



## مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية



[www.asjp.cerist.dz/en/PresentationRevue/313/](http://www.asjp.cerist.dz/en/PresentationRevue/313/)

موقع المجلة:

معوقات الإفصاح المحاسبي للمعلومات المتضمنة بالقوائم المالية وفق متطلبات المعايير المحاسبية في ظل البيئة الجزائرية

<sup>1</sup> جامعة تلمسان (الجزائر)  
<sup>2</sup> جامعة تلمسان (الجزائر)  
<sup>3</sup> جامعة الوادي (الجزائر)

**Obstacles to accounting disclosure of the information contained in the financial statements in accordance with the requirements of accounting standards in the light of the Algerian environment**

محمد العيد عامرة<sup>1\*</sup>، [rayenedjinane@gmail.com](mailto:rayenedjinane@gmail.com)

فتحي بن لدغم<sup>2</sup>، [benladghemf@yahoo.fr](mailto:benladghemf@yahoo.fr)

محمد الهادي ضيف الله<sup>3</sup>، [difmh2008@hotmail.fr](mailto:difmh2008@hotmail.fr)

تاريخ النشر: 2020/06/29

تاريخ القبول: 2020/06/25

تاريخ الإرسال: 2020/02/10

### الكلمات المفتاحية

### ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على معوقات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية في ظل البيئة الجزائرية والمتمثلة في القوانين والتشريعات المحاسبية والجبائية وكذلك مستوى الكفاءة البشرية المرتبط بالعلوم المالية والمحاسبية أكاديمياً أو مهنيًا، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة صمم الباحثون استبيان يبين محاور الدراسة لتحليل آراء العينة حول معوقات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية. وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن ضعف التشريعات المحاسبية والجبائية المتعلقة بالإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية يعد عائقاً لعملية الإفصاح، وكذلك نقص كفاءة المورد البشري وغياب ثقافة الحوكمة وقواعد النزاهة والشفافية الدولية لدى مسيري الشركات الاقتصادية الجزائرية يعد عائقاً أيضاً أمام عملية الإفصاح لذلك يجب تكوين وتأهيل هذه الفئة في مجال الإفصاح المحاسبي.

تصنيف JEL: G00 ؛ G18 ؛ G28 ؛ G30

### Abstract

The objective of this study is identify the obstacles of accounting disclosure in the financial statements in accordance with international accounting standards in the Algerian environment, represented in accounting and fiscal laws and legislation, as well as the level of human competence associated with financial science and accounting academically or professionally. And the obstacles to accounting disclosure in the financial statements.

This study has reached several results, the most important of which is that the weak accounting and fiscal legislation related to accounting disclosure of financial statements is an impediment to the disclosure process, as well as the lack of human resource efficiency and the absence of a culture of governance and rules of international integrity and transparency among the managers of Algerian economic companies is also an obstacle to the disclosure process, so it must be formed Qualification of this category in the field of accounting disclosure.

### Keywords

Disclosure  
Accounting;  
Financial Statements;  
Accounting  
Information;  
Algerian  
environment;

JEL Classification Codes : G30 ; G28 ; G18 ; G00

\* البريد الإلكتروني للباحث المرسل: [rayenedjinane@gmail.com](mailto:rayenedjinane@gmail.com)

## I. مقدمة:

يعتبر الإفصاح في القوائم المالية شرط لازم لتمكين مستخدمي المعلومات المحاسبية فهم وتفسير البيانات المالية المفصح عنها؛ ونقصد بالإفصاح هو توفير البيانات المحاسبية لجميع المستثمرين والمهتمين في نفس الوقت وعلى قدم المساواة، وذلك بهدف تحقيق عدالة التداول والحيلولة دون استئثار قلة من المستثمرين بالمعلومات المهمة عن فئة أخرى. وفي سنة 2001، اهتز العالم بالفضائح المالية والتي تسبب فيها كل من شركة الطاقة الأمريكية "إيرون"، شركة الاتصالات و"ورلدكم" وشركة التجهيزات المكتبية "زيروكس"، وهذا بسبب التلاعب بمعلومات قوائمهم المالية وانعدام الشفافية في الإفصاح عنها، أدى بالسياسيين والاقتصاديين والباحثين على المستوى الدولي مراجعة مواقفهم من سياسات الإفصاح التي كانت سائدة ومعترف بها في تلك الفترة، حيث أُعطي موضوع الإفصاح أهمية قصوى مما جعل بعض الدول كالولايات المتحدة الأمريكية سن قوانين جديدة وإعادة رسم خططها الاقتصادية بناءً على متطلبات الإفصاح المحاسبي الجديدة.

أما على المستوى المحلي فلقد تم تبني نظام محاسبي جديد سنة 2007 والذي جاء بعدة إضافات، وهذا مواكبةً للأحداث الاقتصادية العالمية التي نادت من خلالها المنظمات المهنية بالزيادة في الإفصاحات التي تقوم بها الشركات الاقتصادية من خلال عرضها لقوائمها المالية، وبالرغم من هذا فلإفصاح المحاسبي معوقات تحوّل بينه وبين مستخدمي القوائم المالية، لذلك قمنا بهذه الدراسة من أجل معرفة معوقات الإفصاح الدولية في بيئتنا الجزائرية.

**إشكالية الدراسة:** تعد خصوصية بيئة الأعمال الجزائرية عائقاً أمام معايير الإفصاح الدولية وهذا راجع لعدة أسباب من بينها عدم تكافؤ التشريعات الدولية بخصوص الإفصاح مع التشريعات الجزائرية، كذلك عدم وجود سوق مالي كفؤ في الجزائر يعد أيضاً عائقاً بالرغم من تقارب النظام المحاسبي المالي من معايير المحاسبة الدولية، لذلك تسعى هذه الدراسة لمعرفة أهم هذه المعوقات إن وجدت وللتوغل أكثر في هذه الموضوع قمنا بطرح الإشكال التالي:

**ما مدى تأثير المعايير المحاسبية الدولية على الإفصاح في البيئة الجزائرية؟**

**فرضيات الدراسة:** من أجل معالجة إشكالية هذه الدراسة تم صياغة الفرضيات التالية :

- لا توجد علاقة ذات تأثير معنوي بين توافق معايير المحاسبة الدولية مع القوانين المحاسبية والجبائية الجزائرية ومعوقات تطبيق الإفصاح المحاسبي في الشركات الاقتصادية الجزائرية.

- لا توجد علاقة ذات تأثير معنوي لمستوى الكفاءة البشرية الجزائرية والإفصاح في الشركات الاقتصادية الجزائرية.

وتبرز أهمية هذه الدراسة من خلال حاجة مستخدمي البيانات المالية (بنوك، مساهمين، مستثمرين، إدارة الضرائب، موردين، زبائن،...) إلى معلومات تتصف بالموثوقية والمصادقية وقابلة للمقارنة تساعدهم في اتخاذ القرارات اللازمة بخصوص الشركة المفصحة عن قوائمها المالية.

## II. الدراسات السابقة:

1. دراسة عمامرة ياسمينة وخديجة بلحياي بعنوان "أهمية الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF) دراسة حالة مؤسسة البناء للجنوب والجنوب الكبير -وحدة المدينة"<sup>1</sup>: هدفت هذه الدراسة إلى معرفة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية من خلال إبراز دور وأهمية الإفصاح عن البيانات المالية

في المؤسسات من جهة وبيان مدى تطبيقها لقوانين النظام المحاسبي المالي من جهة أخرى، وتوصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها التوصل إلى أن الإفصاح عن القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي له دور كبير في إثراء المعلومات المحاسبية المعبرة عن بنود القوائم المالية وفي تحقيق فوائد معلوماتية لمستخدمي هذه القوائم.

2. دراسة سليم بن رحمون وسميحة بوحفص بعنوان "الإفصاح المحاسبي للكشوف المالية من منظور المعايير المحاسبية الدولية وتبنيه من قبل المشرع الجزائري"<sup>2</sup>: هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مدى تكيف الإفصاح المحاسبي المعمول به وفق المعايير المحاسبية الدولية مع النظام المحاسبي المالي، وهذا من خلال التطرق لمفاهيم الإفصاح ومعاييره المحاسبية الدولية ثم تبيان الإفصاح عن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، وتوصلت هذه الدراسة إلى جملة من النتائج أبرزها إقرار المشرع الجزائري ضمن نصوصه القانونية الجديدة بمتطلبات الإفصاح المحاسبي للكشوف المالية التي جاءت بها المعايير المحاسبية الدولية.

3. دراسة دواق سميرة وبلعجوز حسين بعنوان "الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للشركات الجزائرية: دراسة حالة الشركات المدرجة في البورصة خلال الفترة 2015-2017"<sup>3</sup>: هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على متطلبات الإفصاح المحاسبي في ظل المعيار المحاسبي الدولي IAS01، بالإضافة إلى اختبار مدى إتزام الشركات المساهمة الجزائرية المدرجة في البورصة بمتطلبات هذا الإفصاح في قوائمها المالية الإلزامية، وللإجابة عن إشكالية هذه الدراسة استخدم الباحثان المنهج التحليلي طيلة هذا البحث وذلك من خلال تحليل القوائم المالية، تقارير مجلس الإدارة، تقارير محافظي الحسابات وتقارير التسيير السنوية الصادرة عن الشركات المساهمة المدرجة في البورصة الجزائرية (مجمع صيدال، مؤسسة التسيير الفندقية "الأوراسي"، أليانس للتأمينات، أن.سي.أ. رويبة، بيوفارم) للفترة 2015-2017 وهذا بالاستعانة ببرنامج التحليل الإحصائي SPSS. كما توصل الباحثان خلال هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن الشركات المساهمة الجزائرية المدرجة في البورصة إلتزمت بنسبة 59% للإفصاح الإلزامي الذي تفرضه القوانين المحاسبية والجبائية الجزائرية، حيث أن نسب الإلتزام بمتطلبات الإفصاح كانت متفاوتة من شركة لأخرى فـ شركة "الأوراسي" بلغت نسبة إلتزامها بمتطلبات الإفصاح 70% وتلتها شركة "بيوفارم" بنسبة 67%، ثم شركتي "رويبة" و"صيدال" بنسبة 59% أما أدنى نسبة إلتزام سجلت لدى شركة "أليانس للتأمينات" بنسبة 42%، كما توصل الباحثان أيضاً إلى أن الشركات المساهمة الجزائرية المدرجة في البورصة لم تلتزم بالإفصاح عن العديد من البنود ضمن قائمة الملاحق حيث بلغت نسبة الإلتزام 40% ما عدا شركة "أليانس للتأمينات" فنسبة إلتزامها معدومة تماماً.

4. دراسة صديق مسعود وصديقي فؤاد بعنوان "محددات الإفصاح المحاسبي في الحقل المحاسبي الجزائري وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)"<sup>4</sup>: هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مدى تطبيق النظام المحاسبي المالي على سياسات الإفصاح المحاسبي للمؤسسات الاقتصادية في الجزائر، وهذا من خلال التطرق إلى ماهية الإفصاح وأنواعه، مقومات وأساليبه ثم إلى محددات الإفصاح المحاسبي في الجزائر؛ وتوصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها تحديد معايير الإفصاح التي أخذ بها النظام المحاسبي المالي والمتمثلة في الأهمية النسبية والطابع الملائم للإعلام وكذلك إبراز أهمية احترام مبدأ الإنصاف في تقديم المعلومات المالية بين مختلف المستخدمين.

5. دراسة فارس بن بدير وهشام شلغام وطيب مداني بعنوان "واقع الإلتزام بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية في الجزائر: دراسة لعينة من الشركات البترولية في الجزائر"<sup>5</sup>: تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على واقع إلتزام الشركات البترولية الجزائرية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي بالإضافة إلى دراسة أثر ذلك الإلتزام على جودة القوائم المالية، وللإجابة عن تساؤلات هذه الدراسة استخدم الباحثين كل من المنهج الاستقرائي والاستنباطي والوصفي بالإضافة إلى توزيع 60 استمارة استبيان على مجموعة من إطرارات الشركات البترولية الجزائرية المختصين في المالية والمحاسبة، حيث تم معالجة 38 استمارة من ذلك الاستبيان وتحليل إجابات تلك الاستثمارات استعان الباحثين ببرنامج التحليل الإحصائي SPSS. كما توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها، أن الشركات البترولية الجزائرية إلتزمت بمتطلبات الإفصاح عن سياساتها المحاسبية عند إعداد قوائمها المالية وذلك وفق ما جاء به النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى وجود أثر إيجابي بين إلتزام الشركات محل الدراسة بمتطلبات الإفصاح المحاسبي وبين جودة المعلومات الواردة في قوائمها المالية.

### III. الإطار النظري:

1. مفهوم الإفصاح المحاسبي: سوف نتطرق في هذا العنصر إلى المفهوم اللغوي والاصطلاحي للإفصاح المحاسبي.
  - أ. لغةً: يعني الإفصاح المحاسبي في اللغة العربية الظهور والوضوح وما تبين من الشيء من دلالة، ويقصد به أيضاً البيان وهو إظهار المقصود. إذن الإفصاح هو الإعلان عن شيء أو نشره أو الإبلاغ عن موضوع معين أو محدد وقد يكون هذا الإبلاغ موجهاً لجميع المستخدمين أو قد يكون موجه إلى جهة معينة محددة<sup>6</sup>.
  - ب. اصطلاحاً: هناك العديد من المفاهيم الاصطلاحية للإفصاح المحاسبي ومن بينها :
    - **Millicent chang وآخرون:** الإفصاح هو عملية الكشف عن المعلومات المالية وغير المالية التي تهم المستثمرين وتتم أما بصورة دورية (مدد مالية محددة) أو بصورة فورية عند حدوث المعلومة وذلك بهدف توافر المعلومات في الوقت نفسه للجميع وعدم استفادة شخص قبل غيره من المعلومات<sup>7</sup>.
    - **الشيرازي:** يعرف الإفصاح المحاسبي بأنه شمول التقارير المالية على المعلومات اللازمة والضرورية لإعطاء مستخدميه هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية<sup>8</sup>.
    - **قاموس الاستثمارات المالية الأمريكي:** الإفصاح هو عملية إطلاق جميع المعلومات ذات الصلة بالشركة والتي قد تؤثر على قرار الاستثمار<sup>9</sup>.

ومن خلال التعاريف السابقة يرى الباحثون أن الإفصاح المحاسبي هو عملية توصيل المعلومات إلى مستخدمي التقارير والقوائم المالية، بغية معرفتهم بالوضعية المالية للمنشأة دون تضليلهم من أجل اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، على أن تكون هذه المعلومات معروضة بلغة ملائمة وفي الوقت المناسب وسهلة الفهم.

### 2. أنواع الإفصاح المحاسبي: يمكن تصنيف الإفصاح المحاسبي من حيث الأهداف إلى<sup>10</sup> :

- أ. الإفصاح الكامل: ويقصد به شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ، وهو مصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات.

ب. الإفصاح العادل: ويهدف إلى الرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية إذ يتوجب إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي لا يقدم أو يفضل مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى.

ت. الإفصاح الكافي: يشمل الإفصاح الكافي تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره في المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، كما له تأثيراً مباشراً في اتخاذ القرار فضلاً عن أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.

ث. الإفصاح الملائم: هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف الشركة وطبيعة نشاطها إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين.

ج. الإفصاح الوقائي: ينبع اتجاه الإفصاح الوقائي من خلال توجهات المدخل الأخلاقي الذي يركز على مفاهيم أساسية كالحق والصدق والعدالة والتي ناد بها بعض أنصار هذا المدخل مثل (Scott)، ويهدف الإفصاح الوقائي إلى حماية المستثمر العادي من المعالجة غير العادلة.

ح. الإفصاح التتقفي: ومن أمثلة الإفصاح التتقفي هي الإفصاح عن التنبؤات المالية، الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية، الإفصاح عن مكونات الأصول الثابتة والمخزون السلعي، الإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله وربحية السهم الواحد، التطور التاريخي للأنشطة، خطط الإدارة وأهدافها في المستقبل.

من خلال عرض أنواع الإفصاح يرى الباحثون بأن الإفصاح الكامل يضمن عدم إخفاء أي معلومة في القوائم المالية، والإفصاح العادل فهو مطلب أخلاقي يهدف إلى معاملة متكافئة لكافة مستخدمي القوائم المالية الإفصاح الكافي يوفر الحد الأدنى من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها، أما الإفصاح الملائم يركز على أهمية وقيمة المعلومة المحاسبية المفصح عنها، والإفصاح الوقائي يعبر عن وجهة نظر تقليدية للإفصاح عن المعلومات المحاسبية، والإفصاح التتقفي يتبنى وجهة نظر حديثة أو معاصرة وهذا من خلال اتساع البنود المفصح عنها بالإضافة إلى الخبرة المطلوبة في مستخدمي القوائم المالية في استغلال المعلومات وتوظيفها في اتخاذ القرار الصائب.

### 3. أهداف الإفصاح المحاسبي: إن دليل الإهتمام الكبير بالإفصاح المحاسبي هي الأهداف المتوخاة منه وهي<sup>11</sup> :

- مساعدة متخذي القرار بوضع قرارات ذات موثوقية عالية وذلك بالإستناد على معلومات دقيقة خاصة للمستثمرين من متخذي القرار والمقرضين؛
  - إشباع متطلبات مستخدمي التقارير المالية بكل أشكالهم من البيانات والمعلومات بما يرضي كل الأطراف على كحد مقبول؛
  - المساهمة في تنشيط حركة سوق الأوراق المالية ومساعدة المستثمر في التنبؤ بالأرباح المستقبلية المتوقعة وهو ما يساعد على استقرار أسعار الأوراق المالية والحد من التقلبات في أسعارها.
- ويرى الباحثون أن الهدف من الإفصاح المحاسبي هو إعطاء صورة شاملة حول نشاطات المنشأة خلال فترة زمنية محددة، من أجل حماية مستخدمي القوائم المالية وتوفير لهم المعلومات المفيدة التي تساعدهم في اتخاذ قراراتهم.

4. مقومات الإفصاح المحاسبي: أشار العديد من الباحثين والمختصين في مجال المحاسبة من الذين تناولوا موضوع الإفصاح ، حيث أشاروا إلى أن الإفصاح بشكل عام يرتكز المقومات الرئيسية التالية<sup>12</sup>:

- تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية؛
- تحديد الأغراض التي تستخدم فيها المعلومات المحاسبية؛
- تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها؛
- تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية؛
- توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.

ويرى الباحثون أن الأساليب والطرق التي تتبعها المؤسسة في الإفصاح عن معلوماتها المحاسبية هي جد مهمة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية أثناء اتخاذهم لقراراتهم الاستثمارية، كما أن توقيت إفصاح المؤسسة عن معلوماتها المحاسبية مهم جداً بالنسبة لمتخذي القرارات، فالمعلومة المناسبة في الوقت المناسب تحدث فرقاً بين مستخدمي القوائم المالية من ناحية توقيت اتخاذ القرار.

5. العوامل المؤثرة على الإفصاح المحاسبي: هناك العديد من العوامل التي تؤثر على الإفصاح وهي<sup>13</sup> :

أ. العوامل التي لها علاقة بالبيئة: تختلف البيئة السياسية والقانونية والاقتصادية والاجتماعية من دولة لأخرى، الأمر الذي يؤدي إلى اختلاف التقارير المالية من دولة لأخرى وهذا حسب حاجة المستفيدين إلى المعلومات الإضافية عن التغيرات البيئية وأثرها على الوحدة الاقتصادية.

ب. العوامل التي لها علاقة بالمعلومات: تتأثر درجة الإفصاح بالمعلومات وخاصة من ناحية مدى توافر الملائمة والثقة في هذه المعلومات، علاوة على القابلية للتحقق ومقارنة التكلفة بالعائد.

ت. العوامل التي لها علاقة بالوحدة الاقتصادية: تتأثر درجة الإفصاح بظروف الوحدة الاقتصادية ذاتها، حيث أثبتت دراسات عديدة أنه يوجد علاقة كبيرة بين درجة الإفصاح وبعض المتغيرات المرتبطة بالوحدة الاقتصادية، كحجم أصولها وعدد مساهميتها وتسجيلها وعدم تسجيلها في السوق المالي، والصفات الذاتية للمراجع الخارجي ومدى إلتزامه بأخلاقيات مهنته<sup>14</sup>.

ث. العوامل التي لها علاقة بالقوانين والتشريعات: للقوانين والتشريعات السائدة في بيئة الوحدة الاقتصادية أثر مهم جداً في مجال الإفصاح وكذلك المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق المحلية فهي أيضاً تؤثر بدرجة كبيرة على الإفصاح<sup>15</sup>.

6. معوقات الإفصاح المحاسبي: يتم الوصول للمستوى الأمثل من الإفصاح عندما يتم تحديد احتياجات مستخدمي البيانات المالية بشكل دقيق، ويرافقه القدرة والرغبة لدى الإدارة في نشر هذه المعلومات، إلا أن هناك العديد من المعوقات التي تحول دون الوصول إلى الإفصاح الأمثل<sup>16</sup> :

- مساعدة المنافسين في الحصول على المعلومات الخاصة بالمنشأة الأمر الذي قد يضر بمصلحتها؛
- يؤدي الإفصاح إلى تحسين المناخ التفاوضي مع الاتحادات العالمية مما يزيد التكاليف المترتبة على المنشأة، حيث أن إتاحة الكثير من المعلومات قد يؤدي بالاتحادات العمالية إلى المطالبة بزيادة الأجور نتيجة ارتفاع

الأرباح وتوزيعها، كما أن الإفصاحات الإضافية في هذا المجال قد تؤدي إلى الاستفادة من هذه المعلومات من قبل اتحادات العمال في سعيها لتحسين موقفها التفاوضي ضد مصلحة الشركة أو المساهمين؛

- تفاوت الكفاءة عند مستخدمي القوائم والتقارير المالية في قراءة وتفسير واستعمال البيانات المحاسبية المفصّل عنها؛
- جود مصادر بديلة تزود متخذي القرارات بالمعلومات اللازمة بتكلفة أقل من نشرها في التقارير الدورية؛
- عدم إلمام المنشأة بالاحتياجات المختلفة لفئات مستخدمي البيانات المالية من المعلومات.

ويرى بعض الباحثين أن الإفراط في عملية الإفصاح قد تضر بمصلحة الشركة وبمصلحة الكثير من المستفيدين وفي هذا انتهاك لسرية بعض المعلومات، واختراق المنافسين لمعلومات سرية عن الشركة الأمر الذي قد يضر بمصلحتها.

كما أن عدم قدرة بعض المستثمرين على فهم السياسات والإجراءات المحاسبية، وكذلك المصادر البديلة التي تزود متخذي القرار ومستخدمي القوائم المالية بالمعلومات بتكلفة أقل من قيام المنشأة بنشرها كلها عوامل تعيق عملية الإفصاح في القوائم المالية؛ كما أن افتقار المنشأة لمعرفة حاجات المستثمرين والفئات المختلفة المستخدمة للقوائم المالية يؤدي إلى وجود فجوة بين معدي المعلومات ومستخدميها في تحديد أهميتها وقيمتها، هي أيضا عامل من العوامل المعيقة لعملية الإفصاح<sup>17</sup>.

وبالرغم من معوقات الإفصاح السالف ذكرها، إلا أنه هناك عدة محددات تعيق من عملية الإفصاح في القوائم المالية من بينها المحددات الحاكمة والتي من خلالها تلجأ الشركات إلى الإفصاح الاختياري وليس للإفصاح العادل، وتتمثل المحددات الحاكمة في حجم الشركة ونوع الصناعة التي تنتمي إليها الشركة؛ حيث قام العديد من الباحثين بدراسات في هذا الشأن من بينهم (Ahmed & Nichollas, 1994) التي أثبتت أن الشركات كبيرة الحجم تملك الموارد والخبرة الضرورية لإنتاج ونشر قوائم مالية أكثر إفصاحاً وتفصيلاً من الشركات صغيرة الحجم؛ بينما أوضحت دراسة (Lang & Lundholm, 1993) أن الشركات كبيرة الحجم تجذب انتباه المحللين الماليين أكثر من الشركات الصغيرة، وبالتالي يكون الطلب على المعلومات من الشركات كبيرة الحجم أكثر منه في الشركات صغيرة الحجم. أما بخصوص نوع الصناعة فلقد توصلت نتائج دراسة أوليفيرا وآخرون سنة 2006 أن الشركة المنتمية لقطاعات اقتصادية ذات حساسية تكنولوجية أي عالية التقنية، تميل للإفصاح الاختياري أكثر عن المعلومات مقارنة بالصناعات الأخرى، ولقد قدمت دراسة فرينتشا سنة 2001 دليلاً ميدانياً على أن الشركات المنتمية إلى قطاعات ذات حساسية تنافسية تحجم عن التوسع الشديد في الإفصاح خوفاً من الإضرار بمركزها التنافسي<sup>18</sup>.

ويستنتج الباحثون بأنه هناك عدة معوقات للإفصاح كانت تضمن الإدارة بأنها تصب في مصلحتها مثل الإفراط في توفير المعلومات فهو يعدّ مكلفاً مادياً للمنشأة ومهنياً في حالة كشف أسرارها من طرف منافسيها في السوق، ومربكاً معلوماتياً لمستخدمي القوائم المالية في حالة عدم وجود الخبرة اللازمة لاستعمالها بالشكل الصحيح، لذلك على المنشأة معرفة ما يجب الإفصاح عنه وما يجب حجب.

#### IV. الطريقة والإجراءات:

1. **مجتمع الدراسة:** يتمثل مجتمع الدراسة في الأساتذة الجامعيين المختصين في المحاسبة والمالية والمهنيين الحاصلين على شهادة ليسانس على الأقل في المجال المحاسبي أو التخصصات القريبة والمتمثلين في الخبراء المحاسبين وإطارات الضرائب ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وذلك من أجل دراسة معوقات الإفصاح المحاسبي في البيئة الجزائرية.

2. **الاستبيانات الموزعة:** تم إعداد استبيان إلكتروني (أنظر الرابط أدناه\*)، وكذلك توزيع استبيان ورقي على عينة من إطارات الضرائب بولاية الوادي.

أ. **الإستبانات الإلكترونية:** حيث وزعنا 60 استبيان إلكتروني لكل من فئة الأساتذة الجامعيين المختصين في المحاسبة والمالية وخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وهذا عن طريق حساباتهم البريدية، إلا أنه تلقينا 37 رداً لمختلف الفئات السالف ذكرها؛

ب. **الإستبانات الورقية الموزعة:** قمنا بتوزيع 40 استمارة ورقية على إطارات إدارة الضرائب المتواجدين عبر كل من مركز الضرائب للدفع الحقيقي ومركز الضرائب للدفع الجزافي الكائن مقرهما بحي 08 ماي بالوادي مناصفةً بينهما، ولقد استرجعنا 35 استمارة من أصل 40 استمارة موزعة، كما أنه قمنا بإلغاء 13 استمارة وهذا نظراً لعدم اكتمال إجاباتها.

ت. **مجموع الردود:** تتمثل الردود المتحصل عليها من عينة الدراسة في الردود الإلكترونية والردود الورقية، حيث كان عدد الردود الإلكترونية 37 رداً، أما الردود الورقية 22 رداً وهذا بعد إلغاء الردود غير المكتملة الإجابة، وبالتالي أصبح لدينا عينة تتكون من 59 رداً.

#### 3. عينة الدراسة:

أ. **الفئة الأولى:** وهي عينة من فئة الأكاديميين المتمثلين في الأساتذة الجامعيين المختصين في المحاسبة والمالية.

ب. **الفئة الثانية:** وهي فئة المهنيين المبينة كالتالي :

- المحاسبين الخبراء، محافظي الحسابات، المحاسبين المعتمدين؛
- إطارات إدارة الضرائب.

والجدول الآتي يبين التوزيع التكراري للفئات حسب الوظيفة للعينة المعالجة.

**الجدول رقم (01): توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة**

الترتيب	النسبة	العدد	الوظيفة
2	%28.8	17	أستاذ جامعي
6	%1.7	01	محاسب خبير
1	%37.3	22	إطار بإدارة الضرائب
3	%15.3	09	محافظ حسابات
4	%8.5	05	محاسب معتمد

\* <https://goo.gl/forms/yb59ai1KhFphylgd2>



وظيفة أخرى	05	%8.5	4
------------	----	------	---

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V23

يبين الجدول الأول التوزيع التكراري لأفراد العينة حسب الوظيفة، حيث كان التجاوب من طرف أفراد العينة متفاوت حيث كان التجاوب الأكبر لإطارات إدارة الضرائب حيث بلغت نسبة التجاوب 37.30% ثم تلاهم أساتذة الجامعة وكانت نسبة تجاوبهم 28.8% أما ممارسي المهنة فاستجابتهم بلغت 1.7% بالنسبة للمحاسب الخبير و 15.3% لمحافظي الحسابات، أما المحاسبين المعتمدين فبلغت نسبة تجاوبهم 8.5% مساويةً لنسبة تجاوب الوظائف الأخرى.

4. مصادر جمع البيانات والمعلومات: تعددت أساليب وطرق جمع البيانات، فمنها أسلوب الإستبانة، أسلوب المكالمات الهاتفية، أسلوب المقابلات الشخصية، أسلوب الملاحظة وأسلوب العينات الاحتمالية... إلخ، وقد استخدمنا أسلوب الإستبانة كوسيلة لجمع البيانات اللازمة للدراسة التطبيقية لأنه يحقق المزايا الآتية وهي: جمع كم هائل من المعلومات، ربح الوقت وأقل تكلفة، الأسئلة غير قابلة للتعديل أو التغيير.

5. متغيرات الدراسة: تتمثل متغيرات الدراسة في:

أ. المتغيرات المستقلة:

- متغير توافق معايير المحاسبة الدولية مع القوانين المحاسبية والجبائية الجزائرية؛
- متغير مستوى كفاءة الموارد البشرية الجزائرية.

ب. المتغير التابع: متغير معوقات تطبيق الإفصاح في الشركات الاقتصادية الجزائرية.

6. المعالجة الإحصائية المستخدمة: تمت معالجة الاستبيان وفق برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS V23 باستخدام نوعان من الأساليب وهما:

أ. أساليب الإحصاء الوصفي: استخدمنا هذه الأساليب لقياس الاتجاه العام لمحاوَر الدراسة ومنها ما يلي:

- التوزيع التكراري للإجابات؛
- الوسط الحسابي لتحديد مستوى المتغيرات؛
- الانحراف المعياري لمعرفة مدى تشتت القيم حول أوساطها الحسابية.

ب. أساليب الإحصاء الاستدلالي: استخدمنا هذه الأساليب لمعرفة الاختبارات التالية:

- ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات الاستبيان؛
- الانحدار المتعدد لمعرفة معنوية الانحدار واختبار الفروض واستخراج نموذج الدراسة.

7. نتائج الدراسة (التحليل والمناقشة):

1. اختبار الثبات: من أجل التأكد من ثبات واتساق أداة الدراسة استخدمنا اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ذلك، والجدول الآتي يبين معامل ألفا كرونباخ للاستبيان ككل والذي يتكون من أربعة وعشرون (24) سؤالاً وكذلك لمحاوَر الدراسة والتي بلغ عددها ثلاث (03) محاور.

**الجدول رقم (02):** معامل ألفا كرونباخ

Cronbach's Alpha	N of Items	Cronbach's Alpha	N of Items
0.963	24	0.938	3

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V23

عند استقراء الجدول الثاني تبين لنا نتائج القياس ارتفاع معامل ألفا كرونباخ للاستبيان ككل 0.963 وهذا يدل على أن لأداة الدراسة ثبات كبير مما يجعلنا على ثقة تامة بصحة الاستبيان وصلاحيته لتحليل وتفسير نتائج الدراسة واختبار الفرضيات.

وبلغ ثبات محاور الإستبانة ككل 0.938 ألفا كرونباخ وهو ثبات يمكن من خلاله تحليل الاستبيان للمحاور الثلاث، وبالتالي تتمتع أداة الدراسة بصورة عامة بمعدل ثبات عال يتيح لها تحقيق أهداف الدراسة وإمكانية ثبات النتائج التي تسفر عنها.

لذلك سيستخدم الباحثون في تحليل المعلومات المجمعة ميدانياً مقياس ليكارت الخماسي الذي يعمل على أساس المعايير المبينة في الجدول الآتي :

**الجدول رقم (03):** ميزان تقديري وفقاً لمقياس ليكارت الخماسي

المستوى	طول الفترة	المتوسط المعياري	الاستجابة
منخفض	0.80	من 1 إلى 1.80	منخفضة جداً
	0.80	من 1.81 إلى 2.60	منخفضة
متوسط	0.80	من 2.61 إلى 3.40	متوسطة
مرتفع	0.80	من 3.41 إلى 4.20	مرتفعة
	0.80	من 4.21 إلى 5	مرتفعة جداً

المصدر: من إعداد الباحثين.

ومنه تكون طول الفئة المعبرة عن كل إجابة وفقاً للعلاقة التالية: **طول الفئة = المدى العام / عدد الفئات**

2. اختبار التوزيع الطبيعي: تم استخدام اختبار كولمغوروف سميرونوف Kolmogorov-Smirnov لاختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، والجدول التالي يبين النتائج المتحصل عليها.

**الجدول رقم (04):** اختبار التوزيع الطبيعي

**One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test**

		المحور 1	المحور 2	المحور 3	محاور الدراسة الثلاثة
N		59	59	59	59
Normal Parameters <sup>a,b</sup>	Mean	3.6158	3.8172	3.6123	3.4157
	Std. Deviation	1.37924	1.41025	1.39567	1.28786
Most Extreme Differences	Absolute	0.069	0.103	0.083	0.103
	Positive	0.069	0.057	0.072	0.053
	Negative	-0.064-	-0.103-	-0.083-	-0.103-
Test Statistic		0.069	0.103	0.083	0.103

Asymp. Sig. (2-tailed)	0.200 <sup>c,d</sup>	0.190 <sup>c</sup>	0.200 <sup>c,d</sup>	0.188 <sup>c</sup>
------------------------	----------------------	--------------------	----------------------	--------------------

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V23

من خلال النتائج الموضحة في الجدول الرابع يتبين لنا أن القيمة الاحتمالية sig للمحور الأول بلغت 0.200 والمحور الثاني قدرت بـ 0.190 أما المحور الثالث فهي 0.200، كلها أكبر من مستوى الدلالة 0.05، وكذلك مستوى الدلالة للدراسة ككل بلغ 0.188، إذن يمكننا القول بأن توزيع البيانات لهذه المحاور يتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية للإجابات على فرضيتي الدراسة.

3. توجد علاقة بين توافق معايير المحاسبة الدولية و القوانين المحاسبية الجبائية الجزائرية وبين تطبيق الإفصاح المحاسبي: للوقوف على مبررات علاقة توافق معايير المحاسبة الدولية و القوانين المحاسبية الجبائية الجزائرية مع الإفصاح المحاسبي، قمنا بإدراج ثمانية (08) فقرات أساسية، كما هي موضحة في الجدول أدناه.

جدول رقم (05): تحليل آراء الاستجابات على فقرات المحور الأول

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط	المحور الأول
مرتفعة	1.15	3.49	1. اختلاف الأنظمة السياسية بين البلدان يعيق عملية الإفصاح وفق المعايير الدولية.
مرتفعة	1.34	3.57	2. ضعف التشريعات المحاسبية والجبائية المتعلقة بالإفصاح، يعيق عملية الإفصاح.
متوسط	1.30	3.35	3. عدم وجود معايير إفصاح واضحة تنص عنها القوانين الجزائرية.
متوسط	1.36	3.37	4. عدم وجود قوانين صارمة تلزم الشركات الجزائرية على الإفصاح عن قوائمها المالية بالقدر الكافي.
مرتفعة	1.27	3.42	5. ضعف الرقابة المحاسبية والجبائية والقانونية يعيق من الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية
مرتفعة	1.29	3.66	6. عدم توافق القانون التجاري الجزائري مع متطلبات الإفصاح وفق المعايير الدولية.
متوسطة	1.33	3.32	7. لا تشمل التشريعات الجزائرية السارية المفعول حالياً معايير صريحة تفرض على الشركات الجزائرية الإفصاح عن قوائمها المالية.
متوسطة	1.31	2.72	8. عدم إمكانية سن قوانين بحق الشركات الجزائرية التي لا تفصح عن قوائمها المالية.
متوسط	1.37	3.61	المحور الأول للدراسة

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V23

باستقراء الجدول الخامس يتبين أن استجابات أفراد الدراسة حول المحور الأول (توجد علاقة بين توافق معايير المحاسبة الدولية والقوانين المحاسبية الجبائية الجزائرية وبين تطبيق الإفصاح المحاسبي)، إذ جاءت في الترتيب الأول الفقرة السادسة (6) بانحراف معياري قدره 1.29، ومتوسط حسابي قدره 3.66 بإجمالي درجة مرتفعة، وجاء في الترتيب الثاني الفقرة الثانية (2) بانحراف معياري قدره 1.34، ومتوسط حسابي قدره 3.57 بإجمالي درجة مرتفعة، فيما جاء في المرتبة الأخيرة الفقرة الثامنة (8) بانحراف معياري قدره 1.31، ومتوسط حسابي قدره 2.72 وهو ما يقابل الدرجة المتوسطة في سلم ليكارت الخماسي الموضح في الجدول رقم (03)، ويتبين من الجدول رقم (05) أن المتوسط الحسابي للمحور الأول قدره 3.61 وبانحراف معياري قدره 1.37 وهو ما يقابل الدرجة المعوق المرتفعة، أي أن العلاقة بين توافق معايير المحاسبة الدولية و القوانين المحاسبية الجبائية الجزائرية تعيق الإفصاح المحاسبي بدرجة كبيرة.

4. **نقص الكفاءة البشرية في فهم وممارسة معايير الإفصاح الدولية تعيق عملية الإفصاح:** لمعرفة معوقات الإفصاح في البيئة الجزائرية والتي تسبب فيها الكفاءة البشرية، قمنا بإدراج ثمانية (08) فقرات لمعرفة الصعوبات التي تعيق الإفصاح المحاسبي، وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول أدناه.

**جدول رقم (06):** تحليل آراء الاستجابات على فقرات المحور الثالث

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط	المحور الثاني
مرتفعة	1.23	3.55	1. عدم قدرة الفئات المختلفة لمستخدمي للقوائم المالية على فعم واستخدام الكثير من المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها.
متوسطة	1.18	3.33	2. ضعف الخبرة المهنية اللازمة لدى ممارسي مهنة المحاسبة يعيق من عملية الإفصاح.
مرتفعة	1.34	3.67	3. نقص ثقافة الحوكمة وقواعد النزاهة والشفافية الدولية لدى مسيري الشركات الجزائرية.
مرتفعة	1.39	3.57	4. عدم فهم موظفي إدارة الضرائب متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية.
مرتفعة	1.35	3.77	5. نقص المدربين الأكفاء المؤهلين للقيام بدورات تكوينية حول عملية الإفصاح المحاسبي.
مرتفعة	1.27	3.62	6. عدم اهتمام الشركات الجزائرية بتكوين موظفيها في الإفصاح المحاسبي وفق المعايير الدولية.
مرتفعة	1.33	3.72	7. نقص ثقافة الإستثمار المالي لدى المستثمر الجزائري سبب يؤدي إلى عدم إفصاح الشركات الجزائرية عن معلوماتها المالية.
مرتفعة	1.36	3.57	8. ضعف دور الجمعيات المهنية الجزائرية المسؤولة عن مهنة المحاسبة.
مرتفعة	1.41	3.81	<b>المحور الأول للدراسة</b>

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V23

من خلال الجدول السادس يتبين لنا أن استجابات أفراد الدراسة حول المحور الثاني (نقص الكفاءة البشرية في فهم وممارسة معايير الإفصاح الدولية تعيق عملية الإفصاح)، إذ جاءت في الترتيب الأول الفقرة الخامسة (5) بانحراف معياري قدره 1.35، ومتوسط حسابي قدره 3.77 بإجمالي درجة مرتفعة، وجاء في الترتيب الثاني الفقرة السابعة (7) بانحراف معياري قدره 1.33، ومتوسط حسابي قدره 3.72 بإجمالي درجة مرتفعة، فيما جاء في المرتبة الأخيرة الفقرة الثانية (2) بانحراف معياري قدره 1.18، ومتوسط حسابي قدره 3.33 وهو ما يقابل الدرجة المتوسطة في سلم ليكارت الخماسي الموضح في الجدول رقم (03)، ويتبين من الجدول رقم (06) أن المتوسط الحسابي للمحور الثاني قدره 3.81 وبانحراف معياري قدره 1.41 وهو ما يقابل درجة المعوق المرتفعة، أي أن نقص الكفاءة البشرية في فهم وممارسة معايير الإفصاح الدولية تعيق عملية الإفصاح تعيق عملية الإفصاح وبدرجة مرتفعة.

5. تطبيق معايير الإفصاح الدولية في الشركات الاقتصادية الجزائرية تعيق عملية الإفصاح: لمعرفة صعوبات تطبيق معايير الإفصاح الدولية في الشركات الاقتصادية الجزائرية، قمنا بإدراج ثمانية (08) فقرات لمعرفة الصعوبات التي تعيق الإفصاح المحاسبي، وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول أدناه.

جدول رقم (07): تحليل آراء الاستجابات على فقرات المحور الثاني

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط	المحور الثالث
مرتفعة	1.39	3.47	1. ضعف إدراك الشركات الجزائرية لمسئوليتها الاجتماعية والاقتصادية حول عملية الإفصاح عن قوائمها المالية.
مرتفعة	1.31	3.42	2. لا تنتظر الشركات الجزائرية إلى أن الإفصاح عن قوائمها المالية يؤدي إلى الرقع من قيمتها السوقية والاقتصادية.
مرتفعة	1.36	3.72	3. نقص الوعي الثقافي لدى الشركات الجزائرية بمتطلبات الإفصاح.
مرتفعة	1.26	3.59	4. عدم إلمام الشركات الجزائرية بالاحتياجات المختلفة لفئات مستخدمي القوائم المالية من معلومات محاسبية
مرتفعة	1.21	3.59	5. ضعف آلية الإلتزام بمتطلبات الإفصاح عن القوائم المالية لدى الشركات الجزائرية.
مرتفعة	1.34	3.49	6. صعوبة فهم وتفسير متطلبات الإفصاح الدولية من طرف الشركات الجزائرية.
مرتفعة	1.37	3.61	7. عدم تبني الشركات الجزائرية سياسة الشفافية في الإفصاح عن بنود قوائمها المالية.
مرتفعة	1.35	3.94	8. عدم وجود سوق مالي كفوٍ يشجع الشركات الجزائرية عن الإفصاح.
مرتفعة	1.39	3.61	المحور الأول للدراسة

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V23

نلاحظ من خلال الجدول السابع أن استجابات أفراد الدراسة حول المحور الثاني (تطبيق معايير الإفصاح الدولية في الشركات الاقتصادية الجزائرية تعيق عملية الإفصاح)، إذ جاءت في الترتيب الأول الفقرة الثامنة (8) بانحراف معياري قدره 1.35، ومتوسط حسابي قدره 3.94 بإجمالي درجة مرتفعة، وجاء في الترتيب الثاني الفقرة الثالثة (3) بانحراف معياري قدره 1.36، ومتوسط حسابي قدره 3.72 بإجمالي درجة مرتفعة، فيما جاء في المرتبة الأخيرة الفقرة الثانية (2) بانحراف معياري قدره 1.31، ومتوسط حسابي قدره 3.42 وهو ما يقابل الدرجة المرتفعة في سلم ليكارت الخماسي الموضح في الجدول رقم (03)، ويتبين من الجدول رقم (07) أن المتوسط الحسابي للمحور الثالث قدره 3.61 وبانحراف معياري قدره 1.39 وهو ما يقابل درجة المعوق المرتفعة، أي أن صعوبة تطبيق معايير الإفصاح الدولية في الشركات الاقتصادية الجزائرية تعيق عملية الإفصاح وبدرجة مرتفعة.

أما محاور الدراسة الثلاثة فلقد بلغ متوسطها الحسابي 3.41 وانحرافها المعياري 1.28 وهذا يقابل درجة المعوق المرتفعة في الميزان التقديري وفقاً لمقياس ليكارت الخماسي الموضح في الجدول الثالث.

6. معاملات الارتباط لمتغيرات الدراسة: هنا يكون دراسة الارتباط الرتبى للمتغيرين المستقلين كل على حدى

جدول رقم (08): نتيجة معامل ارتباط سبيرمان

		توافق معايير المحاسبة الدولية مع القوانين المحاسبية والجبائية الجزائرية	مستوى الكفاءة البشرية الجزائرية	تطبيق الإفصاح في الشركات الاقتصادية الجزائرية
Spearman's rho	توافق معايير المحاسبة الدولية مع القوانين المحاسبية والجبائية الجزائرية	<b>Correlation Coefficient</b> 1.000	**0.404	**0.483
		<b>Sig. (2-tailed)</b> .	0.002	0.000
		<b>N</b> 59	59	59
مستوى الكفاءة البشرية الجزائرية		<b>Correlation Coefficient</b> **0.404	1.000	**0.457
		<b>Sig. (2-tailed)</b> 0.002	.	0.000
		<b>N</b> 59	59	59
تطبيق الإفصاح في الشركات الاقتصادية الجزائرية		<b>Correlation Coefficient</b> **0.483	**0.457	1.000
		<b>Sig. (2-tailed)</b> 0.000	0.000	.
		<b>N</b> 59	59	59

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V23

من خلال استقراء نتائج الجدول الثامن نلاحظ أن قيمة معامل سبيرمان بين توافق معايير المحاسبة الدولية مع القوانين المحاسبية والجبائية الجزائرية وبين مستوى الكفاءة البشرية الجزائرية هي 0.404 وأن قيمة sig هي 0.02، وهذا يعني أن الارتباط معنوي عند مستوى الدلالة 0.05 وأن العلاقة بينهما هي علاقة طردية؛ وقدرت قيمة معامل سبيرمان بين توافق معايير المحاسبة الدولية مع القوانين المحاسبية والجبائية الجزائرية وبين تطبيق الإفصاح في الشركات الاقتصادية الجزائرية ب: 0.483 وأن قيمة sig هي 0.00، وهذا يعني أن الارتباط معنوي عند مستوى الدلالة 0.05 وأن العلاقة طردية بينهما؛ بينما قيمة معامل سبيرمان بين مستوى الكفاءة البشرية الجزائرية وبين تطبيق الإفصاح في الشركات الاقتصادية الجزائرية بلغت 0.457 وقيمة sig هي 0.00، وهذا يعني أن الارتباط معنوي عند مستوى الدلالة 0.05 وأن العلاقة طردية بينهما أيضاً.

7. الانحدار الخطي المتعدد: استخدمنا هذا الأسلوب الإحصائي لدراسة العلاقة السببية الخطية بين متغيرات الدراسة المستقلة والتابعة، وهذا من أجل تقليل الخطأ إلى أقل ما يمكن للحصول على تقديرات دقيقة يمكن الاعتماد عليها، والجدول رقم (09) يبين معامل الانحدار الخطي المتعدد وهذا بعد استبعاد المعلمات غير المعنوية.

جدول رقم (09): معامل الانحدار الخطي المتعدد

Model	R	R Square <sup>b</sup>	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	0.95 <sup>a</sup>	0.911	0.908	1.1761
a. Predictors: مستوى الكفاءة البشرية الجزائرية، توافق معايير المحاسبة الدولية مع القوانين المحاسبية والجبائية الجزائرية				
c. Dependent Variable: تطبيق الإفصاح في الشركات الاقتصادية الجزائرية				

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V23

يبين الجدول الثامن بأن معاملات الارتباط بين المتغير التابع (معوقات الإفصاح المحاسبي في البيئة الجزائرية) والمتغيرات المستقلة (البيئة القانونية، والكفاءة البشرية) يقدر ب 0.911 ومربع معامل الارتباط بينهما يقدر ب 0.829 ومربع معاملات الارتباط المعدل 0.823 والخطأ المعياري في التقدير ب 0.436، وبذلك تفسر التغيرات في البيئة القانونية والتفاوت في الكفاءة البشرية الجزائرية ب 82% من التباين الذي يحصل في التغير في معوقات الإفصاح المحاسبي في البيئة الجزائرية، والقيمة المتبقية تعود لمتغيرات أخرى لم تدرج في هذا التحليل.

8. الإجابة عن فرضيات الدراسة:

أ. توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين توافق معايير المحاسبة الدولية مع القوانين المحاسبية والجبائية الجزائرية ومستوى الكفاءة البشرية الجزائرية وبين معوقات تطبيق الإفصاح في الشركات الاقتصادية الجزائرية: لمعالجة السؤال السابق تم إجراء اختبار التباين الأحادي ANOVA لاكتشاف هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين معوقات الإفصاح

المحاسبي في البيئة الجزائرية بالعينة محل الدراسة تعود لمتغيري البيئة القانونية والاقتصادية، والكفاءة البشرية، والجدول رقم (10) يوضح نتائج الاختبار والدالة الإحصائية.

**جدول رقم (10): اختبار التباين الأحادي ANOVA**

العينة	الدالة الإحصائية	القيمة الاحتمالية	قيمة F	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	متغيرات الدراسة
58	دالة إحصائياً	0.000	15.470	1.37	3.61	تطبيق الإفصاح في الشركات الاقتصادية الجزائرية
				1.41	3.81	الكفاءة البشرية الجزائرية
				1.39	3.61	توافق معايير المحاسبة الدولية مع القوانين المحاسبية والجبائية الجزائرية

**المصدر:** من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V23

يفسر الجدول التاسع نتائج تحليل التباين أحادي الاتجاه، وعدد الحالات (N) والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، كما يوضح الجدول أيضاً تحليل التباين الأحادي ANOVA، ويوضح العمود الرابع قيمة F، والعمود الخامس قيمة الدلالة الإحصائية لاختبار F، ومنه نستنتج أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في معوقات الإفصاح المحاسبي في البيئة الجزائرية، حيث كانت قيمة F (15.470) بقيمة احتمالية 0.000 أصغر من 0.05 فهي دالة إحصائياً؛ الموضحة سابقاً في الجدول رقم (09)، وارتفاع قيمة المتوسطات لمتغير الكفاءة البشرية حيث كانت أعلى قيمة بقيمة متوسط 3.60 من أصل خمسة (5) درجات، بينما كانت قيمة المتوسطات لمتغير البيئة القانونية والاقتصادية تقدر بـ 3.36 من أصل خمسة (5) درجات.

والجدول الآتي يوضح معاملات نموذج الانحدار والتي تساعد في الحصول على معادلة خط الانحدار بين المتغيرات، وتكون معدلات خط الانحدار كما يلي:

**جدول رقم (11): معاملات الارتباط**

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	.Sig	Correlations			
	B	Std. Error	Beta			Zero-order	Partial	Part	
1	(الثابت)	1.048	0.485		2.161	0.035			
	توافق معايير المحاسبة الدولية مع القوانين المحاسبية والجبائية الجزائرية	0.356	0.125	0.352	2.853	0.006	0.519	0.356	0.306



مستوى الكفاءة البشرية الجزائرية	0.334	0.122	0.338	2.738	0.008	0.512	0.344	0.294
------------------------------------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------

المتغير التابع (Y): تطبيق الإفصاح في الشركات الاقتصادية الجزائرية

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V23

- المعادلة بدلالة عدم توافق معايير المحاسبة الدولية مع القوانين المحاسبية والجبائية الجزائرية وأيضا الكفاءة البشرية الجزائرية حسب الانحدار المتعدد وحسب قيمة الدلالة أقل من الدلالة 0.05.  
$$Y = b_0 + (b_1 * x_1) + (b_2 * x_2)$$
- معوقات الإفصاح في الشركات الاقتصادية الجزائرية: المتغير التابع؛
- $(b_0)$ : الثابت؛
- توافق معايير المحاسبة الدولية مع القوانين المحاسبية والجبائية الجزائرية  $(x_1)$ : المتغير المستقل الأول؛
- مستوى الكفاءة البشرية الجزائرية  $(x_2)$ : المتغير المستقل الثاني.  
$$Y = 1.048 + (0.356 * x_1) + (0.334 * x_2)$$

ومن المعادلة يتضح أن معوقات الإفصاح المحاسبي في الشركات الاقتصادية الجزائرية غير معدومة وتساوي 1.048 وارتباطها بعدة متغيرات حسب ما ورد في الدراسة نظرياً، وأيضا بالمعايير المحاسبية الدولية، ويتأثر بمعامل انحدار 0.356 من كل وحدة واحدة من المتغير المستقل الأول (عدم توافق معايير المحاسبة الدولية مع القوانين المحاسبية والجبائية الجزائرية)، ويتأثر بمعامل انحدار 0.334 من كل وحدة واحدة من المتغير المستقل الثاني (مستوى الكفاءة البشرية الجزائرية).

ويتضح من الجدول العاشر تحليل التباين الأحادي، وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات معوقات الإفصاح المحاسبي في الشركات الاقتصادية الجزائرية تبعاً لمتغيرات عدم توافق معايير المحاسبة الدولية مع القوانين المحاسبية والجبائية الجزائرية، والكفاءة البشرية الجزائرية، حيث كانت دلالة F تقدر بـ 15.470 وهي دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة 0.05.

وبناءً على ما تقدم فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل الذي ينص على وجود فروق ذات دلالة إحصائية لمعوقات الإفصاح المحاسبي في الشركات الاقتصادية الجزائرية تبعاً لمتغير توافق معايير المحاسبة الدولية مع القوانين المحاسبية والجبائية الجزائرية، ومتغير مستوى الكفاءة البشرية الجزائرية.

## VI. الخلاصة:

من خلال دراستنا لموضوع معوقات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية في ظل البيئة الجزائرية، وذلك من خلال دراسة لعينة من الأكاديميين والباحثين والمهنيين، من خلال المحاور الثلاثة لهذه الدراسة، وانطلاقاً من الفرضيات الأساسية وباستخدام الأدوات والأساليب المشار إليها في المحور الثاني للدراسة وبناءً على ما سبق فإن الإفصاح المحاسبي في الشركات الاقتصادية الجزائرية يتطلب عدة عوامل تعتبر بمثابة أسس توضيحية

التي يجب مراعاتها عند الإفصاح عن القوائم المالية، وقد توصل الباحثون إلى الإجابة على الفرضيات، والنتائج نوضحها في النقاط الآتية:

1. اختبار فرضيات الدراسة: من خلال هذا العنصر سوف نقوم بتحليل نتائج الدراسة الميدانية، وهذا من أجل صحة الفرضيتين أو نفيهما، وسنقوم بذلك كل فرضية على حدى.

أ. نتائج اختبار الفرضية الأولى: بخصوص الفرضية الأولى القائلة بأنه لا توجد علاقة ذات تأثير معنوي بين توافق معايير المحاسبة الدولية مع القوانين المحاسبية والجبائية الجزائرية ومعوقات تطبيق الإفصاح المحاسبي في الشركات الاقتصادية الجزائرية، حيث تم نفي هذه الفرضية. ومن خلال الجدول (10) يتبين لنا أن قيمة T المحسوبة تساوي 2.853 وهي أكبر من قيمة T الجدولية 2.306، وأن قيمة مستوى الدلالة sig تساوي 0.006 وهي أقل من 0.05، وهذا يؤدي بنا برفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة، والتي تنص على أنه توجد علاقة ذات تأثير معنوي بين توافق معايير المحاسبة الدولية مع القوانين المحاسبية والجبائية الجزائرية ومعوقات تطبيق الإفصاح المحاسبي في الشركات الاقتصادية الجزائرية.

ب. نتائج اختبار الفرضية الثانية: وبخصوص الفرضية الثانية والقائلة بأنه لا يوجد توجد علاقة ذات تأثير معنوي لمستوى الكفاءة البشرية الجزائرية والإفصاح في الشركات الاقتصادية الجزائرية، هذه الفرضية تم نفيها أيضاً وهذا حسب تحليل بيانات استمارة الاستبيان. ومن خلال الجدول (10) يتبين لنا أن قيمة T المحسوبة تساوي 2.738 وهي أكبر من قيمة T الجدولية 2.306، وأن قيمة مستوى الدلالة sig تساوي 0.008 وهي أقل من 0.05، لذا يمكننا استنتاج أنه يمكن نفي الفرضية الثانية أيضاً وقبول الفرضية البديلة، والتي تنص على أنه يوجد توجد علاقة ذات تأثير معنوي لمستوى الكفاءة البشرية الجزائرية والإفصاح في الشركات الاقتصادية الجزائرية.

إصدار معايير إفصاح جزائرية تواكب المتطلبات الدولية، وذلك بإشراك الأكاديميين والباحثين في المجال المحاسبي والمنظمات المهنية، من أجل إلزام الشركات الاقتصادية الجزائرية بها عند إعدادها وعرضها لقوائمها المالية؛

2. توصيات الدراسة: من خلال اختبار الفرضيات والنتائج المتوصل إليها يمكن تقديم التوصيات الآتية:

- العمل على توعية الشركات الاقتصادية الجزائرية بمتطلبات الإفصاح عن قوائمها المالية وذلك من أجل نشر ثقافة الإفصاح بين هذه الشركات؛
- إيجاد آلية تلزم الشركات الاقتصادية الجزائرية على الإفصاح عن قوائمها المالية، من خلال تفعيل السوق المالي (بورصة الجزائر)؛
- إن نقص ثقافة الحوكمة وقواعد النزاهة والشفافية الدولية لدى مسيري الشركات الاقتصادية الجزائرية، يعد عائقاً أمام عملية الإفصاح لذلك يجب تكوين وتأهيل هذه الفئة في مجال حوكمة الشركات من خلال الدورات التدريبية والتكوينية؛
- تكوين موظفي إدارة الضرائب في مجال الإفصاح المحاسبي، لأن إدارة الضرائب تعد من الأجهزة التي تراقب وتفحص القوائم المالية للشركات الاقتصادية الجزائرية؛

- تشجيع المستثمر الجزائري على الإستثمار داخل الوطن، الأمر الذي يؤدي بالشركات الاقتصادية الجزائرية بالإفصاح عن قوائمها المالية وبالتالي تحريك السوق المالي؛
- إعادة النظر في دور الجمعيات المهنية وإلزامها بالمساهمة الفعالة في إيجاد حلول لمعوقات الإفصاح في البيئة الجزائرية.

## VII. الهوامش والإحالات:

- 1- عامرة ياسمية، بلحياي خديجة، أهمية الإفصاح للقوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي (scf) (دراسة حالة مؤسسة البناء للجنوب والجنوب الكبير، وحدة المدينة)، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، المجلد 1، العدد 1، جامعة العربي التبسي بتبسة، الجزائر، 2018، ص.ص: 01-29.
- 2- سليم بن رحمون وسميحة بوحفص، الإفصاح المحاسبي للكشوف المالية من منظور المعايير المحاسبية الدولية وتبنيه من قبل المشرع الجزائري، مجلة الحقوق والعلوم السياسية، المجلد 5، العدد 1، جامعة عباس لغرور بخنشلة، الجزائر، 2018، ص.ص: 366-380.
- 3- دواق سميرة وبلعجوز حسين، الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للشركات الجزائرية: دراسة حالة الشركات المدرجة في البورصة خلال الفترة 2015-2017، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 11، العدد 2، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2018، ص.ص: 233-247.
- 4- صديق مسعود وصديقي فؤاد، محددات الإفصاح المحاسبي في الحقل المحاسبي الجزائري وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 1، العدد 2، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2016، ص.ص: 75-86.
- 5- فارس بن بدير وهشام شلغام وطيب مداني، واقع الإلتزام بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية في الجزائر: دراسة لعينة من الشركات البترولية في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 2، العدد 2، جامعة قاصدي مرباح بورقلة، الجزائر، 2016، ص.ص: 221-239.
- 6- علي عبد الصمد عمر، حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2017، ص: 177.
- 7- طلال محمد علي الججاوي، رافد كاظم نصيف العبيدي، قياس جودة المعلومات المحاسبية من وجهة نظر معديها ومستخدميها، ط1، دار الأيام للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص: 56.
- 8- المرجع نفسه، ص: 19.
- 9- إبراهيم جابر السيد، الإفصاح المالي أثره وأهميته في نمو الأعمال التجارية العربية داخل البلاد الأجنبية، ط1، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص: 18.
- 10- لقليطي لخضر، دراسة في المحاسبة والمالية، ط1، دار حثيم للنشر والترجمة، مصر، 2018، ص.ص: 167-168.
- 11- طلال محمد الججاوي، فرات المالكي، الإفصاح المحاسبي الإستباقي وانعكاسه على مستخدمي القوائم المالية، ط1، دار الأيام للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017، ص.ص: 22-23.
- 12- محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية (في مجالات القياس والعرض والإفصاح)، ط2، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008، ص.ص: 345-348.
- 13- ربا ماجد بصول، أثر كفاءة الإفصاح وحوكمة الشركات في جذب الاستثمارات العربية والأجنبية (دراسة تحليلية)، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2018، ص: 101.
- 14- عادل رزق، دعائم الإدارة الاستراتيجية للاستثمار، منشورات إتحاد المصارف العربية، بيروت، لبنان، 2006، ص: 388.

- 15- أحمد معدي هادي العنزي، تحليل أثر حوكمة الشركات على جودة الإفصاح المحاسبي (دراسة تطبيقية في عينة من المصارف العراقية)، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 16، العدد 4، جامعة القادسية، العراق، 2013، ص: 231. (<http://qu.edu.iq/adejou/wp-content/uploads/2016/02/12-4-16-2014.pdf>) أطلع عليه يوم 2019/03/12
- 16- ربا ماجد بصول، مرجع سابق، ص.ص: 99-100.
- 17- محمد الهادي ضيف الله، أثر تطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية على الإفصاح وجودة التقارير المالية (دراسة حالة)، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، تخصص: تدقيق محاسبي، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2013/2014، ص: 110.
- 18- هديل توفيق أبو اليزيد أبو شلوع، محددات الإفصاح المحاسبي الاختياري في شركات المساهمة (دراسة نظرية وميدانية في بيئة الأعمال المصرية)، رسالة ماجستير، غير منشورة، تخصص: محاسبة، جامعة طنطا، مصر، 2012/2013، ص.ص: 42-43. بتصرف