم للسياسات المحاسبية دليل على تطبيق المعايير المحاسبية بطريقة سليمة.
5. بلغت قيمة المتوسط لإجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال الخامس 4.33، بانحراف معياري قدره 0.88 وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن تطبيق المعايير المحاسبية السليمة يؤدي إلى زيادة التأهيل العلمي والعملية ويؤدي إلى نتائج حقيقية في عملية الإفصاح.

الجدول (5): نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق لإجابات المبحوثين حسب نوع المبحوثين (أكاديميين، مراجعين، محاسبين) على الفرضية الأولى وهي تطبيق معايير المحاسبة الدولية بطريقة سليمة يؤدي إلى تحسين الإفصاح المحاسبي

الاحتمال	ف	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	الوظيفة	السؤال
$0.001 \geq$	75.23	0.00	5.00	20	مراجع	1- تطبيق معايير المحاسبة بطريقة سليمة يؤدي إلى جودة الإفصاح.
		0.25	4.93	30	محاسب	
		1.26	2.72	44	أكاديمي	
$0.001 \geq$	45.14	0.00	5.00	20	مراجع	2- معلومات الإفصاح الدقيقة دليل على مصداقية تطبيق المعايير المحاسبية
		0.43	4.77	30	محاسب	
		1.13	3.27	44	أكاديمي	
$0.001 \geq$	36.84	0.00	5.00	20	مراجع	3- تطبيق المعايير المحاسبية بطريقة سليمة دليل على كفاءة وخبرة المحاسبين
		0.50	4.57	30	محاسب	
		1.08	3.36	44	أكاديمي	
$0.001 \geq$	40.44	0.00	5.00	20	مراجع	4- يترتب على عدم تطبيق المعايير الدولية التطور المستمر لقلة المشاكل المحاسبية
		0.50	4.60	30	محاسب	
		1.19	3.18	44	أكاديمي	
$0.001 \geq$	47.59	0.00	5.00	20	مراجع	5- إتباع الإجراءات والقوانين السليمة يؤدي نتائج حقيقية في عملية الإفصاح المحاسبي.
		0.00	5.00	30	محاسب	
		1.15	3.41	44	أكاديمي	

يتضح من الجدول (5) وجود فروق ظاهرية في المتوسطات الحسابية وفقاً لطبيعة عمل المبحوثين (مراجعين محاسبين، أكاديميين) ، لكل سؤال من أسئلة الفرضية الأولى. وللتحقق من دلالة هذه الفروق، تم استخدام تحليل التباين الأحادي، وأظهرت النتائج كما توضحها قيمة "ف" الدلالة الاحصائية عند مستوى $0.001 \geq$ في جميع الأسئلة، وبذلك تم قبول الفرضية الأولى التي تنص على "تطبيق معايير المحاسبة الدولية بطريقة سليمة يؤدي إلى تحسين الإفصاح المحاسبي".

الجدول (6): نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق لإجابات المبحوثين حسب نوع المبحوثين (أكاديمي، مراجع، محاسب) على الفرضية الثانية وهي هنالك علاقة بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية والإفصاح المحاسبي.

الاحتمال	ف	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	الوظيفة	السؤال
$0.001 \geq$	15.21	00	5.00	20	مراجع	1 تطبيق المعايير المحاسبية ناتج عن جودة الخبراء ويؤدي إلى إفصاح محاسبي سليم.
		00	5.00	30	محاسب	
		1.19	4.07	44	أكاديمي	
$0.001 \geq$	36.98	00	5.00	20	مراجع	2- اختيار المؤشرات والمعايير التي تتعلق بالمحاسبة دليل على كفاءة ووعي المحاسبين.
		00	5.00	30	محاسب	
		0.93	3.86	44	أكاديمي	
$0.001 \geq$	97.56	00	5.00	20	مراجع	3- وجود فريق من المحاسبين الأكفاء يؤدي إلى زيادة فاعلية الإفصاح المحاسبي.
		0.50	4.6	30	محاسب	
		00	4.00	44	أكاديمي	
$0.001 \geq$	27.61	00	5.00	20	مراجع	4- النتائج الحقيقية من عملية الفحص والتقييم للسياسات المحاسبية دليل على تطبيق المعايير المحاسبية بطريقة سليمة.
		0.41	4.20	30	محاسب	
		1.00	3.57	44	أكاديمي	
$0.001 \geq$	55.20	00	5.00	20	مراجع	5- تطبيق المعايير المحاسبية السليمة يؤدي إلى زيادة التأهيل العلمي والعملية ويؤدي إلى نتائج حقيقية في عملية الإفصاح
		0.31	4.90	30	محاسب	
		0.84	3.64	44	أكاديمي	

يتضح من الجدول (6) وجود فروق ظاهرية في المتوسطات الحسابية وفقاً لطبيعة عمل المبحوثين (مراجعين محاسبين، أكاديميين)، لكل سؤال من أسئلة الفرضية الثانية. وللتحقق من دلالة هذه الفروق، تم استخدام تحليل التباين الأحادي، وأظهرت النتائج كما توضحها قيمة "ف" الدلالة الاحصائية عند مستوى $0.001 \geq$ في جميع الأسئلة، وبذلك تم قبول الفرضية الثانية والتي تنص على أن "هنالك علاقة بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية والإفصاح المحاسبي".

جدول (7) يوضح: تحليل الانحدار البسيط للمربعات الصغرى لجميع عبارات الفرضية الأولى وهي تطبيق معايير المحاسبة الدولية بطريقة سليمة يؤدي إلى تحسين الإفصاح المحاسبي.

مصادر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	ف	القيمة الاحتمالية
المنسوب إلى الانحدار	128.33	9	14.26	6.61	$0.001 \geq$
المنحرف عن الانحدار	181.13	84	2.16		

يتضح من الجدول أعلاه تحليل الانحدار البسيط حيث يكون لدينا مصدران للتباين هما المنسوب إلى الانحدار والمنحرف عن الانحدار (أو الباقي) حيث نلاحظ أن القيمة الاحتمالية 0 لوجود تطبيق معايير المحاسبة الدولية بطريقة سليمة يؤدي إلى تحسين الإفصاح المحاسبي. وهي أقل من 0.05 نستنتج أن المركز الوظيفي تأثير ذو دلالة إحصائية على جميع عبارات الفرضية.

جدول (8) يوضح: تحليل الانحدار البسيط للمربعات الصغرى لجميع عبارات الفرضية الثانية وهي هنالك علاقة بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية والإفصاح المحاسبي.

مصادر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	ف	القيمة الاحتمالية
الانحدار المتعدد	109.48	9	12.16	5.11	$0.001 \geq$
الانحراف عن الانحدار	199.98	84	2.38		

يتضح من الجدول أعلاه تحليل الانحدار البسيط حيث يكون لدينا مصدران للتباين هما المنسوب إلى الانحدار والمنحرف عن الانحدار (أو الباقي) حيث نلاحظ أن القيمة الاحتمالية 0 للفرضية الثانية وهي هنالك علاقة بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية والإفصاح المحاسبي. وهي أقل من 0.05 نستنتج أن للمركز الوظيفي تأثير ذو دلالة إحصائية على جميع عبارات الفرضية.

مناقشة النتائج:

من التحليل السابق ومقارنة مع الدراسات السابقة نجد أن هناك اتفاق بين نتائج هذه الدراسة ودراسة كل من (هايس وولسون 1997) إذ أن هناك اتفاق في أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية يؤدي إلى نتائج حقيقية في القوائم المالية. كما أن هذه الدراسة تتفق في ما توصلت إليه دراسة عبد العال (2005) في كون أن القوائم المالية التي يتم إعدادها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية تكون أكثر شفافية وينتج عنها معلومات ملائمة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات. أيضاً تتفق الدراسة مع ما توصلت إليه دراسة فائزة (2004) في أن عدم الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية ينتج عنه نتائج مضللة وأن الإفصاح عنها ذات أهمية قصوى ويساعد في التعرف على الموقف المالي الحقيقي للمنشأة ومن ثم اتخاذ القرارات الاستثمارية.

النتائج والتوصيات**أولاً: النتائج:**

- بناء على ما تقدم، ومن خلال ما تم في الدراسة الميدانية من تحليل ومعالجة إحصائية واختبار الفرضيات يستخلص الباحث النتائج التالية:
- 1/ أثبتت الدراسة أن وجود معايير محاسبية دقيقة يجعلها أكثر مصداقية في الإفصاح المحاسبي.
 - 2/ أوضحت الدراسة أن إتباع الإجراءات والقوانين السليمة يؤدي إلى نتائج حقيقية في الإفصاح المحاسبي.
 - 3/ أثبتت الدراسة أن غياب معايير المحاسبة ناتج عن قلة جودة خبراء المحاسبين.
 - 4/ أوضحت الدراسة أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية المستخدمة في المحاسبة يساعد في تحقيق الأهداف والبرامج والخطط.
 - 5/ أوضحت الدراسة أن الالتزام بالمعايير الدولية في المحاسبة يؤدي إلى نتائج حقيقية في درجة الإفصاح المحاسبي.

ثانياً: التوصيات:

- من النتائج التي تم التوصل إليها فإن الباحث يوصي بالاتي:
- 1/ قيام المتخصصين بوضع معايير معترف بها وتلقى القبول العام وتكون خاصة بالإفصاح المحاسبي.
 - 2/ إعادة تأهيل المحاسبين، وذلك من خلال التعرف على المعايير والسياسات التي تتبناها المنشآت، إضافة للمعايير ذات العلاقة بعمل المنشآت
 - 3/ ينبغي أن يتم تطبيق المعايير بواسطة فريق من الخبراء لتحديد مدى التزام المنشآت بالقوانين واللوائح والتشريعات وتحديد كفاءة وفاعلية أداء الأنشطة المحاسبية المختلفة.
 - 4/ يجب تعيين وتدريب كوادر فنية تكون قادرة على الإفصاح المحاسبي، أو اللجوء إلى انتداب خبراء عن طريق التعاقد لتقديم المساعدة بخصوص الجوانب المتخصصة في المحاسبة وتطبيق معاييرها.
 - 5/ الاهتمام بعقد المؤتمرات والندوات لتبادل وجهات النظر والتركيز على الموضوعات والمستجدات التي يمكن أن تسهم في تفعيل دور تطبيق معايير المحاسبة الدولية في إيجاد مجتمع أفضل من خلال المساهمة في تحسين ودعم الإفصاح المحاسبي.
 - 6/ الاهتمام بوضع نموذج مقترح لتفعيل دور معايير المحاسبة الدولية في تحسين الإفصاح المحاسبي.
 - 7/ نوصي الباحثين بتوسيع دائرة البحث عن الإفصاح وخاصة الإفصاح المرتبط بالمسؤولية الاجتماعية للمنشآت

المصادر والمراجع:**المراجع العربية:**

- 1- العبيد محمد بدودي وآخرون (1991م)، معجم أسماء العرب، (عمان، مكتبة لبنان).
- 2- أمين السيد احمد لطفي (2004)، المحاسبة الدولية للشركات متعددة الجنسية، مصر- الإسكندرية، الدار الجامعية للنشر.
- 3- خالد أمين عبدا لله (1995م)، دوره في تنشيط التداول في أسواق المال العربية، عمان، المحاسب القانوني العربي العدد 92
- 4- رضوان حلوة حنان (1998م)، مشاكل العرض والإفصاح في القوائم والتقارير المالية، مكتبة دار الثقافة والنشر والتوزيع، عمان.
- 5- سمير الصبان (2000)، القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي، مصر الدار الجامعية للنشر.

- 6-صالح محمد السيد (2004م)، الإفصاح المحاسبي بين النظرية والتطبيق، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، الخرطوم، رسالة دكتوراه غير منشورة.
 - 7-عبد السميع الدسوقي (1985)، المدخل الملائم لتقديم المعلومات المحاسبية ، مصر، مجلة المحاسبة والإدارة التأمين، العدد 13.
 - 8-عبد العال على (2005م)، أثر تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (1) في الإفصاح والعرض للقوائم المالية، الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير غير منشورة.
 - 9- عبد الفتاح الصحن وآخرون أصول المراجعة (د.ت)، الإسكندرية، الدار الجامعية للنشر.
 - 10-فائزة محمد أحمد آدم (2004)، مشاكل الإفصاح في القوائم المالية، الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير غير منشورة
 - 11-فؤاد بن أحمد المبارك (2004م)، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، جامعة الملك فيصل، العدد الأول السعودية المجلد الثاني عشر، يونيو عام.
 - 12- د. فؤاد بن احمد المبارك (2004م)، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، السعودية، الرياض، المجلد الثامن عشر، العدد الأول، يونيو.
 - 13-محمد البشير (2002م)، الإفصاح والمعايير المحاسبة الدولية، الأردن، عمان، جمعية مدقي الحسابات القانونيين الأردنيين، مجلة المدقق العدد، 5.
 - 14- د. محمد رضوان حلوة حنان، د. حسين قاضي (1998م)، تطور الفكر المحاسبي، الأردن، عمان، مكتبة دار الثقافة للنشر.
 - 15-محمد شريف توفيق (2004)، مشاكل ومداخل الإفصاح في القوائم المالية – مصر – الدار الجامعية للنشر.
 - 16-محمد عباس بدوى (1998)، تطور الفكر المحاسبي، عمان دار وائل للنشر الطبعة الثانية.
 - 17- محمد فؤاد الدين عبد المعطي بهجت(2008)، الإفصاح في القوائم المالية موقف المراجع الخارجي منه، مصر الدار الجامعية بالإسكندرية.
 - 18-محمد مطر (2004م)، التأمين النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح، الأردن، عمان، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى
 - 19- نعيم حسين دهمشي (1995)، القوائم المالية والقوائم المحاسبية (الأردن، عمان، مطبعة الجامعة الأردنية،)
 - 20- نعيم حسين دهمش (2002)، تجانس معايير المحاسبة الدولية مقارنة مع معايير الولايات المتحدة والمملكة المتحدة (الأردن – عمان ورقة بحث، المؤتمر العلمي المهني الرابع الفترة من 24 إلى 25 أيلول).
- المراجع الأجنبية:**

- 1- Eldon Hendrickson and Michael f. Van Breda (1992)" accounting theory. Fifth Edition. Chicago: Irwin "
- 2- FASB (1995), accounting standards , vol. New York , MC Craw , Hill, Corporation.
- 3- Harris, T.S and Ahlsom , J.A. (1987) "accounting disclosures and the markets valuation of oil and Gas" the accounting Review. Vol. no,62october
- 4-Kennrths – most(1992), Accounting theory , Second Edition Grid publishing
- 5-Roberts.Kay and D. Gerald sear fess (1989), Hand book of accounting and. Auditing , second Edition Boston – warren , Gorham and Lamont , Inc)