

## ثانياً: الدراسات السابقة:

لما كانت الدراسات السابقة في أي مجال هي مفتاح الباحث لسبر أغوار بحثه، ولما اقتضت ضروريات البحث العلمي الجيد الوقوف على هذه الدراسات قبل الدخول في جوهر البحث، منعاً للتكرار واستفادة من النقاط والنتائج المتحصلة خدمة لأهداف العلوم بتراكم الخبرات والتجارب، كان لزاماً على الباحث أن يقف على جملة من هذه الدراسات والتي لها علاقة بمتغيرات البحث:

### 1.دراسة عبد الرازق اللبابيدي، 1982م<sup>(1)</sup>

تناولت هذه الدراسة تأصيل وتطوير القياس في المحاسبة القومية وتهدف الي وضع اطار منطقي لنظرية القياس في المحاسبة القومية ودراسة الافكار الفلسفية والمنطقية للقياس بهدف استخلاص معايير للقياس المحاسبي.

تتمثل مشكلة الدراسة في تجاهل المحاسبين الاسس العلمية والمنطقية للقياس خاصة في مضمار المحاسبة القومية، وعدم توفر صدق التعبير الرقمي عن النشاط الاقتصادي وعدم الاسترشاد بالمعايير السليمة لما يجب ان يكون علي القياس المحاسبي القومي.

توصلت الدراسة الي مجال القياس في المحاسبة القومية يفسر بوجود مجموعة من العمليات الاقتصادية والمالية، وأن المحاسبة القومية لا تقوم بقياس خاصية عددية النقود، وانما بقياس الخاصية المستمدة من المنفعة الاقتصادية وأن هناك تحيزات للقياس تحلل الي تحيزات تحول دون تحقيق التعبير الصادق للقياس وتحيزات تحد من بلوغ الاستخدام النافع للقياس المحاسبي، كما توصلت الدراسة الي أن مبادئ القياس هو القواعد الاساسية التي يرتكز عليها علم القياس، وتتحدد مبادئ القياس المحاسبي القومي في ثلاثة مجموعة هي مبادئ علمية مرتبطة بمدرج القياس كمبدأ محاسبي التعيين الرقمي ومبدأ التعيين المتماثل، ومبدأ التحويل المتماثل، ومبدأ وحدة المدرج، ومبادئ علمية مرتبطة بوحدة القياس (كمبدأ استقرار وحدة القياس، ومبدأ تجانس القياس) ومبادئ علمية مرتبطة بمضمون القياس ( كمبدأ عدم الازدواج ، ومبدأ عدم الاسقاط ومبدأ الشمول ومبدأ الثبات ومبدأ القياس بسعر السوق ومبدأ التمييز بين التدفق والمخزون).

### 2.دراسة جاسم بن متعب الشمري، 2000م<sup>(2)</sup>

تكمن مشكلة الدراسة في مخاطر الانشطة خارج الميزانية مع تزايد حالات الانهيار التي ارتبطت بهذه الانشطة ، زاد من المخاطر حيث أن التقارير المالية لا تظهر الا القليل من آثار الانشطة خارج الميزانية وعجز المحاسبة التقليدية عن استيعاب هذه الانشطة خارج الميزانية لمصلحة الاقتصاد الوطني بشكل عام بتوجيه الاستثمار واتخاذ القرارات الاقتصادية علي اساس ملائم من البيانات المحاسبية نحو فهم وإدارة هذه الانشطة.

<sup>(1)</sup> عبد الرازق اللبابيدي، نظرية القياس في المحاسبة القومية، (جامعة القاهرة، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 1982م)  
<sup>(2)</sup> جاسم بن محمد متعب الشمري، القياس المحاسبي لآثار الأنشطة خارج الميزانية ومشاكل الإفصاح عنها (جامعة الزقازيق فرع بنها، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2000)

هدفت الدراسة الي زيادة الاستفادة من المعلومات المحاسبية في مجال الانشطة خارج الميزانية ، وذلك من خلال تقديم إطار للقياس والافصاح ، وقد استخدمت الدراسة الاسلوب التطبيقي علي المصارف التجارية في كل من المملكة العربية السعودية والكويت ومصر .

توصلت الدراسة الي أن الانشطة خارج الميزانية ذات أهمية قصوي علي مستوى المشروع الفردي وعلي مستوى الاقتصاد الوطني رغم ازدياد أهميتها مؤخر، إن عجز المحاسبة التقليدية وعدم مقدرتها علي القياس والافصاح عن المخاطر العديدة لهذه الانشطة قد أدبي بصورة أساسية الي وجود هذه الانشطة خارج الميزانية واوصت الدراسة بأن تتولي الجهات المنظمة والمختصة بتنمية الاقتصاد الوطني ونشر الثقافة المتعلقة بالأنشطة خارج الميزانية للتعريف بمنافعها وما يرتبط بها من مخاطر وان تتولي المنظمات المهنية المختصة متابعة القضايا المحاسبية المرتبطة بالأنشطة خارج الميزانية ، ومعالجة الجوانب المتعلقة بالبيئة المحلية وتشجيع البحث العلمي في مجال الانشطة خارج الميزانية.

### 3.دراسة رشا حماده ،2000<sup>(1)</sup>

تتمثل مشكلة الدراسة في الحاجة الي رأس المال البشري اكبر من الحاجة الي راس المال المادي فهو المؤثر في مجال القوة والعلم والتكنولوجيا والابداع، ويتطلب تعديلات جوهرية في علوم المحاسبة والادارة لاستيعاب ذلك. تظهر أهمية الدراسة في توجيه ادارة المنشآت الاقتصادية خاصة التي تعاني من نقص الموارد البشرية الي أهمية القياس والافصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في القوائم المالية، هدفت الدراسة الي قياس رأس المال البشري وتحديد أثره في القوائم المالية، وبيان كيفية الافصاح عن تكاليف وقيمة الموارد البشرية، واقتراح تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية، استخدمت الدراسة أسلوب التطبيق العملي في جامعة دمشق ، وتوصلت الدراسة الي نتيجة أن المحاسبة عن الموارد البشرية تكفل الاستخدام الأمثل لهذه الموارد باعتبارها أصولاً، وان عدم تضمين القوائم المالية معلومات عن الموارد البشرية يعد نقصاً جوهرياً في الوظيفة المحاسبية والادارية علي السواء ، ولا بد من اتساع وظائف المحاسبة لتشمل محاسبة الموارد البشرية وذلك لتقديم معلومات تساعد الادارة والمستثمرين والموظفين في ترشيد القرارات الاستراتيجية، حيث ان اعتبار الموارد البشرية أصولاً تظهر في القائمة المالية هو بداية دراسة النفقات المدفوعة عن الموارد البشرية كأصل في القوائم المالية للمؤسسات مما يعني ضرورة قياس إهلاك الاصل، وضرورة اتخاذ الاجراءات والبيانات الرسمية من أجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية وإعداد السجلات التحليلية والمحاسبية اللازمة لعملية التسجيل والتبويب والقياس.

### 4.دراسة بابر ابراهيم الصديق، 2000م<sup>(2)</sup>

<sup>(1)</sup>رشا حماده، القياس والافصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية دراسة تطبيقية ، (مجلة جامعة دمشق، المجلد الثامن

عشر، العدد الأول،2002م) ص (58)

<sup>(2)</sup>بابر ابراهيم الصديق، مدى تطبيق معيار العرض والافصاح بالقوائم المالية للمصارف الاسلامية والمؤسسات الاسلامية ،(مجلة دراسات

مصرفية ومالية، المعهد العالي للدراسات المصرفية والمالية، العدد الرابع،2000)

تناولت الدراسة موضوع معيار العرض والافصاح بالقوائم المالية للمصارف والمؤسسات المالية الاسلامية مؤكداً علي أن عدم اتخاذ معايير محددة تأخذ بها المصارف المصارف الاسلامية له اثر سلبي علي الثقة لدي مستخدمي القوائم المالية الخاصة بهذه المصارف، كما تطرقت الي متطلبات أداء القوائم المالية للمصارف الاسلامية التي تنشر والتي تقرها كافة الجهات الرقابية العلاقة، وايضاً تطرقت الدراسة لمتطلبات الرقابة الصادرة من الاجهزة المختصة التي تكون أكثر تفصيلاً وموجهة لأغراض معينة.

عرضت الدراسة بنود معيار العرض والافصاح بصور مفصلة والملاحق ذات الصلة بالمعيار، وركزت علي قائمة التدفقات النقدية باعتبارها قائمة حديثة ومهمة في تزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات عن المقبوضات والمدفوعات النقدية للمنشأة كهدف اساسي وهدف ثانوي وتزويدهم بمعلومات علي اساس نقدي بالنسبة للأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية للمنشأة.

توصلت الدراسة الي أن معيار العرض والافصاح المحاسبي العام الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية لهيئة المحاسبة للمصارف المالية الاسلامية يتوخى عناية بالإفصاح عن جميع بنود القوائم المالية وكيفية عرضها ضمن القوائم المالية.

#### 5.دراسة صالح محمد السيد، 2001م<sup>(1)</sup>.

ركزت الدراسة على أهمية إبراز دور الإفصاح بالنسبة للبنود الواردة في القوائم المالية، وهدفت الدراسة الى التعرف على مدى تطبيق الشركات المساهمة لتعليمات الإفصاح الصادرة عن المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) ومتطلبات الإفصاح الصادرة عن هيئة الأوراق المالية. وتركزت مشكلة الدراسة الى معرفة درجة اختلاف أو تشابه الشركات المساهمة الاردنية في السوق الأول في درجة التزامها بمتطلبات الإفصاح وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية ومعايير هيئة الأوراق المالية ومعرفة فيما إذا كانت هناك علاقة بين سنة تأسيس الشركة ودرجة التزام الشركات الصناعية المساهمة في السوق الأول بمتطلبات الإفصاح وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية ومعايير هيئة الأوراق المالية.

توصلت الدراسة الى أن نسبة الالتزام بمتطلبات الإفصاح وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية ووفقاً لمتطلبات هيئة الأوراق المالية متساوية الى حد ما، وأن الالتزام المنخفض وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية كان أكبر من نسبة الالتزام المنخفض وفقاً لمتطلبات هيئة الأوراق المالية، وأوصت الدراسة بضرورة الالتزام بالإفصاح وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية وهيئة الأوراق المالية وتشجيع الشركات بالإفصاح الاختياري إضافة إلى متطلبات الإفصاح الإجباري والملزم.

#### 6.دراسة ناهض نمر محمد الخالدي، 2002<sup>(2)</sup>

(1) صالح محمد سعيد، الإفصاح المحاسبي بين النظرية والتطبيق، (جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2004).

(2) ناهض نمر محمد الخالدي، أسس القياس والتنظيم المحاسبي ودورها في تقديم الاستثمار في المصارف الإسلامية، دراسة تطبيقية (جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة)، 2002.

هدفت هذه الدراسة إلى مناقشة وتقييم أسس القياس والتنظيم المحاسبي وإبراز دورها في تقييم الاستثمار في المصارف الإسلامية وتمثلت مشكلة الدراسة في أنه هل تعتبر أسس ومعايير القياس المحاسبي المستخدمة ملائمة للتطبيق. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي والمنهج الاستنباطي والمنهج التاريخي.

توصلت الدراسة إلى عدم ملائمة الأسس والطرق المحاسبية المطبقة لتقويم الاستثمارات كما أن تطبيق معايير القياس المحاسبي الخاصة بتقويم الاستثمارات يساعد على نجاح العمليات الاستثمارية، وأوصت الدراسة بأنه يجب على المصارف الإسلامية تطبيق المعايير والقواعد المحاسبية الملائمة في تقويم العمليات الاستثمارية، وضرورة إعادة النظر في الأنظمة المحاسبية لتصبح ملائمة للتطبيق في المصارف الإسلامية، وأن تهتم المصارف باستخدام الأساليب الكمية والرياضية والإحصائية في التنبؤ والتخطيط.

#### 7. دراسة أشرف خوفو عزيز، 2002<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة بتحديد أساسيات القياس المحاسبي التي يلزم إتباعها في إعداد البيانات المالية المستخدمة في التحليل المالي، وتأتي أهمية البحث في توضيح دور القوائم المالية وأسس القياس المحاسبي في تقديم البيانات المالية للتحليل المالي ويهدف البحث إلى توضيح الفروض والمبادئ المحاسبية المتبعة في القياس المحاسبي لإعداد بيانات القوائم المالية بصورة عادلة وحقيقة تسمح باستخدامها لأغراض التحليل المالي، أتبع الباحث المنهج الوصفي والمنهج و المنهج الاستدلالي الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والمنهج التحليلي

توصل الباحث إلى أن القوائم المالية المعدة استناداً إلى أسس القياس المحاسبي تعتبر المصدر الأساسي لأجراء عمليات التحليل المالي وأوصي الباحث بالاستناد إلى القوائم المالية المعدة وفقاً لأسس القياس المحاسبي عند إجراء عمليات التحليل المالي وضمان دقة النتائج وإمكانية إجراء المقارنات.

#### 8. دراسة فائزة محمد أحمد آدم، 2004م<sup>(2)</sup>

تهدف هذه الدراسة إلى التعريف بالإفصاح المحاسبي وأهميته في القوائم المالية الموحدة، وتتمثل مشكلة الدراسة في أنه هل الشركة القابضة تقوم بالإفصاح كاملاً حسب متطلبات الإفصاح العامة عن جميع الأحداث التي تحدث في الشركة التابعة لها، وأتبعت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج التحليلي والمنهج الاستنباطي ومنهج دراسة الحالة.

توصلت الدراسة إلى أن عدم الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية والضوابط لإعداد القوائم المالية الموحدة ينتج عنه قوائم مالية مضللة وان الإفصاح في القوائم المالية ذا أهمية قصوى ويساعد في التعرف على الموقف المالي الحقيقي للمجموعة ومن ثم اتخاذ القرارات الاستثمارية المناسبة، وأوصت الدراسة

<sup>(1)</sup>أشرف خوفو عزيز، استخدام التحليل المالي لأسس القياس المحاسبي في القوائم المالية لتقويم كفاءة الأداء بالقطاع المصرفي، دراسة ميدانية، (جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، بحث تكميلي ماجستير في المحاسبة غير منشور)، 2002.

<sup>(2)</sup>فائزة محمد أحمد، مشاكل الإفصاح في القوائم المالية الموحدة، (جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير في المحاسبة)، 2004.

بضرورة الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية والضوابط المحددة لإعداد القوائم المالية الموحدة وضرورة الإفصاح الكافي في قوائم المجموعة قبل الاندماج وإجراء التسويات المحاسبية اللازمة قبل إعداد القوائم المالية الموحدة، ثم التأكيد على ضرورة إيضاح ما تحتويه بنود تلك القوائم.

### 9.دراسة عبد الحميد شاهين، 2003م<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في أنه هل يوجد اتفاق تام علي مفهوم الاصول الفكرية ومكوناتها الفرعية ؟ وهل معايير المحاسبة المعنية بمعالجة المشاكل المحاسبية الخاصة بالأصول؟ وتتبع أهمية الدراسة من ندرة وحداثة الدراسات الأكاديمية التي صدرت في الدول المتقدمة صناعياً وفي مصر، والمعنية بقياس الاصول الفكرية ، كما تتبع أهمية الدراسة من أن معايير المحاسبة التي أصدرت بشأن القياس والافصاح عن الاصول الفكرية لا تساعد بشكل كافي علي قياس الاصول الفكرية لمنشآت الاعمال القائمة علي المعرفة والتكنولوجيا ، هدفت الدراسة الي دراسة أصول ومكونات أصول الملكية الفكرية لمحاولة التاصيل العلمي لتلك الاصول، وتقييم معايير المحاسبة ونماذج القياس التي تصدت لمشكلة القياس المحاسبي للأصول الفكرية، ومعالجة أوجه القصور في نماذج القياس المحاسبي للأصول الفكرية بتقديم نموذج مقترح يحقق الموضوعية في عملية القياس.

استخدمت الدراسة المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي، توصلت الدراسة الي ان الاعتماد علي مدخل معدل العائد علي المال المستثمر كأساس لقياس أصول الملكية الفكرية يعد المدخل الافضل لعملية القياس لإمكانية تحديد معظم المتغيرات التي يمكن أن تؤثر علي قيمة المنشأة وتؤدي التي تحقيق المنشأة لأرباح تفوق نظيراتها في المنشآت الاخرى، وأن أصول الملكية الفكرية يتم اكتسابها وتميمتها داخلياً من خلال أنشطة البحوث والتطوير والتدريب واجتذاب الكفاءات ذات الجدارة الادارية والفنية القادرة علي الابداع والابتكار والتحديث والتطوير، وامكانية تصنيف أصول الملكية الفكرية الي مجموعتين رئيسيتين هما: أصول الملكية الفكرية المرتكزة علي نتائج الموارد البشرية مثل براءة الاختراع والعلامات التجارية وأسرار الصناعة، وأصول الملكية الفكرية المبنية على تكنولوجيا المعلومات واقتصاديات المعرفة.

أوصت الدراسة بضرورة سعي اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهني المرتبطة بها في مصر الي تعديل المعيار المحاسبي المصري رقم (23) لعام 2002م بعنوان (المحاسبة عن أصول غير ملموسة) بحيث يشمل التعديل عدم التفرقة في المعالجة المحاسبية للنفقات التي تتحملها منشآت الاعمال في مرحلة البحوث ومرحلة التطوير، وضرورة قيام منشآت الاعمال المصرية بتطوير أنظمة التكاليف اخذا بنظام التكلفة حسب الانشطة بما يسمح بتتبع عناصر التكاليف المرتبطة بعمليات الابداع والابتكار والتحديث والتطوير.

### 10.دراسة ليلي محمد لطفي حسن مرعي، 2004م<sup>(1)</sup>

<sup>(1)</sup> عبد الحميد أحمد شاهين، مدخل مقترح للقياس المحاسبي لأصول الملكية الفكرية (جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثالث، 2003م)  
<sup>(2)</sup> ليلي محمد لطفي حسن مرعي، المحاسبة عن الأصول المعنوية ، (المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، أبريل، 2004)

تمثلت مشكلة هذه الدراسة في تحديد الطبيعة الاقتصادية للأصول غير الملموسة ومدى انعكاس قيمة هذه الأصول في ميزانيات الشركة المساهمة المصرية التي تتداول أسهمها في سوق الأوراق المالية المصرية وخصوصا في ظل صدور معيار المحاسبة المصري رقم (23) الخاص بالمحاسبة عن الأصول غير الملموسة ومن قبله معيار المحاسبة الدولي رقم (38)، وهدفت الدراسة الى التعرف على الطبيعة الاقتصادية للأصول غير الملموسة ومدى علاقتها بمتخذي قرارات الاستثمار والائتمان، وإجراء دراسة تحليلية لأسس قياس وعرض الأصول غير الملموسة في الفكر المحاسبي المعاصر، واستقصاء موقف الشركات المساهمة المصرية التي تتداول أسهمها في بورصة الأوراق المالية في معالجتها المحاسبية للأصول غير الملموسة.

اتبعت الدراسة الاستقرائي من خلال القيام بدراسة وتحليل ماجاء بمعيار المحاسبة المصري رقم (23) الخاص بالمحاسبة عن الأصول غير الملموسة ومعيار المحاسبة الدولي رقم (38)، ومدى موقف البيئة المصرية من هذه المعالجات من خلال دراسة ميدانية توضح موقف البيئة المصرية ورأيها في هذه المعالجات وأنسبها للتطبيق. وافترضت الدراسة أن الشركات المساهمة المصرية تتطبق تماما ماجاء بمعيار المحاسبة الدولي رقم (38) بخصوص أسس قياس وتقييم الأصول غير الملموسة، كما افترضت أن الشركات المساهمة المصرية التي تتداول اسهمها في البورصة تطبق تماما بما جاء بمعيار المحاسبة الدولي والمصري (38) (23) بخصوص العرض والافصاح عن الاصول غير الملموسة في القوائم والتقارير المالية.

توصلت الدراسة الى أنه بالرغم من الدور الأساسي للأصول غير الملموسة في الأداء الإقتصادي للمنشآت فلا تظهرها القوائم والتقارير المالية لهذه المنشآت، وبالتالي تفشل هذه التقارير في تحديد المراكز الحقيقية لهذه المنشآت، كما أن هناك اختلافات واضحة بين الدول المختلفة في تطبيقاتها الخاصة بالأصول غير الملموسة، وبالتالي تضعف نتائج المقارنات الخاصة بالقوائم والتقارير المالية بين الدول. وأن عدم المعالجة السليمة للأصول غير الملموسة في القوائم والتقارير المالية يجعلها مصدر شك من قبل المستثمرين ومانحي الائتمان من البنوك وشركات الإقراض باعتبارها لاتعبر عن المركز المالي الحقيقي للمنشأة وقدرتها على خلق ثروات مستقبلية، وبناء عليه يوصي الباحث بتطبيق معياري المحاسبة الدولي رقم (38) والمصري رقم (23) فيما يخص الأصول المعنوية قياسا وافصاحا حتى تحوز القوائم المالية للشركات المساهمة المصرية ثقة مستخدميها وبخاصة المستثمرين ومانحي الائتمان من رجال البنوك وشركات الإقراض.

#### 11. دراسة ناهد سعد أحمد العدوي، 2004م<sup>(1)</sup>

تهدف هذه الدراسة الى القاء الضوء على أهمية الافصاح المحاسبي ومابه من أوجه قصور لمواجهة احتياجات مستخدمي القوائم المالية، وأهمية الدمج المصرفي لمواجهة التحديات العالمية، وتأصيل

<sup>(1)</sup>ناهد سعد أحمد العدوي، إطار مقترح للقياس والتقارير عن الأصول غير الملموسة لعمليات الاندماج في القطاع المصرفي، (جامعة قناة السويس، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2004)

مفهوم الأصول غير الملموسة واستكشاف المكونات الأساسية لها، ومحاولة بناء اطار مقترح لقياس الأصول غير الملموسة واستكشاف المكونات الأساسية لها، ومحاولة بنا اطار مقترح لقياس الأصول غير الملموسة في القطاع المصرفي، تتبع أهمية هذه الدراسة في مساعدة الأطراف المستخدمة للقوائم المالية على تفهم ماهية الأصول غير الملموسة ومدى أهميتها النسبية في التأثير على القوائم المالية عند الإدماج المصرفي ومحاولة قياس الأصول غير الملموسة منعا للآثار السلبية المترتبة على عدم قياسها والتقارير عنها.

افتترضت الدراسة ان الإفصاح عن الأصول غير الملموسة ومكوناتها يوفر معلومات اضافية مختلفة تؤثر على المحتوى الاعلامي للقوائم المالية كما افتترضت ان طرق القيس والإفصاح عن الأصول غير الملموسة لا تختلف عن طرق الإفصاح عن الأصول الملموسة، اتبعت الدراسة المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي. توصلت الدراسة الى ان هناك قصور عام في وظيفة الإفصاح المحاسبي وعدم وفاء القوائم المالية باحتياجات المستخدمين، وتوصلت الدراسة الى انه لا يتم ادراج الأصول غير الملموسة المولدة داخليا مع انه لها تأثير كبير على القوائم المالية مما يجعلها غير ملائمة لتوفير المعلومات الصحيحة وذلك لضخامة الاستثمارات الموجهة نحو الاستحواذ، وتوصلت الدراسة لضرورة تطوير المعايير المحاسبية للقياس والإفصاح عن الأصول غير الملموسة.

### 12. دراسة عبد الناصر نمر عبد الرحمن وادي، 2005م. (2)

تهتم هذه الدراسة ببيان مدى تأثير القياس المحاسبي للمخزون السلعي على نتيجة الأعمال في المنشآت التجارية، وتهدف إلى بيان أثر القياس المحاسبي للمخزون السلعي على نتيجة الأعمال في المنشآت الصناعية والتجارية في ظل التغيرات المستمرة في مستويات الأسعار، اعتمد الباحث على المنهج الاستنباطي للتعرف على طبيعة المشكلة وصياغة الفرضيات وعلى المنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي.

توصلت الدراسة إلى أن هنالك حاجة إلى إطار محدد جيداً لمعايير المحاسبة ومعايير المراجعة الملائمة لتنظيم الممارسات المهنية التي تتناسب مع بيئة الأعمال السائدة، وأوصت الدراسة بضرورة توفر التشريعات والإرشادات من قبل الهيئات المهنية والعلمية التي تساعد على اختيار أفضل البدائل لطرق قياس المخزون.

### 13. دراسة ثريا محمد مصطفى، 2005م (1)

هدفت هذه الدراسة إلى عكس مفاهيم وأهداف القوائم المالية وكيفية العرض والإفصاح فيها بالإضافة إلى عكس مفاهيم المخزون السلعي والطرق المتعددة في تقييمه، وأثر ذلك على القوائم المالية وكذلك

(2) عبد الناصر نمر عبد الرحمن وادي، القياس المحاسبي للمخزون السلعي وآثره على نتيجة الأعمال في المنشآت التجارية والصناعية، دراسة تحليلية تطبيقية (جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2005).  
(1) ثريا محمد مصطفى، أثر الإفصاح عن المخزون السلعي وتكاليف البحوث والتطور في القوائم المالية (جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة)، 2005م

التعريف بتكاليف البحوث والتطوير وأهمتها والمعالجة المحاسبية لها وطرق الإفصاح عنها في القوائم المالية، وتتمثل مشكلة الدراسة في أن تعدد طرق تقييم المخزون السلعي تؤدي إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية وكذلك صعوبة معالجة البحوث والتطور مما يؤثر على هذه القوائم، واعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والمنهج التحليلي.

توصلت الدراسة إلى أن القوائم المالية التقليدية مضللة ولا تعطي سوى جزء قليل من المعلومات التي يحتاجها مستخدمي هذه القوائم، إلا إذا اشتملت على إفصاح كامل عن كل البنود التي تحويها، ويوصي الباحث بأن يقوم معدو القوائم المالية بالإفصاح الشامل عن كل البنود التي تحويها هذه القوائم كل حسب تأثيره سواء كان ذلك في القوائم أو في الإيضاحات المرفقة وأن تشتمل التقارير المالية على القوائم المالية الحديثة حسب ظروف الحال والتي تناسب المستثمر المالي وذلك لتقليل اللجوء إلى المصادر غير الرسمية للحصول على المعلومات.

#### 14. دراسة أبو بكر عبد الباقي محمد الطيب، 2005م<sup>(2)</sup>

تناول هذا البحث دور الإفصاح المحاسبي في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة، وتمثلت مشكلة البحث في معرفة مدى مساهمة الإفصاح المحاسبي في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة ويهدف البحث إلى دراسة ومعرفة دور الإفصاح المحاسبي في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة ودراسة ومعرفة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي يمكن أن تقدمها القوائم المالية المنشورة لمستخدميها، أتبع البحث المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والمنهج التاريخي والمنهج الوصفي. توصل البحث إلى أن هنالك تقصير من جانب مراجعي الحسابات بشأن الإفصاح عن كافة المعلومات المتعلقة بوجود التحريف الجوهرى والغش في تقرير المراجع وأن فجوة التوقعات تنشأ عندما تقبل المراجعة في تلبية حاجات مستخدمي القوائم المالية ويوصي الباحث بضرورة قيام المنظمات المهنية والعلمية للمحاسبة والمراجعة بنشر الوعي والتثقيف المحاسبي بين فئات مستخدمي القوائم المالية وتبصيرهم بأهداف عملية المراجعة وضرورة نشر الوعي والتثقيف المحاسبي بين جمهور مستخدمي القوائم المالية.

#### 15. دراسة أبكر محمود أحمد محمد ، 2005م<sup>(1)</sup>.

تتمثل مشكلة البحث في أنه يوجد إختلاف في أهداف المنظمات بين الهادفة للربح وغير الهادفة مما يؤثر على نوعية القواعد و الأسس والمعايير المحاسبية المراد تطبيقها في كل منها ويهدف هذا البحث

<sup>(2)</sup> أبو بكر عبد الباقي محمد الطيب، دور الإفصاح المحاسبي في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة، دراسة تحليلية تطبيقية (جامعة النيلين،

رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، 2005م).

<sup>(1)</sup> أبوبكر محمود أحمد محمد ، معايير القياس والإفصاح في المنظمات غير الهادفة للربح ، دراسة تحليلية تطبيقية ، (جامعة أم درمان الإسلامية ، دراسة ماجستير غير منشورة)، 2005م .



لدراسة معايير القياس والإفصاح المحاسبي لملائمة التطبيق في المنظمات غير الهادفة للربح في ظل قيام هذه المنظمات بأنشطتها، وإتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي والمنهج الوصفي التاريخي والأسلوب العلمي لإختبار عينة الدراسة. ويفترض الباحث أن المعايير المحاسبية المرتبطة بالقياس والإفصاح المحاسبي للمنظمات الهادفة للربح لا تصلح للمنظمات غير الهادفة للربح لأسباب إختلاف الخصائص والأهداف و صعوبة قياس الخدمة ، كما تؤثر المتغيرات البيئية علي توحيد معايير القياس و الإفصاح المحاسبي بالمنظمات غير الهادفة للربح لإختلاف أهداف التقارير المحاسبية وإختلاف الاتجاهات الإجتماعية والسياسية والثقافية والإقتصادية وتعارضها مع متطلبات القياس والإفصاح .

وتوصلت الدراسة إلي أن القوائم المالية المعدة في المؤسسات غير الهادفة للربح تعاني قصورا و خلاا الأمر الذي يحتم عليها إتباع معايير محاسبية خاصة بها لتحقيق عملية القياس و الإفصاح و حتي يتحقق الأداء المحاسبي السليم لابد من وجود معايير محاسبية خاصة بالمنظمات غير الهادفة للربح ، و يوصي الباحث بإيجاد وسائل لقياس الخدمات المؤداة للمنظمات غير الهادفة للربح تفي بالإفصاح عن قيم و كمية مخرجات هذه المنظمات و الأخذ في الإعتبار بالعوامل و المتغيرات البيئية المحيطة عند إجراء و إصدار المعايير المحاسبية للإستخدام في المنظمات غير الهادفة للربح لتحقيق التوافق المحاسبي للممارسات المحاسبية.

#### 16.دراسة الأمين محمد عثمان، 2005م<sup>(1)</sup>

تكمن مشكلة هذه الدراسة في أن معظم المنشآت الخدمية تعتمد علي مواردها البشرية في تنفيذ سياساتها وأعمالها اعتماداً كبيراً الامر الذي يتطلب وجود نظام لمحاسبة الموارد البشرية في هذه المنشآت الخدمية، هدفت هذه الدراسة الي إظهار المحاسبة عن الموارد البشرية واختيار المنهج المحاسبي المناسب لها، ومعرفة الطرق المختلفة لقياس وتقييم المحاسبة عن الموارد البشرية والكيفية التي يتم بها الإفصاح عن هذه الموارد البشرية في القوائم المالية، اعتمدت الدراسة علي المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي والدراسة الميدانية.

توصلت الدراسة الي أن مفهوم المحاسبة عن الموارد من المفاهيم الحديثة في المحاسبة، وان الطريقة المتبعة في قياس التكاليف المرتبطة بالموارد البشرية في المنشآت الخدمية السودانية محل الدراسة باعتبارها تكاليف نفقات ايراديه تظهر في قائمة الدخل، وأن التطبيق العملي لمحاسبة الموارد البشرية غير واضح.

أوصت الدراسة بضرورة إصدار معيار من قبل الهيئات والجهات والمنظمات المهنية يتعلق بالقياس والإفصاح عن الموارد البشرية، وأن تعتمد المنشآت الخدمية علي نظام محاسبة الموارد البشرية ، وأن تعتمد إدارة الموارد البشرية في المنشآت المختلفة علي البيانات والمعلومات التي تقدمها محاسبة الموارد البشرية وذلك عند تنفيذ سياساتها.

<sup>(1)</sup>الأمين محمد عثمان، القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في المنشآت الخدمية (جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة)، 2005.

## 17. دراسة حسام الدين خدّاش، علي العطار، 2006م<sup>(2)</sup>

هدفت الدراسة الى إبراز المعالجة المحاسبية لتكاليف بناء وتطوير الصفحات الالكترونية التي تستخدم عادة لأغراض تجارية متعددة مثل الترويج والدعاية للمنتجات والخدمات أو تلقي الطلبات وتنفيذها. ان العديد من الشركات تتحمل تكاليف مادية مهمة لأغراض بناء وتطوير هذه الصفحات، ويسعى البحث الى معرفة كيفية المعالجة المحاسبية لهذه التكاليف، لقد استند الاطار النظري لهذه الدراسة على ما ذكر ضمن معيار المحاسبة الدولي رقم (38) والكتابات القليلة التي وجدت في هذا المجال بالإضافة الى ما اعتقد الباحثان بضرورة مراعاته عند الحديث عن المعالجة المحاسبية لتكاليف بناء وتطوير الصفحات الالكترونية في الشركات المساهمة العامة الاردنية حيث يخضع للدراسة منها 43 شركة، تتمثل مشكلة هذه الدراسة في ماهي المعالجة المحاسبية المرتبطة بتكاليف بناء وتطوير الصفحات الالكترونية؟ وماهي القواعد المستخدمة لاعتبار هذه التكاليف مصاريف ايرادية أو مصاريف رأسمالية؟ كما تسعى للإجابة عن استفسار كيف عالجت الشركات المساهمة العامة الأردنية تكاليف بناء وتطوير صفحاتها الإلكترونية من ناحية محاسبية؟ وما مدى تطابقها مع ماجاءت به معايير المحاسبة الدولية؟

توصلت الدراسة الى انه لا يوجد التزام تام من قبل الشركات الأردنية بتطبيق الجزء الوارد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (38) المتعلق بمعالجة المصاريف المرتبطة ببناء الصفحات الالكترونية، كما انه ليس هنالك تفاوت في درجة التطبيق بين الشركات الأردنية الواردة في العينة تبعاً لاختلاف القطاعات الاقتصادية في بورصة الأوراق المالية، وعليه أوصت الدراسة بإصدار نشرة توضيحية ومفصلة من الجهات المختصة تهدف لتوضيح الطريقة الواجب اتباعها عند التعامل مع هذه النفقات، وضرورة توعية مدققي الحسابات بمضمون نص المعيار الدولي رقم (38) الخاص ببناء وتطوير الصفحات الالكترونية حيث أن المخالفات في المعالجة المحاسبية في الشركات المساهمة العامة تقع أيضاً ضمن دائرة مسؤولية مدقق الحسابات، وقد تؤثر بشكل مادي على مصداقية القوائم المالية.

## 18. دراسة محمد آدم هارون، 2006م<sup>(1)</sup>

تناولت هذه الدراسة الإفصاح التام في القوائم والتقارير المالية المنشورة لشركات المساهمة العامة وهدفت الدراسة إلى التعرف على القوائم والتقارير المالية المنشورة ومستخدميها، وطرق الوفاء باحتياجاتها من المعلومات في ظل تنوع البيانات والمعلومات اللازمة لنماذج قراراتهم وتحديد متطلبات الإفصاح التام من وجهة نظر فئات مستخدمي القوائم والتقارير المالية المنشورة، وتمثلت مشكلة الدراسة في مدى وفاء متطلبات الإفصاح التام بالاحتياجات الواقعية لمستخدمي القوائم والتقارير المالية المنشورة في السودان، اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والمنهج التاريخي والمنهج الوصفي.

<sup>(2)</sup> حسام الدين خدّاش، علي العطار، المعالجة المحاسبية لتكاليف بناء وتطوير الصفحات الإلكترونية لدى الشركات المساهمة العامة الأردنية

(المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 2 العدد 1) 2006م

<sup>(1)</sup> محمد آدم هارون، الإفصاح التام في القوائم والتقارير المالية لشركات المساهمة العامة السودانية، (جامعة النيلين، رسالة ماجستير في

المحاسبة غير منشورة، 2006).

توصلت الدراسة إلى أنه لا يمكن الوفاء بكافة احتياجات فئات المستخدمين بواسطة القوائم المالية ذات الغرض العام، وأن القوائم المالية الملحة ضرورية للوفاء ببعض احتياجات المستخدم، كما أن هنالك احتياجات مشتركة من المعلومات لفئات المستخدمين، رغم التباين الواضح في متطلبات الإفصاح التام بين تلك الفئات، كما توصلت إلى أن تعدد فئات مستخدمي القوائم والتقارير المالية أدى إلى الاهتمام بدرجة الإفصاح التام، توصي هذه الدراسة بضرورة أن تعد الشركات المساهمة قوائمها المالية وفقاً للنماذج المرفقة لمعايير الإفصاح التام، وضرورة تقويم كل معلومة يقترح إضافتها للقوائم المالية عند إتباع منهج التوسع في الإفصاح التام وضرورة إتباع الإفصاح التام والشفافية في اعداد وعرض القوائم والتقارير المالية لشركات المساهمة العامة.

#### 19. دراسة عماد الدين سليمان حسين، 2006م<sup>(1)</sup>.

تناولت الدراسة أثر الالتزام بمعيار الإفصاح واستخدام قرارات لجنة بازل (1) و (2) في تقديم كفاءة أداء المصارف السودانية وتمثلت مشكلة الدراسة في إظهار مدى التزام المصارف السودانية بمعيار الإفصاح في إعداد القوائم المالية وكيفية استخدام معيار الإنذار المبكر في الرقابة الاحترازية المتواصلة بواسطة البنك المركزي وداخل البنوك التجارية وفق نسب مقررات لجنة بازل (1)، وتهدف الدراسة إلى التحقق من تطبيق معيار الإفصاح عند إعداد القوائم المالية بواسطة البنوك التجارية والطرق المتبعة في تقويم أداء المصارف عن جهة البنك المركزي ومن جهة الإدارة الداخلية للبنك، أتبعته الدراسة المنهج التحليلي عن طريق المسح الميداني لمجتمع العينة من خلال المقابلات والاستبيان.

توصلت الدراسة إلى أن التطبيق الكامل لمعيار الإفصاح ومعيار قرارات لجنة بازل (1) و (2) يؤدي إلى دقة قياس كفاءة الأداء المصرفي كما أن تحليل القوائم المالية باستخدام معيار قرارات لجنة بازل يعتبر نظام إنذار مبكر للوضع المالي للمصرف في المستقبل، وأن البنوك التجارية تستخدم الأساليب المحاسبية في ضبط الأداء الداخلي، ويوصي الباحث بضرورة أن يقوم البنك المركزي باعداد نشرات دورية لنتائج تقويم أداء المصارف التجارية.

#### 20. دراسة عبدالملك القاسم أحمد الأمين، 2006م<sup>(2)</sup>

تناول هذا البحث دور معايير الإفصاح التام في توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ قرارات الاستثمار في أسواق الأوراق المالية وتمثلت مشكلة البحث في كيفية تحديد دور معايير الإفصاح التام في توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ قرارات الاستثمار في سوق الخرطوم للأوراق المالية.

هدفت الدراسة إلى دراسة ومعرفة دور معايير الإفصاح المحاسبي في توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات الاستثمارية، ودراسة ومعرفة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي يمكن توفيرها ضمن

(1) عماد الدين سليمان حسين، أثر الالتزام بمعيار الإفصاح المحاسبي واستخدام مقررات لجنة بازل (1) و (2) في تقويم كفاءة أداء المصارف السودانية، (جامعة النيلين، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة)، 2006م.

(2) عبد الملك القاسم أحمد الأمين، دور معايير الإفصاح التام في توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ قرارات الاستثمار في أسواق الأوراق المالية، (جامعة النيلين، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة)، 2006م.

القوائم المالية المنشورة، اتبع الباحث المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والمنهج التاريخي والمنهج الوصفي.

توصل الباحث إلي أن الالتزام بمتطلبات معايير الإفصاح التام في الإفصاح والعرض يمكن المستخدم من استخلاص المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات الاستثمارية، وأن هنالك اتفاق تام بين المستخدمين في أن القوائم المالية الإضافية تعتبر ضرورية للمستخدم عند اتخاذ القرارات الاستثمارية، ويوصي الباحث بضرورة التزام شركات المساهمة بمعايير الإفصاح التام عند إعداد قوائمها المالية وضرورة التزام الشركات المقيدة بسوق الخرطوم للأوراق المالية بإعداد قوائم مالية فترية بالإضافة لإعداد تقارير مالية إضافية لمجابهة احتياجات المستثمرين

## 21.دراسة أحمد جمعة أحمد، 2006<sup>(1)</sup>

تتمثل مشكلة هذه الدراسة في قصور المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة سواء كانت مقتناة من الغير أو مطورة داخليا، فالمعالجة المحاسبية للنوع الأول من هذه الأصول تثير الكثير من المشكلات والمتمثلة في عدم اهلاك الشهرة، وغيرها من الأصول غير الملموسة، أما الأصول غير الملموسة المطورة داخليا فإن المعايير المحاسبية تمنع الاعتراف بها كأصول وتعالجها على أنها مصروفات وهو مايؤدي الى صعوبة اجراء المقارنات بين القوائم المالية للمنشآت التي لديها اصول غير ملموسة مشتراة من الغير وتلك التي لديها أصول غير ملموسة مطورة داخليا، وتهدف هذه الدراسة الى محاولة تقديم اطار عام للمحاسبة عن الأصول غير الملموسة يتلافى اوجه القصور والانتقادات السابقة وذلك من أجل زيادة فعالية التقارير المالية في ظل التطورات المعاصرة في بيئة الأعمال، وتهدف الى تقييم المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة المشتركة والتي وردت عن المنظمات المهنية.

افتترضت الدراسة ان المعالجة المحاسبية الحالية للأصول غير الملموسة المقتناة من الغير تثير الكثير من المشكلات في التطبيق العملي، وافترضت أن هناك قصور في المعايير المحاسبية للأصول غير الملموسة المطورة داخليا.

وتوصلت الدراسة الى ان المشكلة التي تعوق الاعتراف بالأصول غير الملموسة المطورة داخليا هي مشكلة القياس الموثوق فيه نظرا لارتفاع مستوى عدم التأكد المتعلق بالمنافع المستقبلية المتوقعة من الأصول غير الملموسة المطورة داخليا، وعدم ملائمة نموذج التكلفة التاريخية لقياس الأصول غير الملموسة، وأوصت الدراسة العمل على نشر الوعي لدى إدارات منشآت الاعمال ع أهمية الاستثمار في عناصر رأس المال الفكري، كما توصي بضرورة ادخال التعديلات على المعالجة المحاسبية الحالية للأصول غير الملموسة المقتناة من الغير وذلك لعلاج أوجه القصور ومشاكل التطبيق العملي لتلك المعالجة.

## 22.دراسة فهيم أبو العزم محمد محمد، 2006<sup>(2)</sup>

<sup>(1)</sup>أحمد جمعة أحمد، المحاسبة عن الأصول غير الملموسة كمدخل لزيادة فعالية التقارير المالية - دراسة نظرية تطبيقية (جامعة حلوان، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة)، 2006

تناولت الدراسة تطوير متطلبات القياس والتقارير المحاسبي عن الأصول غير الملموسة الواردة في المعيار المصري رقم (23) للسماح بمعالجة معظم البنود غير الملموسة، بما يتماشى مع مستجدات اقتصاد المعرفة الذي ساد فيه اعتماد المنظمات على الأصول غير الملموسة لخلق والحصول على القيمة، واعتمدت الدراسة على الأسلوبين الاستقرائي والاستنباطي. هدفت الدراسة الى تطوير متطلبات القياس والتقارير المحاسبي عن الأصول غير الملموسة الواردة في المعيار المصري للسماح بإمكانية القياس والتقارير المحاسبي عن معظم الموارد غير الملموسة بما يتماشى مع مستجدات اقتصاد المعرفة، وافترضت الدراسة على أنه لا توجد فروق جوهرية في الرأي بين الأكاديميين والممارسين حول تطوير معايير الاعتراف والقياس المحاسبي عن الأصول غير الملموسة القابلة للتحديد والمشتراة والقابلة للتحديد والمكونة داخليا وغير القابلة للتحديد بمفردها.

توصلت الدراسة الى ان المعيار المحاسبي المصري يحتاج الى ادخال العديد من التعديلات حتى يساير النمو الكبير في الأصول غير الملموسة التي سادت اقتصاد المعرفة، وعدم الفصل بين نفقات مرحلة البحوث ومرحلة التطوير ورسملة تكاليف البحوث والتطوير من تاريخ الموافقة عليه، ويوصي الباحث بتبني المنظمات المهنية تبويب الأصول غير الملموسة الى ثلاث مجموعات وهي اصول غير ملموسة مشتراه وقابلة للتحديد ومكونة داخليا، وأصول غير ملموسة غير قابلة للتحديد بمفردها، كما يوصي بالتقرير عن الأصول غير الملموسة وفق التبويب السابق لأنه يعكس التفاوت فيما بينها من حيث درجة التأكد ومعولية القياس.

### 23. دراسة جميل حسن محمد النجار، 2007م<sup>(1)</sup>.

تناولت الدراسة مشكلة أحجام الشركات المساهمة العامة عن الإفصاح الكافي والملائم، مما يضاعف قدرة مستخدمي القوائم المالية كما تناولت تحديد معوقات الإفصاح في القوائم المالية، وهدفت الدراسة إلى الوقوف على مدى توفر إفصاح المحاسبي في التقارير المالية من وجه نظر المستفيدين منها وتحديد متطلبات الوضوح والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية، أستخدم الباحث المنهج التاريخي والمنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي.

وتوصلت الدراسة إلى أن استخدام معايير المحاسبة الدولية في إعداد القوائم المالية يؤدي إلى تحسين جودة الإفصاح المحاسبي، كما تختلف طريقة ونوع الإفصاح لدى الشركات المساهمة العامة مع اختلاف القطاع الذي تنتمي إليه هذه الشركات، وأوصت الدراسة بالعمل على زيادة جودة المعلومات التي يتم الإفصاح عنها من قبل شركات المساهمة العامة، وإلزام الشركات المساهمة العامة بالتوسع في الإفصاح مع زيادة حجم الشركة وارتفاع مستويات المخاطرة في ظلها.

### 24. دراسة صبري حسن عطية، 2007<sup>(1)</sup>

(2) فهم أبو العزم محمد محمد، تطوير القياس والتقارير المحاسبي عن الأصول غير الملموسة في ظل اقتصاد المعرفة، (جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثاني)، 2006  
(1) جميل حسن محمد النجار، متطلبات الإفصاح في القوائم والتقارير المالية لدى شركات المساهمة العامة، دراسة تحليلية، (جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة)، 2007.

تتبلور مشكلة هذه الدراسة في قصور أساليب المحاسبة المالية عن توفر معايير لقياس نتائج الأنشطة الاجتماعية والبيئية للوحدات الاقتصادية، وتهدف الدراسة الى التعرف على المحاولات التي بذلت في مجال قياس وعرض المسؤولية الاجتماعية والبيئية وتقديم نموذج للمحاسبة عن المسؤولية البيئية والاجتماعية، اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي والمنهج التاريخي والمنهج الوصفي. وتوصلت الدراسة إلى إمكانية التطبيق العملي للنموذج المقترح لقياس المسؤولية البيئية والاجتماعية للشركة، والتقارير عنها وأوصت الدراسة بإهتمام المحاسبين بالطرق التي تمكن من وضع أداء أنشطة المسؤولية البيئية والاجتماعية من ضمن البيئة المحاسبية، والاهتمام بإجراء دراسات وبحوث لوضع نموذج محاسبي عن التكاليف البيئية والاجتماعية.

25. دراسة (2) Nan Hua 2007

هذه الدراسة تبحث كيفية قياس وتقدير الاصول غير الملموسة في قطاع الفنادق بالولايات المتحدة الأمريكية، وذلك بتحليل بيانات الدخل الناتج من الاصول غير الملموسة والاصول الملموسة باستخدام طريقتي السلاسل الزمنية (Time-series) والتحليل القطاعي العرضي (A-cross sectional perspectives) وتتمثل مشكلة الدراسة في أن المنشآت الفندقية تعترف وتسجل الاصول غير الملموسة المولدة داخليا فورا عند ظهورها، بينما الإيرادات المرتبطة بها يتم الافصاح عنها لاحقا، دون مراعاة لمبدأ المقابلة في القياس المحاسبي، الأمر الذي يؤثر على المحتوي المعلوماتي لقائمتي الدخل والمركز المالي. تمثلت فرضيات الدراسة في؛ انه لا توجد فروق جوهرية بين الدخل الناتج من الاصول الملموسة والدخل الناتج من الاصول غير الملموسة والذين يؤثران على القيمة السوقية للأسهم، كما افترضت بأنه لا يتم تفصيل الدخل عند الافصاح عنه الى دخل ناتج من اصول ملموسة ودخل ناتج من اصول غير ملموسة. توصلت الدراسة الى أن الأصول غير الملموسة تلعب دورا مهما وحاسما عند اتخاذ القرارات في الحالات العادية أو الطارئة لمنشآت الفنادق ، كما أن معلومات الاصول غير الملموسة تعتبر مهمة في القرارات الاستراتيجية المستقبلية لهذه المنشآت، كما توصلت الى ان تقسيم الدخل الى دخل ناتج من اصول ملموسة ودخل ناتج من أصول غير ملموسة يساعد في الافصاح عن الدخل المؤثر على قيمة الاسهم في الاسواق المالية بصورة محددة، وأوصت الدراسة بإجراء بحوث مستقبلية لدراسة هيكل رأس المال ومعرفة أثر تقسيم الاصول الى ملموسة وغير الملموسة، بالإضافة الى دراسة معرفة تكلفة رأس المال بعد تجزئة الاصول الى النوعين المذكورين لمعرفة الخصائص والمخاطر من كلا النوعين.

26. دراسة مصطفى حامد سالم الحكيم، 2007(1).

(1) صبري حسن عطية أبوناموس، القياس المحاسبي للتكاليف الاجتماعية والبيئية وأثره في القوائم المالية المنشورة واتخاذ القرارات في منظمات الأعمال، دراسة تحليلية (جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة)، 2007

(2) Nan Hua, **Valuation of Intangible Assets for Publicly Trade Hotel Firm In The US** (The Pennsylvania State University, The Graduate School, School of Hospitality Management, A thesis submitted in fulfillment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy (Accounting) Unpublished, 2007)

تتمثل مشكلة الدراسة في عدم قدرة نظرية القياس المحاسبي من توضيح مستوى الأداء الحقيقي خلال الفترة المحاسبية وخاصة فيما يتعلق بقياس الجودة الشاملة، وتهدف الدراسة إلى توضيح مفهوم القياس المحاسبي للجودة الشاملة الذي نتج عن تطور مفهوم القياس المحاسبي المعتمد على المعايير المحاسبية من ناحية والقياس المتوازن للجودة الشاملة المعتمدة على امتياز الأعمال من الناحية الأخرى، استخدمت الدراسة المنهج الاستنباطي والمنهج التاريخي والمنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي.

توصلت الدراسة إلى أن النماذج التقليدية لقياس المحاسبي المعتمدة على المقاييس المالية والتي تستخدم الأدوات التقليدية غير كافية لتحديد المستوي السليم لنشاط المنشآت، كما أن القياس المحاسبي المتوازن يعتمد بصورة رئيسية على اختيار مجموعة من مؤشرات الأداء تعبر عن أداء المنشأة بشكل متوازن وأصت الدراسة بأن النموذج المقترح للقياس المحاسبي المتوازن يمكن تطبيقه على كل المنشآت.

## 27. دراسة محمد عبد الله محمد السعوي، 2007<sup>(2)</sup>.

تناولت الدراسة أثر الإفصاح على قرارات المستثمرين في الأسهم، وتتمثل مشكلة الدراسة في: ماهي المعايير والطرق المحاسبية المستخدمة من قبل المستثمرين وما مدي استفادة المستثمر من المعلومات المفصّل عنها في القوائم المالية، وما مدى تأثير الإفصاح المحاسبي على تحديد هذه المعايير، وهدفت الدراسة إلى المساهمة في بناء نظام محاسبي متكامل يناسب العرض والقياس والإفصاح المحاسبي لحماية المستثمرين، ومدى التزام الشركات المساهمة بالإفصاح المحاسبي، اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي والمنهج التاريخي.

توصلت الدراسة إلى أن الإفصاح المحاسبي المقيد بالمعايير المحاسبية بالمعايير المحاسبية المعتمدة يساعد الشركات في ادراج الشركات للتداول العام، وأن الإفصاح المحاسبي عن طريق المعايير الملزمة من أهم الوسائل التي تساعد المستثمرين على معرفة التغييرات للأسعار في سوق الأسهم ويوصي الباحث بضرورة تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) الإفصاح والعرض، والعمل على التوسع في الإفصاح ليشمل كل من الإفصاح عن الموارد البشرية والمسئولية الاجتماعية في القوائم المالية.

## 28. دراسة عمر محمد إبراهيم آدم، 2007<sup>(1)</sup>.

<sup>(1)</sup>مصطفى حامد سالم الحكيم، دور القياس المحاسبي للجودة الشاملة في زيادة المحتوى الإعلامي للتقارير والقوائم المالية المنشورة، دراسة تطبيقية، (جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة)، 2007م.

<sup>(2)</sup>محمد عبد الله محمد السعوي، أثر الإفصاح المحاسبي على قرارات المستثمرين في سوق الأسهم، (جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة)، 2007.

<sup>(1)</sup>عمر محمد إبراهيم آدم، دور الإفصاح المحاسبي في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، (جامعة النيلين، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة)، 2007م.

تناولت الدراسة دور الإفصاح المحاسبي في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في تعدد وتباين احتياجات ومصالح مستخدمي القوائم المالية، ومن ثم صعوبة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية التي تلبي متطلباتهم وأهدافهم، وتهدف الدراسة إلى ومعرفة فهم وأهمية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية ودراسة ومعرفة أسس ومقومات الإفصاح المحاسبي الواجب توافرها في القوائم المالية لتلبية احتياجات مستخدميها، اعتمد الباحث على المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي والمنهج التاريخي. توصل البحث إلى أن هنالك تعدد في الفئات المستخدمة لمعلومات القوائم المالية وبالتالي صعوبة حصر وتحديد جميع متطلباتهم واحتياجاتهم للوفاء بها رغم وجود حاجات عامه ومشتركة، كما أن هنالك بدائل مختلفة للإفصاح المحاسبي تترك تأثيرات مختلفة على مستخدمي القوائم المالية من ناحية اتخاذ القرارات، وان تقديم معلومات محاسبية كاملة وواضحة لجميع المستخدمين يقلل من درجة عدم التأكد عند اتخاذ القرارات، ويوصي الباحث بضرورة شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة لإعطاء المستخدمين صورة واضحة وصحيحة للحكم على الأداء من جميع الجوانب، والإفصاح في التقارير المالية عن المعلومات التي تتصف بخصائص الملائمة والموثوقية والثبات.

29. دراسة مها فرح الأمين محمد ، 2007م<sup>(2)</sup>.

تتمثل مشكلة الدراسة في عدم إلتزام بعض المنشآت السودانية بتطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في في معيار العرض والإفصاح عند إعداد تقاريرها المالية و يهدف هذا البحث إلي دراسة الأسباب و المعوقات التي تحول دون التطبيق الكلي لمتطلبات الإفصاح الإلزامية من قبل الشركات المساهمة السودانية ، و تفترض هذه الدراسة أن الأخذ بمتطلبات الإفصاح المحاسبي تؤثر علي المركز المالي للمنشأة ، كما أن هناك علاقة بين قوة آلية الإلتزام و فعالية تطبيق نظام الإفصاح المحاسبي، وتهدف الدراسة إلي التعرف علي مشاكل عدم الإلتزام بالتطبيق لمتطلبات الإفصاح المحاسبي عند إعداد التقارير المالية من قبل الشركات المساهمة و توسيع القاعدة المعلوماتية عن الإفصاح المحاسبي والعوامل المؤثرة فيه و طرقه و متطلباته، إعتمدت الدراسة علي المنهج الإستنباطي والمنهج الإستقرائي والمنهج التاريخي والمنهج الوصفي.

توصلت الدراسة إلي أن هناك ضعف في آلية الإلتزام مما يؤدي إلي عدم تطبيق متطلبات الإفصاح المحاسبي ، كما أن هنالك نقص في درجة الشفافية وعدم التشدد في التقارير و القوائم المالية المنشورة تسبب في تدني مستوي الإفصاح المحاسبي ، وأوصت الدراسة بضرورة التزم الشركات بالمتطلبات الإلزامية للإفصاح و العمل علي إزالة المشاكل التي تواجه تطبيق معايير المحاسبة الدولية في السودان من خلال مراعاة الظروف البيئية و الإجتماعية والمحلية.

30. دراسة نازك محمد وقبع الله، 2007م<sup>(1)</sup>.

<sup>(2)</sup>مها فرح الأمين محمد ، مشاكل عدم الإلتزام بالتطبيق الكلي لمتطلبات الإفصاح المحاسبي في شركات المساهمة السودانية و طرق معالجتها، جامعة أم درمان الإسلامية ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2007م



تتمثل مشكلة الدراسة في عدم مراعاة بعض المؤسسات للمبادئ والافتراضات الأساسية التي يجب إتباعها عند إعداد القوائم والتقارير المالية، وعدم مراعاة الخصائص النوعية للمعلومات المالية، وإن استخدام المنشآت سياسات محاسبية متباينة يؤدي إلى تباين الإفصاح في القوائم المالية، وتهدف الدراسة توضيح المعلومات المحاسبية الواجب الإفصاح عنها للمساعدة في ترشيد قرارات الاستثمار والتمويل وتحديد مدى الالتزام بمتطلبات الإفصاح وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (1)، أتبعته الدراسة الأسلوب الاستنباطي والاستقرائي.

توصلت الدراسة إلى أن توسيع مبدأ العدالة في الإفصاح يؤدي إلى توسيع نطاق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، وإن تباين طرق المحاسبة والسياسات المحاسبية يؤدي إلى تباين المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية، ويوصي الباحث بأن تنتم المعلومات التي المحاسبية بالخصائص النوعية حتي يتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الرشيدة وحتى تعمل على تحسين الإفصاح في القوائم المالية، وضرورة الثبات في تطبيق القواعد المحاسبية من فترة لأخرى والإفصاح عن التغيرات التي تطرأ عليها حتى لا يؤدي عدمها إلى إنتاج معلومات مضللة.

### 31. دراسة اخلاص سعد محمد سعد، 2008<sup>(2)</sup>.

تتمثل مشكلة الدراسة في كيفية التقرير عن المعلومات البيئية ضمن تقرير المراجع الخارجي، حيث تظهر ضمن القوائم المالية ومعلومات عن البيئة غير مفسح عنها بصورة مباشرة رغم اهتمام مستخدمي القوائم المالية بالبيئة والآثار البيئية المترتبة عليها، ويهدف البحث للتعرف على أسباب عدم تضمين تقرير المراجع الخارجي في السودان لرأي حول المعلومات البيئية، وذلك من خلال التعرف على كيفية الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية والهدف من المراجعة البيئية مما يساعد في عملية إبداء رأي المراجع فيها والذي يحتاج إليه مستخدمي التقارير المالية، استخدمت الدراسة المنهج الاستنباطي والمنهج التاريخي والمنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي.

توصلت الدراسة إلى أن الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية يساعد المستخدمين في اتخاذ القرار، وعدم وجود أسس قياس للمحاسبة عن العمليات المتعلقة بالبيئة ويوصي الباحث بالزام الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية وذلك بإصدار تشريعات قانونية تفرض ذلك وإصدار معايير وموجهات يسترشد بها المحاسبون والمراجعون.

### 32. دراسة محمد أحمد إبراهيم أحمد، 2008<sup>(1)</sup>.

---

(1) نازك محمد وقيع الله، أثر خصائص المعلومات المحاسبية على تحسين الإفصاح في التقارير المالية (جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة) 2008.

(2) إخلاص سعد محمد سعد، الإفصاح عن المعلومات البيئية وأثره في تقرير المراجع الخارجي في السودان، دراسة تحليلية وتطبيقية (جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة)، 2008م.

(1) محمد أحمد إبراهيم أحمد، أهمية القياس والإفصاح المحاسبي في شركات ومؤسسات البيع بالمملكة العربية السعودية (جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة)، 2008.

تتمثل مشكلة الدراسة في توقيت الاعتراف بأرباح البيع بالتقسيط نتيجة لحالة عدم التأكد التي تعترى تحصيل عمليات البيع بالتقسيط، بالإضافة إلى أحجام الشركات والمؤسسات العاملة في هذا المجال عن الإفصاح الكافي، والذي يؤثر سلباً على مقدرة مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ القرارات، تهدف الدراسة إلى التعرف على مفهوم القياس والإفصاح ومشكلة توقيت الاعتراف بالأرباح في شركات ومؤسسات البيع بالتقسيط وتقويم مدى تطبيق شركات ومؤسسات البيع بالتقسيط لمتطلبات معيار العرض والإفصاح العام، استخدم الباحث المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والمنهج التاريخي والمنهج الوصفي.

توصلت الدراسة إلى أنه لا توجد مشاكل وصعوبات في تطبيق معيار العرض والإفصاح العام ومعيار الإيرادات إلا أن شركات البيع بالتقسيط لا تلتزم بكافة متطلبات العرض والإفصاح التام، يوصي الباحث بإلزام المحاسبين القانونيين بتطبيق متطلبات معيار العرض والإفصاح وألا يتم قبول أي تصديق ما لم يتفق مع متطلبات المعيار.

### 33. دراسة أبو بكر عبد الباقي محمد الطيب، 2008م<sup>(2)</sup>.

تناولت الدراسة أثر إتباع منهج التوسع في الإفصاح المحاسبي علي عملية ترشيد التحاسب الضريبي بالسودان، وتمثلت مشكلة الدراسة في ماهو أثر اتباع منهج التوسع في الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية في ترشيد التحاسب الضريبي وهل الإفصاح عن المعلومات المحاسبية الملائمة يساعد في ترشيد التحاسب الضريبي، هدفت الدراسة إلي معرفة أثر إتباع منهج التوسع في الإفصاح المحاسبي في ترشيد التحاسب الضريبي علي أرباح شركات الأموال ودراسة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي يمكن أن تقدمها القوائم المالية المنشورة لمستخدميها، اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والمنهج التاريخي والمنهج الوصفي.

توصلت الدراسة إلي أن الإفصاح عن المعلومات المحاسبية الملائمة يساعد في ترشيد التحاسب الضريبي كما أن الإفصاح عن المعلومات الملائمة يحقق العدالة الضريبية لكل من ديوان الضرائب وممولي الضريبة، كما أن عدم اعتماد الحسابات المراجعة للممولين وتقدير الالتزام الضريبي بناءً عليها يرجع لعدم الثقة في صحة هذه الحسابات من قبل مصلحة الضرائب، ويوصي الباحث بضرورة الحد من الفجوة بين ديوان الضرائب وبين الممولين بما يبث الثقة لديهم ودفعهم للإفصاح عن حقيقة نتائج أعمالهم وأن علي ديوان الضرائب تقدير الالتزام الضريبي من واقع الحسابات المراجعة بدلاً من التقدير الإداري.

### 34. دراسة عادل علي الشاوي، 2008م<sup>(1)</sup>.

<sup>(2)</sup> أبو بكر عبد الباقي محمد الطيب، إطار علمي لتحديد أثر التوسع في الإفصاح المحاسبي علي ترشيد عملية التحاسب الضريبي بالسودان ، دراسة تحليلية تطبيقية، (جامعة النيلين، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة)، 2008م.  
<sup>(1)</sup> عادل علي الشاوي ، معيار الإفصاح و أثره على قياس وعاء ضريبة الشركات في الجماهيرية الليبية، (جامعة أم درمان الإسلامية ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة)، 2008م .

تمثلت مشكلة البحث في المنازعات المستمرة بين مصلحة الضرائب والممولين عند تحديد وعاء ضريبة الشركات، حيث أن تحديد الربح المحاسبي يرتبط بالالتزام بالمعايير المحاسبية المقبولة عموماً، وخاصة المرتبطة ببعض العناصر مثل طريقة تقويم المخزون السلعي وكيفية الإفصاح عنها وعن مشاكل الأصول الثابتة. يهدف البحث إلي مناقشة القوائم و المعايير المحاسبية التي تحكم معالجة بعض البنود الهامة والإفصاح عنها في القوائم المالية، وذلك لمحاولة الوصول إلي إفصاح ملائم أو يقلل من المنازعات التي تنشأ بين مصلحة الضرائب وممولي ضريبة الشركات، اعتمدت الدراسة علي المنهج التاريخي والمنهج الإستنباطي والمنهج الإستقرائي.

توصلت الدراسة إلي أنه يتوافر للإفصاح الشروط المنطقية التي تجعله أحد المعايير المحاسبية الهامة و أن معايير مبدأ الإفصاح تعني العناصر الواجب توافرها في القوائم المالية لكي توضح عن البيانات و المعلومات اللازمة ، وقد تكون هنالك وسائل أخرى تساعد علي تحقيق معيار الإفصاح في القوائم المالية . وأوصت الدراسة بإعداد قائمة المركز المالي في شكل تقرير مما يؤدي إلي زيادة إيضاح عناصرها، كما يوصي بإستخدام التكلفة كأساس لتقويم الأصول بإستمرار مع ضرورة تعديل هذه التكلفة كأساس لتقويم الأصول بإستمرار مع ضرورة تعديل هذه التكلفة بما يتماشى مع التغيير في مستوي الأسعار إذا دعت الضرورة لذلك مراجعة بدلاً من التقرير الإداري وذلك لتدعيم الثقة بين الممولين والديوان.

### 35. دراسة (2) Lau Chee Kwong 2008

تناولت هذه الدراسة موضوع الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة وموثوقية القياس المحاسبي، حيث أن المعايير المتبعة للاعتراف بالأصول والتي تؤكد موثوقية القياس المحاسبي، جعلت من الصعب الاعتراف بمعظم الأصول غير الملموسة، وذلك لاعتماد موثوقية القياس المحاسبي في هذا الجانب على عملية الاعتراف بالأصول غير الملموسة في التقارير المالية، ولذا يتساءل البحث فيما اذا كانت القيمة العادلة المقدره للأصول غير الملموسة، والمستمدة من أساليب القياس المحاسبي تمثل بصدق القيمة السوقية لهذه الأصول، وتهدف هذه الدراسة الى تحليل موثوقية أساليب القياس المختارة والمتبعة في القيمة العادلة المقدره للأصول غير الملموسة. هذه الدراسة تتبنى نموذج السعر والمتبع في الادبيات الخاصة بهذا النوع من الأصول، وقد تم الاعتماد على القيمة العادلة المقدره لهذه الأصول لدراسة مدى ارتباطها بالقيمة السوقية وذلك باتباع أسلوب معامل الارتباط، ومعامل الانحدار ومعامل التحديد للتأكد من أهمية ودرجة الصدق في العرض للمعلومات المحاسبية، والتي تعتبر بمثابة اثبات لموثوقية القياس المحاسبي.

---

(2) Lau Chee Kwong , **Financial Reporting of Intangible Assets: The Reliability of Measurement Method** (University Putra Malaysia, Graduate School of Management, A thesis submitted in fulfillment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy (Accounting) Unpublished,2010)

توصلت الدراسة الى ان طرق القياس المحاسبي المعتمدة على التدفقات النقدية غير العادية، بجانب الاعتماد على الارباح التي أنتجت القيمة العادلة للأصول غير الملموسة، تعرض التعبير الصادق للقيمة السوقية لها، مما يوفر ادلة على موثوقية طرق القياس المعتمدة على القيمة العادلة المقدره للأصول غير الملموسة، كما خلصت الدراسة الى ان موثوقية القياس المحاسبي التي تعبر عن التمثيل الصادق، يمكن قياسها بوحدات النقد.

### 36.دراسة صالح حامد محمد على آدم، 2009<sup>(2)</sup>.

تناولت الدراسة أثر انعكاساتوتعدد نماذج القياس المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية وقرارات الاستثمار في الأوراق المالية، وتتمثل مشكلة الدراسة في: هل استخدام نماذج منشورة للقياس المحاسبي يؤثر على جودة المعلومات المحاسبية، وهل التعدد في نماذج القياس المحاسبي يؤثر على تنظيم واختيار السياسات المحاسبية، تهدف الدراسة الى دراسة تأثير وانعكاسات نماذج القياس المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية وقرارات الاستثمار في الأوراق المالية، استخدم الباحث المنهج التاريخي والمنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والمنهج التحليلي الوصفي.

توصلت الدراسة إلى أن القياس المحاسبي وفقاً لنموذج القيمة الجارية لا يستند إلى أسس موضوعية مما يقلل من حيادية نتائج القياس المحاسبي، كما أن تباين آثار نماذج القياس المحاسبي يؤدي إلى صعوبة المقارنة بين أفضل البدائل الاستثمارية، وأوصت الدراسة بضرورة التعرف على النموذج المحاسبي والذي يؤدي إلى تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، كما أوصت الدراسة بأن تلتزم الوحدات الاقتصادية بإعداد قوائمها وتقاريرها المالية وفقاً لأسس ونماذج محاسبية موحدة حتى تمكن من المقارنة بين أفضل البدائل الاستثمارية المتاحة بالسوق.

### 37.دراسة ماجدة عبد الحميد أحمد أبكر، 2009م<sup>(1)</sup>.

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

<sup>(2)</sup>صالح حامد محمد على آدم، أثر نماذج القياس المحاسبي في جودة المعلومات المحاسبية وقرارات الاستثمار في الأوراق المالية، دراسة ميدانية، (جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة)، 2009.  
<sup>(1)</sup> ماجدة عبد الحميد أحمد أبكر، أثر الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المستقبلية على قرارات الاستثمار في الأوراق المالية (جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة)، 2009م.

وأصت الدراسة بضرورة قيام الشركات المساهمة بالإفصاح عن المعلومات المستقبلية وضرورة وضع معايير لمراجعة المعلومات المحاسبية المستقبلية.

### 38. ماهر عبد الرحيم سلمان بخات، 2009م<sup>(2)</sup>.

تناولت الدراسة أثر الإفصاح المحاسبي في كفاءة سوق الخرطوم للأوراق المالية حيث تمثلت مشكلة الدراسة في ضرورة تأكيد الإفصاح بصورة مرضية عن المعلومات التي تحققها التقارير والقوائم المالية المنشورة في التأثير على قرارات المستثمرين والمقرضين، وتوضيح أهمية العوامل المرتبطة بالقوائم المالية المنشورة والتعرف على أهمية العوامل والمعوقات المرتبطة برفع كفاءة سوق الخرطوم للأوراق المالية، اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي والمنهج التاريخي. توصلت الدراسة إلى أن شمول القوائم المالية المنشورة لكافة المعلومات الضرورية يزيد من ثقة المستثمرين الحاليين، ويشجع آخرين للدخول في مجال الاستثمار كما أن التوسع في الإفصاح والإفراط في عرض المعلومات يترتب عليه عدم الفهم واللبس لدى مستخدمي هذه المعلومات، ويوصي الباحث بضرورة إلزام كافة الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية بالإفصاح عن المعلومات المالية المطلوبة في الوقت المحدد لذلك.

### 39. محمود إدريس محمد بخيت، 2009م<sup>(1)</sup>.

تناولت الدراسة الرقابة الداخلية وأثرها في تحقيق جودة الإفصاح المحاسبي في شركات القطاع العام، إلا أنها لم يتم الاعتراف بها والإقرار بأهميتها إلا حديثاً، هدفت الدراسة إلى توضيح مدى علاقة الرقابة الداخلية بالإفصاح المحاسبي وإبراز دور الرقابة الداخلية في عملية الإفصاح المحاسبي، أتبعته الدراسة المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والمنهج التاريخي والمنهج الوصفي. توصلت الدراسة إلى أن ضعف نظام الرقابة الداخلية يشجع إدارة المنشأة بعدم الالتزام بمتطلبات الإفصاح المحاسبي، وأصت الدراسة بضرورة الالتزام بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية.

### 40. دراسة حسن بلال البشير الضواها، 2009م<sup>(2)</sup>.

تناولت الدراسة تقويم متطلبات الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات وتمثلت مشكلة الدراسة في أن معظم مراجعي الحسابات يعانون من الغموض الذي يكتنف القوائم المالية لشركات المساهمة، الأمر الذي يؤدي إلى تعقيد مهمة مراجعي الحسابات، وان كثير من الشركات لا تقوم بتطبيق متطلبات الإفصاح في قوائمها المالية ولا يفصح فيها بصورة وافية، وهدفت الدراسة إلى تحديد متطلبات العرض والإفصاح المحاسبي بالقوائم والتقارير المالية، والتعرف على أثر تطبيق متطلبات

(2) ماهر عبد الرحيم سلمان بخات، أثر الإفصاح المحاسبي في كفاءة سوق الخرطوم للأوراق المالية (جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة)، 2009م.

(1) محمود إدريس محمد بخيت، الرقابة الداخلية وأثرها في تحقيق جود الإفصاح المحاسبي في شركات القطاع العام السودانية، (جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2009م).

(2) حسن بلال البشير الضواها، تقويم متطلبات الإفصاح عن القوائم المالية من وجه نظر مراجعي الحسابات، (جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة)، 2009م.

الإفصاح بالقوائم المالية على عملية المراجعة، استخدمت الدراسة المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي، والمنهج التاريخي والمنهج الوصفي.

توصلت الدراسة إلى أن تطبيق متطلبات الإفصاح بالقوائم المالية يزيد من كفاءة عملية المراجعة، كما يعزز الثقة في تقرير المراجع الخارجي، وأوصت الدراسة بضرورة التزام الشركات بتطبيق الإفصاح بالقوائم المالية، ومراعاة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في عملية الإفصاح المحاسبي.

#### 41. لؤي عبد الوهاب خضر محمد عثمان، 2009م<sup>(1)</sup>.

تناولت الدراسة أهمية الإفصاح الشامل للمعلومات المحاسبية في توفير المعلومات والمؤشرات المالية للمتعاملين في أسواق المال، ودورها في اتخاذ وترشيد القرارات التمويلية والاستثمارية، وتمثلت مشكلة الدراسة في التأخير في الإفصاح عن التقارير المالية، وعدم مراعاة التوقيت الملائم للمعلومات المحاسبية المنشورة وعدم توفير التقارير المالية من قبل المستثمرين في السوق بصورة دورية، وتهدف الدراسة إلى عرض أدوات الإفصاح الملائمة عن طريق الإفصاح الشامل للمعلومات المحاسبية والتقارير المالية المنشورة، اتبعت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والمنهج التحليلي والمنهج الوصفي.

توصلت الدراسة إلى أن استخدام معايير المحاسبة الدولية في إعداد القوائم والتقارير المالية يؤدي إلى تحسين جودة الإفصاح المحاسبي وأن زيادة فعاليات أداء الجمعيات المهنية المحاسبية يساهم في زيادة مقدرتها على تطوير معايير محاسبية خاصة بالإفصاح، والالتزام الكامل من قبل الشركات المساهمة العامة بالمتطلبات القانونية والمهنية للإفصاح المحاسبي سوف يزيد من مقدرة المستثمر على صنع القرار الاستثماري، وأوصت الدراسة بالعمل على زيادة جودة المعلومات التي يتم الإفصاح عنها من قبل الشركات المساهمة العامة وذلك باحتكامها إلى الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية لزيادة ملاءمتها لعملية اتخاذ القرار الاستثماري والتمويلي.

#### 42. دراسة أمين عبد الله على حسين، 2009م<sup>(2)</sup>.

تناولت الدراسة دور الإفصاح المحاسبي في ترشيد القرارات في أسواق الأوراق المالية، وتمثلت مشكلة الدراسة في قلة المعلومات المفصحة عنها في القوائم والتقارير المالية المنشورة من قبل الشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية وضعف الإفصاح المحاسبي المضمن في القوائم والتقارير المالية المنشورة، وتهدف الدراسة إلى تحديد مفهوم الإفصاح المحاسبي ومتطلباته وبيان دوره في ترشيد القرارات الاستثمارية بأسواق الأوراق المالية، أتبع الباحث المنهج التاريخي والمنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والمنهج التحليلي والمنهج التحليلي.

توصلت الدراسة إلى أن التقارير المالية ذات المستوي العالي من الإفصاح تساهم في ترشيد القرارات

(1) لؤي عبد الوهاب خضر محمد عثمان، الإفصاح التام في المعلومات المحاسبية وأثره في تحسين كفاءة سوق الخرطوم للأوراق المالية

(جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة 2009م).

(2) أمين عبد الله على حسين، دور الإفصاح المحاسبي في ترشيد القرارات الاستثمارية بأسواق الأوراق المالية، (جامعة السودان للعلوم

والتكنولوجيا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة)، 2009م.

الاستثمارية، وكلما زاد الإفصاح في التقارير المالية زادت فعاليتها في ترشيد القرارات، وأوصت الدراسة بإلزام الشركات التي تتداول الأسهم من الإفصاح عن البيانات المالية وأي معلومات إضافية تكون ضرورية لبحث الاطمئنان لدي المساهمين على أموالهم والعمل على التوسع في الإفصاح المحاسبي حتى تكون المعلومات ذات نفع عام.

#### 43. دراسة مازن عطا المنان أحمد، 2009م<sup>(1)</sup>.

تناولت هذه الدراسة دور الإفصاح المحاسبي في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، وتمثلت مشكلة الدراسة في تباين احتياجات مستخدمي القوائم المالية والى أي مدى يمكن للمعلومات المفصحة عنها بالقوائم المالية في ترشيد قرارات المستخدمين، هدفت الدراسة إلى دراسة ومعرفة المعلومات التي يجب الإفصاح عنها لتلبية مستخدمي القوائم المالية، أتبعته الدراسة المنهج الوصفي والمنهج الإحصائي التحليلي ومنهج دراسة الحالة.

توصلت الدراسة إلى أن الهدف الرئيسي من الإفصاح هو تقديم معلومات مفيدة للمستثمرين للمساعدة على اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة وأن صعوبة تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية يؤدي إلى هدم الثقة التي توفرها القوائم المالية، وأوصت الدراسة بضرورة الالتزام بمتطلبات الإفصاح وبطريقة إلزامية لارتباط ذلك بالقرارات المالية وتأثيرها على الاقتصاد ككل وضرورة الالتزام الكامل بتطبيق معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بمعيار العرض والإفصاح.

#### 44. الوليد عثمان فرج، 2009م<sup>(2)</sup>.

تتمثل مشكلة الدراسة في عدم الإفصاح الكافي في القوائم المالية المنشورة للمؤسسات المالية، ومدي إمكانية الاعتماد علي تلك التقارير في الحد من غسيل الأموال والممارسات غير القانونية، وتهدف الدراسة إلي بحث السبل التي تمكن من إعداد القوائم المالية المنشورة في المؤسسات المالية بدرجة عالية من الإفصاح المحاسبي لمعرفة أثر الإفصاح في الحد من غسيل الأموال والممارسات غير القانونية، باعتبار أن هذه القوائم موجهة نحو خدمة الحاجات العامة لمدي واسع من المستخدمين، وذلك لبناء نموذج محاسبي ملائم للحد من غسيل الأموال، اعتمدت الدراسة علي المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والمنهج التحليلي الوصفي.

توصلت الدراسة إلي أن التركيز علي الإفصاح المحاسبي في التقارير والقوائم المالية المنشورة للمصارف يساعد في اكتشاف ومحاربة غسيل الأموال، وأن هذا الإفصاح في التقارير والقوائم المالية المنشورة للمصارف غير كاف لاكتشاف عمليات غسيل الأموال، كما أن معايير المحاسبة الدولية لها دور فعال للإلزام بالإفصاح عن المعلومات المالية الجوهرية للقوائم المالية، ويوصي الباحث بضرورة الالتزام بالإفصاح المحاسبي الكامل عند إعداد ونشر التقارير المالية للبنوك التجارية والمؤسسات المالية الأخرى،

<sup>(1)</sup> مازن عطا المنان أحمد، دور الإفصاح المحاسبي في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية (جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة)، 2009م

<sup>(2)</sup> الوليد عثمان فرج، دور الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية المنشورة في الحد من غسيل الأموال والممارسات غير القانونية في الدول النامية (جامعة النيلين، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة 2009م).

وفقاً للأسس والقواعد التي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) والمعيار الدولي المحاسبي رقم (30)، وضرورة الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية ومعايير المؤسسات المالية الإسلامية.

**45. دراسة محسن طه صادق، 2010م<sup>(1)</sup>.**

تتمثل مشكلة الدراسة في تحديد أثر القياس و الإفصاح المحاسبي علي تفعيل التطبيق للحوكمة في القطاع المصرفي ، وتهدف الدراسة إلي التعرف علي دور كل من القياس والإفصاح المحاسبي في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في القطاع المصرفي، إتبعت الدراسة المنهج الإستنباطي و المنهج التاريخي و المنهج الوصفي و المنهج الإستقرائي .

يفترض الباحث بأنه توجد علاقة بين كل من القياس و الإفصاح المحاسبي و مدي تطبيق الحوكمة في البنوك ، وتوصلت الدراسة إلي أهمية دور كل من القياس والإفصاح المحاسبي في بيئة العمل المصرفي في التطبيق الفعال للحوكمة في المصارف ، وتوصلت الدراسة إلي أنه توجد علاقة طردية بين القياس المحاسبي ومدي تطبيق الحوكمة في البنوك ، وتوصي الدراسة بضرورة العمل علي صيانة وتطبيق الميثاق الأخلاقي لسلوكيات العمل البنكي.

**46. دراسة وليد صالح الدقوني عبد القيوم، 2010م<sup>(2)</sup>**

تناولت الدراسة تقويم طرق القياس والافصاح المحاسبي عن الاصول غير الملموسة في المنشآت التجارية بالتطبيق علي عينة من المصارف السودانية، وتمثلت مشكلة الدراسة في تعدد طرق القياس والافصاح المستخدمة في تقييم الاصول غير الملموسة والافصاح عنها مما ينتج عنها أرقام مختلفة للدخل المحاسبي والمركز المالي يصعب معها عقد المقارنات الزمانية والمكانية وبالتالي تضليل مستخدمي القوائم المالية، تهدف هذه الدراسة في التعرف علي الطبيعة الاقتصادية للأصول غير الملموسة ومدي علاقتها بمتخذي قرارات الاستثمار والائتمان، واجراء دراسة تحليلية لأسس القياس والافصاح عن الأصول غير الملموسة في الفكر المحاسبي، ودراسة المعايير المحاسبية التي تعالج المشكلات الرئيسية للمحاسبة عن الاصول غير الملموسة.

اتبع الباحث المنهج التاريخي من خلال الرجوع للدراسات السابقة، والمنهج الاستنباطي للتعرف علي ابعاد المشكلات المتعلقة بموضوع الدراسة، والمنهج الاستقرائي لاختبار فروض البحث، والمنهج الوصفي التحليلي من خلال أسلوب دراسة الحالة.

توصلت الدراسة الي أن عدم الثبات في استخدام طرق القياس والافصاح عن الاصول غير الملموسة يجعل القوائم المالية مصدر شك من قبل مستخدمي القوائم المالية وأن معايير المحاسبة الدولية والمحلية خالية من عرض نموذج محدد يسترشد به المحاسبون في مجال قياس الاصول غير الملموسة والتقارير عنها، ومن ثم فتحت المعايير المجال لاجتهاد الباحثين في مجال البحث عن أنسب النماذج التي يمكن

(1) محسن طه صادق ، دور القياس و الإفصاح المحاسبي في التطبيق الفعال لحوكمة الشركات في القطاع المصرفي، دراسة تحليلية تطبيقية ،

(جامعة أم درمان الإسلامية ، دراسة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة)، 2010م .

(2) وليد صالح الدقوني عبد القيوم، تقويم طرق القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة في المنشآت التجارية، (جامعة السودان

للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة)، 2010م.



من خلالها إجراء عملية القياس، وان الإفصاح الكافي عن الاصول غير الملموسة يزيد من درجة التأكد والمصدقية في القوائم المالية ويساعد المستثمرين في اتخاذ قراراتهم.

أوصت الدراسة بضرورة زيادة درجة الإفصاح عن الاصول غير الملموسة في القوائم المالية بحيث يتضمن كل النواحي التي لها تأثير علي المركز المالي ونتائج الاعمال، وإيجاد طرق محددة وملزمة للقياس والإفصاح عن الاصول غير الملموسة واستمرار المنشآت في استخدام سياسة واحدة للقياس والإفصاح عن الاصول غير الملموسة.

#### 47.دراسة السمانى أبو عبيدة حاج أحمد محمد، 2010م<sup>(1)</sup>

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

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

أوصت الدراسة بالاهتمام والسعي لإصدار مبادئ ومعايير محاسبة محلية تستمد من المبادئ والمعايير المحاسبية الدولية للاستعانة بها في التشريع الضريبي وضرورة الموازنة والمطابقة بين المعايير المحاسبية والتشريعات الضريبية في تحديد واحتساب الاهلاك وتسعير المخزونات ونظريات تحميل التكاليف وهيكل التمويل وبدائل القياس الأخرى لعناصر القوائم المالية الاساسية وضرورة توحيد طرق

<sup>(1)</sup>السماني أبو عبيدة حاج أحمد محمد، بدائل القياس المحاسبي وأثرها في الربح الضريبي للقطاع الصناعي في السودان-دراسة تحليلية ميدانية (جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2010م)

القياس والتقويم المختلفة لعناصر القوائم المالية وتحديد الوعاء الضريبي والثبات علي الطريقة المختارة في السودان.

#### 48.دراسة ساطع رزوق وعزو عزيز،2010م<sup>(1)</sup>

تناول هذا البحث موضوع الأصول غير الملموسة كأحد أهم الأصول في شركات الأعمال، والتي برزت أهميتها مع التحول إلى اقتصاديات المعرفة التي يتزايد فيها الاستثمار في هذا النوع من الأصول بشكل واضح. وتم التطرق من خلال البحث إلى مفهوم ومكونات الأصول غير الملموسة، ومتطلبات القياس المحاسبي عنها وفق المعيار المحاسبي الدولي (38)، ومقارنة هذه المتطلبات مع ما جاء به النظام المحاسبي الأساسي في هذا المجال.

تم من خلال الدراسة التطبيقية توزيع إستبيان على عينة من العاملين في المجال المحاسبي، وتضمن الاستبيان مجموعة من الأسئلة التي تبين متطلبات القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة وفق المعيار (38) ، ومن خلال الإجابات تم تحديد مدى التزام النظام المحاسبي بمتطلبات القياس التي جاء بها المعيار المحاسبي الدولي المذكور. وتوصل الباحث إلى نتيجة مفادها تدني نسبة التزام النظام المحاسبي الأساسي بمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي(38) فيما يخص متطلبات القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة، وأوصى الباحث بضرورة زيادة استثمار الشركات في هذه الأصول نظراً لارتفاع العائد من عملية الاستثمار فيها، وهذا سيشكل دافعاً للنظام المحاسبي لتناول موضوع الأصول غير الملموسة بشكل أوسع، ومواجهة أي مشاكل محاسبية تتعلق بعملية القياس والإفصاح عن المعلومات الخاصة بها مستقبلاً وفق ما جاء به معيار المحاسبة الدولي(38).

#### 49.دراسة Vishakha Mehra, 2010<sup>(1)</sup>

تناولت الدراسة موضوع المحاسبة والتقارير عن الأصول غير الملموسة، وتهدف هذه الدراسة للنقصي عن المحاسبة والتقارير عن هذه الأصول للشركات المختارة في الهند والمملكة المتحدة، وذلك بتحليل ومقارنة معايير المحاسبة الهندية والدولية، ودراسة مدى الإفصاح عن الأصول غير الملموسة، وتقييم أثر الإفصاح المحاسبي المختلفة على مدى الإفصاح عن هذه الأصول، وتفترض هذه الدراسة ان حجم وقيمة الشركة والمقاسة بالأصول الاجمالية (ثابتة ومتداولة) أو بمبيعاتها الاجمالية أو بقيمتها السوقية المرسمة ليس لها أثر ذو دلالة احصائية على درجة الإفصاح المحاسبي عن اصولها غير الملموسة، وأن الرفاعة المالية للشركة والمحسوبة بنسبة الديون وحقوق الملكية ليس لها أثر ذو دلالة احصائية على درجة

<sup>(1)</sup>ساطع رزوق وعزو عزيز، القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (38) دراسة مقارنة مع النظام المحاسبي الأساسي لعام 2007م، (مجلة جامعة تشرين، المجلد (32) العدد 5، 2010م)

<sup>(1)</sup> Vishakha Mehra, **Accounting and Reporting of Intangible Assets in India** (Guru Nanak Dev University Faculty of Economics and Business, A thesis submitted in fulfillment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy (Commerce) Unpublished, 2010)

الافصاح المحاسبي عن اصولها غير الملموسة، كما تفترض ان طبيعة النشاط الصناعي للشركة ليس له أثر ذو دلالة احصائية على درجة الافصاح المحاسبي عن اصولها غير الملموسة.

توصلت الدراسة الى انه بالرغم من انخفاض درجة الافصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة في الشركات المساهمة الهندية الى انه في حالة تزايد مقارنة بالسنوات السابقة، كما ان معظم الافصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة يتواجد في التقارير المالية في جانب مناقشات وتحليلات الادارة، كما تتزايد درجة الافصاح المحاسبي في شركات صناعة البرمجيات

#### 50.دراسة<sup>(1)</sup> Wun\_Hong Su,2011

تناولت الدراسة مكاسب السيطرة والاعتراف بالأصول غير الملموسة، وتمثلت مشكلة الدراسة فيما اذا كان هناك مبرر للاعتراف ببعض المبالغ والمتمثلة في اقساط الشراء عند عمليات السيطرة كأصول غير ملموسة، واذا ماكان هناك مبرر للمبالغ المعترف بها كأصول غير ملموسة اعتمادا على أداء المنشأة بعد عملية السيطرة، وذلك قبل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية، وهدفت الدراسة الي التقصي عن كيفية الإعتراف بالأصول غير الملموسة الناتجة عن عمليات السيطرة، خاصة اذا تمت السيطرة بأقساط تملك كبيرة، أو إذا كان اداء الشركة المعتمد عليه في تقدير الاصول غير الملموسة أقل من المتوقع بعد عملية السيطرة.

تمثلت فرضيات الدراسة في انه قبل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية، فان الاعتراف بالأصول غير الملموسة في فترة توحيد المصالح له علاقة ايجابية مع اقساط التملك المدفوعة ، كما تفترض الدراسة انه بعد اعتماد تطبيق معايير التقارير المالية الدولية فان الاعتراف بالأصول غير الملموسة عند توحيد المصالح اقل ارتباطا مع أقساط التملك المدفوعة عند توحيد المصالح، كما افترضت انه لا توجد علاقة بين قيمة أقساط التملك المعترف بها كأصول غير ملموسة وبين اداء الشركة بعد عملية التملك.

توصلت الدراسة الى ان اختلاف المعالجة المحاسبية عند تطبيق المعايير المالية الدولية أثر على العلاقة بين الأصول غير الملموسة وقيمة التملك ألتي يتم دفعها من قبل الشركات المسيطرة، كما توصلت الى ان الشركات عند توحيد مصالحها على استعداد لدفع أقساط شراء وتملك كبيرة تجنبنا للإعتراف بالشهرة كأصل غير ملموس، كما توصلت الى ان المبالغ المعترف بها كشهرة ترتبط بأداء المنشأة المسيطر عليها وتعمل على رفع كفاءة الاداء مستقبلا، وأن الافصاح عن الأصول غير الملموسة غير منتظم وغير مقنن في الهند وفي المملكة المتحدة، وذلك لضعف الاطار المفاهيمي الخاص بالإفصاح عن هذه الأصول.

#### 51.دراسة<sup>(1)</sup> Hartini Jaafar,2011

(1) Wun Hong Su, Takeover Gains and the Recognition of Identifiable Intangible Assets(University of Technology Sydney School of Accounting, A thesis submitted in fulfillment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy (Accounting) Unpublished,2011 )

تتناول هذه الدراسة العلاقة بين الطرق المحاسبية لقياس الأصول غير الملموسة وقيمتها الملائمة بجانب دورة المالية للشركة كمتغير وسيط قبل وبعد تطبيق المعايير الدولية للتقارير الدولية ومعايير المحاسبة الاسترالية المقابلة لها، حيث انه قبل تطبيقها تعددت طرق المحاسبة عن هذه الأصول، مما أدى الى تعدد واختلاف الممارسة المحاسبية، وهدفت هذه الدراسة الى اختبار العلاقات بين بدائل الطرق المحاسبية عن الاصول غير الملموسة وبين القيمة الملائمة لهذه الأصول والفترة المالية للشركة قبل وبعد تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية، كما تسعى الدراسة معرفة ودراسة أثر بدائل وطرق القياس المحاسبي على القيمة الملائمة لهذه الأصول وكذلك دراسة دورة حياة المنشأة في العلاقة بين المتغيرين السابقين قبل وبعد تطبيق معايير الابلاغ المالي، كما تدرس الى النقصي عن أثر التغيير في الممارسات المحاسبية في العلاقة بين بدائل الممارسة المحاسبية والقيمة الملائمة للأصول غير الملموسة أولاً، ثم دورة حياة الشركة والممارسة المحاسبية والقيمة الملائمة للأصول غير الملموسة.

تتمثل تساؤلات الدراسة في أنه هل القيمة المفصح عنها للأصول غير الملموسة قبل تطبيق المعايير الدولية للتقارير تعتبر قيمة ملائمة، وماهو أثر المعايير الدولية للتقارير المالية على القيمة الملائمة للأصول غير الملموسة، وهل أثر المعايير الدولية في العلاقة بين الممارسات المحاسبية المختلفة عن الأصول غير الملموسة والقيمة الملائمة لها يختلف عبر دورة حياة المنشأة. توصلت الدراسة الى انه قبل فترة تطبيق معايير التقارير المالية الدولية فإن القيمة المرسملة والقابلة للتحديد للأصول غير الملموسة تعتبر قيمة ملائمة، كما انه بالرغم من وجود اختلاف كبير في القيمة الملائمة بين الشركات الكبيرة والشركات الضعيفة، فإن نفس الأثر غير موجود بين الشركات النامية والشركات الكبيرة، كما توصلت الدراسة الى أن الأصول غير الملموسة تعتبر ذات قيمة ملائمة للشركات النامية والشركات الكبيرة عكس الشركات الضعيفة، كما أن السياسات والطرق المحاسبية الخاصة بالأصول غير الملموسة غير متجانسة التطبيق في الشركات، كما انه بعد تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية ظهرت الأصول غير الملموسة بقيم ملائمة أكثر.

## 52.دراسة محمد سعد أحمد جابر، 2011<sup>(2)</sup>

تناولت هذه الدراسة أثر تنوع عقود النفط على القياس والافصاح المحاسبي في القوائم المالية لشركات النفط بالسودان، وهدفت الدراسة الى معرفة أنواع العقود، وتنوع هذه العقود بين أطراف العقد والإفصاحات المطلوبة للطرفين، وتمثلت مشكلة الدراسة في عدم اتباع شركات النفط الطرق وأساليب القياس والإفصاح في القوائم المالية التي أصبحت من متطلبات تنوع العقود، وهل تعدد عقود النفط يؤثر على القياس والافصاح المحاسبي في القوائم المالية لشركات النفط وهل تعدد أساليب القياس والافصاح

<sup>(1)</sup> Hartini Jaafar, **Accounting for intangible assets, Firm life cycle and the value relevance of intangible assets**, University of Tasmania, School of Business @ Economics, A thesis submitted in fulfillment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy (Accounting) Unpublished,2011

<sup>(2)</sup> محمد سعد أحمد جابر، **أثر تنوع عقود النفط على القياس والافصاح في القوائم المالية لشركات النفط بالسودان**، (جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2011م)

المحاسبي يؤثر على نتائج القوائم المالية وهل هناك بعض المشاكل المتعلقة بالقياس والافصاح المحاسبي عن البيانات المالية في شركات النفط، وهدفت الدراسة لبيان الأسس والقواعد المحاسبية للقياس والإفصاح المحاسبي وايضاح واقع العمل المحاسبي في ظل شركات النفط في السودان.

إتبع الباحث المنهج التاريخي والمنهج التحليلي الوصفي وافترضت بأن هناك علاقة بين طبيعة أنشطة شركات النفط، وطرق القياس والافصاح في القوائم المالية وان انواع العقود تؤثر في طرق القياس والافصاح في شركات النفط.

وتوصل الباحث الى أن هناك عدم افصاح في تقاسم انتاج النفط بين طرفي العقد كما لا يوجد افصاح عن تكاليف تطوير البيئة وعن الفاقد الضريبي بسبب اعفاء الشركات الأجنبية، كما أن إختلاف الطرق المحاسبية المستخدمة في شركات البترول، لمعالجة مصروفات الاستكشاف والتنقيب والانتاج، والتطوير أثر بشكل كبير علي تحديد نتيجة النشاط . ويوصي الباحث بزيادة درجة الافصاح في عقود النفط للمستخدمين والمستثمرين، وضرورة تطبيق المعيار المحاسبي في الاستكشاف والبحث والتطوير في قياس انتاج النفط.

### 53.دراسة محمد عبد المطلب يس صالح،2011<sup>(1)</sup>

تتناول هذه الدراسة أهمية المحتوي الاعلامي للمعلومات المحاسبية ومالها من دور وتأثير علي تكوين المحافظ الاستثمارية وتوجيه المدخرات والإستثمارات المالية الي الشركات المساهمة العاملة في الاسواق المالية التي تلعب دوراً هاماً في عملية التنمية الإقتصادية والاجتماعية ، وأهمية الافصاح عن هذه المعلومات لخدمة أهداف مستخدمي المعلومات المحاسبية عامة والمستثمرين خاصة.

تلخصت مشكلة الدراسة في أن نظام الافصاح المحاسبي تعثره عدة جوانب من القصور تقلل من كفايته ، وذلك نتيجة لعدم توفر تقارير مناسبة تفي بأغراض وإحتياجات المستثمرين كما أن نقص المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية عن مجالات الإستثمارات المتاحة يتسبب في اتخاذ قرارات استثمارية غير سليمة ، اعتمدت الدراسة علي المنهج الوصفي والتحليلي المستند بشكل رئيسي علي معلومات مستقاة من مضمون المراجع العلمية والدوريات ذات الصلة ، كما اعتمدت الدراسة علي المنهج الاستقرائي. افترضت الدراسة أن لجودة المعلومات المحاسبية تأثير ذو دلالة علي وضوح وكفاءة المعلومات المحاسبية، كما أن المعلومات المحاسبية تتفاوت من حيث دلالتها وتأثيرها وأهميتها النسبية في تكوين المحافظ الاستثمارية.

توصلت الدراسة الي ان عدم وجود نظام معلومات يتيح للمستثمر معرفة مجالات الإستثمار المتاحة إضافة الي عدم وجود خارطة استثمارية معتمدة بشكل رسمي، وكلما زاد الافصاح في التقارير المالية زادت فاعليتها في تكوين المحافظ الاستثمارية، ويوصي الباحث بإلزام الشركات بنشر قوائم دورية محاسبية ومالية صادقة ومعبرة عن المركز الحقيقي ، وضرورة إصدار دليل سنوي للشركات المساهمة يتضمن

(1) محمد عبدالمطلب يس صالح، أثر الافصاح عن المعلومات المحاسبية على تكوين المحافظ الاستثمارية في سوق الأوراق المالية (جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2011م)

تحليلاً لكافة المؤشرات المالية لرفع مستوى الوعي الاستثماري. كما أوصت الدراسة بالتركيز علي موضوع الشفافية والافصاح ، والتشديد على ضرورة توفير المعلومات لجميع المتعاملين بشكل دوري ومنظم.

#### 54.دراسة سيد عبد الرحمن عباس بله، 2011م<sup>(2)</sup>

تتمثل مشكلة هذه الدراسة في عدم تطبيق المحاسبة عن التكاليف البيئية في شركات الاستثمار الصناعية على الرغم من أن الصناعة من اهم أسباب تلوث البيئة، وهل اظهار القوائم لمالية لشركات الاستثمار الصناعية متضمنة التكاليف البيئية يؤدي الى مزيد من الشفافية، وهل القياس والافصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية يؤدي الى مزيد من الاستثمارات الصناعية في السودان. وتهدف هذه الدراسة الى بيان أهمية القياس المحاسبي في حماية البيئة من التلوث وترشيد الأداء البيئي لشركات الاستثمار الصناعية. اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والمنهج التاريخي والمنهج الوصفي. افترضت الدراسة ان القياس المحاسبي للتكاليف البيئية لايؤثر على النظرة الاقتصادية الهادفة الى الربح وأن التكاليف والافصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية يؤدي الى مزيد من الاستثمارات الصناعية كما افترضت أن القياس المحاسبي للتكاليف البيئية يساعد في ترشيد القرارات الادارية بشركات الاستثمار الصناعية في السودان.

توصل الباحث الي وجود اتجاهات ايجابية لدي العاملين والاكاديميين و المحاسبين والمراجعين القانونيين بوجود المام بأهمية المحاسبة عن التكاليف البيئية وأن وجود معايير للمحاسبة البيئية في السودان يؤدي الى زيادة الشفافية في القوائم المالية لشركات الاستثمار الصناعية في السودان .اوصت الدراسة بمساعدة شركات الاستثمار الصناعية في السودان. ووضع المقومات الاساسية لتطبيق المحاسبة البيئية ووضع أسس لقياسها محاسبياً. كما أوصت بقيام الشركات الصناعية بالإفصاح عن التزاماتها البيئية.

#### 55.دراسة Lei Chen<sup>(2)</sup> 2012

تهدف هذه الدراسة الى التقصي عن دور الأصول غير الملموسة في القطاع المصرفي الأوربي باستخدام اسلوب المنهج المختلط في البحث العلمي، وتسعى لبناء نموذج لقياس التفاعل بين أهم الأصول غير الملموسة واداء المنشآت، كما تسعى لدراسة دور الأصول غير الملموسة في هذا القطاع باستخدام الطرق المقترحة، وتمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات الآتية: ماهي العلاقات بين مختلف الأصول غير الملموسة وبين اداء البنوك؟ وماهي الاصول غير الملموسة ذات الأهمية للبنوك وماهي علاقتها بالبنوك؟ كيف يكون القياس والافصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة؟.

<sup>(2)</sup>سيد عبدالرحمن عباس بله، أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية في ضوء نمو الاستثمارات الصناعية (جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2011م)

<sup>(2)</sup> Lei Chen, **A Mixed Methods Study Investigating Intangibles in the Banking Sector** (University of Glasgow, College of Social Sciences, Business School, A thesis submitted in fulfillment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy (Accounting) Unpublished, 2012)

اعتمدت الدراسة على منهج دراسة الحالة واسلوب التحليل الكمي الاحصائي، واستخدام طرق كمية وصفية ونظرية، وذلك باستخدام المنهج المتكامل لدراسة مشكلة البحث وكل مايتعلق بها وصولا لنتائج افضل، وتمثلت فرضيات البحث في ان العلامات التجارية ورأس المال البشري للبنوك يؤثر ايجابيا على رأس مال العلاقات في البنك، كما تفترض بان رأس المال البشري ورأس مال العلاقات للبنوك يؤثر ايجابيا على ادائها.

توصلت الدراسة الى ان خبرة الادارة العليا لها علاقة جيدة بعلاقات الزبائن بصورة فردية أو جماعية، كما توصلت الى ان الافصاح عن الاصول غير الملموسة بصورة مجمعة افضل لتوضيح أداء المنشأة من الافصاح عنها بطريقة منفردة، كما توصلت الى المنشآت تسعى لتطوير طرق القياس للأصول غير الملموسة بالرغم من اختلاف هذه الطرق من منشأة لأخرى، وذلك باستخدام طرق كمية، او باستخدام بطاقة الاداء المتوازن او باستخدام طرق الوصفية، وان المنشآت تعمل على تشجيع عملية الافصاح عن هذه الاصول للمستخدمين الخارجيين والداخليين. وتوصي الدراسة بقياس الاصول غير الملموسة بطرق وصفية او باستخدام نموذج انشاء القيمة، كما توصي بان تعكس عملية القياس التفاعل بين الاصول الملموسة وغير الملموسة.

#### 56. دراسة 2014<sup>(1)</sup> Agnes Marta

تتناول هذه الدراسة دور نظرية المحاسبة للأصول غير الملموسة والتطبيق العملي لها تحت اللوائح المنظمة في المجر، تهدف هذه الدراسة الى المساهمة في المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة بناء على نظرية المحاسبة وعلى الجانب التطبيقي لها في المجر، وتتمثل مشكلة هذه الدراسة في كيف تعكس القوائم المالية دور رأس المال الفكري بصدق وعدالة، وماهي العوامل التي تعمل على صعوبة الاعتراف ببند معينة كرأس مال فكري، وهل من الممكن ان يكون هناك اختلاف بين المحاسبين في البيئة المجرية في طرق الاعتراف بالأصول غير الملموسة، وماهي طرق تقييم الأصول غير الملموسة التي تتبعها الشركات المجرية بناء على الاجراءات المحاسبية، وماهي خصائص عمليات الافصاح المحاسبي الخاصة بالأصول غير الملموسة في الشركات الهنغارية وماهي العوامل المؤثرة عليها، الى أي مدى يتماشى الاطار النظري والفكري المتعلق بالأصول غير الملموسة مع التطبيق المحاسبي لها.

تفترض الدراسة ان الجهات المنظمة للمحاسبة في المجر لاتعترف بجزء كبير بالأصول غير الملموسة، وأنها تعمل على رسملة الأصول غير الملموسة المشتراة اكثر من المولدة داخليا، وتفترض أن الاعتراف بالأصول غير الملموسة ومقدار مصروفات البحوث والتطوير يعتمد على حجم المنشأة ونوع وطبيعة النشاط الاقتصادي لها، كما تفترض الدراسة أن معظم الشركات لاتستطيع تحديد القيمة السوقية

---

<sup>(1)</sup> Agnes Mart , **The Accounting Theory of Intangible Assets and its Application Under the Hungarian Regulations**, (Corvinus University of Budapest, Management and Business Administration Doctoral Program , A thesis submitted in fulfillment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy (Accounting) Unpublished,2014)

للأصول غير الملموسة عند التقييم السنوي، وتفترض الدراسة أيضا ان الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في القوائم المالية يقتصر فقط على الحد الأدنى من الإفصاح القانوني لهذه الأصول كما يعتمد الإفصاح عن الأصول غير الملموسة على حجم المنشأة.

توصلت الدراسة الى ان عناصر الأصول غير الملموسة نادرا ماتعالج بالسجلات والدفاتر المحاسبية وبصورة غير متجانسة، كما ان غالبية الشركات المجرية لاتستطيع تحديد عناصر أصولها غير الملموسة اضافة لأنها لا تفصح عن أصولها غير الملموسة بصورة منتظمة، كما ان منظمي معايير ولوائح المحاسبة يجب الا يبسطو عملية اعداد المعايير وذلك حتى تشمل القوائم والتقارير المالية على كل المعلومات الضرورية وخاصة في الشركات كبيرة الحجم مقارنة مع الشركات الأقل حجما.

يمكن توضيح اختلاف هذا البحث عن تلك الدراسات السابقة المشار إليها بشكل مجمل، من خلال

الإشارة إلي الجوانب الآتية:

انحصرت الدراسات السابقة على الموضوعات التي لها علاقة بمتغيرات البحث، حيث تناولت القياس المحاسبي والإفصاح المحاسبي ومعايير المحاسبة الدولية، كما تناولت تطبيق وظيفتي القياس والإفصاح المحاسبي على الأصول المختلفة، ودراسات تبين العلاقة بين معايير المحاسبة الدولية والإفصاح المحاسبي أو القياس المحاسبي، أو الاثنين معاً، اهتمت بعض هذه الدراسات وفيما يختص بالقياس المحاسبي بالآتي: القياس والتقارير عن الاصول غير الملموسة، وتطوير القياس والتقارير عن الأصول غير الملموسة، وقياس وتقدير الأصول غير الملموسة بقطاع البنوك، والمحاسبة عن الأصول غير الملموسة كمدخل لزيادة فعالية التقارير المالية، بجانب تقويم طرق القياس والإفصاح عن الأصول غير الملموسة، والقياس المحاسبي لتكاليف البحوث والتطوير، وأسس القياس والتقييم المحاسبي للأصول المالية الفكرية، والمحاسبة عن الأصول المعنوية، والقياس المحاسبي لآثار الأنشطة خارج الميزانية وطرق الإفصاح عنها، والقياس والإفصاح عن الموارد البشرية، والطرق المتعددة لقياس الأصول غير الملموسة، ومكاسب وإيرادات عمليات السيطرة وطرق الاعتراف بالاصول غير الملموسة. أما فيما يتعلق بالإفصاح المحاسبي فإن هذه الدراسات تطرقت ل: الإفصاح المحاسبي بين النظرية والتطبيق، والإفصاح التام في القوائم المالية، ومشاكل عدم الالتزام بالتطبيق الكلي لمتطلبات الإفصاح المحاسبي، وأثر الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وتقويم متطلبات الإفصاح في القوائم المالية. وفيما يخص معايير المحاسبة الدولية تركزت هذه الدراسات في: القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة وفقاً للمعيار المحاسبي (38) ومقارنته بالنظام الأساسي، ودور معايير الإفصاح التام في توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ قرارات الاستثمار، وتطبيق معيار العرض والإفصاح بالقوائم المالية، ومعيار الإفصاح واثره على قياس وعاء الضريبة الشركات، والمعالجة المحاسبية لتكاليف بناء وتطوير الصفحات الالكترونية.

تختلف دراسة الباحث عن الدراسات السابقة من حيث الموضوع حيث تتناول دور معايير المحاسبة الدولية في تقليل مشاكل القياس والإفصاح عن الأصول غير الملموسة، ولذا يتميز بدراسة مشاكل القياس



والإفصاح عن الأصول غير الملموسة ومعرفة هذه المشاكل في البيئة السودانية، وخاصة تحت ظل اقتصاديات المعرفة في الفترة الأخيرة، وتعمل هذه الدراسة على تقصي دور معايير المحاسبة في تقليل مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عنها، كما تختلف عن الدراسات السابقة من حيث أهدافها وفرضياتها والفترة الزمنية التي تغطيها، ومن حيث دراستها لبحث العلاقة بين متغيرات الدراسة المستقلة والتابعة.