

الافصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير الدولية للتقارير المالية

**Accounting disclosure in financial statements in accordance
with international financial reporting standards**

ط.د بن عوالي الجيلالي، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان أ.بوحفص سميحة، جامعة عباس لغرور خنشلة

Bouhafs.samiha@yahoo.fr

djilali.benaouali@univ-tlemcen.dz

ط.د بلمشري بشرى، المركز الجامعي غليزان

bouchra.belmechri5@gmail.com

ملخص:

تناولت هذه الدراسة موضوع الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير الدولية للتقارير المالية، ولدراسة العلاقة بين هذه المتغيرات، قمنا بإعداد وتوزيع (26) استبانة على عينة من محافضي الحسابات والخبراء المحاسبين بولاية غليزان والشلف، كما استخدم في تحليل فرضيات البحث البرنامج الإحصائي (SPSS)، وكان عدد الاستبانات التي تم استرجعها الباحثين (26) عينة، وتوصلت الدراسة إلى أنه، توجد علاقة نسبية بين الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية و إعداد القوائم المالية وفق معايير التقارير المالية عند مستوى المعنوية $\alpha = 0,05$.

الكلمات المفتاحية: الإفصاح المحاسبي، المعايير الدولية للتقارير المالية، القوائم المالية.
تصنيف jel: Q51، Q56.

Abstract:

This study examined the subject accounting disclosure in the financial lists in accordance with international standards of financial reporting. To examine the relationship between these variables, we have prepared and distributed (26) questionnaire for a sample of accounting professionals, and accountants in Relizane and Chlef. We used in the analysis Research hypotheses the statistical programme (SPSS), and the number of retrieved questionnaires is (26). We found that there is a relative relationship between the accounting disclosure of financial lists and preparing the financial lists in accordance with financial reporting standards at the significance level $\alpha = 0,05$

Key words: accounting disclosure, international standards of financial reporting, financial lists.dimension,

Code jel : Q51, Q56.

*المؤلف المراسل: بن عوالي الجيلالي الإيميل: benaouali55@gmail.com

العدد 03 سبتمبر 2019 - مجلة علمية متعددة التخصصات

Academic.studies.aflou@gmail.com

مقدمة

أصبح الإفصاح المحاسبي أمر ضروري في القوائم المالية، وذلك حتى تكتسب مصداقية وشفافية، وتكون مفيدة لمستخدميها ولأصحاب المصالح، والإفصاح يكون من خلال ترجمة مختلف الأحداث الاقتصادية والمالية المتعلقة بالمؤسسة، وتحويلها إلى معلومات واضحة ومفهومة في قوائم مالية حتى يسهل استعمالها.

وساهمت المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية في توحيد المحاسبة في العالم، من خلال إصدار معايير محاسبية وتعيينها دورياً، خاصة المتعلقة بالإفصاح ونشر البيانات المالية، كل هذا يساعد ويساهم في التقليل من أوجه القصور الموجودة في المبادئ المحاسبية، ويزيد قيمة وجودة القوائم المالية، وبناءً على ما سبق يمكننا طرح إشكالية الدراسة التالية:

ما مدى مساهمة المعايير الدولية للتقارير المالية في زيادة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية؟

وللإجابة عن هذه الإشكالية قمنا بصياغة الفرضيات الآتية:

فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية تعزى إلى المتغيرات الديموغرافية (المهنة، سنوات الخبرة).

الفرضية الثانية: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في إعداد القوائم المالية وفق معايير التقارير المالية الدولية تعزى إلى المتغيرات الديموغرافية (المهنة، سنوات الخبرة).

الفرضية الثالثة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في الإفصاح المحاسبي من منظور التقارير المالية الدولية تعزى إلى المتغيرات الديموغرافية (المهنة، سنوات الخبرة).

الفرضية الرابعة: لا توجد علاقة نسبية بين الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية و إعداد القوائم المالية وفق معايير التقارير المالية عند مستوى المعنوية $\alpha = 0,05$.

الفرضية الخامسة: لا يوجد علاقة نسبية بين الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية والإفصاح المحاسبي من منظور معايير التقارير المالية الدولية عند مستوى المعنوية $\alpha = 0,05$.

أهداف الدراسة:

— تحديد مفهوم الإفصاح المحاسبي ومختلف الجوانب النظرية المحيطة بالموضوع.

— دراسة واقع الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية وإعدادها وفق معايير التقارير المالية.

منهج الدراسة: اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي، كما قام الباحثين بتوزيع استبيان وهذا من أجل معرفة آراء عينة الدراسة بواقع الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير التقارير المالية الدولية.

العدد 03 سبتمبر 2019 - مجلة علمية متعددة التخصصات

الجانب النظري لمتغيرات الدراسة

أولاً: معايير التقارير المالية الدولية IFRS: تعتبر معايير التقارير المالية الدولية ماهي إلا امتداد أو بالأصح تطور تاريخي للمعايير المحاسبية الدولية IAS، التي برزت من منطلق طرح فكرة التوحيد المحاسبي التي انجز عنها مبدأ مقبول عموماً والمتمثل في التوافق الدولي، حيث أصبحت هذه المعايير مقياس ومرجع أساسي للعمل المحاسبي على المستوى الدولي، ومن هذا المنطلق يمكن تبسيط الجانب المفاهيمي لهذه المعايير وفق التالي:

1- مفهوم المعايير المحاسبية: يمكن تبسيط مفهومها من خلال النقاط التالية:

1-1- تعريف المعايير المحاسبية الدولية: يعود أصل كلمة معيار إلى الكلمة اللاتينية (Norma) والتي تعني

أداة قياس مكونة من قطعتين متعامدتين تعطي الزاوية القائمة وتسمح بالقياس الهندسي، أما اصطلاحاً فتترادف استعمال كلمة (Norme) مع مفهوم القاعدة، فالمعيار يمكن اعتباره كقاعدة متفق عليها بين الجميع ومقياس لمعرفة الشيء وتحديد مميزاته بدقة، وتعددت وجهات النظر اتجاه تعريف المعيار فهناك من يرى أن المعيار عبارة عن أداة لترشيد التطبيق تحاول تضيق الفجوة بينه وبين الأساس النظري للمحاسبة، وهناك من يعرف المعيار على أنه بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية محاسبية رسمية أو مهنية يتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال أو تحديد أسلوب القياس أو العرض أو التوصيل المناسبة، ويرى ليتلتون (Littleton) أن المعيار المحاسبي هو أساس متفق عليه في التطبيق المحاسبي السليم ويستخدم كأداة للمقارنة.¹

عموماً تتكون المعايير المحاسبية، باعتبارها تعالج مشاكل محاسبية من ثلاثة أجزاء أساسية كالآتي:¹

- وصف مفصل للمشكلة المراد معالجتها؛
- عرض طرق لحل المشكلة؛
- اعتماد حل معين يكون مبرراً.

1-2- مزايا تطبيق المعايير المالية الدولية: الانضمام لأسواق المال العالمية أدى إلى استخدام معايير المالية

الدولية بمختلف المؤسسات، ومن بين مزايا استخدام هذه المعايير ما يلي:¹

- تحسين جودة المعلومات المالية بالمؤسسة تبعاً للمعايير الدولية المعمول بها، و بالتالي زيادة كفاءة أداء إدارة المؤسسة و اتخاذ قرارات مناسبة؛
- إنشاء معايير محاسبية دولية مقبولة ومتعارف عليها على المستوى المحلي و الدولي يساعد على التأهيل العلمي و العملي للممارسي مهنة المحاسبة بالمؤسسة؛

- توافر معايير دولية تساعد معد المعلومات المالية على إعداد قوائم مالية و ملاحق موحدة للشركات متعددة الجنسيات، و تؤدي إلى توسع أماكن أسواق المال المحلية و بالتالي زيادة الاستثمارات المالية والإنتاجية على المستوى الدولي.

2- **تبني المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS**: بدء المجلس تدريجياً بإصدار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS لتحل بتسميتها الجديدة محل معايير المحاسبة الدولية IAS، ولذلك فإن التسمية القديمة وهي معايير المحاسبة الدولية IAS سوف تختفي من الأدب المحاسبي تدريجياً لتحل محلها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS مع الإصدارات الجديدة والتعديلات المحتملة لمعايير المحاسبة الدولية، ويعكس التغيير من IAS إلى IFRS رغبة IASB في توسيع دائرة نشاطها إلى المعلومات المالية عموماً.¹

لقيت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قبولا عالمياً حيث:¹

- احرزت عملية وضع معايير المحاسبة الدولية في السنوات القليلة الماضية عددا من النجاحات في تحقيق اعتراف واستخدام أكبر للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS)؛
- كان أحد الأهداف الرئيسية المفاجئة هو عندما أصدر الاتحاد الأوروبي في عام 2002 تشريعا يقتضي من الشركات المدرجة في أوروبا تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في بياناتها المالية الموحدة. وأصبح التشريع نافذ المفعول عام 2005 وينطبق على أكثر من 7000 شركة في 28 بلدا، بما في ذلك فرنسا وألمانيا وإسبانيا والمملكة المتحدة. وتعني عملية تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في أوروبا أن تحل محل معايير ومتطلبات المحاسبة الوطنية كأساس لإعداد وعرض البيانات المالية الجماعية للشركات المدرجة في أوروبا؛
- هناك بلدان أخرى كثيرة خارج أوروبا تتجه نحو تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ففي عام 2005 أصبحت هذه المعايير إلزامية في بلدان عديدة في جنوب شرق آسيا وآسيا الوسطى وأمريكا اللاتينية وجنوب إفريقيا والشرق الأوسط وبلدان الكاريبي، ويضاف لذلك أن بلدان أخرى كانت قد تبنت معايير المحاسبة وطنية تعكس المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مثل استراليا وهونغ كونغ ونيوزيلندا والفلبين وسنغافورة. وقدر أن أكثر من 70 بلدا طلبت من شركاتها المدرجة تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عند إعدادها وعرضها للبيانات المالية في 2005.
- يرحب المستثمرون والدائنون والمحللون الماليون وغيرهم من مستخدمي البيانات المالية بتبني المعايير التي تتطلب معلومات عالية الجودة وشفافة وقابلة للمقارنة. فمن الصعب في غياب المعايير المشتركة مقارنة

المعلومات المالية التي تعدها المؤسسات المتواجدة في أنحاء مختلفة من العالم. وفي سياق الاقتصاد الآخذ في العولمة على نحو متزايد، يسهل استخدام مجموعة واحدة من معايير المحاسبة عالية الجودة الاستثمار والقرارات الاقتصادية الأخرى عبر الحدود ويزيد من كفاءة السوق ويقلل من تكاليف جمع رأس المال.

3- اعتماد المعايير الدولية IAS/IFRS من منظور إصدار النظام المحاسبي المالي:¹

إن الإصلاحات الاقتصادية التي قامت بها الدولة الجزائرية ترتب عنها انفتاح الاقتصاد الوطني على العالم الخارجي وزيادة المبادلات التجارية من خلال تحرير التجارة الخارجية واعتماد اقتصاد السوق فكان لزاماً أن يواكب ذلك إصلاح النظام المحاسبي حتى يساير هذا التطور السريع في الاقتصاد، كونه أصبح يعاني من نقائص عديدة تمس كل جوانبه ابتداء من المبادئ العامة التي يقوم عليها إلى القوائم المالية المقدمة مروراً بقواعد التقييم و تصنيف الحسابات، لذا أصبح من الضروري التعجيل بتغييره وجعله متلائماً مع احتياجات مستعملي المعلومات المحاسبية على المستوى الوطني والدولي، من خلال إعداد نظام محاسبي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية.

هذا التوجه الجديد في الإصلاح بدأ من خلال تعديل القانون التجاري الذي جاء به المرسوم التشريعي رقم: 08/93 الصادر في 1993/04/25، والأمر رقم 27/96 الصادر في 1996/12/09 مؤشراً قويا على التوجه نحو سياسة اقتصادية جديدة يترتب عنها بروز شركات جديدة، واعطاء الضوء الأخضر لتصفية الشركات، والبدء بالعمل بالتحكيم التجاري.

المهم في الجانب المحاسبي هو بروز هذه الشركات في مختلف المجالات، وما ترتب عن ذلك من إدخال مصطلحات جديدة وأصناف جديدة وأشكال تسيير وطرق تمويل جديدة، الأمر الذي استوجب أن تساير المحاسبة هذا التغيير والتعبير عنه بكل دقة.

بالإضافة إلى العدد الهائل من التعديلات التي نص عليها القانون التجاري، هناك قانونين آخرين ساهما في إيجاد حالات جديدة تحتم الإسراع في إصلاح النظام المحاسبي الجزائري وهما: الشركات القابضة التي جاء بها القانون رقم 25/95 الصادر في 1995/09/25 المتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة، وشركات مساهمات الدولة الذي جاء بها الأمر رقم 01/2004 الصادر في 2004/08/20 المتضمن تنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وخصوصتها، الأمر الذي ترتب عنه فراغات محاسبية وتباين بين المحاسبين في المعالجات المحاسبية لنفس العملية، وهذا يتنافى مع ما تصبو إليه المحاسبة وفق المنظور الجديد من موثوقية وقابلية للمقارنة.

نتيجة للأحداث السابقة الذكر صدر القانون رقم 11/07 بتاريخ 25/11/2007 حول النظام المحاسبي وعرف في مادته رقم 03 المحاسبة المالية بأنها " نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها، وتقييمها وتسجيلها و عرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان

و نجاحته، ووضعية خزنته في نهاية السنة المالية. " فكانت بداية سنة 2010 الانطلاقة لتطبيق النظام المحاسبي المالي.

ثانيا: الإفصاح المحاسبي: يعد الإفصاح المحاسبي من أبرز المصطلحات التي لاقت اهتمام العديد من الباحثين لما له من دور هام في توفير الكم الكافي من المعلومات وبالسرعة المطلوبة للجهات المستخدمة لها، خاصة فيما يتعلق بالمهتمين بالسوق المالية، وتعد المنظمات الدولية المحاسبية التي ساهمت في إعداد كل من المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية التي أبرزت هي الأخرى الضرورة الحتمية للإفصاح المحاسبي.

1- مفهوم الإفصاح المحاسبي: من خلال إعطاء تعريف وتحديد أهمية الإفصاح المحاسبي وفق التالي:

1-1- تعريف الإفصاح المحاسبي: هناك عدة تعريف للإفصاح نذكر منها:

يعرف الإفصاح المحاسبي على أنه "عملية إظهار وتقديم المعلومات الضرورية عن الوحدات الاقتصادية، للأطراف التي لها مصالح حالية أو مستقبلية بتلك الوحدات الاقتصادية، وهذا يعني أيضا أن تعرض المعلومات بالبيانات والتقارير المالية بلغة مفهومة للقارئ الواعي دون لبس أو تضليل".¹

ويعرف على أنه: "الوضوح وعدم الإبهام في عرض المعلومات المحاسبية عند إعداد الحسابات والقوائم المالية والتقارير المحاسبية".¹

بصورة أشمل يمكن القول "إن عرض المعلومات والإفصاح عنها بالغ الأهمية لمستخدمي البيانات المالية من أجل تزويدهم بمعلومات ضرورية لاتخاذ قراراتهم. ولهذا فان معايير المحاسبة الدولية تبنت موقفين يتعلقان بالعرض والإفصاح. أما الأول فيتعلق بالقضايا العامة، حيث تم إصدار مجموعة من المعايير العامة التي ركزت على الإفصاح عن السياسات المحاسبية وأنواع المعلومات التي يتم عرضها في القوائم المالية وكيفية عرض الأصول والالتزامات المتداولة. أما الثاني فيتعلق بإصدار معايير أكثر خصوصية تتعلق مثلا بالتقرير عن التدفقات النقدية والإفصاح عن الأخطاء الأساسية والتغيرات في المبادئ المحاسبية، وإعداد التقارير عن الفروع والأقسام والإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة والعمليات التي تمت معهم، القاسم المشترك في كل هذه المعايير هو التوتر بين أن تكون متوفرة لأولئك الذين لهم الحق في الحصول على معلومات المؤسسة والحفاظ على سرية المعلومات التجارية التي تمنح المؤسسة ميزتها التنافسية".¹

1-2- أهمية الإفصاح المحاسبي: ترجع أهمية الإفصاح للدور الرئيسي الذي يلعبه في توفير المعلومات المحاسبية

التي توفر البيئة الجيدة لمتخذي القرارات على كافة مستوياتهم وأنواعهم، ولقد زاد من أهمية الإفصاح لزيادة الحاجة إلى معلومات مالية وغير مالية توفر للمستثمرين والدائنين وكافة الأطراف التي لها علاقة بالوحدة الاقتصادية المناخ الجيد لاتخاذ القرار لأن الفائدة المحققة لمستخدم التقرير المالي بما تحويه من

- معلومات تزيد بزيادة قيمة المعلومات المحتواة فيه، ويمكن ذكر على سبيل المثال وليس على سبيل الحصر بعض النقاط تظهر أهمية الإفصاح¹:
- تساعد المعلومات المتوفرة في التقارير المالية المساهمين في بيان مدى نجاح الإدارة في إدارة الأموال وإدارة اقتصادية تهدف إلى تنمية حقوق المساهمين؛
 - تساعد التقارير المالية في إظهار مدى كفاءة الإدارة في العمليات الاستثمارية المختلفة للوحدة الاقتصادية؛
 - الاعتماد على تلك المعلومات في رسم الخطط والبرامج للوصول إلى الأهداف المنشودة للوحدة الاقتصادية؛
 - تساعد معلومات التقارير المالية في إمداد المستثمرين والدائنين بالمعلومات اللازمة لهم حتى تمكنهم من اتخاذ القرارات الملائمة لأهدافهم؛
 - تساعد معلومات قامة الدخل على بيان جهود الإدارة في مجال خلق الإيرادات ونجاحها في تحقيق الأهداف الربحية خلال مدة معينة بالإضافة إلى بيان أثر قرار التمويل والاقتراض على نتيجة الأعمال (الربح)؛
 - تقديم معلومات ذات الأثر المالي للجهات المختلفة مثل مصلحة الضرائب؛
 - خدمة هؤلاء المستخدمين الذين لهم قدرة محدودة أو سلطة ضعيفة في الحصول على المعلومات والذين يعتمدون على القوائم المالية كمصدر أساسي للمعلومات حول الأنشطة الاقتصادية للوحدة؛
 - إمداد المستخدمين للتقارير المالية بالمعلومات المقارنة وتقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق الدخل؛
 - تقديم المعلومات الحقيقية والواضحة حول العمليات والأحداث المالية والتي تساهم في تحسين وظيفة التنبؤ، وسيتبع ذلك بالضرورة توضيح الفروض الخاصة بتلك العمليات والمفاهيم التي أسست عليها؛
 - تساهم القوائم المالية في إعداد التقارير الخاصة بأنشطة الوحدة الاقتصادية ذات الأثر على المجتمع والتي يمكن أن تقبل القياس أو التحديد أو الوصف، والتي تشكل أهمية بالنسبة لدور الوحدة الاقتصادية خدمة البيئة الاجتماعية التي تتواجد فيها.
- 1-3- أهداف الإفصاح المحاسبي:** يهدف الإفصاح المحاسبي إلى تقديم معلومات إلى المستخدمين من أجل¹:
- وصف العناصر المعترف بها وتقديم مقاييس ذات علاقة بهذه العناصر بخلاف مقاييس المستخدمين للقوائم المالية مثل تقدير القيمة العادلة لبنود الميزانية العمومية؛

- وصف العناصر غير المعترف بها وتقديم مقاييس مفيدة لهذه العناصر مثل مبلغ الضرائب المؤجلة غير المعترف بها؛
 - توفير معلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين لتقييم المخاطر والاحتمالات للعناصر المعترف بها وغير المعترف بها؛
 - تقديم المعلومات المهمة التي تسمح لمستخدمي القوائم المالية بعمل المقارنات بين السنوات؛
 - تقديم معلومات عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة مستقبلاً؛
 - مساعدة المستثمرين لتقييم العائد على استثماراتهم.
- 2- مستويات الإفصاح المحاسبي:** يعتمد مقدار المعلومات التي ينبغي الإفصاح عنها ليس فقط على خبرة القارئ ولكن يعتمد أيضاً على مستوى الإفصاح المطلوب، فهناك مستويات مختلفة للإفصاح يجب على المحاسب اختيار المستوى المناسب الذي يمكن من خلاله توصيل المعلومات لمستخدمي القوائم المالية، ميز الباحثون بين مدخلين رئيسيين في تحديد مستويات الإفصاح المحاسبي هما: ¹
- 1-1- المدخل الأول:** تم التركيز فيه على مدى أو نطاق الإفصاح، يمكن التمييز بين ثلاثة مستويات وهي:
- أ- الإفصاح التام أو الكامل:** أي توفير كافة المعلومات اللازم الإفصاح عنها، إلا أن تطبيق هذا الإفصاح يواجه مجموعة من المشاكل تتمثل في:
- ✓ صعوبة تقدير المنافع التي تعود من تطبيق الإفصاح الكامل مع سهولة تحديد التكاليف المدفوعة، حيث أنه لو تم تطبيق هذا الإفصاح فإن الشركة ستحتاج إلى زيادة عدد المحاسبين 50% أي التحول من 300 محاسب إلى 450 محاسب ولكن المنفعة من وراء ذلك صعب تحديدها.
 - ✓ صعوبة تطوير سياسات الإفصاح للوفاء بتطبيق مبدأ الإفصاح الكامل، خاصة وأن مهنة المحاسبة في مرحلة تطوير لمعاييرها وإرشاداتها لتحديد مدى أهمية وطريقة الإفصاح....، لذا لا يعني الإفصاح التام عرض كافة التفاصيل من أحداث وعمليات دون تمييز.
- ب- الإفصاح العادل أو الواضح:** وهو تجسيد للمدخل الأخلاقي في المحاسبة، ويعني تقديم البيانات والمعلومات المالية التي تقدم إلى كل الأطراف على حد سواء، ويخضع هذا المستوى من الإفصاح إلى اعتبارات سلوكية تتعلق بمعدي البيانات المحاسبية.
- ج- الإفصاح الكافي:** ويسمى أيضاً الفعال أو المناسب، و يتطلب هذا المستوى من الإفصاح الحد الأدنى من المعلومات مما يجعل القوائم المالية مفهومة وغير مضللة.

يمكن القول أن المستوى الأخير من مستويات الإفصاح رغم الانتقادات الموجهة إليه لكونه لا يفصح عن كافة البيانات والمعلومات المالية هو أكثر مستويات الإفصاح ملاءمة للتطبيق العملي، باعتباره يقع في موقع الوسط بين الإفصاح التام وما يترتب عنه من زيادة في تكاليف إعداد ونشر البيانات والمعلومات المالية، والإفصاح العادل الذي يخضع لاعتبارات سلوكية وأخلاقية يصعب التحكم فيها.

2-2- المدخل الثاني: في هذا المدخل يتم التركيز على نوعية الإفصاح، حيث يقسم الإفصاح إلى:

أ- الإفصاح الوقائي: يهتم الدور الوقائي للإفصاح بضمان توفير المعلومات للجمهور في شكل معقول، وفي وقت مناسب بحيث يمكن الاعتماد عليها.

ب- الإفصاح التثقيفي: وهو اتجاه معاصر يعتمد على أن مستخدم البيانات المالية لديه القدرة على التحليل وعقد المقارنات وإجراء التنبؤات بطريقة مهنية.

ج- الإفصاح الاختياري و الإفصاح الإجباري: ويرجع تصنيف الإفصاح إلى اختياري أو إجباري إلى البيئة والتشريعات والقوانين النافذة في تلك البيئة.

3- مقومات الإفصاح المحاسبي: يمكن إجمال مقومات الإفصاح المحاسبي التي تجعل معلوماته ذات ثقة وفائدة داخل المؤسسة أو خارجها فيما يلي:¹

2-3- تحديد المستخدم للمعلومة المحاسبية: إن تحديد المستخدم للمعلومة المحاسبية من شأنه معرفة أو تحديد الخواص التي يجب توفرها في تلك المعلومة من حيث الشكل والمضمون لأن المستخدمين للمعلومات المحاسبية لهم مستويات مختلفة في تفسير المعلومات، ولهذا كان من الجدير إعداد المعلومات إما بواسطة إعداد تقرير واحد وفق نماذج متعددة من الاحتياجات أو إصدار تقرير مالي واحد متعدد الأغراض بحيث يلبي احتياجات المستخدمين المحتمل وجودهم وهذين النموذجين من الصعب تحقيقها فلذلك من المستحسن إعداد نموذج يفترض أنه يلبي حاجات مستخدم معين من بين تلك الفئات وجعله محورا أساسيا في تحديد أبعاد الإفصاح بتولية العناية للملاك الحاليين للملاك المحتملين والدائنين، وعموما فإن مستخدمي البيانات المحاسبية هم: المستثمرين، العاملين، المقرضين، الموردون وغيرهم من الدائنين التجاريين، العملاء، الجهات الحكومية، الجمهور العام وغيرهم.

3-3- تحديد أغراض استخدام المعلومات المحاسبية: إن تحديد أغراض استخدام المعلومات المحاسبية من شأنه أن يحقق خاصية الملاءمة بحيث يستفيد المستخدم من المعلومة وتكسبه قدرة على التنبؤ وتساعد بعضهم في اتخاذ القرارات، على الرغم من أن البيانات المالية لا تفي بكافة احتياجات هؤلاء

المستخدمين من المعلومات إلا أن هناك احتياجات مشتركة لهؤلاء المستخدمين، فالبيانات المالية التي تفي باحتياجات المستثمرين الذين يتحملون مخاطر رأس المال سوف تفي أيضا بمعظم احتياجات المستخدمين الآخرين، و تقع مسؤولية إعداد وعرض البيانات المالية للمؤسسة بصفة أساسية على عاتق إدارتها، كما تهتم الإدارة أيضا بالمعلومات التي تحتويها البيانات المالية بالرغم من أنه يتوافر لها الحصول على معلومات مالية و إدارية إضافية تمكنها من أداء وظائفها الأساسية في مجالات التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة، وتعتبر الإدارة قادرة على تحديد شكل ومضمون تلك المعلومات الإضافية بحيث تفي باحتياجاتها الخاصة من المعلومات، ويعتبر التقرير عن مثل تلك المعلومات الإضافية خارجا عن نطاق هذا الإطار، ومع ذلك فالبيانات المالية المنشورة تعتمد أساسا على المعلومات التي تستخدمها الإدارة عن المركز المالي وتقييم الأداء والتغيرات في المركز المالي للمؤسسة.

3-4- تحديد طبيعة المعلومة الواجب الإفصاح عنها: في وقتنا الحالي يتم الإفصاح بواسطة القوائم المالية التالية

وهي:

- الميزانية؛
- جدول حسابات النتائج؛
- جدول سيولة الخزينة؛
- قائمة التغيرات في الأموال الخاصة؛
- معلومات أساسية مرفوقة في الملاحظات.

و مجموعة المبادئ التي تخضع لها هذه القوائم تشكل قيدا علي الإفصاح المحاسبي منها:

- إثبات الأصول مبدأ التكلفة التاريخية مما يجعل المعلومات عرضة للشك والتساؤل في فترات التضخم؛
- فرض علي المحاسب المعد لهذه القوائم إدخال بعض البنود وفق عدة معايير من ضمنها الحجم النسبي مما يقود في بعض الأحيان إلى دمج تكون مهمة من وجهة نظر بعض مستخدمي البيانات المالية بالرغم من انخفاض حجمها النسبي؛

لذلك يرى كثير من المحاسبين إلى ترجيح كفة الملاءمة على الخواص الأخرى للمعلومات حيث أدى هذا الترجيح إلى توسيع نطاق الإفصاح المرغوب فيه من عدة زوايا منها:

- شيوع استخدام مفهوم المقاييس المتعددة في الإفصاح عن قيم بعض البنود المدرجة في القوائم المالية مثل الإفصاح عن القيمة الجارية أو الاستبدالية للأصل الثابت جنبا إلى جنب مع التكلفة التاريخية وذلك في حال وجود فرق جوهري بينهما؛

- الإفصاح عن معلومات جديدة كبيانات محاسبة الموارد البشرية و بيانات المحاسبة الاجتماعية؛
 - الإفصاح عن التنبؤات والتوقعات المالية مصحوبة بالإفصاح عن مدى المخاطر المحسوبة لدى دقة المعلومات التي تحتوى تلك التنبؤات و التوقعات؛
 - الإفصاح عن الآثار التي تظهر في البيانات المحاسبية بسبب التغيرات التي تحدث في المستوى العام للأسعار؛
 - إذا فيجب التركيز علي نوعية المعلومات المفصح عنها بدلا من التركيز على جانب الكم.
- 3-5- توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:** حتى يكون الإفصاح مفيدا فإنه بالإضافة إلى اشتراط أن تكون هذه المعلومات كافية و موثوقة وقابلة للمقارنة والفهم يجب أن يتوفر التوقيت الملائم في إعدادها وعرضها وتقديمها لمستخدمي تلك المعلومات، لذلك فقد حرصت قوانين الشركات وتعليمات هيئات أسواق المال العالمية أن تلزم الشركات بإعداد وعرض المعلومات خلال فترة زمنية معقولة من تاريخ انتهاء السنة المالية أو الفترة المرحلية وتزويد هيئة الأوراق المالية بقوائم مالية مرحلية، أو نصف سنوية بهدف توفير معلومات حديثة لفترات متقاربة للمتعاملين في الأسواق المالية.

الجانب الميداني

أولاً: منهج الدراسة: انتهجت الدراسة المنهج الوصفي والتحليلي، فعلى صعيد البحث الوصفي، تم الاعتماد على الدراسات النظرية المتوفرة، من المجالات و الدوريات المحكمة، أما على صعيد البحث الميداني التحليلي، فقد تم استخدام استبيان موجه لعدد من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والأكاديميين بولاية غليزان والشلف، كما استخدم في تحليل فرضيات البحث البرنامج الإحصائي (SPSS). كان حجم العينة التي وزع عليها الباحثين استبيانات الدراسة (26) عينة.

1- أساليب قياس المتغيرات وجمع المعلومات: لقد تم صياغة المقياس المستخدم من خلال الاعتماد على نموذج ليكارت الخماسي ويشير (1) إلى موافق بشدة و(5) غير موافق بشدة، كما اعتمد الباحثان في تجميع البيانات على توزيع استبيان على محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، ولقد قاما بتقسيمه إلى أربعة محاور، تناول المحور الأول منها المتغيرات الديموغرافية كالجنس والخبرة المهنية في نفس المهنة والشهادة التعليمية، والمحور الثاني، فتناول الإفصاح في القوائم المالية وذلك من خلال 10 عبارات، أما المحور الثالث والمتمثل في القوائم المالية ومعايير التقارير المالية الدولية فتضمن 10 عبارات، والمحور الرابع والأخير والذي كان حول الإفصاح ومعايير القوائم المالية الدولية وضم 10 عبارات.

2- مجتمع وعينة الدراسة: يتمثل مجتمع الدراسة في كل محافظتي الحسابات والخبراء المحاسبين على مستوى ولاية غليزان والشلف، أما بالنسبة لعينة الدراسة فتعتمد هذه الدراسة على العينة الميسرة وقد تم تحديد حجم العينة بـ 20 مفردة وقد وزع الباحثان 20 استمارة وقد استرجعنا 18 استمارة منها 02 استمارة غير قابلة للدراسة والتحليل.

3- أساليب تحليل البيانات: لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها استخدم الباحثان الإحصاء الوصفي حيث تم إيجاد النسب و التكرارات والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية، وقد تم اعتبار مدى المتوسط الحسابي للإجابات عن كل فقرة من (1-2.4) دالاً على درجة تأييد متدنية، ومن (2.5-3.4) دالاً على درجة تأييد متوسطة، ومن (3.5-5) دالاً على درجة تأييد مرتفعة.

ثانياً: تحليل ومناقشة النتائج: من خلال القيام بما يلي:

1- قياس ثبات أداة الدراسة: قام الباحثان بحساب معامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) حيث طبقت المعادلة على العينة لقياس الصدق البنائي والجدول التالي يوضح ذلك.

الجدول رقم 01: معاملات ثبات محاور الدراسة

محاور الدراسة	عدد العبارات	معامل الثبات
الافصاح المحاسبي عن القوائم المالية	10	0.881
إعداد القوائم المالية وفق معايير التقارير المالية الدولية	10	0.816
الافصاح المحاسبي من منظور معايير التقارير المالية الدولية	10	0.732

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS . V 23

من خلال الجدول السابق نلاحظ بأن كل معاملات الثبات مقبولة باعتبار أنها أكبر من القيمة 0.6، وعليه فإن جميع المقاييس تتمتع بثبات وثقة كافية للوصول إلى النتائج المستهدفة من هذه الدراسة وهذا يعطي مؤشراً قوياً على استقرار نتائج الدراسة وبالتالي سيتم قبول جميع المحاور بدون استثناء أو تعديل.

2- التحليل الوصفي لنتائج الدراسة: تكونت عينة الدراسة من (20) مفردة تم تجميعها عن طريق استبيان موجه لمحافظتي الحسابات والخبراء المحاسبين بولاية غليزان والشلف وتم التوصل من خلال إجاباتهم إلى النتائج التالية:

2-1- التحليل الوصفي للخصائص الديموغرافية: ووصفت عينة الدراسة وفقا لمتغيرات: الجنس، المستوى الدراسي، سنوات الخبرة، المهنة، وفيما يلي الوصف لعينة الدراسة وهي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم 02: توزيع مفردات العينة المدروسة وفقا للخصائص الديموغرافية

الجنس	العدد	النسبة %	المهنة	العدد	النسبة %
ذكر	15	83.33	محافظ حسابات	01	05.56
			اكاديميين	15	83.33
أنثى	03	16.67	خبير محاسبي	02	11.11
المستوى التعليمي	العدد	النسبة %	الخبرة المهنية	العدد	النسبة %
ليسانس	13	72.22	أقل من 05 سنوات	02	11.11
ماستر	05	27.78	ما بين 05 و 10 سنوات	05	27.78
ماجستير	00	00	ما بين 10 و 15 سنة	08	44.44
دكتوراه	00	00	أكثر من 15 سنة	03	16.67

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات (Excel 2010)

يشير التحليل الإحصائي الوصفي لمفردات العينة المدروسة وفق خصائصها الديموغرافية أن أغلب أفراد العينة ذو مستوى ليسانس بنسبة 72% وأغلبهم تجاوزت خبرتهم المهنية 05 سنوات، كما بلغت نسبة الإناث 16.67% مقابل 83.33%، أما من ناحية المهنة فأغلب العينة هم أكاديميين بنسبة 83.33%.

2-2- التحليل الوصفي لمجاور الدراسة: من خلال حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة من فقرات الاستبيان لكل محور على حدى وتحليل النتائج المتوصل إليها والمبينة من خلال الجدول التالي:

أ- محور الإفصاح في القوائم المالية:

الجدول رقم 03: التحليل الوصفي لمحور الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة الكلية
يعزز الإفصاح المحاسبي من شفافية القوائم المالية	4.027	1.053	مرتفعة
يساهم الإفصاح عن القوائم المالية في إقناع المستثمرين بعدالتها	3.904	1.016	مرتفعة
ينعكس الإفصاح المحاسبي على المعلومات في القوائم المالية	3.802	0.962	مرتفعة
يعزز الإفصاح المحاسبي من جودة القوائم المالية	4.016	1.049	مرتفعة

العدد 03 سبتمبر 2019 - مجلة علمية متعددة التخصصات

مرتفعة	1.205	4.395	يزيد الافصاح عن القوائم المالية من المستثمرين الخارجيين
مرتفعة	1.058	4.071	يساهم الافصاح في القوائم المالية بتوضيح استراتيجيات المؤسسة
متوسطة	0.649	3.403	إن الافصاح عن القوائم المالية يخفف من الآثار السلبية للأزمات المالية
مرتفعة	1.307	4.408	يساهم الافصاح عن القوائم المالية في منح حرية أكبر لممارس المهنة
متوسطة	0.603	3.364	إن الافصاح عن القوائم المالية يساهم في رسم التنبؤات المستقبلية للمؤسسة على أساس منطقي
مرتفعة	1.069	4.085	يساهم الافصاح عن القوائم المالية من بناء توقعات مستقبلية عن المؤسسة

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V 23

من خلال تحليل البيانات الواردة في الجدول رقم 03 أعلاه يتضح أن أفراد العينة يوافقون على أن الافصاح المحاسبي يساعد في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، كما يقنعهم بعدالتها، ويحد الافصاح من الآثار السلبية للأزمات المالية ويمنح حرية أكبر لممارس المهنة، وكل ذلك من خلال اضعاف الشفافية والجودة على القوائم المالية، وهذا ما لمسناه عند أفراد العينة، إذ نلاحظ أن الوسط الحسابي يقع ضمن فئة المعيار الخامس لسلم ليكرث، إذ تجاوزت 3.5 وبالتالي درجة الموافقة هي مرتفعة بصفة عامة.

ب- محور القوائم المالية ومعايير التقارير المالية الدولية

الجدول رقم 04: التحليل الوصفي لمحور إعداد القوائم المالية وفق معايير التقارير المالية الدولية

البيان	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
يمكن للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية إعداد القوائم المالية وفق معايير التقارير المالية الدولية دون أي صعوبات	3.184	1.053	متوسطة
سهولة عملية التسجيل المحاسبي تساهم في إعداد القوائم المالية وفق المعايير التقارير المالية الدولية	3.705	1.254	مرتفعة
اعتماد القوائم المالية وفق معايير التقارير المالية الدولية يضمن شفافية على قوائم المؤسسة	4.291	1.317	مرتفعة
يتطلب تطبيق معايير التقارير المالية الدولية بالمؤسسة وجود كفاءات محاسبية	3.092	0.972	متوسطة
القوائم المالية التي تقرها معايير التقارير المالية الدولية تستعمل في مختلف أغراض المؤسسة	3.646	1.240	مرتفعة
يتم إعداد القوائم المالية وفق معايير التقارير المالية الدولية من خلال نماذج واضحة	4.501	1.408	مرتفعة
إن إعداد القوائم المالية وفق معايير التقارير المالية الدولية يزيد من تكلفتها	3.503	1.201	مرتفعة
القوائم المالية التي ينص عليها النظام المحاسبي المالي تختلف عن التي تقرها معايير التقارير المالية الدولية	1.930	0.536	منخفضة

مرتفعة	1.227	3.608	تنص معايير التقارير المالية الدولية على ضرورة إعداد القوائم المالية بالمقارنة مع الدورة السابقة
مرتفعة	1.269	3.941	تبني القوائم المالية التي جاءت بها معايير التقارير المالية الدولية يساهم في الحصول على متعاملين أجنب

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V 23

يتضح لنا من الجدول السابق أن افراد مجتمع الدراسة (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين) بشكل عام يبدون موافقة على العبارات التي تقيس القوائم المالية وعلاقتها بمعايير التقارير المالية الدولية، إذ بلغ المتوسط الحسابي لأغلب العبارات أكثر من 3 وهذا المتوسط يقع ضمن فئة المعيار الخماسي لسلم ليكارث والانحراف المعياري أكثر من 1 صحيح، كما أن درجة الموافقة الكلية مرتفعة، والتي تظهر أن اعداد القوائم المالية بناءا على معايير التقارير المالية الدولية يساعد في تعزيز جودتها وهذا من خلال اضاء الشفافية على عليها، ويمكن استعمال هذه القوائم في مختلف أغراض المؤسسة.

ج- محور الافصاح ومعايير التقارير المالية الدولية:

الجدول رقم 05: التحليل الوصفي لمحور الافصاح المحاسبي من منظور معايير التقارير المالية الدولية

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة الكلية
الافصاح المحاسبي وفق معايير التقارير المالية الدولية غير ملائم للدول النامية	1.508	0.509	منخفضة
تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بمتطلبات الافصاح المحاسبي التي تنص عليها معايير التقارير المالية الدولية	3.671	1.247	مرتفعة
تعتبر متطلبات الافصاح عن المعلومات في القوائم المالية التي جاءت بها معايير التقارير المالية الدولية كافية لتلبية احتياجات المستخدمين	4.109	1.302	مرتفعة
لا يوجد اختلاف بين المعلومات الحاسبية المفصحة عنها في القوائم المالية وفق للنظام المحاسبي المالي و معايير التقارير المالية الدولية	3.827	1.262	مرتفعة
إن معايير التقارير المالية الدولية تزيد من كفاءة الافصاح في القوائم المالية	4.032	1.298	مرتفعة
يساهم الافصاح في القوائم المالية اعتمادا على معايير التقارير المالية الدولية من رفع مستوى أداء المؤسسة	3.971	1.277	مرتفعة
يصعب فهم متطلبات الافصاح في القوائم المالية التي تنص عليها معايير التقارير المالية الدولية	3.180	1.032	متوسطة
إن تعديل معايير التقارير المالية الدولية دوريا يعزز من جودة المعلومات الحاسبية المفصحة عنها في القوائم المالية	3.744	1.259	مرتفعة
تقلل معايير التقارير المالية الدولية من اختلاف المعالجات الحاسبية بين الدول وفقا لدرجة الافصاح للقوائم المالية	3.947	1.273	مرتفعة

المعلومات المحاسبية المفصّل عنها في القوائم المالية و التي جاءت بما معايير التقارير المالية الدولية 3.208 1.163 مرتفعة
تؤثر على قرار مستخدميها

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V 23

من الجدول السابق يتضح لنا أن افراد مجتمع الدراسة يبدون موافقة على العبارات التي تقيس الإفصاح وعلاقتها بمعايير التقارير المالية الدولية، إذ بلغ المتوسط الحسابي لأغلب العبارات أكثر من 3.5 وهذا المتوسط يقع ضمن فئة المعيار الخماسي لسلم ليكارث والانحراف المعياري أكثر من 1 صحيح، كما أن درجة الموافقة الكلية مرتفعة، والتي تبين أغلب المستجوبين غير موافقين على فقرة الإفصاح وفق معايير التقارير المالية غير ملائم للدول النامية، كما تظهر أن معايير التقارير المالية الدولية تساهم في كفاءة وجودة المعلومات المحاسبية التي تم الإفصاح عنها في القوائم المالية.

ثالثا: اختبار فرضيات الدراسة: بعد ما تطرقنا للتحليل الوصفي لعينة الدراسة سنقوم الآن باختبار الفرضيات كما يلي:

الجدول رقم 06: نتائج تحليل اختبار التباين الثنائي لاختبار فرضيات الدراسة

المتغير	مصادر الاختلاف	متوسط مجموع المربعات	درجة الحرية Df	اختبار F	مستوى المعنوية α	النتيجة
الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية	المهنة	19.059	3	10.062	,001	قبول الفرضية
	الخبرة المهنية	7.318	1	17.583	,004	البديلة
	المهنة*الخبرة المهنية	12.406	1	14.704	,001	
إعداد القوائم المالية وفق معايير التقارير المالية الدولية	المهنة	2.582	7	3.118	,000	قبول الفرضية
	الخبرة المهنية	9.005	3	7.926	,0037	البديلة
	المهنة*الخبرة المهنية	6.261	1	11.094	,000	
الإفصاح المحاسبي من منظور التقارير المالية الدولية	المهنة	22.093	1	37.561	,042	قبول الفرضية
	الخبرة المهنية	9.442	2	21.937	,002	البديلة
	المهنة*الخبرة المهنية	4.603	1	26.448	,002	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V 23

1- اختبار الفرضية الاولى: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية ($\alpha = 0,05$) في الإفصاح المحاسبي عن القوائم

المالية تعزى إلى المتغيرات الديموغرافية (المهنة، سنوات الخبرة).

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنه ونتيجة لتفاعل المتغيرين المستقلين (المهنة والخبرة المهنية)، فنجد أنها نتيجة دالة إحصائية، حيث أن قيمة مستوى الدلالة لاختبار F تساوي 0.001 وهي أقل من مستوى الدلالة $0,05 =$

α ، وهذا يبين أن التفاعل بين المتغيرين المستقلين المهنة والخبرة المهنية في تأثيرهما على المتغير التابع الإفصاح عن القوائم المالية دالة إحصائياً، ومنه نقبل الفرضية البديلة.

2- اختبار الفرضية الثانية: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية ($\alpha = 0,05$) في إعداد القوائم المالية وفق معايير التقارير المالية الدولية تعزى إلى المتغيرات الديموغرافية (المهنة، سنوات الخبرة).

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنه ونتيجة لتفاعل المتغيرين المستقلين (المهنة والخبرة المهنية)، فنجد أنها نتيجة دالة إحصائياً، حيث أن قيمة مستوى الدلالة لاختبار F تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة = 0,05 α ، وهذا يبين أن التفاعل بين المتغيرين المستقلين المهنة والخبرة المهنية في تأثيرهما على المتغير التابع إعداد القوائم المالية وفق معايير التقارير المالية الدولية دالة إحصائياً، وبالتالي نقبل الفرضية البديلة.

3- اختبار الفرضية الثالثة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية ($\alpha = 0,05$) في الإفصاح المحاسبي من منظور التقارير المالية الدولية تعزى إلى المتغيرات الديموغرافية (المهنة، سنوات الخبرة)،

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنه ونتيجة لتفاعل المتغيرين المستقلين (المهنة والخبرة المهنية)، فنجد أنها نتيجة دالة إحصائياً، حيث أن قيمة مستوى الدلالة لاختبار F تساوي 0.002 وهي أقل من مستوى الدلالة = 0,05 α ، وهذا يبين أن التفاعل بين المتغيرين المستقلين المهنة والخبرة المهنية في تأثيرهما على المتغير التابع الإفصاح المحاسبي من منظور التقارير المالية الدولية دالة إحصائياً، ومن خلال ما سبق نقبل الفرضية البديلة.

4- اختبار الفرضية الرابعة: لا توجد علاقة نسبية بين الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية و إعداد القوائم المالية وفق معايير التقارير المالية عند مستوى المعنوية $\alpha = 0,05$

واستخدمنا تحليل الانحدار البسيط لاختبار هذه الفرضية، وفق النموذج الآتي: $Y_1 = B_0 + B_1 X_1 + e$

حيث أن: Y_1 = الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية

X_1 = إعداد القوائم المالية وفق معايير التقارير المالية

B_0 = الحد الثابت

B_1 = معامل الانحدار

الجدول رقم 07: نتائج تحليل الانحدار البسيط بين الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية و إعداد القوائم

المالية وفق معايير التقارير المالية

0.574	معامل التحديد	0.758	معامل الارتباط
0.2501	الخطأ المعياري	0.573	معامل التحديد المعدل
0.001	مستوى المعنوية	936.507	F

المتغيرات	B	الخطأ المعياري	Beta	T	مستوى المعنوية
	1.219	0.063		3.482	0.000
المتغير المستقل	0.327	0.016	0.568	35.067	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V 23

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ نموذج الانحدار مقدر عند مستوى المعنوية $\alpha=0.05$ ، وهذا لأن قيمة F بلغت 936.507 وقيمة مستوى المعنوية كان 0.001، ومستوى المعنوية لـ T كان 0.000، وبالتالي نقبل الفرضية البديلة والتي تشير إلى أنه، كلما كان تم إعداد القوائم المالية وفق معايير التقارير المالية الدولية، كلما ارتفعت نسبة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية، ومعنوية الميل الحدي لـ B_1 بلغت 1.219 والتي تدل على وجود علاقة إيجابية إحصائية بين المتغيرين، أما معامل التحديد كان بنسبة 57% وهذا يعبر عن جودة نموذج الانحدار الخطي بين الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية و إعداد القوائم المالية وفق معايير التقارير المالية.

كما أن المتغير المستقل فسر المتغير التابع بـ 57% وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة، ومن الجدول السابق سنقوم بتشكيل معادلة النموذج الخطي البسيط وهي: $Y = 1.219 + 0.327X_1$

5- اختبار الفرضية الخامسة: لا يوجد علاقة نسبية بين الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية والإفصاح المحاسبي من منظور معايير التقارير المالية الدولية عند مستوى المعنوية $\alpha = 0,05$.

واستخدمنا تحليل الانحدار البسيط لاختبار هذه الفرضية، وفق النموذج الآتي: $Y_2 = B_0 + B_2X_2 + e$

حيث أن: $Y =$ الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية

$X_2 =$ الإفصاح المحاسبي من منظور معايير التقارير المالية الدولية

$B_0 =$ الحد الثابت

$B_2 =$ معامل الانحدار

الجدول رقم 08: الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية والإفصاح المحاسبي من منظور معايير التقارير المالية

الدولية

المتغيرات	B	الخطأ المعياري	Beta	T	مستوى المعنوية
	1.429	0.053		5.603	0.001
المتغير المستقل	0.315	0.024	0.476	12.019	0.000
معامل الارتباط		864.0	معامل التحديد		0.746
معامل التحديد المعدل		0.746	الخطأ المعياري		0.2802
F		61.327	مستوى المعنوية		0.000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V 23

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ نموذج الانحدار مقدر عند مستوى المعنوية $\alpha=0.05$ ، وهذا لأن قيمة F بلغت 61.327 وقيمة مستوى المعنوية كان 0.000، كما بلغ مستوى المعنوية لـ T كان 0.000، وبالتالي نقبل الفرضية البديلة والتي تشير إلى أنه كلما كان هناك إفصاح محاسبي من منظور معايير التقارير المالية الدولية يرتفع الإفصاح عن القوائم المالية، ومعنوية الميل الحدي لـ B_2 بلغت 1.407 والتي تدل على وجود علاقة إيجابية إحصائية بين المتغيرين، أما معامل التحديد كان بنسبة 74% وهذا يعبر عن جودة نموذج الانحدار الخطي بين الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية والإفصاح المحاسبي من منظور معايير التقارير المالية الدولية. كما نلاحظ أن قيمة معامل التحديد المعدل بلغت 0.746 والتي تبين وجود علاقة خطية بين المتغيرات، كما توضح أن المتغير المستقل يفسر المتغير التابع بـ 74%، أي ان الإفصاح المحاسبي من منظور معايير التقارير المالية الدولية، يؤثر على الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية، وهذا حسب وجهة نظر العينة المدروسة، ومن الجدول السابق سنقوم بتشكيل معادلة النموذج الخطي البسيط وهي:

$$Y = 1.429 + 0.315X_2$$

خاتمة: بعد إعداد هذه الدراسة توصلنا لجملة من النتائج سواء من الناحية النظرية أو نتائج تطبيقية وهي كالتالي:

- 1_ إن الإفصاح المحاسبي عن المعلومات الخاصة بمختلف المتغيرات والعمليات سواء الاقتصادية أو المالية، يساهم في زيادة شفافية القوائم المالية.
- 2_ إن الإفصاح المحاسبي يزيد من جودة المعلومات المحاسبية للقوائم المالية، والتي تعود بالإيجاب على مستعملي القوائم المالية سواء الأطراف الداخلية أو الخارجية.
- 3_ تبنى واعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية يساهم في زيادة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية.
- 4_ الإفصاح المحاسبي يساعد في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، كما يقنعهم بعدالتها، ويحد الإفصاح من الآثار السلبية للأزمات المالية ويمنح حرية أكبر لممارس المهنة، وكل ذلك من خلال اضعاف الشفافية والجودة على القوائم المالية
- 5_ اعداد القوائم المالية بناء على معايير التقارير المالية الدولية يساعد في تعزيز جودتها وهذا من خلال اضعاف الشفافية على عليها، ويمكن استعمال هذه القوائم في مختلف أغراض المؤسسة.
- 6_ توجد فروق ذات دلالة معنوية ($\alpha=0,05$) في الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية تعزى إلى المتغيرات الديموغرافية (المهنة، سنوات الخبرة).

- 7_ توجد فروق ذات دلالة معنوية ($\alpha = 0,05$) في إعداد القوائم المالية وفق معايير التقارير المالية الدولية تعزى إلى المتغيرات الديموغرافية (المهنة، سنوات الخبرة).
- 8_ توجد فروق ذات دلالة إحصائية ($\alpha = 0,05$) في الإفصاح المحاسبي من منظور التقارير المالية الدولية تعزى إلى المتغيرات الديموغرافية (المهنة، سنوات الخبرة).
- 9_ توجد علاقة نسبية بين الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية و إعداد القوائم المالية وفق معايير التقارير المالية عند مستوى المعنوية $\alpha = 0,05$.
- 10_ يوجد علاقة نسبية بين الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية والإفصاح المحاسبي من منظور معايير التقارير المالية الدولية عند مستوى المعنوية $\alpha = 0,05$.

قائمة المراجع :

1. يوسف محمد جريوع، سالم عبد الله حلس، "المحاسبة الدولية مع التطبيق العلمي للمعايير المحاسبية الدولية"، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2001، ص 35.
2. أحمد بلاقوي، "النظرية المحاسبية"، دار اليازوري، الجزء الأول، عمان، الأردن، 2009، ص 171.
3. بلقاسم سعودي، عبد الصمد سعودي، مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) و المعايير الدولية للمراجعة (ISA)، جامعة سعد دحلب، البلدة، 13-14 ديسمبر 2011، ص 4.
4. زينب أسعد، "دراسة أثر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS على القيام بمراجعة وتقدير مخاطر القيمة العادلة والتقديرات المحاسبية الأخرى"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IPSAS- IAS-IFRS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات - اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 24 و 25 نوفمبر 2014، ص 154.
5. عباس علي ميرازا وآخرون، "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"، جمعية المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، المطابع المركزية، عمان، الأردن، 2006، ص (1-2).
6. عبد الكريم شناي، "أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على نوعية المعلومات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة - عينة من المؤسسات -"، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015/2016، ص 35.
7. محمد المبروك أبو زيد، "المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية"، إيتراك للطباعة والنشر، مصر، 2005، ص 577.
8. فيصل محمود الشواورة، محمد عبد الرحيم الدحيات، الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية الموحدة ومدى الاعتماد عليه لتقييم كفاءة الاستثمار في الشركات القابضة الأردنية، العدد 03، المجلد 20، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، اللاذقية، سورية، 2008، ص 6.