المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences
العدد التاسع/ الجزء الثالث تشرين الأول 2021

(دراسة حالة صناديق المعاشات والتأمينات الاجتماعية في السودان ودولة الامارات العربية المتحدة)

The impact of the application of international accounting standards in the public sector on the quality of accounting information(A case study of the pension and social security funds in Sudan and the United Arab Emirates)

إعداد الباحث

حسين يوسف محمد

مدقق داخلي أول في مجال التأمينات الاجتماعية .

الملخص.

هدفت الدراسة إلى الدعوة إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام و التي أقرتها لجنة معايير القطاع العام التابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين و التي تكونت في (2001) و لتسليط الضوء على أثر تطبيق تلك المعايير في جودة المعلومات المحاسبية ، و بما تحققه من تعظيم فائدة فئات المستخدمين للبيانات المالية من المعلومات المحاسبية ، بدراسة حالة قطاع حيوي يتمثل في صناديق المعاشات و التأمينات الاجتماعية لما يقوم به من حماية الضعفاء اقتصادياً ، وتأمينهم ضد الفقر و المرض و الشيخوخة و الوفاة ، و تخليصهم من الخوف و تهديد البطالة ، و بما يسعى إليه من مستويات أعلى من العدالة و على زيادة التغطية التأمينية لشرائح واسعة من المجتمع .

الكلمات المفتاحية : معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، جودة المعلومات المحاسبية ، التأمينات الاجتماعية .

Abstract

The study aimed to call for the application of international accounting standards in the public sector, which were approved by the Public Sector Standards Committee of the International Federation of Accountants, which was formed in (2001), and to shed light on the impact of the application of those standards on the quality of accounting information, and what it achieves in maximizing the usefulness of categories Users of financial data from accounting information, by studying the case of a vital sector represented by pension funds and social insurance, because it protects the economically weak, and secures them against poverty, disease, old age and death, and rids them of fear and the threat of unemployment, and the levels it seeks to achieve. Higher than justice and to increase insurance coverage for large segments of society.

Keywords: international accounting standards in the public sector, quality of accounting information, social insurance.

المقدمة :

إنه و في ظل الحاجة الملحة لاتباع معايير محاسبية دولية عالية الجودة تمكن من التطوير المستمر و المسألة و النمو الاقتصادي ، في عالم مترابط و متصل في كل جوانبه برزت مؤخراً أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من قبل قادة القطاع العام و الحكومي بما توفره من جودة المعلومات المحاسبية لفائدة فئات المستخدمين ، خاصة في القطاعات العامة الحيوية و الهامة و منها صناديق التأمينات الاجتماعية لارتبطها بشرائح واسعة من المجتمع و أثرها على الاقتصاد القومي بمعظم الدول .

مشكلة البحث :

تكمن مشكلة البحث في معرفة أثر تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام في جودة المعلومات المحاسبية و بصناديق المعاشات و التأمينات الاجتماعية و التي سنحاول الإجابة عليها من خلال التساؤل الآتي:

ما هو أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في جودة المعلومات المحاسبية ؟

أهمية البحث :

عنيت الدراسة بمعايير حديثة هي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والتي تتفاوت تواريخ نفاذها بعد عام 2001 وعام 2008 على المستوى الدولي ، و هي الدارسة الأولى التي تم فيها اختيار (2) من تلك المعايير و تحليل أهدافها و استنتاجاتها لتحديد أثرها على جودة المعلومات المعلومات المحاسبية .

كما تنبع أهمية البحث من أهمية و حيوية المجال الذي يتناوله و هو صناديق المعاشات و التأمينات الاجتماعية و دورها في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية ، و تقديم توصيات علمية مبنية على نتائج البحث و اقتراح ما يساعد في جودة المعلومات المحاسبية ، و إدخال الإصلاحات و التحسينات الضرورية في هذا المجال.

أهداف البحث :

يهدف البحث ومن خلال العلاقة الوثيقة بين المعايير المختارة و الإفصاح المحاسبي و مبدأ الاستحقاق التعرف على اثر تطبيق تلك المعايير في جودة المعلومات المحاسبية ، والمعايير هي معيار (1) "عرض البيانات المالية " ، معيار (2) " بيانات التدفق النقدي " .

فرضيات البحث :

يسعى هذا البحث إلى اختبار أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام على صناديق المعاشات و التامينات الاجتماعية في جمهورية السودان و دولة الإمارات العربية المتحدة وفق الفرضيات التالية:

1) تطبيق معيار (1) " عرض البيانات المالية " يؤثر إيجاباً في جودة المعلومات المحاسبية .
2) تطبيق معيار (2) " بيانات التدفق النقدي " يؤثر إيجاباً في جودة المعلومات المحاسبية .

منهجية الدراسة

وقد أتبع الباحث في هذه الدراسة المنهج الاستنباطي لتحديد محاور البحث ووضع الفروض والمنهج الاستقرائي لاختبار مدى صحة تلك الفروض، و أتبع المنهج التاريخي لعرض الدراسات السابقة.

أما المنهج الوصفي التحليلي فقد أستخدمه كأسلوب لدراسة الحالة لمعرفة أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في جودة المعلومات المحاسبية .

الدراسات السابقة :

دراسة: عبدالحفيظ منصور (1999)[1] تطرقت الدراسة إلى أهمية إتباع معايير المحاسبة الدولية ، حيث بينت الدراسة أن الشركات في دول شرق أسيا عندما حدثت الأزمة المالية لهذه الدول في عام 1997 م ، لم تكن تتبع معايير المحاسبة الدولية ، و لم تفصح بالقدر الكافي عن أعمالها من خلال بياناتها المالية ، الأمر الذي أدى إلى عملية تضليل في القوائم المالية المنشورة ، و توصلت الدراسة لأهمية التقارير السنوية و الفصلية ، ومدى أهمية المعايير الدولية في المحاسبة و الإفصاح عن العمليات المالية وفقاً لتلك المعايير .

دراسة: صلاح علي أحمد (2002م)[2]:هدفت الدراسة إلى تحديد الأهمية المتعاظمة للمعلومات المحاسبية ومدى مساهمتها في ترشيد قرارات الاستثمار المرتبطة بالأوراق المالية، وذلك من خلال فحص العلاقة بين المتغيرات المحاسبية والمتغيرات السوقية للشركات المسجلة بالسوق خلال الفترة من 1995م- 2000م، وإنتهت الدراسة إلى نتائج عدة كان أهمها أن اعتماد المستثمر على المعلومات المحاسبية على الرغم من عدم كفايتها لاتخاذ قراره الاستثماري.

دراسة: يوسف أحمد حمزة (2007)[3] تناول البحث أثر تطبيق معايير المحاسبة و المراجعة في تحسين نوعية المعلومات المحاسبية في المنشآت الربحية ، وكانت أهم نتائجها ، إن تطبيق معايير المحاسبة و المراجعة يؤدي الى تحسين خصائص المعلومات المنتجة و جودتها ، و إن تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة يؤدي الى زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية .

دراسة : معتز السعيد (2008)[4] تناولت الدراسة أثر الافصاح باستخدام القيمة العادلة في ضوء التغيرات في معايير الإبلاغ المالي الدولية على الإبلاغ في شركات التأمين الأردنية ، و ضمن أهم نتائج ما توصلت اليه

---

[1] عبد الحفيظ منصور، (1999) ، الشفافية، معايير الإفصاح والسرية المهنية، مجلة المدقق، العدد 38: عمان، الأردن.

[2] صلاح علي أحمد، المعلومات المحاسبية وأثرها على قرارات الاستثمار في سوق المال- دراسة تحليلية تطبيقية على سوق الخرطوم للأوراق المالية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة أم درمان الإسلامية، كلية العلوم الإدارية، 2002م.

3 يوسف احمد حمزة يوسف، أثر تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة في تحسين نوعية المعلومات المحاسبية في المنشآت الربحية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين: الخرطوم، 2007م.

4 معتز السعيد، (2008) ، أثر الإفصاح باستخدام مفهوم القيمة العادلة في ضوء التغيرات في معايير الإبلاغ المالي الدولية على الإبلاغ المالي في شركات التأمين الأردنية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا: عمان، الأردن.

الدراسة ، أن هناك اثر ايجابي عند تطبيق معايير القيمة العادلة و قواعد الإفصاح الواردة فيها على الخصائص النوعية للمعلومات الواردة في الإبلاغ المالي لشركات التأمين .

دراسة :هناء محمد (2008)[5] تطرقت الدراسة للتعرف على أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على نوعية المعلومات المحاسبية و التعرف على أهمية معايير المحاسبة الدولية و أهمية تطبيقها بالإضافة إلى الدور الذي يلعبه سوق الخرطوم للأوراق المالية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في السودان ، و توصلت الدراسة إلى أن عدم الإلتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية يؤدي ألى اختلاف في نوعية التقارير المالية للشركات المدرجة ، و نتائج الدراسة أيضاً عدم الإلتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية يؤدي إلى غياب الإفصاح في القوائم المالية .

المبحث الأول : التأمين الاجتماعي ، جودة المعلومات ، معايير المحاسبة الدولية.

مفهوم التأمين الاجتماعي:

تقوم فكرة التأمين الاجتماعي في أي نظام على أساس الادخار والاقتصاد في الدخل ، أي أن الفرد يدخر جزءاً من دخله ليستعين به ضد المخاطر الاجتماعية المستقبلية ، كما تنطلق فكرته الفنية من فكرة التأمين بوجه عام ، كما أن فلسفة التامين الاجتماعي تقوم على فلسفة التكافل الاجتماعي.

وقد وردت تعاريف متعددة للتأمين الاجتماعي نورد منها هذه التعاريف:

عرفه صادق مهدي السعيد بأنه: (نظام تقوم به الدولة لتأمين حد معين من العيش لبعض، أو لجميع الأفراد، مقابل الاشتراكات الفردية التي تدفع لحساب المستفيدين – من قبلهم ومن قبل أصحاب العمل والدولة أيضاً في بعض الأحيان – وذلك في حالات العوز والحاجة كالمرض، والعجز والشيخوخة، وإصابات العمل، والولادة والوفاة، وغيرها من الطوارئ التي تعرض الإنسان إلى الحاجة)[6].

وعرفه القاموس السياسي بأنه: (نظام اجتماعي ذو طابع اقتصادي يعني قيام الدولة بتوفير حد أدنى لمعيشة طوائف من المواطنين تتعرض حاتهم للضياع ما لم تبادر الدولة إلى مساعدتهم على أساس تشريعات تكفل

5 هناء محمد، (2008) ، تحليل العلاقة بين معايير المحاسبة الدولية ونوعية المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان، الخرطوم.

[6] صادق مهدي السعيد، الضمان الاجتماعي وتطبيقاته في العراق، مطبعة المعارف، بغداد، 1975 م، ص 49.

لهم هذه المساعدة باعتبار أنها حق لا منحة، وتشمل الحالات التي يطبق عادة فيها نظام التأمين الاجتماعي المرض والبطالة والإصابة والعجز والشيخوخة، فيمنح العامل العاجز عن الكسب معاشاً يتناسب مع الأجر الأصلي يصرف من صندوق التأمينات الاجتماعية الذي يشترك في تمويله العامل وصاحب العمل والحكومة بنسب مختلفة)[7].

وعرف زهدي يكن الضمان الاجتماعي[8] بما يلي: (الضمان الاجتماعي ويقصد به الضمان الذي يتناول العمال الذين يعتمدون على كسب عملهم من بعض الأخطار التي يتعرضون لها، فيضمنهم من إصابات العمل، ومن المرض والعجز والشيخوخة والبطالة، ويساهم فيه، إلى جانب العمال، أرباب العمل والدولة) .

وعرفت الموسوعة السياسية التأمين الاجتماعي بأنه: (نظام من الضمانات الاجتماعية ترعاه الحكومة، ويرمي إلى حماية أصحاب الأجور وعائلاتهم من الضائقات الاقتصادية، في حالات المرض والبطالة والعجز والشيخوخة، أو التعرض للإصابة في أثناء مزاولة العمل، ويقوم على تشريعات تتبناها الدولة، ويعتمد في توفير المساعدات على صندوق يشارك في تمويله كل من الحكومة ورب العمل والعامل بنسب متفاوتة)[9].

وعرفه غريب الجمال بأنه: (تأمين ينتظم الموظفين والعمال ويؤمنهم من إصابات العمل والمرض والبطالة، كما أنه في الوقت ذاته، تأمين على الأشخاص حال حياتهم وحال وفاتهم، ويتمثل التأمين، في هاتين الحالتين الأخيرتين، في نظام للمكافآت أو المعاش بعد إنتهاء الخدمة، أوفي نظام للمكافآت أو المعاش للورثة القصر)[10].

وعرفه سلامة عبد الله بأنه: (نظام يهدف إلى خلق الاطمئنان لدى أفراد المجتمع العامل عن طريق ضمان حد أدنى، لدخول قائمة لهم ولذويهم في حالات عجز العمال أو بطالتهم أو مرضهم أو وفاتهم)[11].

ويرى الباحث إنه ونسبة للخلط الشديد بين الكتاب العرب في تعريفات الضمان الاجتماعي والتأمين الاجتماعي حيث يعتمد كل كاتب على نظامه التشريعي في استخدام مصطلح ضمان أو تامين، أن يعتمد

---

[7] أحمد عطية الله، القاموس السياسي، ط. الثالثة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1968 م، ص 257.

[8] زهدي بن شريف يكن، شرح قانون الموجبات والعقود مع مقارنته بالشرائع الإسلامية والرومانية والقوانين الحديثة، دار الثقافة، بيروت، 1970 م، ص15.

[9] عبد الوهاب الكيالي وكامل زهدي (إشراف) الموسوعة السياسية، ط. الأولى، المؤسسة العربية للدراسات والنشر، بيروت، مارس 1974 م، ص 143.

[10] غريب الجمال، التأمين في الشريعة الإسلامية والقانون، دار الفكر العربي، القاهرة، 1975 م، ص 41.

[11] سلامة عبدالله، الخطر والتأمين: الأصول العلمية والعملية، ط. الخامسة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1976 م، ص 500.

على معنى الحماية الاجتماعية والتي تبين موقع الضـــمان الاجتماعي والتأمين الاجتماعي في تقســـيمات الحماية الاجتماعية.

التعريف بمفهوم الحماية الاجتماعية:[12]

عند التعرض لنظم الحماية الاجتماعية التي تضـــعها الدول لحماية أفرادها من الأخطار اجتماعياً نجد أن هناك مصـطلحات مختلفة ومتمايزة فيما بينها رغم توحد معانيها وفي هذا الصـدد حاولت بعض الدول العربية أن توحد بين هذه المصطلحات إلا أن نتائج تلك الجهود لم تتبلور بعد في صورة مصطلحات متفق عليها في القوانين العربية.

وتتميز المصطلحات المتعلقة بنظم التقاعد بأنها متداخلة في معانيها ولكنها غير متطابقة إطلاقاً.

وتختلف الدول في اختيار مصـــطلحات الحماية الاجتماعية، حيث تســـتعمل بعض الدول مصـــطلح التقاعد والبعض الأخر يستعمل مصطلح التأمين الاجتماعي والبعض الثالث يستعمل الضمان الاجتماعي رغم وحدة المضـــمون، كل المصـــطلحات تشـــير إلى نظام الحماية الاجتماعية Social Protection من قبل خبراء منظمة العمل الدولية للدلالة على أي نظام يهتم بحماية أفراد المجتمع في دولة بعينها بغض النظر عن نوعه عند قيامهم بتقديم المساعدات الفنية لتلك الدولة.

ويستعمل لفظ التكافل ليشمل جميع أنواع الحماية الاجتماعية بمعناها السابق الإشارة إليه، ويعرف التكافل بأنه النظام الذي تكفل فيه الجماعة أحادها (الشـيخ أبو زهرة، التكافل الاجتماعي) وهنا ينبغي أن نعلم بأن **التكافل ينقسم إلى فرعين أساسيين**[13]:هما 1.الأمن . 2.الرعاية الاجتماعية .

وينقســم الأمن إلى عدة أقســام: هي 1. الأمن من الغزو الخارجي. 2.الأمن من الغزو الداخلي . 3. الأمن السياسي ضد التجسس .

أما الرعاية الاجتماعية فتنقسم إلى قسمين هما: 1.الضمان الاجتماعي. 2.الخدمات الاجتماعية.

والضمان الاجتماعي بدوره ينقسم إلى قسمين هما: 1.التأمين الاجتماعي. 2.المساعدات الاجتماعية.

---

[12] أحمد الريح فضل، مراحل تطور نظم الحماية الاجتماعية، منظمة العمل العربية، المركز العربي للتأمينات الاجتماعية، الخرطوم، 2012، ص7.

[13] أحمد الريح فضل، مرجع سابق، ص8.

ومن هذا يتبين أن مصـــطلح الحماية الاجتماعية يكمن أن يطلق على أي نمط من الأنماط المكونة لنظام التكافل الذي أشرنا إليه.

والسمة الرئيسية للتكافل تتمثل في صيقة القومية إذ إن قومية نظام التكافل أمر حتمي والرعاية الاجتماعية لابد وأن تكون قومية سعياً لوحدة المفاهيم ومستويات الرعاية، وجميع روافد التكافل الأخرى لابد أن تكون قومية. لا شك أن أساس الرعاية والحماية والضمان الاجتماعي تستمد عمقها من من دعم القيم الدينية والمبادئ الأخلاقية في كل مجتمع ، ولكن الإهتمام التشريعي والمؤسسي الحديث قادته منظمة العمل الدولية وأثمرت هذه الجهود ما صاغته في الاتفاقية رقم (102) الصادرة عن المؤتمر العام لمنظمة العمل الدولية في العام 1952م ، والتي اقترحت نمطاً من الضمانات الاجتماعية التالية :(الرعاية الصحية ، تعويضات المرض، البطالة ، الشيخوخة ، طوارئ العمل ، التقديمات العائلية ، الأمومة ، العجز، الوفاة) على أن تتعهد أي دولة عضو بتنفيذ ثلاثة فروع على الأقل من الفروع المذكورة .

وتبعتها في تغطية المخاطر تأمينياً الاتفاقية العربية رقم (3) لعام 1971م بشـأن المسـتوى الأدنى للتأمينات الاجتماعية وبعد إنشـــاء منظمة العمل العربية 1973م تمت مراجعتها من قبل الأطراف الثلاثة (حكومات ،أصـحاب عمل ، عمال) وصـدرت في شـكل اتفاقية جديدة أطلق عليها (اتفاقية مسـتويات العمل العربية) معدلة لسنة 1976م.

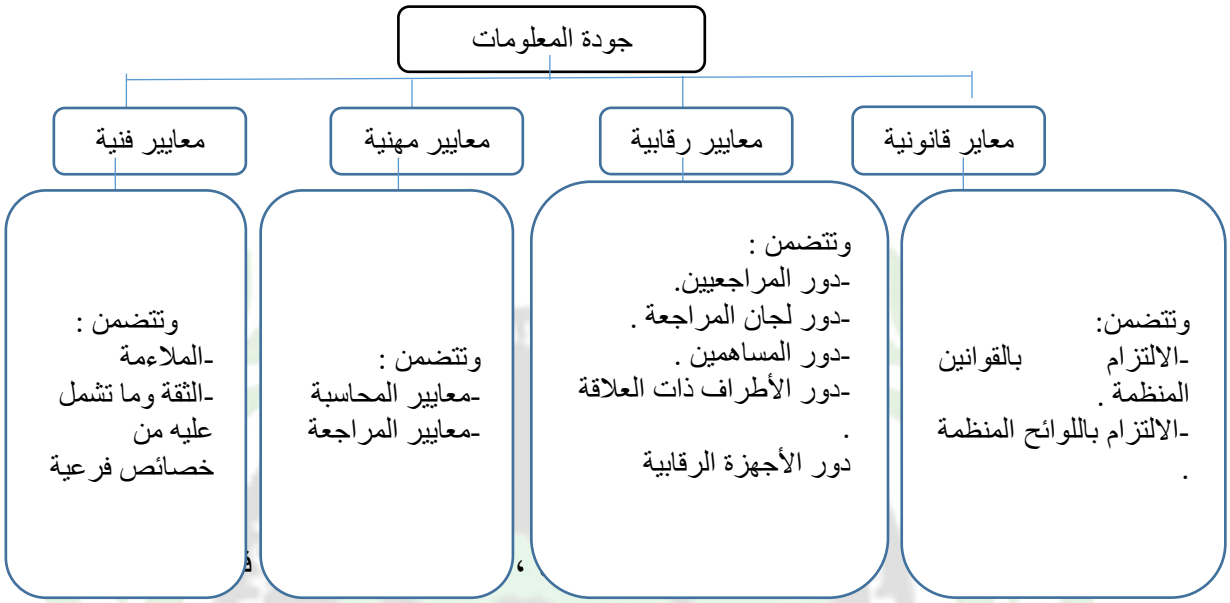
مفهوم جودة المعلومات المحاسبية

يقصد بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية ، و المعبر عنها بالفائدة المرجوة من إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات ، التي تنتج عن تطبيق الطرق و الأساليب المحاسبية البديلة.

وتعني الجودة في هذا المجال مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية ، و ما تحققه من منفعة للمستخدمين ، و لتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف و التضليل و أن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية و الرقابية و المهنية و الفنية ، وبما يحقق الهدف من من استخدامها [14]، و في ضوء هذا المفهوم يمكن اقتراح المعايير التالية لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية كما يتضح من الشكل التالي :

[14] ماجد اسماعيل أبو حمام ، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي و جودة التقارير المالية ، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستيرفي المحاسبية و التمويل ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2009 ، ص54.

الشكل رقم (1/1/1) معايير جودة المعلومات المحاسبية



المعلومات المحاسبية و انعكاسها على سوق الأوراق المالية – دراسة تطبيقية نظرية – مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ببنها ، جامعة الزقازيق ، العدد الأول ، 2007، ص23.

ويمكن القول من خلال هذا الشكل أن هناك جوانب عديدة مرتبطة أرتباطاً وثيقاً بمفهوم جودة المعلومات المحاسبية ، و توثر بشكل مباشر في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية ، وما يتطلبه ذلك من النظرة الشاملة لهذه المعايير و ارتباطها ببعضها و أهميتها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية ، حيث أن ذلك يرتبط بترشيد قرارات المستخدين لتلك المعلومات .

الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية باختصار كما يلي :

الخصائص الأساسية : وتشمل على خاصيتين و هما ، الملاءمة والموثوقية .

أ. الملاءمة : ويقصد بها أن تكون المعلومات مرتبطة و وثيقة الصلة بالقرارات التي يتم اتخاذها ، فالمعلومات الملائمة هي تلك المعلومات التي تؤثر في سلوك متخذي القرار الاقتصادي بالمساعدة في تقييم الأحداث الماضية و الحاضرة و المستقبلية و هي مرتبطة بخاصية الأهمية النسبية ، وتحتوي على ثلاثة خصائص فرعية هي [15]:

[15] محمد مطر و آخرون ، التأصيل النظري للمارسات المهنية المحاسبية ، مرجع سابق ، ص 333.

ISSN: 2709-5312

- القيمة التنبئية : ويقصد بها قيمة المعلومات كأساس للتنبؤ بالتدفقات النقدية للمؤسسة او بقوتها الإيرادية .
- قيمة التغذية العكسية : أي المدى الذي يمكن لمتخذ القرار أن يعتمد عليه في تعديل توقعاته السابقة .
- التوقيت المناسب : أي ربط مدى ملاءمة المعلومة لمتخذ القرار بتوقيت إصالها له ، لأن توصيل المعلومة لمتخذ القرار في الوقت غير المناسب يفقدها تأثيرها على عملية اتخاذ القرار ، ومن ثم افتقادها للفائدة المرجوة منها .

ب. الموثوقية : و يقصد بها حسب البيان رقم (2) الصادر عن FASB " خاصية المعلومات في التأكيد بأن المعلومات خالية من الأخطاء و التحيز بدرجة معقولة و أنها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله " [16].

إذن خاصية الموثوقية تتعلق بأمانة المعلومات و إمكانية الاعتماد عليها و تتكون هذه الخاصية من ثلاثة خصائص فرعية هي [17] :

- القابلية للتحقق (الموضوعية) : وتعني القدرة على الوصول إلى نفس النتائج من قبل القائمين بالقياس المحاسبي إذا ما تم استخدام نفس طرق القياس .
- الصدق في التعبير : تعني تمثيل المعلومات المحاسبية للواقع العملي ،(تغلب الجوهر على الشكل).
- الحياد : تتوفر للمعلومات المحاسبية خاصية الحياد ، إذا كانت تخلو من أي تحيز عن طريق قياس النتائج .

إذن فالملاءمة و الموثوقية الخاصيتان الأساسيتان ، اللتان يلزم توافرهما في المعلومات المحاسبية حتى تكون ذات جودة عالية .

الخصائص الثانوية :

بالإضافة إلى الخصائص الرئيسية هناك خصائص أخرى لا تقل أهمية ، أوصى بها مجلس المحاسبة المالية الأمريكي FASB و التي تساهم في جودة المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية و هي [18]:

أ. الثبات : يقصد بالثبات إتباع نفس الطرق المحاسبية في تسجيل الأحداث الاقتصادية .

ب. القابلية للمقارنة : تعتبر المعلومات المحاسبية التي تم قياسها و التقرير عنها بصورة متماثلة في المؤسسات المختلفة قابلة للمقارنة .

[16] رضوان حلوة حنان ، ، مدخل النظرية المحاسبية ، الإطار الفكري ـــ التطبيقات العملية ، دار وائل للنشر ، عمان ، 2009، ص75.
[17] نفس المرجع ، ص ص 76-77.
[18] رضوان حلوة حنان ، المرجع السابق ، ص80ـــ81.

ISSN: 2709-5312

إضافة إلى هذا هناك قيدان رئيسيان على استخدام الخصائص السابقة هما :

- قيد حاكم أو متحكم : و هو أن تكون المنفعة المتوقعة من المعلومات أكبر من تكلفة إنتاجها و توصيلها .
- الأهمية النسبية : تلعب هذه الخاصية دوراً هاماً كمعيار لتحديد المعلومات التي يجب الإفصاح عنها وذلك من زاوية تأثيرها المتوقع على متخذ القرار ، كما تعد معياراً هاماً في تنفيذ عملية الدمج لبنود المعلومات التي يتم عرضها في القوائم المالية المنشورة ، وتعد المعلومات المحاسبية ذات أهمية نسبية إذا تم حذفها أو تحريفها يؤثر على القرار الاقتصادي الذي يتخذه مستخدمها عند اعتماده على هذه المعلومات ، بمعنى أنه كلما كان للمعلومة تأثيرها على من يستخدمها كلما كانت ذات أهمية نسبية [19].

هناك جوانب أخرى للحكم على جودة المعلومات المحاسبية بخلاف الخصائص السابقة الذكر ، فجودة المعلومات لايجب أن تقتصر على المعايير الفنية التي تعبر عن خصائص تلك المعلومات ، بل تتسع لتتضمن معايير أخرى تعكس الجوانب القانونية و الرقابية و المهنية التي تجعل من المعلومات المحاسبية أداة نافعة و مفيدة بالنسبة لمختلف مستخدميها .

وعليه نرى أن أساس الجودة في التقارير والقوائم المالية في الربط بين المعايير الفنية و القانونية و الرقابية والمهنية من خلال توفير معايير محاسبية يتم على أساسها إعداد وعرض تلك التقارير و القوائم المالية وتمكن المستخدمين من اتخاذ القرارات الرشيدة ، ولذلك اهتمت العديد من المؤسسات بإصدار قواعد و معايير للإفصاح من أجل توفير معلومات ذات جودة عالية .

مفهوم الإفصاح المحاسبي : ازداد الاهتمام في السنوات الأخيرة بموضوع الشفافية و الإفصاح ، لأن العديد من الجهات ذات المصلحة تعتمد بشكل كبير في قرارتها على ما تنشره المؤسسات من معلومات ، حيث لا تملك هذه الفئات سلطة الحصول على ما تحتاجه منها مباشرة ، و تأكيدا على أهمية الإفصاح المحاسبي من أصحاب الفكر و الاختصاص من أكاديميين و مهنيين في مجال المحاسبة والمراجعة ، فقد تم تم إصدار معايير محاسبية دولية تحكم قواعد العرض و الإفصاح في التقارير المالية ، لما لها من أثر بالغ الأهمية في تحسين جودة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية و اكتمال محتواها .

[19] محمد مطر و آخرون ، التأصيل النظري للممارسات المحاسبية ، مرجع سابق ، ص335.

تعريف الافصاح المحاسبي : يرى الباحثون أن التطور المعاصر في مصطلح الإفصاح ، جاء بديلاً لمصطلح النشر و عرض المعلومات ، حيث كان ذلك يتفق مع التعريف التقليدي لوظيفة المحاسبة ، بأنها تستهدف قياس نتائج النشاط الاقتصادي و إبلاغها للمستفيدين منها [20] .

و قد عرف الإفصاح المحاسبي على أنه " الوضوح و عدم الإبهام في عرض المعلومات المحاسبية عند إعداد الحسابات و القوائم المالية و التقارير المحاسبية "[21].

إذن يعني الإفصاح إتباع سياسة الوضوح و إظهار جميع الحقائق المالية الهامة ، التي يعتمد عليها مستخدمي التقارير المالية ، أي بهدف الإفصاح ألى تمييز الظاهرة موضوع الدراسة ، وتوضيح معالمها بشكل يسهل فهم المعنى المقصود.

كما عرف على أنه " عملية إظهار و تقديم المعلومات الضرورية عن الوحدات الاقتصادية ، للأطراف التي لها مصالح حالية أو مستقبلية بتلك الوحدات الاقتصادية ، وهذا يعني أيضا أن تعرض المعلومات بالقوائم و التقارير المالية بلغة مفهومة للقارئ الواعي دون لبس أو تضليل " [22].

إذن فالإفصاح هو تقديم المعلومات المحاسبية إلى المهتمين بها ، في شكل قوائم تختلف باختلاف المنفعة المنشودة ، على أن تشمل هذه التقارير جميع المعلومات اللازمة و الضرورية ، لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة و صحيحة عن الوحدة المحاسبية .

وقد حددت لجنة إجراءات التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ، ما هية الإفصاح المناسب بما يلي " إن معطيات عرض المعلومات في القوائم المالية ، وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها تقتضي بتوفير عنصر الإفصاح المناسب في هذه القوائم ، وذلك بشأن جميع الأمور المادية (الجوهرية) ، و إن عنصر الإفصاح المقصود هنا على صلة وثيقة بشكل ومحتوى القوائم المالية و المصطلحات المستخدمة فيها و أيضا بالملاحظات المرفقة بها ، وبمدى ما فيها من تفاصيل ، وذلك بكيفية تجعل لتلك القوائم قيمة إعلامية من وجهة نظر مستخدمي هذه القوائم "[23].

---

[20] وصفي عبدالفتاح أبو المكارم ، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية ، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية ، 2002، ص35.

[21] لطيف زيود ، حسان قيطيم ، نغم أحمد فؤاد مكية ، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار ، مجلة جامعة تشرين للدراسات و البحوث العلمية ، سوريا ، العدد الأول ، 2007 ، ص179.

[22] محمد المبروك أبو زيد ، المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية ، ايتراك للطباعة و النشر ، مصر ، 2005 ، ص577.

[23] محمد مطر ، موسى السويطي ، التأصيل النظري للمارسات المحاسبية المهنية في مجالات ، القياس ، العرض ، الإفصاح ، دار وائل للنشر ، عمان ، 2008 ، ص344.

حسب المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ، فإن مفهوم الإفصاح يرتبط بشكل ومحتوى القوائم المالية و المصطلحات المستخدمة فيها ، و التي من شأنها تؤدي إلى زيادة قيمة و جودة المعلومات التي تحتويها تلك القوائم وذلك من وجهة نظر مستخدميها .

و كتعريف شامل للتعاريف السابقة عرف الإفصاح على أنه :" عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية ، في القوائم المالية أو في الهوامش و الملاحظات المكملة في الوقت المناسب ، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة و ملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية ، و التي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر و السجلات للمؤسسة "[24].

و نستنتج من التعاريف السابقة أن الإفصاح يمثل عملية إظهار المعلومات المحاسبية كمية كانت أو وصفية بشكل يعكس صورة واضحة و حقيقية عن الوضع المالي للمؤسسة من خلال عرضها بالقوائم المالية او الهوامش أو الملاحظات ، و يركز على الطريقة و المنهجية التي يتم بها إظهار و توصيل المعلومات إلى المستفيدين ، ويسمح بالاعتماد على تلك المعلومات في اتخاذ القرارات ، وهو بذلك يعتبر أحد أدوات الاتصال ويعبر عن فائدة مخرجات النظام المحاسبي للمستفيدين.

أنواع الإفصاح تبعاً لأهدافة من خلال ما يلي [25]

أ. الإفصاح الكامل: يشير إلى مدى شمولية التقارير وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر .

ب. الإفصاح العادل : يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية .

ج. الإفصاح الكافي : يمثل الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية .

د. الإفصاح الملائم : هو الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات و ظروف المؤسسة و طبيعة نشاطها .

هـ. الإفصاح التثقيفي (الإعلامي) : إي الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات.

و. الإفصاح الوقائي (التقليدي) : يعني ضرورة الإفصاح بصورة تكون غير مضللة لأصحاب الشأن .

و إذا نظرنا للتصنيفات السابقة يمكن القول أنه لا توجد اختلافات جوهرية بين هذه المفاهيم ، إذا ما استخدمت في إطارها الصحيح ، حيث أن الهدف الحقيقي يتمثل في إعلام مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات الجوهرية الملائمة ، لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم بأفضل طريقة ممكنة ، ويكون بذلك من المناسب أن نصنف الإفصاح وفقاً للنوعين التاليين :

1. الافصاح للمستخدم الداخلي : وهوالإفصاح المتعلق بمد الفئات الداخلية بالمعلومات المحاسبية .

[24] محمد مبروك أبوزيد ، مرجع سابق ذكره ، ص578.
[25] لطيف زيود و آخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص180.

2. الإفصاح للمستخدم الخارجي : وهو الإفصاح المتعلق بإعلام فئات المستخدمين الخارجيين .

ويتطلب الإفصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات في القوائم المالية بطريقة يسهل فهمها ، كما يتطلب أيضاً ترتيب و تنظيم المعلومات فيها بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية [26]، بحيث يمكن للمستخدم المستهدف قراءتها بيسر وسهولة .

وحتى تكون عملية الإفصاح منظمة يلزم ذلك مجموعة من الأساليب العامة ، والتي تتمع بدرجة عالية من القبول و الاتفاق بين أوساط المحاسبين والمستخدمين للقوائم المالية وتشمل [27] :إعداد القوائم المالية و ترتيب بنودها وفق القواعد و المبادي المحاسبية المتعارف عليهاـ الملاحظات الهامشية عن معلومات أقل أهمية ــ . الملاحق لإعطاء تفاصيل عن بعض البنود الواردة بالقوائم المالية ـ المعلومات الموجودة من خلال الأقواس لتوضيح بعض الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية ــ تقرير المراجع الخارجي ، و تقرير مجلس إدارة المؤسسة .

مفهوم معايير المحاسبة الدولية :

المعيار في اللغة : هو نموذج يضع ويقاس على ضوءه وزن شيء أو طول أو درجة جودته . و بالانجليزية (Standard) و يعني القاعدة المحاسبية .[28] أما في المحاسبة فيقصد به المرشد الأساسي لقياس العمليات و الأحداث و الظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة و نتائج أعمالها و إيصال المعلومات إلى المستفيدين ، والمعيار بهذا المعنى يتعلق بعنصر محدد من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف ، قد عرفت لجنة القواعد الدولية القاعدة المحاسبية بأنها عبارة عن قواعد إرشادية يرجع إليها المهنيون لدعم اجتهادهم و استلهام حكمتهم كما أنه وصف مهني رفيع في التعبير أو الممارسة في الظروف المشابهة و تعتمد كإطار لتقييم نوعية و كفاءة العمل الفني لتحديد طبيعة و عمق المسئولية المهنية .

تعريف المحاسبة الدولية :

تعد المحاسبة الدولية نظام عالمي يهدف إلى وضع مجموعة من المبادئ و المعايير المحاسبية المقبولة قبولا عاما ، وتحديد الاساليب و الطرق المشتقة من تلك المبادئ و المعايير و تطبيقها في جميع الدول .[29]

وفي هذا تعرف المحاسبة الدولية بأنها مجموعة قواعد ومفاهيم محاسبية متفق عليها و تتبعها اكثر من مؤسسة في اكثر من دولة لإعداد تقاريرها المالية و للقياس بغرض صنع القرار .[30]

---

[26] السيد عطا الله السيد ، النظريات المحاسبية ، دار الراية للنشر ، عمان ،2009 ، ص163.

[27] محمد مبروك أبو زيد ، مرجع سبق ذكره ، ص584.

[28] أحمد نور ، و شحاتة السيد شحاتة ، مبادئ المحاسبة و المفاهيم و الإجراءات المحاسبية طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية و المصرية ، الدار الجامعية ،الإسكندرية ، 2008 ، ص 15.

[29] يوسف محمد الجربوع ، سالم عبد الله حلس ، المحاسبة الدولية ، مؤسسة الوراق ، الاردن ، الطبعة الاولى ، 2002 ، ص28 .

[30] صلاح الدين عبد الرحمان فهمي ، مقارنة معايير المحاسبة الدولية ، مكتبة الأنجلو المصرية ، الطبعة الاولى ، 2000 ، ص148 .

بمعنى انه يتم استخدام نفس القواعد المحاسبية لمعالجة نفس العمليات المالية للمؤسسة في اكثر من دولة لإعداد قوائم مالية ، ومن ثم يصبح أساس إعداد القوائم المالية واحد .

وفي تعريف اخر ، المحاسبة الدولية هي المحاسبة التي تهتم بوضع إطار نظري و عملي على مستوى دولي يستخدم كأساس مرجعي في الممارسات و المقارنات المحاسبية المختلفة ، و الناتجة عن احداث أو عمليات اقتصادية أو مصالح تتخطى حدود اكثر من دولة .[31]

ومن خلال ما سبق نقول أن المحاسبة التي تهتم بمعالجة العمليات و المشاكل المحاسبية المتعلقة بالمعاملات الدولية ، فهي تتضمن مجموعة قواعد ومبادئ متفق عليها دوليا تنظم مهنة المحاسبة ، تسعى الشركات الى تطبيق هذه المبادئ و القواعد بهدف تحقيق عدة مزايا منها الإندماج في البيئة المحاسبية الدولية ، و ذالك بالرغم من وجود اختلافات بيئية بين الدول .

دور الاتحاد الدولي للمحاسبين.

يسعى الاتحاد الدولي للمحاسبين الى خدمة المصلحة العامة من خلال المساهمة في تطوير مؤسسات و أسواق و اقتصاديات قوية ومستدامة ، وهو يدعم كلا من شفافية ومسائلة ومقارنة التقارير المالية ، ويساعد على تطوير مهنة المحاسبة ، ويسهم في نشر أهمية وقيمة المحاسبين بالنسبة للبنية التحتية المالية في مختلف دول العالم . يضم الاتحاد الدولي للمحاسبين الذي تم تاسيسة في عام 1977م مجموعة 175 عضوا و زميلا في اكثر من 130 دولة ومنطقة ، حيث يمثل ما يقارب 2.8 مليون محاسب في القطاع العام و ميادين النعليم و الخدمة الحكومية و الصناعة والتجارة .

ويسهم الاتحاد الدولي للمحاسبين ، كجزء من تكليفه المتمثل في خدمة المصلحة العامة ، في صياغة وتبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام عالية الجودة ، من خلال دعمة بشكل رئيسي لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، و يوفر الاتحاد الدولي للمحاسبين الموارد البشرية وادارة المرافق و دعم الاتصالات و التمويل لهذا المجلس المستقل المتخصص بوضع المعايير ، كما يسهل عملية ترشيح واختيار أعضاء هذا المجلس .

ويضع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام جدول الأعمال الخاص به و يصادق على اصداراته وفقا لاسلوب عمله و دون مشاركة الاتحاد الدولي للمحاسبين . ولا يكون بامكان الاتحاد الدولي للمحاسبين أن يؤثر على جدول الأعمال أو الاصدارات المشار اليها . وينشر الاتحاد الكتب والمعايير و الاصدارات الآخرى ويملك حق تأليفها .

[31] محمد المبروك أبو زيد ، المحاسبة الدولية ، ايتراك للنشر و التوزيع ، القاهرة ، 2005 ، ص21 .

ISSN: 2709-5312

وقد تم اعتماد إطار فكري للتقارير المالية ذات الغرض العام التي تعدها منشآت القطاع العام من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في 2014 ، ويهدف إلى وضع المفاهيم التي تشكل الأساس للتقارير المالية ذات الغرض العام التي تعدها منشآت القطاع التي تتبنى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق المحاسبي .

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 1"عرض البيانات المالية "[32]

تاريخ النفاذ: الفترات السنوية التي تبدأ في 1 يناير 2008م أو بعده.

الهدف : ان الهدف من هذا المعيار هو بيان الطريقة التي يتم من خلالها عرض البيانات المالية للأغراض العامة من أجل امكانية المقارنة بين كل من البيانات المالية للمنشأة للفترات السابقة و البيانات الخاصة بمنشأت آخرى ، ولتحقق هذا الهدف ، يبين هذا المعيار الاعتبارات الكلية الخاصة بعرض البيانات المالية و الارشادات بشأن هيكل هذه البيانات والحد الأدنى من المتطلبات الخاصة بمحتوى البيانات المالية المعدة بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي

الملخص :

- المبادئ الأساسية التي يقوم عليها إعداد البيانات المالية . بما في ذلك استمرارية المنشأة و اتساق الغرض ، و أساس الاستحقاق المحاسبي ، و المادية ، و التجميع [33].
- تضم المجموعات الكاملة للبيانات كلاً من : (بيان المركز المالي ، بيان الأداء المالي ، بيان التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية ، بيان التدفق النقدي ، عندما توفر المنشأة موازنتها المصادق عليها للجمهور ،مقارنة بين المبالغ المقدرة والفعلية ، والملاحظات التي تشمل ملخصاً للسياسات المحاسبية الهامة و الملاحظات التفسيرية الأخرى).
- تلتزم المنشأة التي تتوافق بياناتها المالية مع معايير المحاسبة في القطاع العام بتقديم بيان صريح و غير متحفظ اهذا الإلتزام في الإيضاحات . لا يجوز الإعلان أن البيانات المالية متوافقة مع معايير المحاسبة المالية في القطاع العام ما لم تتوافق مع جميع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية .

[32] إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونين، عمان، الأردن، 2015م، ص 163.

[33]ديلويت، كتيب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، نحو إدارة مالية متطور، ص 8-9.

- لا يجوز مقاصة الأصول و الالتزامات ، و الايرادات و المصاريف ، إلا اذا كان معيار محاسبة دولي أخر في القطاع العام يسمح بمثل هذه المقاصة أو يتطلبها .
- يجب عرض معلومات المقارنة للفترة السابقة لجميع المبالغ المبينة في البيانات المالية و الإيضاحات ، يجب إدراج معلومات المقارنة عندما يكون ذلك ملائماً لفهم البيانات المالية للفترة الحالية ، في حالة تعديل العرض أو التصنيف ، يجب إعادة تصنيف مبالغ المقارنة ، و يجب الإفصاح عن طبيعة و مبلغ و سبب أي إعادة تصنيف .
- يوضح بيان التغيرات في صافي الأصول / الملكية جميع التغيرات في صافي الأصول / الملكية .
- يتم إعداد البيانات المالية بشكل عام سنوياً، في حال تغير تاريخ نهاية السنة ، وفي حال عرض البيانات المالية لفترة أكثر من سنة واحدة ، فإن ذلك يتطلب الإفصاح عنه .
- يتطلب عادة تصنيف الأصول و الإلتزامات كأصول و إلتزامات متداولة أو غير متداولة ، وعموماً ، لا تؤخذ الأحداث اللاحقة في عين الإعتبار عند تصنيف البنود كمتداولة أو غير متداولة ،على المشأة الإفصاح عن كل مبلغ متوقع تحصيله أو تسديده بعد أكثر من 12 شهراً فيما يتعلق ببنود الأصول و الإلتزامات التي تتضمن مبالغ متوقع تحصيلها أو تسديدها خلال أو بعد 12 شهراً من تاريخ التقرير .
- يحدد معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام رقم 1 الحد الأدنى من البنود التي تعرض في صدر بيان المركز المالي ، بيان الأداء المالي ، بيان التغيرات في صافي الأصول / الملكية ، وكذلك التنويه لتحديد بنود إضافية و عناوين و مجاميع فرعية .
- يمكن عرض تحليل للمصروفات في بيان الأداء المالي حسب طبيعتها أو وظيفتها ، و إذا تم عرض المصروفات حسب وظيفتها ، يجب كذلك عرض تصنيفها حسب طبيعتها .
- يحدد معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام رقم 1 الحد الأدنى لمتطلبات الإفصاح للإيضاحات ، يجب أن تشمل هذه هذه الإضاحات معلومات حول : (السياسات المحاسبية المتبعة ،الأحكام التي قامت بها الإدارة في تطبيق السياسات المحاسبية للمشأة و التي كان لها أثر كبير على المبالغ المدرجة في البيانات المالية ،الإفتراضات الرئيسية المتعلقة بالمستقبل و المصادر الرئيسية للتقديرات غير المؤكدة ، التي تحمل مخاطر مهمة قد تسبب تعديلات جوهرية على القيمة المدرجة للأصول و الإلتزامات خلال السنة المالية القادمة

،الموطن و الشكل القانوني للمنشأة ، وصف لطبيعة عمليات المنشأة ، مرجعية التشريعات المتعلقة ,أسم المنشأة المسيطرة و المنشأة المسيطرة النهائية على المنشأة الاقتصادية).

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 2 "بيانات التدفق النقدي"[34].

تاريخ النفاذ: الفترات السنوية التي تبدأ في 1 يوليو 2001م أو بعده.

الهدف : يحدد بيان التدفقات النقدية (أ) مصادر التدفقات النقدية الواردة (ب) والبنود التي انفق عليها النقد خلال فترة تقييم التقارير (ج) و رصيد النقد في تاريخ تقديم التقرير ، ان المعلومات حول التدفقات النقدية للمنشاة مفيدة في أنها تقدم لمستخدمى البيانات المالية المعلومات لكل من الأغراض المحاسبية و أغراض صنع القرار ، وتتيح معلومات التدفق النقدي للمستخدمين تحديد الطريقة التي تحصل فيها منشأة في القطاع العام على النقد الذي تتطلبه لتمويل أنشطتها و الأسلوب الذي تم فيه استخدام هذا النقد ، عند اتخاذ وتقييم القرارات حول تخصيص الموارد مثل استمرار أنشطة المنشأة يحتاج المستخدمون الى فهم التفقات النقدية ومدى التأكد منها ، ان هدف هذا المعيار هو طلب تقديم المعلومات حول التغيرات التاريخية في النقد والنقد المعادل للمنشأة بواسطة بيان تدفق نقدي يبين التدفقات النقدية خلال الفترة الناشئة عن الأنشطة التشغيلية و الاستثمارية و التمويلية .

الملخص :

- على بيان التدفقات النقدية أن يتضمن تحليلاً للتغيرات في النقد و ما يعادله خلال الفترة ، مصنفة حسب الأنشطة التشغيلية و الاستثمارية و التمويلية [35].
- تشمل مرادفات النقد الاستثمارات قصيرة الأجل (أقل من ثلاثة أشهر من تاريخ الاستحواذ) ، قابلة للتحويل بسهولة إلى مبالغ نقدية محددة ، و تخضع لمخاطر غير هامة في التغير في القيمة ، بشكل عام ، لا تتضن الاستثمارات في الأسهم .
- يتم عرض بيان التدفقات النقدية للأنشطة التشغيلية إما باستخدام الأسلوب المباشر (مفصل) أو الأسلوب غير المباشر .

[34] إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونين، عمان، الأردن، 2015م، ص 223.

[35] ديلويت، كتيب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، نحو إدارة مالية متطور، ص10.

- يشجع المعيار منشأت القطاع العام التي تقدم التقارير باستخدام الأسلوب المباشر حول التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة التشغيلية على تقديم مطابقة للفائض / العجز الناشئين من الأنشطة العادية مع صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية .
- يتم الإفصاح عن التدفقات النقدية من الفوائد و أنصبة الأرباح المقبوضة و المدفوعة كل على حدة ، و هي تصنف كأنشطة تشغيلية ، أو استثمارية ، او تمويلية .
- يتم تصنيف التدفقات النقدية الناتجة عن الضرائب على صافي الفائض كتشغيلية ما لم تكن مصنفة تحديداً كأنشطة تمويلية أو استثمارية .
- يجب أن يكون سعر الصرف المستخدم لترجمة التدفقات النقدية الناتجة عن المعاملات بالعملات الأجنبية ساري المفعول بتاريخ التدفقات النقدية .
- يجب عرض التدفقات النقدية الإجمالية المتعلقة بالاستحواذ و استبعاد الوحدات الخاضعة للسيطرة و وحدات التشغيل الأخرى بشكل منفصل و يتم تصنيفها كأنشطة استثمارية ، مع الإفصاح بشكل منفصل محدد عن معلومات إضافية .
- يتم استبعاد معاملات الاستثمار و التمويل التي لا تتطلب إستخدام النقد من بيان التدفقات النقدية ، و لكن يجب الإفصاح عنها بشكل منفصل .

المبحث الثاني : الدراسة الميدانية

نبذة عن المعاشات والتأمينات الاجتماعية في السودان ودولة الامارات .

تعددت صور الرعاية الاجتماعية في السودان ويرجع التشريع في هذا المجال إلى بداية الحكم الثنائي في العام 1898م حيث بدأت بمعاشات العاملين بالحكومة 1904م وتوالت وانتهت بقانون معاشات الخدمة العامة 1975م . أما أول قانون للتأمين الاجتماعي صدر 1968م والغي قبل تاريخ سريانه في 1969م ثم صدر قانون التامينات الاجتماعية لعام 1974م وتعديلته (1978م ـ1979م) ثم قانون التأمين الاجتماعي عام 1990م وتعديلاته ، ثم صدر أخيراً قانون المعاشات والتأمينات الاجتماعية عام 2016م والذي دمج المعاشات و التأمينات الاجتماعية في قانون واحد حيث غطى كل المؤمن عليهم المشمولين بقوانين المعاشات و قوانين التأمينات الاجتماعية .

أما في دولة الامارات فقد بدأت تغطية العاملين بالحكومة الاتحادية بشكل تدريجي بالقانون الاتحادي رقم (13) لسنة 1974م في شأن المعاشات و مكافأت التقاعد ثم قانون رقم (14) لسنة 1974م وقانون رقم (2) لسنة 1983م وقانون رقم (1) لسنة 1984م . وأول قانون للمعاشات و التأمينات الاجتماعية فهو القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 1999م و تعديلاته بقانون رقم (7) لسنة 2007م وقد شمل بتغطيته كل العاملين بالقطاع الاتحادي ودوائر الحكومات المحلية بحسب رغبة الامارة إضافة للعاملين بالقطاع الخاص بالدولة.

وجدير بالذكر أن قوانين المعاشات والتأمينات السارية في السودان ودولة الامارات تشمل كل العاملين بالقطاعات النظامية الحكومية وشبه الحكومية والقطاع الخاص ، وتغطي مخاطر الشيخوخة والوفاة وعدم اللياقة الصحية و الإصابات ، وتعتمد على الاشتراكات بنسب معينة من المؤمن عليهم وأصحاب العمل ، وتصرف المنافع التأمينية حسب كل حالة بنسب أو معادلات معينة كما أنها تربط صرف المعاش المستحق بسن معينة ، وتشترك في معظم الإجراءات التأمينية .

إجراءات الدراسة الميدانية وتحليل النتائج :

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في جودة المعلومات المحاسبية وترشيد القرارات المالية حيث اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي لدراسة الظاهرة ، ووصفها وصفاً دقيقاً يعبر عنها كيفياً وكمياً، مع إجراءات الثبات والصدق ، إضافة إلى وصف لمجتمع الدراسة والذي يتكون من (130) من العاملين في مجال المعاشات والتأمينات الاجتماعية بالسودان ودولة الامارات بالإضافة إلى الخبراء والمختصيين في المجال المالي كلهم من المستوى الجامعي وفوق ومثلت درجة البكالريوس عدد73 بنسبة (56.2%) وتخصص المحاسبة 97 بنسبة (74.6%) ومن كانت خبرتهم العملية 20 سنة فأكثر 39 بنسبة (30%) ، وشملت الدراسة بشكلها العام 12محور لعدد ستة من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، اختار منها الباحث معيارين بشكل خاص لأغراض هذة الدراسة ، وذلك من خلال محورين لتعرف على فروض الدراسة وتشمل:

المحور الأول: يقيس الفرضـــية الاولى (تطبيق معيار(1)"عرض البيانات المالية " يؤثر إيجاباً في جودة المعلومات المحاسبية بصناديق المعاشات والتأمينات الاجتماعية) ويشتمل على عدد (5) عبارات.

المحور الثانى: يقيس الفرضـــية الثانية (تطبيق معيار (2) "بيانات التدفق النقدي " يؤثر إيجاباً في جودة المعلومات المحاسبية بصناديق المعاشات والتأمينات الاجتماعية) ويشتمل على عدد (5) عبارات.

التوزيع التكراري لعبارات محور الفرضية الاولى

فيما يلي التوزيع التكراري للعبارات التي تقيس أثر تطبيق معيار(1)"عرض البيانات المالية " في جودة المعلومات المحاسبية بصناديق المعاشات والتأمينات الاجتماعية وذلك على النحو التالى:

جدول (1/1/1) يوضح التوزيع التكراري لعبارات الفرضية الأولى

العبارات	أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		لا أوافق بشدة	
	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة
1/تطبيق معيار "عرض البيانات المالية" يتيح قابلية مقارنة بيانات الصـــندوق للفترات الســـابقة لتصـــبح قابلة لفهم المستخدم .	81	62.3	45	34.6	3	2.3	1	0.8	0	0
2/يوفر معيار"عرض البيانات المالية" قابلية المقارنة بين البيانات الخاصـة بالصـندوق مع منشـأت اخرى لتصـبح ملائمة للمستخدمين .	64	49.2	54	41.5	8	6.2	3	2.3	1	0.8
3/إلتزام معيار"عرض البيانات المالية "بالإعتبارات الكلية الخاصـــة بعرض البيانات يحفز الصـــناديق للالتزام بالخصـائص النوعية للبيانات لتعظيم الاسـتفادة منها لكل فئات المستخدمين .	61	46.9	60	46.2	9	6.9	0	0	0	0
4/يشـــجع معيار " عرض البيانات المالية " على الاهتمام بجوهر البيانات المالية بالصناديق ومضمونها فوق شكلها.	63	48.5	57	43.8	9	6.9	1	0.8	0	0
5/معيار " عرض البيانات المالية " يوضـــح المعلومات الأساسـية عن المركز المالي للصـنوق بالإمتثال لأسـاليب العرض المتسقة مع فهم فئات المستخدمين .	69	53.1	56	43.1	4	3.1	1	0.8	0	0
اجمالى العبارات	338	52	272	41.8	33	5.1	6	0.9	1	0.2

المصدر: إعداد الباحث من بيانات بيانات الدراسة الميدانية 2021

يلاحظ من الجدول (1/1/1) أن نسبة (93.8) % من أفراد عينة الدراسة يوافقون على اجمالى العبارات التي تقيس (أثر تطبيق معيار(1)"عرض البيانات المالية " في جودة المعلومات المحاسبية بصناديق المعاشات والتأمينات الاجتماعية) بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (1.1) %، أما أفراد العينة الذين لم يبدو إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (5.1) %.

الإحصاء الوصفي لعبارات محور الفرضية الاولى

جدول(2/1/2) التحليل الاحصائى الوصفى لعبارات محور الفرضية الاولى

م	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الاستجابة	قيمة t	مستوى الدلالة	الترتيب
1	تطبيق معيار "عرض البيانات المالية" يتيح قابلية مقارنة بيانات الصندوق للفترات السابقة لتصبح قابلة لفهم المستخدم .	4.58	.58	مرتفعة جدا	31.09	**0.000**	**1**
2	يوفر معيار"عرض البيانات المالية" قابلية المقارنة بين البيانات الخاصة بالصندوق مع منشأت اخرى لتصبح ملائمة للمستخدمين.	4.36	.77	مرتفعة جدا	20.22	**0.000**	**5**
3	إلتزام معيار"عرض البيانات المالية "بالإعتبارات الكلية الخاصة بعرض البيانات يحفز الصناديق للالتزام بالخصائص النوعية للبيانات لتعظيم الاستفادة منها لكل فئات المستخدمين .	4.40	.62	مرتفعة جدا	25.85	**0.000**	**4**
4	يشجع معيار " عرض البيانات المالية " على الاهتمام بجوهر البيانات المالية بالصناديق ومضمونها فوق شكلها.	4.42	.65	مرتفعة جدا	24.40	**0.000**	**3**
5	معيار " عرض البيانات المالية " يوضح المعلومات الأساسية عن المركز المالي للصنوق بالإمتثال لأساليب العرض المتسقة مع فهم فئات المستخدمين .	4.48	.60	مرتفعة جدا	28.20	**0.000**	**2**
	اجمالى العبارات	**4.45**	**0.64**	مرتفعة جدا	**25.95**	**0.000**	

المصدر: إعداد الباحث من نتائج بيانات الدراسة لميدانية 2021

يلاحظ من الجدول (2/1/2)ما يلي:

1/ المتوسط الحسابي لجميع العبارات اكبر من الوسط الفرضي للدراسة (3) وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد عينة الدراسة على اجمالى العبارات التى تقيس (أثر تطبيق معيار(1)"عرض البيانات المالية " في جودة المعلومات المحاسبية بصناديق المعاشات والتأمينات الاجتماعية) بمستوى استجابة مرتفعة جدا حيث حققت جميع العبارات متوسطا" عام مقداره (4.45) وبانحراف معياري (0.64).

التوزيع التكراري لعبارات محور الفرضية الثانية

فيما يلي التوزيع التكراري للعبارات التي تقيس أثر تطبيق معيار (2) "بيانات التدفق النقدي " على جودة المعلومات المحاسبية بصناديق المعاشات والتأمينات الاجتماعية وذلك على النحو التالى:

جدول (3/2/1) يوضح التوزيع التكراري لعبارات الفرضية الثانية

العبارات	أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		لا أوافق بشدة	
	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة
1/ تطبيق معيار "بيانات التدفق النقدي " يتيح المعلومات لفئات المستخدمين عن مصادر التدفقات النقدية الواردة للصندوق وتحديد الطريقة التي يحصل فيها على النقد .	76	58.5	41	31.5	11	8.5	2	1.5	0	0
2/يساعد معيار"بيانات التدفق النقدي " على ما يبين للمستخدمين الأسلوب الذي تم فيه إستخدام النقد بالصناديق خلال فترة التقدير .	65	50	56	43.1	9	6.9	0	0	0	0
3/يساهم معيار "بيانات التدفق النقدي " في تقويم المعلومات لفئات المستخدمين حول التقديرات التأريخية من النقد والنقد المعادل بالصندوق.	63	48.5	57	43.8	8	6.2	2	1.5	0	0
4/يساعد معيار " بيانات التدفق النقدي " على ما يبين للمستخدمين التدفقات خلال الفترة الناشئة عن أنشطة الصندوق التشغيلية و الاستثمارية و التمويلية.	65	50	58	44.6	7	5.4	0	0	0	0
5/معيار "بيانات التدفق النقدي " يسهم في كيفية عرض معلومات إضافية تناسب المستخدمين في فهم المركز المالي للصندوق وسيولته .	65	50	52	40	12	9.2	1	0.8	0	0
اجمالى العبارات	334	51.4	264	40.6	47	7.2	5	0.8	0	0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات بيانات الدراسة الميدانية 2021

يلاحظ من الجدول (3/2/1) أن نسبة (92) % من أفراد عينة الدراسة يوافقون على اجمالى العبارات التي تقيس (أثر تطبيق معيار (2) "بيانات التدفق النقدي " على جودة المعلومات المحاسبية بصناديق المعاشات والتأمينات الاجتماعية) بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (0.8) %، أما أفراد العينة الذين لم يبدو إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (7.2) .

الإحصاء الوصفي لعبارات محور الفرضية الثانية

جدول(4/2/2) التحليل الاحصائى الوصفى لعبارات محور الفرضية الثانية

م	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الاستجابة	قيمة t	مستوى الدلالة	الترتيب
1	تطبيق معيار "بيانات التدفق النقدي " يتيح المعلومات لفئات المستخدمين عن مصادر التدفقات النقدية الواردة للصندوق وتحديد الطريقة التي يحصل فيها على النقد.	4.47	.72	مرتفعة جدا	23.35	0.000	1
2	يساعد معيار"بيانات التدفق النقدي " على ما يبين للمستخدمين الأسلوب الذي تم فيه إستخدام النقد بالصناديق خلال فترة التقدير	4.43	.62	مرتفعة جدا	26.24	0.000	3
3	يساهم معيار "بيانات التدفق النقدي " في تقويم المعلومات لفئات المستخدمين حول التقديرات التأريخية من النقد والنقد المعادل بالصندوق.	4.40	.68	مرتفعة جدا	23.48	0.000	4
4	يساعد معيار " بيانات التدفق النقدي " على ما يبين للمستخدمين التدفقات خلال الفترة الناشئة عن أنشطة الصندوق التشغيلية و الاستثمارية و التمويلية.	4.45	.60	مرتفعة جدا	27.58	0.000	2
5	معيار "بيانات التدفق النقدي " يسهم في كيفية عرض معلومات إضافية تناسب المستخدمين في فهم المركز المالي للصندوق وسيولته .	4.39	.69	مرتفعة جدا	23.09	0.000	5
	اجمالى العبارات	**4.43**	**0.66**	مرتفعة جدا	**24.74**	**0.000**	

المصدر: إعداد الباحث من نتائج بيانات الدراسة لميدانية 2021

يلاحظ من الجدول (4/2/2)ما يلي:

المتوسط الحسابي لجميع العبارات اكبر من الوسط الفرضي للدراسة (3) وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد عينة الدراسة على اجمالى العبارات التى تقيس (أثر تطبيق معيار (2) "بيانات التدفق النقدي " على جودة المعلومات المحاسبية بصناديق المعاشات والتأمينات الاجتماعية) بمستوى استجابة مرتفعة جدا حيث حققت جميع العبارات متوسطا" عام مقداره (4.43) وبانحراف معياري (0.66).

الخاتمة وتشمل على الآتي :

أولاً : النتائج .

1. تطبيق معيار (1)"عرض البيانات المالية" أثر إيجاباً في جودة المعلومات المحاسبية بصناديق المعاشات والتأمينات الاجتماعية.
2. تطبيق معيار (2) "بيانات التدفق النقدي" أثر إيجاباً في جودة المعلومات المحاسبية بصناديق المعاشات والتأمينات الاجتماعية .
3. تطبيق معايير المحاسبة الدولية ساهمت إيجاباً في جودة المعلومات المحاسبية بصناديق المعاشات والتأمينات الاجتماعية .

ثانياً : التوصيات .

1. ضرورة إصدار القوانين الملزمة بالتقيد بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في كل القطاعات الربحية والخدمية .
2. العمل على إصدار معايير وطنية باشراك المعنيين تناسب بيئتنا وتتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية .
3. ضرورة الالتزام بالتوقيت المناسب والجودة العالية في البيانات المالية والمعلومات المحاسبية في إعداد البيانات المالية المرحلية والختامية خدمة لفئات المستخدمين .
4. ضرورة الإلتزام بالاتفاقيات الدولية والاقليمية في مجال الضمان الاجتماعي والتأمين الاجتماعي والتصديق عليها .