

محددات جودة ملاءمة المعلومة المحاسبية عند تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم 16 (IFRS16) في بيئة الأعمال الجزائرية – حالة الشركاء المسانجة –

Determinants of the value relevance of accounting information when applying IFRS 16 in the business environment of Algeria – The case of Lessees -

د. يوسف مامش^[*] & د. إبراهيم بوطالب^[**] & د. محمد الصالح زويينة^[***]
جامعة الجزائر³، الجزائر جامعة أمحمد بوقرة - بومرداس، الجزائر جامعة أمحمد بوقرة - بومرداس، الجزائر

تاريخ النشر: 01 جوان 2018

تاريخ قبول النشر: 14 ماي 2018

تاريخ الارسال للنشر: 13 مارس 2018

المخلص:

تهدف الدراسة إلى محاولة تحليل و فحص اتجاهات المهنيين المحاسبين في الجزائر لأثر تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم 16 (IFRS16) على جودة خاصة ملاءمة المعلومة المالية في بيئة الأعمال الجزائرية من منظور المهنيين المحاسبين ، وهذا عقب تبني مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بتاريخ 13 يناير 2016م للمقاربة المحاسبية الجديدة في المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار . تم استخدام استبانة صممت خصيصا للإجابة عن تساؤلات الدراسة ، وخضعت للتحليل (200) استبانة . وتم استخدام عدد من الأساليب الإحصائية المتمثلة في: الأحصاء الوصفي ، اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T-test) وكذلك التحليل العاملي بطريقة تحليل المكونات. أظهرت نتائج البحث الميداني أن تحسين خاصية ملاءمة المعلومة المالية لمستخدمي التقارير المالية في بيئة الأعمال الجزائرية الناتج عن تطبيق معيار التقرير المالي الدولي الجديد (IFRS16) يخضع ، من وجهة نظر المهنيين المحاسبين الجزائريين ، إلى بعض العوامل التي تعتبر كمحددات أساسية: جودة المراجع وأهمية التدريب والهيئات المحاسبية ، مستوى الوعي الثقافي المحاسبي للمستثمرين الاحتياجات المحاسبية والخصائص الإقتصادية للبلد التكيف مع الثقافة المحاسبية الجديدة.

الكلمات المفتاحية: IFRS 16 ، ملاءمة المعلومة المالية ، عقود الإيجار ، معيار التقرير المالي الدولي.

تصنيف JEL: M41 ، L15

ABSTRACT

The purpose of this study is to examine the attitudes of Algerian accounting professionals regarding the impact of applying of IFRS 16 , adopted by IASB in January 2016, on the quality of financial information relevance characteristic in the business environment of Algeria. This study is based on a comprehensive questionnaire survey distributed randomly to 200 Algerian professional accountants. For the purposes of data analysis, a number of statistical methods have been used (Descriptive Statistics, One Sample T Test and factorial analysis).The findings show that factors like auditor quality and the importance of training and accounting bodies, The level of cultural awareness of investors and Accounting needs and economic characteristics of the country are considered as key determinants to ensure the improvement of the financial information quality in Algeria.

Keywords: IFRS 16, Relevance of the financial information, lease contract, International Financial Reporting Standards.

Jel Classification Codes : M41, L15

I. المقدمة Introduction

قام مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بإصدار معيار المحاسبة الدولي رقم 17 (IAS 17) عقود الإيجار في شهر سبتمبر 1982 ، و الذي خضع للتعديل في عام 1982. ووفقا لهذا المعيار ، فإنه لا يمكن للمستأجرين معالجة عقود الإيجار محاسبيا إلا بعد تصنيفها ، إما إلى عقد إيجار تشغيلي ، أو عقد إيجار تمويلي. فالصنف الأول هو عبارة عن عقد يتم من خلاله تحويل أغلب المخاطر و المنافع المرتبطة بالأصل المستأجر إلى المستأجر ، و بالتالي تسجل محاسبيا على مستوى قائمة المركز المالي. أما النوع الثاني ، فيتمثل في باقي العقود التي لم

1- (***) zouitamedsalah@gmail.com & (***) boutalebbrahimdz@yahoo.fr & (*) youcef.mameche.ca@gmail.com

يتم تصنيفها كعقود إيجار تمويلية ، و يتم تسجيلها محاسبيا على مستوى قائمة الدخل كمصروفات من دون الإعراف بأي إلزام على مستوى قائمة المركز المالي ،

حيث يكتفي المستأجر بتوفير بعض المعلومات المرتبطة بالدفعات المتبقية للسداد على مستوى الملاحق. هذا مايجبر المحللين بإجراء بعض التعديلات أثناء تقييم الشركات بهدف توفير معلومات ملاءمة صالحة للمساعدة على اتخاذ القرار. و يرى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بأن هذا التمييز بين الإيجارات التمويلية و الإيجارات التشغيلية غير ملائم من الناحية المحاسبية ، خاصة و أن نسبة عقود الإيجار المسجلة خارج قائمة المركز المالي قدرت بـ 85% ، أي 3.3 ترليون دولار ، و من هنا تبرز أهمية الحاجة إلى إيجاد نموذج محاسبي جديد يتيح قراءة أفضل و يحسن من قابلية المقارنة بين القوائم المالية.

و في هذا السياق ، قام مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بتاريخ 13 يناير 2016 بتبني معيار محاسبي جديد خاص بالمعالجة المحاسبية لعقود الإيجار هو معيار التقرير المالي الدولي رقم 16 (IFRS16) ، و الذي جاء تنويجا للعمل المشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) و مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB). و يدخل هذا المعيار حيز التنفيذ ابتداء من 01 يناير 2019 ليحل محل المعيار المحاسبي الدولي الحالي (IAS 17).

و بناء على ماسبق تسعى الورقة البحثية إلى الإجابة على الإشكالية الرئيسية التالية:

فيما تتمثل محددات جودة ملاءمة المعلومة المحاسبية عند تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم 16 (IFRS16) على الشركات المستأجرة في بيئة الأعمال الجزائرية من منظور المهنيين المحاسبين ؟

و يعتبر اصدار هذا المعيار الجديد في شهر يناير 2016 ، و دخوله حيز التنفيذ بداية من عام 2019 من الدوافع التي أثارت فضولنا للبحث في آثار هذا المعيار في بيئة عربية لدولة نامية مثل الجزائر ، خاصة و أن هناك دراسات اهتمت بمدى ملاءمة تطبيق معايير المحاسبة الدولية في البلدان النامية التي لها خصائص تختلف عن البلدان التي تعد مصدرا و منشأ للمعايير المحاسبية الدولية على غرار بريطانيا ، و استراليا ، وكندا... الخ.

كما تهدف الورقة البحثية إلى محاولة تحليل و فحص اتجاهات المهنيين المحاسبين في الجزائر لأثر تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم 16 (IFRS16) على جودة خاصة ملاءمة المعلومة المالية في بيئة الأعمال الجزائرية ، و هذا عقب تبني مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بتاريخ 13 يناير 2016م للمقاربة المحاسبية الجديدة في المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار ، و التي سوف تدخل حيز التنفيذ مع مطلع عام 2019م. كما تسعى هذه الورقة إلى تسليط الضوء على أهم الفروقات بين المعيار المحاسبي الدولي الحالي (IAS17) المطبق في الجزائر و معيار التقرير المالي الدولي الجديد (IFRS 16).

و تتبع أهمية هذا البحث من خلال اتساقه مع المواضيع البحثية المحاسبية المعاصرة ، حيث يعتبر البحث في مسائل القياس و جودة الإفصاح المحاسبي و مجال المعايير المحاسبية الدولية من ضمن القضايا البحثية الحساسة التي تشكل حقل بحوث في المحاسبة المعاصرة (Qiong & Jianjun, 2011) ، حيث من شأن هذه الدراسة لفت أنظار الباحثين ، و المهتمين بالشأن المحاسبي و واضعي القوانين المحاسبية في البلدان العربية والنامية ، حول الأثر المتوقع الذي يمكن أن ينجم عن تطبيق المقاربة المحاسبية الجديدة ، لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بخصوص المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار ، على جودة خصائص المعلومة المالية في البلدان النامية ، وبالتالي أخذه بعين الاعتبار عند تحيين أو تطوير المعايير المحاسبية لهذه الدول ، في سبيل مساعدة المستثمرين وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة و بهدف تعزيز الشفافية المالية و الإقتصادية.

و من شأن الدراسة أن تساهم بشكل كبير في إثراء أدبيات معايير المحاسبة الدولية في بيئة أعمال البلدان النامية ، أو الدول الحديثة العهد بالمعايير المحاسبية الدولية. إذ تتميز هذه الدراسة بتطرقها بالدرجة الأولى إلى مسألة المقاربة المحاسبية الجديدة لعقود الإيجار و مدى تأثيرها على جودة ملاءمة المعلومة المالية في بيئة دولة عربية. و في هذا الإطار ، تعتبر الورقة البحثية ، في حدود علمنا ، من بين الدراسات الأولى من نوعها التي تنطرق إلى معيار التقرير المالي الدولي رقم 16 و أثره على جودة ملاءمة المعلومة المالية في بيئة أعمال دولة عربية نامية ، و حديثة عهد بالمعايير المحاسبية الدولية ، و بالفلسفة المحاسبية الأنجلوسكسونية مثل الجزائر.

تتبع الدراسة المنهج الوصفي التحليلي ، و تعتمد على قائمة استقصاء (استبيان) كأداة لجمع البيانات اللازمة لعينة من المهنيين المحاسبين في الجزائر لاختبار فرضيات البحث ، بالإضافة لاستخدام حزمة البرامج الإحصائية (SPSS Statistics 20) بهدف تحليل البيانات المجمعة ، حيث تمثل أهم الأساليب الإحصائية المستعملة في: الإحصاء الوصفي (الوسط الحسابي ، الأهمية النسبية ، الانحراف المعياري ، ومعامل التباين) ، اختبارات الصدق و الثبات ، اختبار الفرضيات للعينة الواحدة (One sample T-test) و كذلك التحليل العاملي بطريقة تحليل المكونات.

و تحقيقاً لأهداف البحث و اختبار فرضياته ، فسيتم عرض فيما تبقى من البحث الدراسات السابقة المرتبطة بالموضوع في مقام أول ، يليها الإطار النظري لمعيار التقرير المالي الدولي الجديد (IFRS 16) ، بالإضافة إلى عرض الإجراءات المنهجية ذات الصلة بالدراسة الميدانية ، من خلال وصف منهج و أدوات الدراسة ، ومصادر الحصول على البيانات ، و كذلك الإجراءات المتبعة لتحليل البيانات للتوصل إلى النتائج ، والتوصيات ، و التوجهات البحثية المستقبلية.

II. أدبيات الدراسة

1. مراجعة الدراسات السابقة Literature review

نظراً لحدثة إصدار معيار التقرير المالي الدولي الجديد (IFRS16) ، في شهر يناير 2016 ، فقد حاز ، في حدود علمنا ، على نصيب ضئيل من الدراسات و البحوث التي تطرقت له ، سواء على المستوى العربي أو على المستوى العالمي . وباستعراض الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة نجد ، من جهة ، أن جزءاً منها تطرق لموضوع معيار التقرير المالي الدولي الجديد (IFRS16) من الناحية النظرية البحتة ، على غرار دراسة *Bunea-Bonta* (2017) التي هدفت إلى استخلاص أهم الفروقات الرئيسة بين معيار التقرير المالي الدولي الجديد (IFRS16) عقود الإيجار ، ومعيار المحاسبة الدولي الحالي (IAS17) ، كما أشارت في ثناياها إلى الآثار التي يمكن أن تنجم عن تطبيق النموذج المحاسبي الجديد لعقود الإيجار على المعلومات المالية للشركات بصورة عامة . و من جهة أخرى ، هناك دراسات ميدانية حديثة خاضت في الموضوع من خلال تحليل أثر تطبيق المعيار الجديد على القوائم و النسب المالية للشركات المستأجرة . فوفقاً لدراسة *Sari, et al.* (2016)² ، التي أجريت على عينة مكونة من 13 شركة تجزئة تركية مسعرة في بورصة اسطنبول في تركيا لفترة مابين 2010 و 2014 بهدف البحث في مدى تأثير النموذج المحاسبي الجديد لعقود الإيجار على النسب و البيانات المالية ، فإن هناك أثراً سلبياً دال إحصائياً لتطبيق معيار التقرير المالي الدولي الجديد (IFRS16) على النسب المالية لعينة الدراسة (الالتزامات / الأصول ، الالتزامات / حقوق الملكية ، العائد على الأصول ROA ، العائد على حقوق الملكية ROE) . وهذا ماأفضت إليه *Öztürk& Serçemeli* (2016)³ ، حيث تبين ، من خلال دراسة حالة لإحدى شركات الطيران في تركيا ، أن هناك ارتفاعاً ملحوظاً على مستوى الأصول والالتزامات في قائمة المركز المالي ، بالإضافة إلى انخفاض جوهري في نسبة العائد على الأصول (ROA) . وقد أيد بحث *You* (2017)⁴ وجود هذا التأثير من خلال دراسة انصبت على عينة مكونة من 31 شركة طيران عالمية خلال الفترة مابين 2013 و 2015 ، أظهرت نتائجها ارتفاعاً جوهرياً في نسب المديونية و نسب الربحية ، أي العائد على الأصول و العائد على حقوق الملكية لعينة الدراسة . كما تبين في دراسة *Czajor & Michalak* (2017)⁵ أجريت على 31 شركة مسعرة في بورصة بولندا لعام 2015 ، بهدف تحليل الآثار المحتملة لرسملة عقد الإيجار التشغيلي على القوائم و النسب المالية للشركات البولندية ، أن التسجيل المحاسبي لعقود الإيجار على مستوى قائمة المركز المالي (الأصول والالتزامات) له أثر سلبي معتدل (Moderate) على نسب المديونية ، كما أنه يؤدي إلى تحسن على مستوى مؤشر الأرباح قبل الفوائد و الضرائب (EBIT) أو مؤشر مؤشر الأرباح قبل الفوائد و الضرائب و المخصصات (EBITDA) للشركات الفاعلة في المحيط الإقتصادي البولندي . من جانبها أثبتت دراسة *Bohušová* (2015)⁶ ، من خلال بحث حول أثر الاعتراف المحاسبي لعقد الإيجار التشغيلي على مستوى قائمة المركز المالي على القوائم و النسب المالية لستة شركات غير المالية مسعرة في بورصة براغ لسنة 2013 ، أن التسجيل المحاسبي لعقود الإيجار على مستوى قائمة المركز المالي (الأصول و الالتزامات) له أثر سلبي على جميع النسب المالية (الالتزامات / الأصول ، الالتزامات / حقوق الملكية ، العائد على الأصول ROA ، العائد على حقوق الملكية ROE) .

و بالتمعن في الدراسات السابقة ، نجد أنها انصبت على تحليل الآثار على مستوى الشركات المستأجرة ، نظراً لكون المعيار المحاسبي الجديد أحدث ثورة على مستوى محاسبة المستأجر خاصة . وتميزت هذه الدراسات في معظمها بصغر حجم العينة التي كان أكبرها في دراسة *You* (2017) التي شملت عينة مكونة من 31 شركة طيران عالمية . كما أنها لم تتطرق لمدى تأثير تطبيق المعيار الجديد لمحاسبة عقود الإيجار على جودة خصائص المعلومة المالية و مدى تأثيرها على قرارات المستثمرين و مستخدمي القوائم المالية . و في هذا الإطار ، فإن الدراسة الحالية تتميز عن غيرها باهتمامها بمدى تأثير النموذج المحاسبي الدولي الجديد لعقود الإيجار لدى الشركات المستأجرة على جودة ملاءمة المعلومة المالية في بيئة الأعمال الجزائرية من منظور المهنيين المحاسبين الجزائريين على الوجه الخصوص ، حيث أنها تحقق في الآثار المتوقعة للإفصاح عن عقود الإيجار ، وفق المعيار المحاسبي الدولي الجديد ، على مستوى القوائم المالية لشركات تنشط في بيئة دولة عربية نامية وحديثة العهد بالمعايير المحاسبية الدولية و بالفلسفة المحاسبية الأنجلوسكسونية التي فرضها النظام المحاسبي الجزائري الجديد الذي دخل حيز التنفيذ في بداية سنة 2010.

2. الإطار النظري للدراسة Theoretical framework

1.2. هدف و نطاق معيار التقرير المالي الدولي الجديد (IFRS16) عقود الإيجار

يهدف هذا المعيار ، الذي تم إصداره بتاريخ 13 يناير 2016 ، إلى تحديد المبادئ المتعلقة بالإثبات والقياس والعرض والإفصاح عن عقود الإيجار . والهدف هو ضمان تقديم المستأجرين والمؤجرين ملائمة بطريقة تعطي تعبيراً صادقا عن تلك المعاملات⁷ (IFRS16 §1).

(2016). حيث يطبق هذا المعيار على كافة عقود الإيجار بما في ذلك عقود الإيجار لحق استخدام الأصل بالباطن ، باستثناء عقود الإيجار لاستكشاف أو استخدام المعادن والنفط والغاز الطبيعي وما يماثلها من الموارد غير المتجددة ، عقود إيجار الأصول الحيوية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي 41 "الزراعة" المحتفظ بها بواسطة المستأجر ، ترتيبات امتياز الخدمة العامة ضمن نطاق لجنة تفسيرات معيار التقارير المالية الدولية رقم 12 "ترتيبات امتياز الخدمة العامة" ، تراخيص الملكية الفكرية الممنوحة بواسطة المؤجر ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي 15 "الإيراد من العقود مع العملاء" ، الحقوق المحتفظ بها بواسطة المستأجر بموجب إتفاقيات ترخيص ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي 38 "الأصول غير الملموسة" . كما يمكن للمستأجر ، ولكن ليس مطلوباً منه ، تطبيق هذا المعيار على عقود إيجار الأصول غير الملموسة (IFRS16: §4, 2016). وللمستأجر الحق أيضاً في عدم تطبيق متطلبات هذا المعيار في حالتين ، §5: (IFRS16: 2016): حالة عقود الإيجار قصيرة الأجل ؛ أو حالة عقود الإيجار لأصل محدد ذي قيمة منخفضة ، أي أقل من \$5,000 (PWC, 2016).⁸

2.2. منهجية تحليل عقد الإيجار حسب معيار التقرير المالي الدولي الجديد (IFRS16)

ينص معيار التقرير المالي الدولي الجديد (IFRS16) على أنه يجب على المنشأة عند نشأة العقد تقويم ما إذا كان العقد عقد إيجار أو ينطوي على عقد إيجار. بحيث يكون العقد عقد إيجار أو ينطوي على عقد إيجار إذا كان العقد يحول حق السيطرة على استخدام الأصل محل العقد لفترة من الزمن مقابل عوض (IFRS16: §9, 2016). و يقترح معيار التقرير المالي الدولي الجديد (IFRS16) منهجا يعتمد على معيارين أساسيين للتمييز بين عقد الإيجار (Lease contract) ، الذي يتم إدراجه في قائمة المركز المالي ، و بين عقد الخدمة (Service contract) ، الذي يسجل كمصروف في قائمة الدخل:

أ. المعيار الأول: استخدام أصل محدد The use of an identified asset

يكون الأصل محددًا إذا تم ذكره صراحة في العقد أو إذا كان تنفيذ العقد يعتمد ضمناً على استخدام الأصل المؤجر ، و لم يكن للمورد الحق الأساسي في استبدال الأصل خلال فترة الاستخدام (Mazars, 2016).⁹ و تجدر الإشارة إلى أنه يصبح حق المورد في استبدال الأصل أساسياً إذا كان للمورد القدرة العملية لاستبدال أصول بديلة خلال فترة الاستخدام و يستفيد اقتصادياً من ممارسة حقه في استبدال الأصل ، أي من المتوقع أن تتجاوز المنافع الاقتصادية المرتبطة (IFRS16: B13-B14, 2016). أما بالنسبة لأجزاء الأصول ، فإنه يعد الجزء من الطاقة الإنتاجية للأصل أصلاً محددًا إذا كان متميزاً مادياً مثل: طابق في مبنى. أما الطاقة الإنتاجية أو الجزء الآخر من الأصل الذي لا يتميز مادياً (على سبيل المثال ، الجزء من الطاقة الإنتاجية من كابل الألياف البصرية) فلا يعتبر أصلاً محددًا ما لم يمثل ما يقارب جميع الطاقة الإنتاجية للأصل ومن ثم يمنح العميل الحق في الحصول على ما يقارب جميع الفوائد الاقتصادية من استخدام الأصل (IFRS16: B20, 2016).

ب. المعيار الثاني: الحق في السيطرة على استخدام الأصل The right to control the use of the asset للسيطرة على استخدام أصل محدد ، يتطلب من المستأجر أن يكون له:

- الحق في الحصول على ما يقارب جميع الفوائد الاقتصادية من استخدام الأصل طوال فترة الاستخدام (على سبيل المثال من خلال الحصول على حق الاستخدام الحصري للأصل طوال هذه الفترة). يمكن للعميل الحصول على الفوائد الاقتصادية من استخدام الأصل بصورة مباشرة أو غير مباشرة بعدة طرق مثل استخدام الأصل أو الاحتفاظ به أو تأجيره من الباطن. و تشمل المنافع الاقتصادية من استخدام الأصل منتجاته الرئيسة والثانوية (بما في ذلك التدفقات النقدية المحتملة المتحققة من هذه البنود) والمنافع الاقتصادية الأخرى من استخدام الأصل التي يمكن تحققها من معاملة تجارية مع طرف ثالث (Ernest & Young, 2016).¹⁰
- الحق في توجيه استخدام الأصل المحدد طوال فترة الاستخدام من حيث الكيفية والغرض من استخدام الأصل المحدد أو اتخاذ القرارات المرتبطة به (Mazars, 2016).

3.2. التدابير الاختيارية لتبسيط محاسبة عقود الإيجار حسب معيار التقرير المالي الدولي (IFRS16)

ينص معيار التقرير المالي الدولي (IFRS16) ، القائم على مقارنة على إلزام المستأجرين بإدراج جميع عقود الإيجار التي تقي بالمطلبات و المعايير المذكورة سابقاً ، على بعض الاستثناءات الاختيارية التي تخول للمستأجرين الحق في إدراج عقود الإيجار على مستوى قائمة الدخل كمصروفات ، حيث يتعلق الأمر بـ (IFRS16: §5, 2016):

- حالة عقود قصيرة الأجل ، أي مدتها 12 شهراً على الأكثر ،

- حالة عقود الإيجار لأصل محدد ذي قيمة منخفضة ، أي أقل من \$5,000 (Deloitte, 2016).¹¹

و بالتالي تصحح محاسبة عقود الإيجار في مثل هذه الحالات مماثلة لمحاسبة عقد الإيجار التشغيلي المنصوص عليه في المعيار المحاسبي الدولي رقم 17 (IAS 17). أي يتم الاعتراف بدفعات الإيجار كمصروف في قائمة الدخل على أساس القسط الثابت على مدى مدة الإيجار، إلا إذا كان هناك أساس منتظم آخر يمثل النمط الزمني لاستغلال المنافع الاقتصادية للأصل المستخدم (Mazars, 2016). وفي هذا الإطار يتعين على الشركات تحليل عقود الإيجار بهدف اتخاذ القرارات المناسبة بشأن تبني الإستثناءات ذات الصلة بالمعالجة المحاسبية لعقود الإيجار على مستوى قائمة المركز المالي.

3.2. المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار لدى المستأجر حسب نموذج معيار التقرير المالي الدولي (IFRS16)

ينص معيار التقرير المالي الدولي (IFRS16) على أنه يجب على المستأجر في تاريخ بداية عقد الإيجار إثبات حق استخدام الأصل والتزام عقد الإيجار. حيث يتم قياس أصل حق الاستخدام مبدئياً بمبلغ الإلتزام لعقد الإيجار مضافاً إليه أي تكاليف مباشرة أولية متكبدة بواسطة المستأجر، ومع الأخذ بعين الاعتبار لتقدير التكاليف التي يتكبدها المستأجر في تفكيك وإزالة الأصل محل العقد، وإعادة الموقع الذي يوجد فيه الأصل أو إعادة الأصل نفسه إلى الحالة المطلوبة وفقاً لأحكام وشروط عقد الإيجار (IFRS16: §22-24, 2016).

و يتم قياس التزام عقد الإيجار بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار غير المدفوعة حتى تاريخه، باستخدام معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار إذا كان يمكن تحديده بسهولة، أو باستخدام معدل الإقتراض الإضافي إذا لم يكن في الإمكان تحديد معدل الفائدة الضمني (IFRS16: §26, 2016).

فيما يخص القياس اللاحق لحق استخدام الأصل، فإنه يتم قياس حق الاستخدام بتطبيق نموذج التكلفة، أي مع الأخذ بعين الاعتبار للإستهلاك المتراكم وأي خسائر هبوط في القيمة. كما يسمح المعيار بتطبيق نموذج إعادة التقييم وكذلك نموذج القيمة العادلة على حق استخدام الأصول التي تفي بتعريف العقار الاستثماري (Benoît Lebrun, 2016).¹²

أما فيما يخص القياس اللاحق لإلتزام عقد الإيجار فيتم عن طريق أخذ مجموع القيمة المبدئية والفائدة على التزام عقد الإيجار مع خصم مدفوعات الإيجار وأخذ بعين الاعتبار للتعديلات التي يمكن أن تدرج على مستوى العقد الأولي.

III. الطريقة

يتناول هذا الجزء بيان أسلوب الدراسة، أسلوب جمع وتحليل بيانات الدراسة وكذلك مجتمع وعينة الدراسة.

1) أسلوب الدراسة

اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وذلك باستخدام الاتجاه الاستقرائي الذي يشتمل على مجموعة من أساليب البحث العلمي، لغايات اختبار مدى صحة أو عدم صحة فرضيات الدراسة وفي سبيل تحقيق أهداف البحث.

2) أسلوب جمع بيانات الدراسة

اعتمدت الدراسة على قائمة استقصاء (استبيان)، كأداة لجمع البيانات اللازمة لاختبار فرضيات البحث، مكونة من عبارات (فقرات) تقييمية لتحديد إجابات عينة الدراسة وباستخدام مقياس ليكرت الخماسي على مستوى كل محور من محاور الاستبانة كما هو مبين في الجدول رقم (01) على مستوى الملاحق.

3) أساليب تحليل بيانات الدراسة

تم استخدام حزمة البرامج الإحصائية (SPSS Statistics 20) بهدف تحليل البيانات المجمعة، حيث تمثلت أهم الأساليب الإحصائية المستعملة في: الإحصاء الوصفي (الوسط الحسابي، الأهمية النسبية، الانحراف المعياري، ومعامل التباين)، اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T-test)، معامل ارتباط Pearson، وكذلك التحليل العاملي لاستخلاص محددات خاصة بملاءمة المعلومة المالية المرتبطة بمعيار التقرير المالي الدولي الجديد (IFRS16) عقود الإيجار في بيئة الأعمال الجزائرية من منظور المهنيين المحاسبين.

4) تحليل صدق وثبات أداة الدراسة

أ. تحليل الصدق الظاهري لأداة الدراسة

تم عرض الإستبانة، لغايات الصدق الظاهري، على مجموعة من الخبراء الأكاديميين والخبراء المهنيين ذوي الكفاءة في مجال معايير المحاسبة الدولية وتطبيقاتها، حيث تم إدراج بعض التعديلات على محتوى الإستبانة بناء على ملاحظات وتوصيات الخبراء.

ب. تحليل الاتساق الداخلي لأداة الدراسة

تم التحقق من الإتساق الداخلي لأداة الدراسة عن طريق حساب معامل ارتباط Pearson بين درجة كل عبارة من عبارات المحور والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه هذه العبارات لعينة تمهيدية مكونة من ثلاثين (30) مستجوبا من المهنيين المحاسبين الجزائريين. و أظهرت نتائج الجدول (1) و الجدول (2) بأن جميع العبارات ترتبط مع المحور الذي تنتمي إليه ، كما أن هذا الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة 1%. وعليه تعتبر فقرات كل محور متسقة داخليا مع المحور الذي تنتمي إليه أي أن العبارات تقيس ما وضعت لقياسه ولا تقيس شيء آخر.

ج. تحليل ثبات أداة الدراسة

تم التحقق من ثبات استبانة الدراسة ، من خلال معامل ألفا كرونباخ (α de Cronbach's)، كما هو مبين في الجدول رقم (3) الذي يظهر بأن معامل ألفا كرونباخ لكل محور من محاور أداة الدراسة هو أكبر من الحد الأدنى المطلوب (0.70) حسب (Nunnally, 1978).¹³ و بالتالي فإن أداة الدراسة ثابتة في جميع عباراتها وهي جاهزة للتطبيق على عينة الدراسة.

مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في الشركات الخاصة ، العمومية و المختلطة الفاعلة في المحيط الاقتصادي الجزائري ، إذ تم اختيار عينة الدراسة من المهنيين المحاسبين بمختلف مستوياتهم (المدرء الماليون ، مسؤولو قسم المالية والمحاسبة ، مسؤولو قسم المحاسبة ،...الخ) بالنسبة للشركات الخاضعة لتطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري المستمد من المعايير المحاسبية الدولية. و في سبيل الحصول على المعطيات الدقيقة المتعلقة بأهداف الدراسة ، تم توزيع الاستبانات على عينة الدراسة ، إما عن طريق التسليم المباشر ، أو عن طريق إرسالها بواسطة البريد الإلكتروني ، وفي كثير من الأحيان دعت الحاجة إلى شرح وتوضيح الموضوع لعينة الدراسة .

و تم تحديد حجم العينة المناسبة للدراسة بالاستناد إلى العلاقة التالية (Barlett et.al, 2001):¹⁴

$$n = z^2 * p(1-p) / e^2$$

حيث أن:

n: حجم العينة ، z: القيمة الجدولية تحت المنحنى المعتدل الطبيعي حسب قانون التوزيع الطبيعي ، و الذي عادة ما يساوي 1,96 عند مستوى ثقة 95% ، p: عبارة عن النسبة في مجتمع الدراسة الذين يتميزون بالخاصية المعنية بالدراسة ، و في حالة ما إذا كانت مجهولة فإنها تقدر بـ 0,5 ، e : هامش الخطأ المسموح به في المعاينة الإحصائية ، و الذي عادة ما يساوي إلى 5%.

وفي هذا الإطار ، فإنه إذا علم بأننا نريد تحديد حجم العينة بهامش خطأ أقصى يقدر بـ 7% عند مستوى ثقة 95% ، فإن الحجم الأدنى لعينة الدراسة الواجب الحصول عليه هو 196.

$$196 = \frac{z^2 * p(1-p)}{e^2} = \frac{(1,96)^2 * 0,5 * (1-0,5)}{(0,05)^2}$$

و تم توزيع (221) استبانة الاستبيان على أفراد العينة بصورة عشوائية مع استبعاد (21) استبانة لعدم صلاحيتها للتحليل ، وبذلك خضعت للتحليل (200) استبانة (90.50%) من مجموع الاستبانات التي وزعت على أفراد عينة الدراسة.

5) خصائص عينة الدراسة

استنادا إلى معطيات الجدول (4)، فإنه يتضح بأن نسبة 16% من أفراد العينة لا يحوزون على شهادة البكالوريوس ، في حين أن 67.50% حاصلين على شهادة البكالوريوس ، أما نسبة الحاصلين على شهادة الماجستير فقد بلغت 15%. وفيما يتعلق بالشهادة المهنية ، فإنه يظهر من خلال الجدول أن نسبة حملة شهادة مراجع قانوني 27.50% ، في حين بلغت نسبة الحائزين على شهادة خبير محاسبي 2.50% ، بينما 35% من أفراد العينة هم بدون شهادة مهنية ، أما النسبة المتبقية (35%) فتمثل الأفراد المستجوبين الذين لديهم شهادة محاسب معتمد. كما يتجلى من خلال التحليل الوصفي أن غالبية المستجوبين تتمركز خبرتهم عند الفئة ما بين 3 سنوات و 4 سنوات ، تليها الفئة التي تتراوح خبرتها أقل من 03 سنوات بنسبة 22.50% ، أما فئة الأفراد الذين خبرتهم ما بين 05 سنوات و 09 سنوات فقد بلغت نسبتها 17.50% ، بينما تأتي فئة الأفراد الذين تزيد خبرتهم عن 10 سنوات في المرتبة الأخيرة 15%. أما فيما يتعلق بالمنصب الوظيفي ، فإن الذين يشغلون منصب مدير قسم المحاسبة تشكل 40% ، في حين بلغت نسبة الأفراد الذين يشغلون منصب محاسب 17.50% ، أما مدرء المحاسبة والمالية فيشكلون ما نسبته أيضا 17.50% ، بينما قدرت نسبة الأفراد الذين يشغلون منصب مراجع بـ 10% ، أما نسبة الأفراد الذين يشغلون منصب مدير مكتب أو شركة محاسبة فلم تتجاوز عتبة 15%.

IV. نتائج إختبار فرضيات الدراسة

يتضمن هذا الجزء إختبار فرضيات الدراسة التي تمت صياغتها في مقدمة هذا البحث ، باستخدام إختبار T للعينة الواحدة (One Sample T-test) للإختبارات المعلمية (Parametric Statistics) ، التي يمكن تطبيقها ، حسب دراسة (De Winter & Dodou, 2010) ،¹⁵ على مقياس ليكرت الخماسي الذي يصنف كقياس ترتيبي. بالإضافة إلى الإستعانة بالتحليل العاملي لاستخلاص محددات خاصة بملاءمة المعلومة المالية المرتبطة بمعيار التقرير المالي الدولي الجديد (IFRS16) عقود الإيجار في بيئة الأعمال الجزائرية من منظور المهنيين المحاسبين. و فيما يلي عرض لنتائج إختبار فرضيات الدراسة:

1. النتائج المتعلقة بالفرضية الأولى: لا يساهم تطبيق معيار التقرير المالي الدولي الجديد (IFRS16) عقود الإيجار في تحسين القيمة التنبؤية لمعلومات القوائم المالية في الجزائر؟

$$H_a: \text{المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة} = 3$$

$$H_b: \text{المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة} \neq 3$$

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام إختبار T للعينة الواحدة (One Sample T-test) بغية إختبار الفرق بين المتوسط الحسابي لإجابات العينة و المتوسط الافتراضي (3) عند مستوى دلالة 5% ، وهذا بالاعتماد على البيانات الواردة في المحور الأول من الإستبانة (السؤال رقم 01). حيث يلاحظ من الجدول (5) أن مستوى الدلالة للفرق (sig= 0,000) أقل من مستوى المعنوية (α=0,05) ، وبالتالي نرفض فرضية العدم (H_a) ونقبل الفرضية البديلة (H_b). و بما أن متوسط العينة (2.43) أقل من المتوسط الافتراضي (3) ، فإن تطبيق معيار التقرير المالي الدولي الجديد (IFRS16) عقود الإيجار لا يساهم في تحسين القيمة التنبؤية لمعلومات القوائم المالية في بيئة الأعمال الجزائرية من منظور المهنيين المحاسبين.

2. النتائج المتعلقة بالفرضية الثانية: لا يساهم تطبيق معيار التقرير المالي الدولي الجديد (IFRS16) عقود الإيجار في تحسين القيمة التأكيدية لمعلومات القوائم المالية في الجزائر؟

$$H_a: \text{المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة} = 3$$

$$H_b: \text{المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة} \neq 3$$

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام إختبار T للعينة الواحدة (One Sample T-test) بغية إختبار الفرق بين المتوسط الحسابي لإجابات العينة و المتوسط الافتراضي (3) عند مستوى دلالة 5% ، وهذا بالاعتماد على البيانات الواردة في المحور الأول من الإستبانة (السؤال رقم 02). و يلاحظ من الجدول (6) أن مستوى الدلالة للفرق (sig= 0,000) أقل من مستوى المعنوية (α=0,05) ، وبالتالي نرفض فرضية العدم (H_a) ونقبل الفرضية البديلة (H_b). و بما أن متوسط العينة (2.20) أقل من المتوسط الافتراضي (3) ، فإن تطبيق معيار التقرير المالي الدولي الجديد (IFRS16) عقود الإيجار لا يساهم في تحسين القيمة التأكيدية لمعلومات القوائم المالية في بيئة الأعمال الجزائرية من منظور المهنيين المحاسبين.

3. النتائج المتعلقة بالفرضية الثالثة: لا يساهم تطبيق معيار التقرير المالي الدولي الجديد (IFRS16) عقود الإيجار في تحسين الأهمية النسبية لمعلومات القوائم المالية في الجزائر؟

$$H_a: \text{المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة} = 3$$

$$H_b: \text{المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة} \neq 3$$

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام إختبار T للعينة الواحدة (One Sample T-test) بغية إختبار الفرق بين المتوسط الحسابي لإجابات العينة و المتوسط الافتراضي (3) عند مستوى دلالة 5% ، وهذا بالاعتماد على البيانات الواردة في المحور الأول من الإستبانة و باستخدام السؤالين رقم 03 و 04. حيث يلاحظ من الجدول (7) أن مستوى الدلالة للفرق (sig= 0,000) أقل من مستوى المعنوية (α=0,05) ، وبالتالي نرفض فرضية العدم (H_a) ونقبل الفرضية البديلة (H_b). و بما أن متوسط العينة (2.29) أقل من المتوسط الافتراضي (3) ، فإن تطبيق معيار التقرير المالي الدولي الجديد (IFRS16) عقود الإيجار لا يساهم في تحسين الأهمية النسبية لمعلومات القوائم المالية في بيئة الأعمال الجزائرية من منظور المهنيين المحاسبين.

4. النتائج المتعلقة بالفرضية الرابعة: يعتبر العامل المقترح محددًا لتحسين خاصية ملاءمة المعلومة المالية المرتبطة بمعيار التقرير المالي الدولي الجديد (IFRS16) عقود الإيجار في بيئة الأعمال الجزائرية من منظور المهنيين المحاسبين.

H_a: يتسم العامل المقترح بالأهمية (من الدرجة 03) بالنسبة لإجابات أفراد العينة

H₀: لا يتسم العامل المقترح بالأهمية (من الدرجة 03) بالنسبة لإجابات أفراد العينة

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T-test) بغية اختبار الفرق بين المتوسط الحسابي لإجابات العينة و المتوسط الافتراضي (3) عند مستوى دلالة 5%، وهذا بالاعتماد على البيانات الواردة في المحور الثاني من الإستبانة و باستخدام الأسئلة من 05-16. و يلاحظ من الجدول (8) أن مستوى الدلالة للفروق (sig) أقل من مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$) في جميع الحالات، وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة. و بما أن القيمة المراد اختبارها (3) أكبر من متوسط العينة الخاص بالأسئلة من 05 إلى 12 و بالسؤالين 15 و 16 ، فإنه يمكن القول بأن العوامل التالية تعتبر عوامل محددة لتحسين خاصية ملاءمة المعلومة المالية المرتبطة بمعيار التقرير المالي الدولي الجديد (IFRS16) عقود الإيجار في بيئة الأعمال الجزائرية من منظور المهنيين المحاسبين: جودة المراجع القانوني ، و مستوى الوعي الثقافي المحاسبي للمستثمرين ، و مستوى الإنفتاح على العالم الخارجي ، و التكيف مع الثقافة المحاسبية الأنجلوسكسونية ، و فعالية نظام التدريب المحاسبي المستمر ، و ضرورة تكيف الإنتهاء الثقافي للمسؤولين و القادة ، و الأخذ بعين الاعتبار لاحتياجات و خصائص الفاعلين في المحيط الإقتصادي للبلد ، و طبيعة ملكية الشركات ، و مدى تطور السوق المالية ، و إشراك الهيئات المهنية المحاسبية في عملية إرساء معايير المحاسبة الدولية. بينما لا تعد العوامل المرتبطة بمستوى تطور الهيئات المهنية المحاسبية و بالموازنة بين تكلفة و منفعة المعلومة المالية عوامل محددة لتحسين خاصية ملاءمة المعلومة المالية المرتبطة بمعيار التقرير المالي الدولي الجديد (IFRS16) من وجهة نظر المهنيين المحاسبين.

5. نتائج التحليل العاملي

تم إجراء التحليل العاملي بهدف توليف العوامل المحددة لتحسين خاصية ملاءمة المعلومة المالية المرتبطة بمعيار التقرير المالي الدولي الجديد (IFRS16) عقود الإيجار في بيئة الأعمال الجزائرية ، و التي تم استخلاصها من نتائج اختبار T للعينة الواحدة (-One Sample T-test) سابقا.

أ. اختبار Bartlett للكروانية و اختبار KMO لكفاية العينة

يظهر من خلال الجدول (9) بأن محدد مصفوفة الارتباط يساوي 0.025 ، و حسب معيار Field فإنه يمكن الاستنتاج بأن المصفوفة هي مصفوفة الوحدة ، أي أنها تقبل حلولاً عملية. علاوة على هذا ، يشير مؤشر تقييم التحليل العاملي Bartlett أن مصفوفة الارتباطات ذات دالة إحصائية عند مستوى دلالة 5 % ، كما أن مؤشر KMO قدره 0.675 ، و هو ما يدل على أن الارتباطات بين المتغيرات مقبولة ، و منه يمكن استنتاج كفاية و مناسبة العينة للتحليل العاملي.

ب. اختيار طريقة الاستخلاص و تحديد العوامل

تم اختيار طريقة المكونات الأساسية (Principal components) للتحليل العاملي بصفتها طريقة تسمح بتفسير جزء كبير من التباين للمتغيرات ، و اختزال مصفوفة الارتباطات إلى أقل عدد من العوامل غير المرتبطة. وتبين نتائج الجدول (10) للتباين المفسر بأن هناك أربعة عوامل ذات قيمة عينية أكبر من الواحد الصحيح ، و هذا ما يؤكد الرسم البياني في الشكل (6). كما تفسر العوامل الأربعة مجتمعة ما نسبته 71.65% من التباين الكلي للمتغيرات العشرة. علاوة على هذا ، فإن العامل الأول يفسر لوحده ما نسبته 27.97% من التباين الإجمالي ، كما يساوي الجذر الكامن للعامل نفسه ما قيمته 2.796.

ج. تدوير العوامل و تفسيرها

تم استخدام طريقة Kaiser J Varimax والتي تتقبل فكرة البناء البسيط مع الاحتفاظ بالتعامد (الاستقلالية) بين العوامل. كما تم إجراء التدوير عن طريق إقصاء كل متغير يكون معامل تشبعه أقل أو يساوي 50%. و يمثل الجدول (11) مصفوفة العوامل قبل التدوير والتي تتضمن (4) عوامل مع ملاحظة بأن الجدول يتضمن حذف المتغيرات ذات التشعبات التي تقل عن 0.50 كما حددنا سابقا. و يلاحظ من الجدول رقم (12) بأنه وقع تسمية العامل الأول " جودة المراجع و أهمية التدريب و الهيئات المحاسبية " و هو يفسر ما نسبته 27.96% من التباين الإجمالي. أما العامل الثاني فقد تم تسميته " الوعي الثقافي المحاسبي للمستثمرين " و هو يفسر ما نسبته 17.79% من التباين الإجمالي. في حين وقع تسمية العامل الثالث " الاحتياجات المحاسبية و الخصائص الاقتصادية للبلد " و هو يفسر ما نسبته 14.68% من التباين الإجمالي. بينما تم تسمية العامل الرابع " التكيف مع الثقافة المحاسبية الجديدة " و هو يفسر ما نسبته 11.21% من التباين الإجمالي.

IV. مناقشة نتائج الدراسة و التوصيات

توصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها أن تطبيق معيار التقرير المالي الدولي الجديد (IFRS16) عقود الإيجار لا يساهم في تحسين خاصة ملاءمة المعلومة المالية لمستخدمي التقارير المالية في بيئة الأعمال الجزائرية من منظور المهنيين المحاسبين. أي عدم وجود أثر دال إحصائياً لتطبيق معيار التقرير المالي الدولي الجديد (IFRS16) على مستوى القيمة التنبؤية ، أو القيمة التأكيدية ، أو حتى الأهمية النسبية لمعلومات القوائم المالية في الجزائر. حيث تتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسة¹⁶ (Khanagha, 2011) التي أنجزت في بيئة الإمارات العربية المتحدة و دراسة (Umoren & Enang, 2015)¹⁷ التي أنجزت في بيئة نيجيريا ، و التي أثبتت بأن تبني معايير المحاسبة الدولية لا يساهم في تحسين ملاءمة المعلومة المالية في بيئة البلدان النامية.

كما خلصت الدراسة إلى أن تحسين خاصة ملاءمة المعلومة المالية لمستخدمي التقارير المالية في بيئة الأعمال الجزائرية الناتج عن تطبيق معيار التقرير المالي الدولي الجديد (IFRS16) يخضع ، من وجهة نظر المهنيين المحاسبين الجزائريين ، إلى بعض العوامل التي تعتبر كمحددات أساسية لبلوغ الهدف المنشود:

- فبالنسبة للعامل الأول الذي وقع تسميته " جودة المراجع و أهمية التدريب و الهيئات المحاسبية" ، فقد أكدت نتائج دراسة (Raffournier B., 1991)¹⁸ على أهمية و دور جودة المراجع القانوني في تعزيز جودة المعلومة المالية التي تتضمنها القوائم المالية. أما دراسة (Uyar & Gökçen²⁰, 2016 ; Wong¹⁹, 2004) فقد أثبتت أيضاً بأن التدريب المستمر في مجال المحاسبة يعتبر عاملاً جوهرياً للالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية. في حين جاءت نتائج دراسة (Zaman & Shiraz Rahaman, 2005)²¹ لتؤيد مدى أهمية إشراك الهيئات المهنية المحاسبية في عملية إرساء معايير المحاسبة الدولية في بنغلاديش.

- أما فيما يتعلق بالعامل الثاني الذي تم تسميته " مستوى الوعي الثقافي المحاسبي للمستثمرين وطبيعة ملكية شركاتهم" ، و الذي أكدت نتائج الدراسة على أهميته لتحسين خاصة ملاءمة المعلومة المالية نتيجة تطبيق معيار التقرير المالي الدولي الجديد (IFRS16) ، و هذا ما يتوافق مع توصلت إليه نتائج دراسات (Zeghal & Mhedhbi²², 2013; Zehri & Chouaibi (2015, Hai²⁴; 2006) ، و التي أكدت على أن الوعي الثقافي للمستثمرين يعد محددًا من محددات تبني معايير المحاسبة الدولية في البلدان النامية. كما أن أثبتت نتائج دراسة (Tyrrall, et al., 2007)²⁵ على مدى أهمية الأخذ بعين الاعتبار طبيعة ملكية الشركات التي تنشط في المحيط الاقتصادي عند تبني معايير المحاسبة الدولية في بيئة الدول النامية.

- وبخصوص العامل الثالث الذي أعطي تسمية " الاحتياجات المحاسبية والخصائص الاقتصادية للبلد" ، فقد أكدت نتائج دراسة (Tyrrall, et al., 2007) مدى أهمية الأخذ بعين الاعتبار لاحتياجات و خصائص الفاعلين في المحيط الاقتصادي للبلد و طبيعة ملكية الشركات التي تنشط في المحيط الاقتصادي عند تبني معايير المحاسبة الدولية لضمان تحقيق الأهداف المرجوة من تطبيقها في بيئة الدول النامية. كما بينت النتائج المتوصل إليها في دراسات (Zeghal & Mhedhbi, 2007; Tyrrall, et al., 2014; Stainbank²⁶, 2006) الدور الذي يلعبه درجة تطور السوق المالية في التطبيق الجيد لمعايير المحاسبة الدولية و في تعزيز تحسين جودة المعلومة المالية في البيئة الاقتصادية.

- أما العامل الرابع فجاء تحت تسمية " التكيف مع الثقافة المحاسبية الجديدة" ، حيث يعد متغير التكيف مع الثقافة المحاسبية الأنجلوسكسونية محددًا هامًا يؤثر على جودة المعلومة المالية عند تبني معايير المحاسبة الدولية في البلدان النامية حسب نتائج دراسة (Zeghal & Mhedhbi, 2006) التي أصبت حول 32 بلداً نامياً يطبق معايير المحاسبة الدولية. كما يعتبر الانتماء الثقافي للمسؤولين و القادة في البلد من العوامل المحددة و المؤثرة على جودة تطبيق معايير المحاسبة الدولية و تحسين ملاءمة المعلومة المالية ، و هذا ما تم تأكيده من خلال نتائج دراسة (Zaman & Shiraz Rahaman, 2005).

بالرغم من أهمية النتائج المتوصل إليها ، و أثرها البارز على المهتمين بالشؤون المحاسبية و واضعي القوانين المحاسبية في البلدان العربية و النامية ، من خلال إعطاء تصور عن الإنعكاسات المتوقعة التي يمكن أن تنجم عن تطبيق المقاربة المحاسبية الجديدة لعقود الإيجار لدى المستأجر على جودة خصائص المعلومة المالية في البلدان النامية ، و بالتالي أخذها بعين الاعتبار لدى تحيين معايير المحاسبة أو تبني معايير محاسبية جديدة ، إلا أن هناك بعض القيود التي حالت دون عدم إغفال البحث لبعض العناصر. فعينة الدراسة لم تأخذ بعين الاعتبار وجهة نظر المستثمرين و مستخدمي المعلومة المالية ، كما أن البحث لم يتطرق إلى الأثر المتوقع عن تطبيق المقاربة المحاسبية الجديدة لعقود الإيجار على مستوى القوائم المالية للشركات المؤجرة. و من شأن هذه النقائص أن تفتح آفاقاً لمواضيع قابلة للبحث مستقبلاً. و في هذا الإطار يمكن طرح بعض الجوانب من هذا الموضوع : دراسة أثر تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم 16 (IFRS16) على القوائم المالية

للشركات المؤجرة، ودراسة أثر تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم 16 (IFRS16) على القوائم المالية للشركات من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية (المستثمرين... الخ)، و تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم 16 (IFRS16) ومدى أثره على مهمة المراجع القانوني.

ملحق الجداول والأشكال البيانية

جدول (1): محاور أداة الدراسة

عدد العبارات	موضوع المحور	محاور الإستبانة
4	مدى مساهمة تطبيق معيار التقرير المالي الدولي الجديد رقم 16 (IFRS16) عقود الإيجار في تحسين خاصية ملاءمة المعلومة المالية لمستخدمي التقارير المالية	المحور الأول
12	محددات خاصية ملاءمة المعلومة المالية المرتبطة بمعيار التقرير المالي الدولي الجديد (IFRS16) عقود الإيجار في بيئة الأعمال الجزائرية ..	المحور الثاني

جدول (2): نتائج تحليل الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول

رقم السؤال	1	2	3	4
معامل الارتباط Pearson	0.842	0.880	0.880	0
مستوى الدلالة	0.01	0.01	0.01	0.01

جدول (2): نتائج تحليل الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني

رقم السؤال	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
معامل الارتباط Pearson	0.65	0.56	0.70.6	0.30.5	0.65	0.50.7	0.63	0.50.6	0.53	600.	30.5	0.53
مستوى الدلالة	0.01	0.01	0.01	0.01	0.01	0.01	0.01	0.01	0.01	0.01	0.01	0.01

جدول (3): نتائج تحليل ثبات أداة الدراسة

عدد العبارات	Cronbach's Alpha	محاور الإستبانة
4	0.914	المحور الأول
14	0.899	المحور الثاني

جدول (4): ملخص عرض خصائص عينة الدراسة

عدد المشاهدات (n)	عدد المشاهدات (%)	2 / الشهادة المهنية
70	35.00%	بدون شهادة مهنية
70	35.00%	محاسب معتمد

27.50%	55	مراجع قانوني
2.50%	5	خبير محاسبي
100%	200	المجموع
(%)	عدد المشاهدات (n)	4/ الوصف الوظيفي
17.50%	35	محاسب
40.00%	80	مدير المحاسبة
17.50%	35	مدير المحاسبة والمالية (CFO)
10.00%	20	مراجع (Auditor)
15.00%	30	مدير شركة محاسبة
100%	200	المجموع

1/ الدرجة العلمية	عدد المشاهدات (n)	(%)
مادون البكالوريوس	32	16.00%
بكالوريوس	135	67.50%
ماجستير	30	15.00%
دكتوراه	3	1.50%
المجموع	200	100%
3/ عدد سنوات الخبرة	عدد المشاهدات (n)	(%)
أقل من 03 سنوات	45	22.50%
من 03 إلى 04 سنوات	90	45.00%
من 05 إلى 09 سنوات	35	17.50%
أكثر من 10 سنوات	30	15.00%
المجموع	200	100%

جدول (5): نتائج الاختبار (T) لمدى مساهمة تطبيق (IFRS16)

عقود الإيجار في تحسين القيمة التنبؤية

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (T) المحسوبة	الدلالة الإحصائية	نتيجة الفرضية
2.43	0.684	-11.790	.000	رفض H_a وقبول H_b

جدول (6): نتائج الاختبار (T) لمدى مساهمة تطبيق (IFRS16) عقود الإيجار في تحسين القيمة التأكيدية

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (T) المحسوبة	الدلالة الإحصائية	نتيجة الفرضية
2.20	0.665	-17.013	.000	رفض H_a وقبول H_b

جدول (7): نتائج الاختبار (T) لمدى مساهمة تطبيق (IFRS16) عقود الإيجار في تحسين الأهمية النسبية

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (T) المحسوبة	الدلالة الإحصائية	نتيجة الفرضية
2.29	0.583	-17.217	.000	رفض H_a وقبول H_b

جدول (8): نتائج الاختبار (T) لمحددات تحسين خاصية ملاءمة المعلومة المالية المرتبطة بـ (IFRS16) في بيئة الأعمال الجزائرية .

العامل	المتوسط	الانحراف	قيمة (T)	الدلالة	ترتيب	مستوى	نتيجة الفرضية
--------	---------	----------	----------	---------	-------	-------	---------------

(المحدد)	الحسابي	المعياري	المحسوبة	الإحصائية	الأهمية النسبية	الأهمية النسبية	الاهمية النسبية
5. جودة المراجع القانوني	4.66	.91	25.69	.000	3	مرتفع	رفض H_a وقبول H_b
6. مستوى الوعي الثقافي المحاسبي للمستثمرين	4.53	1.06	20.33	.000	4	مرتفع	رفض H_a وقبول H_b
7. مستوى تطور الهيئات المهنية المحاسبية	4.19	1.58	10.63	.000	6	مرتفع	رفض H_a وقبول H_b
8. التكيف مع الثقافة المحاسبية الأنجلوسكسونية	4.76	.61	40.69	.000	2	مرتفع	رفض H_a وقبول H_b
9. فعالية نظام التدريب المحاسبي المستمر	4.46	1.37	15.02	.000	5	مرتفع	رفض H_a وقبول H_b
10. ضرورة تكييف الإلتناء الثقافي للمسؤولين و القادة	4.83	.38	67.76	.000	1	مرتفع	رفض H_a وقبول H_b
11. الأخذ بعين الاعتبار لاحتياجات و خصائص الفاعلين في المحيط الإقتصادي للبلد	3.25	.43	8.14	.000	8	متوسط	رفض H_a وقبول H_b
12. مدى تطور السوق المالية	3.25	.43	8.14	.000	7	متوسط	رفض H_a وقبول H_b
13. مستوى الإفتتاح على العالم الخارجي	2.71	.98	-4.21	.000	14	متوسط	رفض H_a وقبول H_b
14. الموازنة بين تكلفة و منفعة المعلومة المالية	2.78	.89	-3.58	.000	13	متوسط	رفض H_a وقبول H_b
15. طبيعة ملكية الشركات	3.19	.39	6.72	.000	9	متوسط	رفض H_a وقبول H_b
16. إشراك الهيئات المهنية المحاسبية في عملية إرساء معايير المحاسبة الدولية	3.15	.59	3.49	.000	10	متوسط	رفض H_a وقبول H_b

جدول (9): نتائج اختبار Bartlett للكروانية و اختبار KMO لكفاية العينة

البيان	المعيار	النتائج	الملاحظات
محدد مصفوفة الإرتباط	$0.00001 <$	0.025	ذات دلالة إحصائية
اختبار بارتلليت للكروانية Bartlett's test for sphericity	$0.05 >$	0.000	
اختبار kmo	$0.5 <$	0.675	

جدول (10): نتائج التباين المفسر و اختيار العوامل

Total Variance Explained									
Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	2.948	29.476	29.476	2.948	29.476	29.476	2.796	27.965	27.965
2	1.685	16.847	46.323	1.685	16.847	46.323	1.779	17.795	45.759
3	1.435	14.348	60.671	1.435	14.348	60.671	1.468	14.681	60.440
4	1.098	10.981	71.653	1.098	10.981	71.653	1.121	11.212	71.653
5	.928	9.280	80.933						
6	.702	7.016	87.949						
7	.524	5.239	93.188						
8	.359	3.591	96.779						
9	.178	1.783	98.562						
10	.144	1.438	100.000						

Extraction Method: Principal Component Analysis.

جدول (11): مصفوفات المكونات بعد إجراء التدوير باستخدام طريقة Varimax

Component Matrix ^a				
Variables	Component			
	1	2	3	4
F005	.869			
F006		.693		
F007	.825			
F008				.651
F009	.927			
F010				-.773

F011			.728	
F012			.560	
F015		.694		
F016	-688			
Extraction Method: Principal Component Analysis.				
a. 4 components extracted.				

جدول (12): تسمية العوامل و تفسيرها

العامل 04	العامل 03	العامل 02	العامل 01	
الثقافة التكيف مع المحاسبية الجديدة	الاحتياجات المحاسبية والخصائص الاقتصادية للبلد	الوعي الثقافي المحاسبي وطبيعة للمستثمرين ملكية شركاتهم	جودة المراجع و أهمية التدريب و الهيئات المحاسبية	
الثقافة التكيف مع المحاسبية الأنجلوسكسونية	الأخذ بعين الاعتبار لاحتياجات وخصائص الفاعلين في المحيط الاقتصادي للبلد	مستوى الوعي الثقافي المحاسبي للمستثمرين. طبيعة ملكية الشركات.	5. جودة المراجع القانوني 7. مستوى تطور الهيئات المهنية المحاسبية 9. فعالية نظام التدريب المحاسبي المستمر 16. إشراك الهيئات المهنية المحاسبية في عملية إرساء معايير المحاسبة الدولية.	مكونات العامل
10. ضرورة تكيف الإنتهاء الثقافي للمديرين.	12. مدى تطور السوق المالية.			نسبة تفسير العامل
11.21%	14.68%	17.79%	27.96%	

الإحالات والمراجع

¹ Bunea-Bonta, C. A. (2017). lease accounting under ifrs 16 and ias 17 - a comparative approach. Contemporary Economy Journal. 2(1), 78-84.

² Sari, E. S., Altintas, A. T., & Taş, N. (2016). The Effect of the IFRS 16: Constructive Capitalization of Operating Leases in the Turkish Retailing Sector. Journal of Business, Economics and Finance (JBEP), ISSN: 2146-7943

³ Öztürk, M., & Serçemeli, M. (2016). Impact of New Standard "IFRS 16 Leases" on Statement of Financial Position and Key Ratios: A Case Study on an Airline Company in Turkey. Business and Economics Research Journal, 7(4), 143-157.

- ⁴ You, J. (2017). *The Effect of IFRS 16 Leases on Financial Statements of Airline Companies*. Master Thesis. Auckland university of Technology.
- ⁵ Czajor, P., & Michalak, M. (2017). *Operating Lease Capitalization-Reasons and its Impact on Financial Ratios of WIG30 and sWIG80 Companies*. *Przedsiębiorczość i Zarządzanie*, 18(1, cz. 1 Practical and Theoretical Issues in Contemporary Financial Management), 23-36.
- ⁶ Bohušová, H. (2015). *Is Capitalization of Operating Lease Way to Increase of Comparability of Financial Statements Prepared in Accordance with IFRS and US GAAP?*. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 63(2), 507-514.
- ⁷ IASB, (2016), *IFRS 16 Leases*. IFRS Foudantion. 01-90.
- ⁸ PWC. (2016). *IFRS16 : The leases standard is changing, are you ready?* 01-14.
- ⁹ Mazars .(2016). *IFRS 16 What does the future hold for your lease contracts - June 2016*.
- ¹⁰ Ernest & Young .(2016). *How will IFRS 16 impact Real Estate entities ?* .May 2016.
- ¹¹ Deloitte.(2016). *Leases : a guide to IFRS 16*. June 2016.
- ¹² Benoît Lebrun.(2016). *IFRS 16 sur les contrats de location Décryptage d'une norme novatrice*. *RF Comptable*.N°440. Juillet-Aout2016
- ¹³ Nunnally, J. C. (1978). *Psychometric theory* .2nd ed. New York: McGraw-Hill.
- ¹⁴ Barlett, J. E., Kotrlik, J. W., & Higgins, C. C. (2001). *Organizational research: Determining appropriate sample size in survey research*. *Information technology, learning, and performance journal*, 19(1).
- ¹⁵ De Winter, J. C., & Dodou, D. (2010). *Five-point Likert items: t test versus Mann-Whitney-Wilcoxon*. *Practical Assessment, Research & Evaluation*, 15(11), 1-12.
- ¹⁶ Khanagha, J. B. (2011). *Value relevance of accounting information in the United Arab Emirates*. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 1(2), 33.
- ¹⁷ Umoren, A., & Enang, E. R. (2015). *IFRS adoption and value relevance of financial statements of Nigerian listed banks*. *International Journal of Finance and Accounting*, 4(1), 1-7.
- ¹⁸ Raffournier B. (1991), « *The extent of disclosure in annual reports in a weakly regulated country: The case of Switzerland* », 14 the Congress of the European Accounting Association.
- ¹⁹ Wong, P. (2004). *Challenges and successes in implementing international standards: Achieving convergence to IFRSs and ISAs*. New York: International Federation of Accountants (IFAC), (pp. 27-p).
- ²⁰ Uyar, A., Kılıç, M., & Gökçen, B. A. (2016). *Compliance with IAS/IFRS and firm characteristics: evidence from the emerging capital market of Turkey*. *Ekonomiska istraživanja*, 29(1), 148-161.
- ²¹ Zaman Mir, M., & Shiraz Rahaman, A. (2005). *The adoption of international accounting standards in Bangladesh: An exploration of rationale and process*. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18(6), 816-841
- ²² Zehri, F., & Chouaibi, J. (2013). *Adoption determinants of the International Accounting Standards IAS/IFRS by the developing countries*. *Journal of Economics Finance and Administrative Science*, 18(35), 56-62

²³ Zeghal, D., & Mhedhbi, K. (2006). *An analysis of the factors affecting the adoption of international accounting standards by developing countries. The International Journal of Accounting, 41(4), 373-386.*

²⁴ Hai, T. T. T. (2015). *An Analysis of the Factors Affecting the Adoption of Accounting Legislation by Small and Medium-Sized Enterprises (SMES) in Vietnam. International Journal of Business and Management, 10(2), 176.*

²⁵ Tyrrall, D., Woodward, D., & Rakhimbekova, A. (2007). *The relevance of International Financial Reporting Standards to a developing country: Evidence from Kazakhstan. The international Journal of accounting, 42(1), 82-110.*

²⁶ Stainbank, L. J. (2014). *Factors influencing the adoption of international financial reporting standards by African countries. South African Journal of Accounting Research, 28(1), 79-95.*