دور الافصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية في تفعيل المحتوى الاعلامي للكشوف المالية (دراسة ميدانية)

The role of accounting disclosure in accordance with international accounting standards in the activation financial of the media content of the financial statements (A field study)

د. الأخضر رينوبة [1] *، د. كلثوم هواري [2]

Dr Houari keltoum Dr Rinouba lakhdar

[1] مركز البحث في العلوم الاسلامية والحضارة، الأغواط، الجزائر، **lakhdarwelcom@yahoo.fr**

[2] جامعة غرداية، الجزائر، **keltoumhouari@gmail.com**

تاريخ الاستلام: 2021-08-23 **تاريخ القبول:** 2021-10-12 **تاريخ النشر:** 2021-10-26

ملخص: نسعى من خلال هذه الدراسة إلى قياس دور الافصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية في تفعيل المحتوى الاعلامي للكشوف المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية، ولتحقيق هدف الدراسة تم اتباع المنهج الوصفي في عرض البيانات، والمنهج التحليلي في تحليل نتائج الدراسة، وتكون مجتمع الدراسة وعينتها من فئتي الأكاديميين والمهنيين في الحقل المحاسبي بالجزائر، وقد تم الاعتماد على أداة الاستبانة في جمع البيانات الأولية ؛ ومن خلال تحليلها ، تم التوصل الى ان هناك اثر ذو دلالة احصائية للإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية على فاعلية المحتوى الاعلامي للكشوف المالية.

وأخيرا فقد أوصت الدراسة بضرورة الاستمرار بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية عند إعداد الكشوف المالية لما لها من اثر في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

الكلمات المفتاحية: افصاح المحاسبي، معايير المحاسبة الدولية، كشوف مالية، خصائص نوعية للمعلومات المحاسبية

تصنيف JEL : M41

Abstract: Through this study, we seek to measure the role of accounting disclosure in accordance with international accounting standards in activating the media content of financial statements in the Algerian accounting environment. and professionals in the accounting field in Algeria ,The questionnaire tool was relied upon to collect data. Through its analysis, it was concluded that there is a statistically significant effect of accounting disclosure in accordance with international accounting standards on the effectiveness of the media content of the financial statements. Finally, the study recommended the need to continue applying international accounting standards when preparing financial statements because of their impact on improving the quality of accounting information.

Keywords: accounting disclosure, international accounting standards, the financial statements, qualitative characteristics of accounting information

JEL Classification Codes : M41.

* : **الأخضر رينوبة**

1. مقدمة:

اكتسبت ولا زالت مهنة المحاسبة أهمية متميزة ومكانة مرموقة على غرار مهن كالطب والهندسة والمحاماة... في عصرنا الحالي، فقد أفردت لها دراسات متخصصة في الجامعات لتدريس أصولها وقواعدها ورصدت لها جمعيات مهنية محلية ودولية تعمل على تأهيل الكادر البشري وتحرص على تطوير كفاءة الممارسات والتطبيقات المحاسبية وضبط أخلاقيات المهنة من خلال سنّ وفرض قواعد إرشادية.

وقد كانت كل هيئة أو جمعية تجتهد في إيجاد قواعد محاسبية يتعارف عليها ويعمل على أساسها بين المحاسبين والمدققين والمراقبين، على أن يتواءم هذا العرف المحاسبي مع خصوصيات الاقتصاد وقطاعاته المختلفة، وعلى أن تكون القواعد التي يحتويها العرف مرنة وسهلة التطبيق في كافة الظروف وكافة الأحداث الاقتصادية التي تعتري المؤسسات ذات النشاط الواحد فضلا عن التي تغايرها في النشاط. على هذا الأساس، يسود العالم نظم محاسبية مختلفة عددها بعدد البلدان المشكلة له. وازداد الاهتمام بموضوع الشفافية والإفصاح، لأن العديد من الجهات ذات المصلحة تعتمد بشكل كبير في قراراتها على ما تنشره المؤسسات من معلومات، حيث لا تملك هذه الفئات سلطة الحصول على ما تحتاجه منها مباشرة، وتأكيدا على أهمية الإفصاح المحاسبي من قبل أصحاب الفكر والاختصاص من أكاديميين ومهنيين في مجال المحاسبة والمراجعة، فقد تم إصدار معايير محاسبية تحكم قواعد العرض والإفصاح في التقارير المالية، لما لها من أثر بالغ الأهمية في تحسين جودة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية واكتمال محتواها.

حيث يعد الإفصاح المحاسبي من المفاهيم والمبادئ المحاسبية التي تلعب دورا هاما، في إثراء قيمة ومنفعة البيانات والمعلومات المحاسبية التي تظهر في القوائم المالية، كما يساهم في تحقيق فاعلية وكفاءة استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة، على مستوى المؤسسة وعلى المستوى القومي للاقتصاد الوطني. ولهذا كان لابد من وجود معايير محاسبية دولية تحكم عملية العرض والإفصاح.

وعلى هذا الأساس فإن التساؤل الجوهري الذي نحاول الإجابة عليه من خلال هذه الورقة البحثية يمكن صياغته على النحو التالي:

الى أي مدى يمكن للإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية التأثير على فاعلية المحتوى الاعلامي للكشوف المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية؟

وبالتالي فان الفرضية الأساسية لهذه الدراسة تتمثل في أنه:

يوجد أثر ذو دلالة احصائية للإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية في تفعيل المحتوى الاعلامي للكشوف المالية و سنتطرق في هذه الدراسة إلى ما يلي:

المحور الأول: الافصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية؛

المحور الثاني: المحتوى الاعلامي للكشوف المالية ومساهمة الافصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية في تفعيله؛

المحور الثالث: الدراسة التطبيقية لمعرفة مدى تأثير الافصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية على فاعلية المحتوى الاعلامي للكشوف المالية

2. الافصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية

1.2 مفهوم الافصاح المحاسبي: لقد حظى مفهوم الافصاح بالعديد من التعاريف والتي من بينها:

عرفه محمد المبروك أبو زيد على أنه " عملية إظهار و تقديم المعلومات الضرورية عن الوحدات الاقتصادية، للأطراف التي لها مصالح حالية أو مستقبلية بتلك الوحدات الاقتصادية، وهذا يعني أيضا أن تعرض المعلومات بالقوائم والتقارير المالية بلغة مفهومة للقارئ الواعي دون لبس أو تضليل" (أبوزيد، 2005، صفحة 577)، وعرف الإفصاح المحاسبي على أنه "الوضوح وعدم الإبهام في عرض المعلومات المحاسبية عند إعداد الحسابات والقوائم المالية والتقارير المحاسبية" (زيود، حسام قيطم، و نغم أحمد فؤاد، 2007، صفحة 179).

و عرفه خالد أمين "بأنه إظهار القوائم المالية لجميع المعلومات الأساسية التي تهم الفئات الخارجية عن المشروع بحيث تعينها على اتخاذ القرارات الرشيدة" (الأمين، 1995، صفحة 38)

كما عرفه محمد المبروك أبو زيد على أنه: "عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية، في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية، والتي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات للمؤسسة" (أبوزيد، 2005، صفحة 578).

2.2 أنواع الافصاح المحاسبي:

يمكن تصنيف الإفصاح من حيث الأهداف إلى ما يلي (الجعبري، 2009، صفحة 21):

الإفصاح الكامل: ويقصد به شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ و أهمية هذا النوع من الإفصاح من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية والتي لها تأثير على مستخدميها .

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 .

الإفصاح الكافي: يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيراً مباشراً في اتخاذ القرار فضلا عن أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.

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

الإفصاح الوقائي: يقوم هذا النوع من الإفصاح على ضرورة الإفصاح عن التقارير المالية، بحيث تكون غير مضللة لأصحاب الشأن، والهدف الأساسي لذلك حماية المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات، لهذا يجب أن تكون المعلومات على درجة عالية من الموضوعية، فالإفصاح الوقائي يتفق مع الإفصاح الكامل لأنهما يفصحان عن المعلومات المطلوبة لجعلها غير مضللة للمستثمرين الخارجيين. (زيود، حسام قيطم، و نغم أحمد فؤاد، 2007، صفحة 180).

الإفصاح التثقيفي: لقد ظهر هذه النوع من الإفصاح اثر تزايد أهمية الملائمة حيث ظهرت المطالبة بالإفصاح عن المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات كالا فصاح عن مكونات الأصول الثابتة و المخزون السلعي والإفصاح عن بسياسة الدارة المتبعة الخاصة بتوزيع الأرباح و الهياكل التمويلية للمؤسسة .

3.2 أساليب وطرق الإفصاح:

حتى لا تكون عملية الإفصاح غير منظمة وعشوائية هناك مجموعة من الأساليب العامة للإفصاح، و التي تتمتع بدرجة عالية من القبول والاتفاق بين أوساط المحاسبين والمستخدمين للقوائم المالية منها (أبوزيد، 2005، صفحة 584):

إعداد القوائم المالية و ترتيب بنودها: إن جزءا مهما من الإفصاح المحاسبي يتمثل في عرض القوائم المالية، وترتيب مكوناتها وفق القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، تسهل عملية قراءتها وفهمها وإمكانية مقارنتها من طرف المستخدمين واستخلاص المعلومات.

استخدام المصطلحات الواضحة والمتعارف عليها : مما لا شك فيه أن استخدام المصطلحات الواضحة ومقدار التفصيل في المعلومات لا يقل أهمية عن الإفصاح في صلب القوائم المالية السابق الإشارة إليها ويجب أن تستخدم المصطلحات التي تعبر عن المعنى الدقيق والمعروف جيدا لدى مستخدمي المعلومات مع مراعاة توحيد المصطلحات لنفس المعاني في جميع التقارير حتى يستفيد مستخدم المعلومات منها وإلا أصبح الإفصاح مضلل في حالة حدوث عكس ذلك (الجعبري، 2009، صفحة 7).

المعلومات بين الأقواس : ويتم ذلك في صلب القوائم المالية في حالة بعض البنود التي يتعذر فهمها من عناوينها فقط دون إسهاب وتطويل لذلك يمكن شرح مثل هذه البنود كملاحظات مختصرة بين الأقواس مثل طريقة تقييم بند معين / الأصول المقيدة برهن أو إجراء شرح مختصر والى غير ذلك من الملاحظات.

الملاحظات والهوامش: تعتبر وسيلة الملاحظات والهوامش من وسائل الإفصاح الهامة لما توفره من معلومات قد يصعب توفيرها في صلب القوائم المالية إلا أنه لا يجوز الاعتماد عليها بدرجة كبيرة في الإفصاح عوضا عن القوائم المالية.

التقارير والجداول الملحقة: وتستخدم هذه الوسيلة لإظهار بعض المعلومات الإضافية والتفاصيل التي يصعب بل يستحيل إظهارها في صلب القوائم المالية وقد تستخدم هذه الوسيلة ضمن وسيلة الملاحظات والهوامش أو في صورة تقارير مستقلة وغير ذلك.

تقرير رئيس مجلس الإدارة : وهذا التقرير يعتبر متمما للقوائم المالية والذي بدونه يصعب تفسير الكثير من معلومات القوائم المالية.

تقرير المراجع الخارجي : ويعتبر تقرير المراجع الخارجي وسيلة إفصاح ثانوية وليست وسيلة رئيسية حيث أنه يمكن أن يؤكد إفصاح أو عدم إفصاح معلومات معينه عن طريق الملاحظات أو التحفظات التي يذكرها المراجع في تقريره.

4.2 قواعد الافصاح عن المعلومات وفقاً لقواعد المحاسبة الدولية :

قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) و التي سميت فيما بعد مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بإصدار ثلاث معايير خاصة بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية ، وقد تم وضع قواعد خاصة بالإفصاح في جميع المعايير المحاسبية الدولية الأخرى تتعلق بكيفية ومتطلبات العرض والإفصاح عن المعلومات، التي تتعلق بالموضوع الذي يعالجه كل معيار من هذه المعايير.

وفيما يلي بعض اهم القواعد :

أ. الافصاح عن السياسات المحاسبية :

وهو ما تضمنه المعيار المحاسبي IAS1 المتعلق بالإفصاح عن السياسات المحاسبية الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)، والذي حل مكانه فيما بعد معيار المحاسبة الدولي IAS 1 "عرض القوائم المالية" الذي يتضمن كل ما يتعلق بإعداد القوائم المالية من قواعد ومبادئ محاسبية وطرق عرض، وقد صمم هذا المعيار لتحسين نوعية البيانات المالية المعروضة، ونظراً لتعدد بدائل السياسات المحاسبية التي يمكن للإدارة الاختيار من بينها السياسة التي تستخدمها في معالجة الموضوع ذاته لابد حينئذ من اي تختار الادارة من بين هذه البدائل السياسية الفضلى التي تعرض وصفها المالي ونتائج اعمالها بصورة صحيحة في سوء الظروف المحيطة وتقوم بالإفصاح عنها.

كما نجد المعيار المحاسبي (IAS8) السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء **الذي** يهدف الى وصف المعايير لاختيار وتغيير السياسات المحاسبية، مع المعاملة المحاسبية والإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية وتصحيحات الأخطاء، كما يهدف إلى تعزيز مدى ملاءمة وموثوقية التقارير المالية للمؤسسة، وإمكانية مقارنتها بتلك التقارير المالية على مر الزمن ومع التقارير المالية للمؤسسات الأخرى. ويستعمل هذا المعيار المصطلحات التالية (رزيقات، 25/24 نوفمبر 2014، صفحة 184):

- **السياسات المحاسبية :** هي مبادئ محددة وأساس واتفاقيات وقواعد وممارسات تطبقها المؤسسة عند إعداد وتقديم التقارير المالية

- **التغيير في التقدير المحاسبي** : هو تعديل المبلغ المسجل للأصل ما أو التزام ما، أو مقدار الإهتلاك الدوري لأصل ما، الذي ينتج عن تقييم الوضع الحاضر، والمنافع والالتزامات المستقبلية المتوقعة المرتبطة بأصول وإلتزامات مالية، تنتج التغيرات في التقديرات المحاسبية عن معلومات جديدة أو تطورات جديدة وعليه فهي ليست تصحيحات للأخطاء.

ب. المعلومات التي يجب الافصاح عنها في البيانات المالية :

وهو ما تناوله المعيار المحاسبي الدولي IAS5 المتعلق بالمعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية، والذي حل محله فيما بعد معيار المحاسبة الدولي1 IAS "عرض القوائم المالية"، والذي تم تناوله فيما سبق، وهو ينطبق على جميع المؤسسات التي تقدم تقاريرها بموجب معايير المحاسبة الدولية، وقد أوضح مكونات البيانات المالية ذات الغرض العام التي تلتزم المؤسسة بنشرها، بحيث تكون مشتملة على مجموعة متكاملة من المعلومات المحاسبية التي يستفيد منها مستخدمو البيانات المالية، والمتمثلة في الميزانية العمومية، قائمة الدخل، قائمة التغير في حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية، السياسات المحاسبية والإيضاحات، وتجدر الاشارة هنا الى ان متطلبات الافصاح التي يحددها هذا المعيار انما تمثل الحد الادنى للإفصاح المطلوب في البيانات المالية؛

ونظرا لتوسع نطاق العمليات التي تقوم بها المؤسسات، ونشوء علاقات تربط المؤسسات بعضها ببعض لتحقيق مصالح معينة، فقد تم اصدار المعيار المحاسبي الدولي "IAS24" "الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة" للتأكيد على أن القوائم المالية للمؤسسات ذات العلاقة تحتوي على الإفصاحات اللازمة.

وكما تم تخصيص المعيار IFRS 7 فقط للإفصاح المتعلق بالمخاطر الناتجة عن التعامل بالأدوات المالية، تعتبر متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS7 "الأدوات المالية – الإفصاح" مكملة للمبادئ الخاصة بالاعتراف والقياس وعرض الأصول المالية والالتزامات المالية الواردة في معيار المحاسبة الدولي IAS39 و IAS 32.

3. المحتوى الاعلامي للكشوف المالية

1.3 تعريف الكشوف المالية (القوائم المالية):

لقد عرفها البعض بأنها عبارة عن مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية وغير قابلة للفصل فيما بينها، وتسمح بإعطاء صورة صادقة للوضعية المالية، وللأداء ولتغير الوضعية المالية للمؤسسة عند إقفال الحسابات.

وكما تعرف بأنها:" "وسيلة لنقل صورة مجمعة عن المركز المالي ومركز الربحية في المشروع لكل من يهمه أمر المشروع سواء كان ذلك في داخل المشروع أو خارجه" (نور، 2003، صفحة 43).

أما مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) فقد وضع المعيار المحاسبي الدولي الأول (IAS1) المعدل في عام 1997 لعرض القوائم المالية، و الذي يبين فيه أن القوائم المالية هي عرض مالي هيكلي للمركز المالي للمؤسسة والعمليات التي تقوم بها، والهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة هو

تقديم المعلومات حول المركز المالي للمؤسسة وأدائها وتدفقاتها النقدية مما هو نافع لسلسلة عريضة من المستخدمين عند اتخاذهم قرارات اقتصادية، كما تبين القوائم المالية نتائج تولي الإدارة للأعمال الموكلة لها، ولتحقيق هذا الهدف تقدم القوائم المالية معلومات حول، الميزانية، و جدول حسابات النتائج، وجدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة، و جدول تدفقات الخزينة، و الملاحق أو الإيضاحات (نوي، 2008، صفحة 47).

2.3 أهداف الكشوف (القوائم) المالية:

حددت الفقرات 12 ،13، 14 ، من الإطار النظري الذي تم نشره في عام 1989 من طرف لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) الأهداف التي تسعى القوائم المالية إلى تحقيقها في ما يلي (نوي، 2008، صفحة 48) :

-تهدف القوائم المالية إلى تقديم معلومات عن الوضع المالي ونتائج الأعمال والتغير في الوضع المالي للمؤسسة، وذلك بغرض إفادة العديد من الفئات التي تستخدمها في اتخاذ القرارات الاقتصادية؛

-تظهر القوائم المالية أيضا نتائج تقييم كفاءة الإدارة في القيام بواجباتها وتساعد في محاسبتها عن الموارد المؤتمنة عليها. ويهدف المستخدمون الذين يرغبون في تقييم كفاءة الإدارة ومحاسبتها إلى اتخاذ قرارات اقتصادية، قد تشمل على سبيل المثال قرارات الاحتفاظ باستثماراتهم في المؤسسة أو بيعها أو ما إذا كان من الضروري تغيير الإدارة؛

-تلبي القوائم المالية المعدة لهذا الغرض الاحتياجات المشتركة لمعظم المستخدمين. ومع ذلك فإن تلك القوائم لا توفر كافة المعلومات التي قد يحتاجها المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية، ويرجع ذلك في حد كبير أن القوائم المالية تعكس الآثار المالية للأحداث التاريخية ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية.

3.3 عرض الكشوف المالية حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF):

الكشوف المالية هي مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية التي تسمح بتقديم صورة عادلة عن الوضعية المالية، الأداء، خزينة المؤسسة في نهاية الدورة، والقوائم المالية الخاصة بالمؤسسات غير الصغيرة، و امتثالا للمعايير الدولية IAS 1 و IAS 7 يعتمد النظام المحاسبي المالي على الكشوف المالية الخمسة التالية: الميزانية، حساب النتائج، قائمة تدفقات الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، وملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، ويوفر معلومات مكملة للميزانية وحسابات النتائج.

4.3 الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

يمكن القول أن الهدف الرئيسي في تحديد مجموعة الخصائص النوعية هو استخدامها كأساس لتقييم جودة المعلومات المحاسبة، ولقد بذلت محاولات كثيرة لتحديد الخصائص التي يلزم توافرها في المعلومات المحاسبية إلا أنه يمكن القول أن أهم هذه الدراسات هي الدراسة التي قام بها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي،

والتي وردت في البيان رقم 2 لسنة 1980 (SFAC,N°2, 1980) بعنوان الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وهي الدراسة الأكثر شمولية وأهمية على مجموعة الدراسات السابقة.

ومن خلال هذا العنصر سنتطرق إلى الخصائص الأربعة المتفق عليها في جميع الدراسات، وفيما يلي عرض مفصل لهذه الخصائص:

أ. **القابلية للفهم:** تقضي هذه الخاصية أن تكون المعلومات المالية المتوفرة قابلة للفهم المباشر من مستخدميها، لذا يفترض أن يتوفر مستخدمي المعلومات المالية على درجة من المعرفة و الوعي تمكنهم من فهم هذه المعلومات وتقييم مستوى منفعتها، كما يجب على معدي هذه المعلومات مراعاة ذلك، وفي الأخير يجب التنويه على أن خاصية القابلية للفهم لا تقضي بضرورة عرض المعلومات السهلة فقط، بل تقضي بضرورة عرض كل المعلومات المالية ذات الأهمية النسبية بأسهل طريقة ممكنة؛

ب. **الملاءمة:** يقصد بالملائمة وجود علاقة وثيقة بين المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية والأغراض التي تعد من أجلها، ولكي تكون هذه المعلومات مفيدة يجب أن تكون ملائمة لحاجات متخذي القرارات، بمعنى يلزم أن تكون مؤثرة في القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تأكيد أو تصحيح تقييماتهم الماضية، وهي مرتبطة بخاصية الأهمية النسبية (Tazdait, 2009, p. 23).

وحتى تكون المعلومات ملائمة يلزم توافر خصائص فرعية تمثل مكونات الملاءمة. وهذه الخصائص الثانوية هي:

– **التوقيت المناسب:** يقصد بالتوقيت الملائم ، تقديم المعلومات في حينها بمعنى أنه يجب إتاحة معلومات المحاسبة المالية لمن يستخدمونها عندما يحتاجون إليها، وذلك لأن هذه المعلومات تفقد منفعتها أو قدرتها على التأثير في عملية اتخاذ القرارات إذا لم تكن متاحة عندما تدعو الحاجة إلى استخدامها، أو إذا تراخى تقديمها فترة طويلة بعد وقوع الأحداث التي تتعلق بها، فمن المعلوم أن عملية اتخاذ القرار محددة دائما بفترة زمنية معينة، ويختلف التوقيت المناسب مع اختلاف طبيعة القرار.

– **القيمة التنبؤية:** أي أن تكون للمعلومات المالية إمكانية تحقيق استفادة منها في اتخاذ القرارات التي لها علاقة بالتنبؤات المستقبلية، وقد عرفه (FASB) في بيانه رقم 2 كما يلي:" هي خاصية المعلومات في مساعدة المستخدمين على زيادة احتمال تصحيح تنبؤات نتائج أحداث ماضية أو أحداث حاضرة"

– **القدرة على التقييم الارتدادي للتنبؤات السابقة (القيمة الرقابية):** للمعلومات المحاسبية دور في تثبيت وتصحيح توقعات سابقة، أي أنها تساعد المستخدمين للمعلومات في تقييم مدى صحة توقعاتهم السابقة، وعليه تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه التوقعات، أي أن تكون للمعلومات المالية إمكانية الاستخدام في الرقابة والتقييم من خلال التغذية العكسية وتصحيح الأخطاء التي يمكن أن تنتج عن سوء الاستخدام أو عدم الكفاية ..الخ

ج. **الموثوقية:** حسب البيان رقم 2 الصادر عن **FASB** هي" خاصية المعلومات في التأكيد بأن المعلومات خالية من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة وأنها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله"، ولتحقيق خاصية الوثوق بالمعلومات لابد من توافر الخصائص الفرعية التالية:

- **التعبير عن الواقع بصدق (الصدق في التعبير)** : وتعني تصوير المضمون الذي تهدف إلى تقديمه تصويرًا دقيقًا، بحيث تعبر عن الواقع تعبيرا صادقا، فلابد من وجود توافق وثيق بين تلك المعلومات وبين الواقع، وليست هناك قاعدة عامة لتقييم أسلوب معين من أساليب القياس على أساس هذه الخاصية، وبعبارة أخرى يتعذر تحديد مدى مطابقة المعلومات المستخرجة وفقا لأسلوب معين من أساليب القياس للواقع، فلابد من معرفة الظروف التي تحيط بكل حالة قبل تقدير مدى الاعتماد على الأسلوب المستخدم للقياس في تلك الحالة بالذات.

- **القابلية للتحقق** : وتعني وجود درجة عالية من الاتفاق بين القائمين بالقياس المحاسبي الذين يستخدمون نفس أساليب القياس بأنهم يتوصلون إلى نفس النتائج، فإذا توصلت أطراف خارجية مدقق خرجي إلى نفس النتائج فهذا يعني أن المعلومات الواردة في التقارير المالية قابلة للتحقق، و بالتالي يمكن الاعتماد عليها وتثبيتها وإقامة الدليل على صحتها.

- **حيادية المعلومات:** ويقصد بها عدم تحيز المعلومات لفئة معينة، وتتداخل هذه الصفة تداخلا واضحا مع أمانة المعلومات لأن المعلومات المتحيزة بحكم طبيعتها معلومات لا يمكن الثقة بها أو الاعتماد عليها، وتوجه معلومات المحاسبة المالية التي تتصف بالحيدة للوفاء بالاحتياجات المشتركة لمن يستخدمون هذه المعلومات خارج المؤسسة دون افتراضات مسبقة عن احتياجات أية مجموعة معينة بالذات إلى تلك المعلومات

د. **القابلية للمقارنة:** تعتبر المعلومات المحاسبية التي تم قياسها والتقرير عنها بصورة متماثلة في المؤسسات المختلفة قابلة للمقارنة، ونقصد بالتماثل هنا الإجراءات المحاسبية والقياس والتبويب وطرائق الإفصاح والعرض المطبقة في مختلف المؤسسات هي نفسها، حيث تمكن خاصية القابلية للمقارنة مستخدمي المعلومات المحاسبية من تحديد جوانب الاتفاق والاختلاف الأساسية في الظواهر الاقتصادية طالما لم يتم إخفاء هذه الجوانب باستخدام طرق محاسبية غير متماثلة.

فخاصية القابلية للمقارنة تعتبر مؤشرا مهما في التحليل المالي والرقابة قصد تقييم أداء الوحدات الاقتصادية وذلك بمقارنة نتائج دورة مالية معينة لمؤسستين أو أكثر مع بعضهم البعض وهذا ما يدعى بالمقارنة في حالة السكون، أو مقارنة نتائج نفس المؤسسة لعدد من الدورات المالية وهو ما يدعى بالمقارنة الحركية

5.3 فاعلية المحتوى الاعلامي (المعلوماتي) للكشوف المالية:

يقصد بالمحتوى الاعلامي للكشوف المالية، قيمة ما يحتويه من معلومات اقتصادية وذلك من وجهة نظر مستخدميه في اتخاذ قرارات اقتصادية ذات علاقة بالمشروع، ومن القرارات الاقتصادية التي تقع في

هذا الاطار، تلك التي يتخذها المستثمرون بشان توظيف اموالهم في المشروع، وقرارات المقرضين بشان منح التسهيلات الائتمانية للمشروع (الحيالي، 2007، صفحة 117)؛

والمقصود بالفاعلية مدى تحقق الاهداف المسطرة، أي ان المحتوى الاعلامي للكشوف المالية لا يكون فاعلا الا اذا حقق الأهداف المرجوة منه، ولكي تحقق تلك الاهداف ينبغي ان تتسم الكشوف المالية بالخصائص النوعية التي تجعلها ذات جودة وقيمة اعلامية عالية بالنسبة لمستخدميها مما يساعدهم في اتخاذ قراراتهم المختلفة ؛

6.3 مساهمة الافصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية في تحسين المحتوى الاعلامي للكشوف المالية:

تتجلى أهم مساهمة لمعايير المحاسبة الدولية في تطوير قيمة المعلومات من خلال تقديمه لقوائم مالية وفق أسس مختلفة والمتمثلة في :

القوائم المالية القطاعية: ساهم التطور في النشاط الاقتصادي الى انتشار الشركات الكبيرة التي تقوم بانتاج العديد من السلع المتنوعة، والتي تمارس نشاطها على المستوى المحلي والدولي مما أدى الى تعذر الحصول على المعلومات عن طريق الارقام المالية الموحدة، لذا ظهرت الحاجة الى ضرورة الافصاح عن نتائج النشاط بشكل موزع حسب الانتاج او المناطق الجغرافية، ولهذا فقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في 2006/11/30 المعيار IFRS 8 " القطاعات التشغيلية" الذي حل محل معيار المحاسبة الدولي IAS 14 وهو ساري المفعول اعتبارا من 2009/01/01 والذي كان هدفه الأساسي الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم طبيعة الأنشطة التجارية للمؤسسة وآثارها المالية والبيئات الاقتصادية التي تعمل فيها، ولاشك ان توفير المعلومات بهذا الشكل يعد امرا بالغ الأهمية من وجهة نظر جهات عديدة من المستخدمين، نظرا لأهمية المعلومات عن مدى مساهمة كل قطاع في الارباح على مستوى القطاع الواحد او المنطقة الجغرافية.

القوائم المالية متعددة الأغراض: يعتمد هذا النوع من القوائم على أساس اظهار القوائم المالية، بالاستناد الى عدة طرق من القياس المحاسبي، لذلك وحرصا على توفير معلومات مالية ملائمة، سمحت معايير المحاسبة الدولية باعداد القوائم المالية باستخدام اسس محاسبية متنوعة مثل تكلفة الاحلال والتكلفة السوقية الجارية وغيرها الى جانب الاساس التاريخي، اما في نفس القائمة باضافة عدد من الخانات البيانية لكل طريقة أو في قوائم منفصلة، ويمكن ان يتم الافصاح عن تلك الطرق في ملحقات القوائم المالية.

القوائم المالية المرحلية: ان فعالية اتخاذ القرار تتطلب توفير معلومات ملائمة، وتعد خاصية التوقيت المناسب من أهم الخصائص الفرعية لخاصية الملاءمة، وهو ما أبرز الحاجة إلى إعداد قوائم مالية عن فترة معينة، تكون أقصر من الفترة المالية الواحدة، كإعداد قوائم مالية عن ربع أو نصف سنة، تسمى هذه التقارير بالتقارير المالية المرحلية، وقد تم التطرق لذلك بموجب المعيار المحاسبي الدولي IAS 34 المتعلق بالتقارير المالية المرحلية، حيث يهدف هذا المعيار إلى بيان الحد الأدنى من محتوى التقارير

المالية المرحلية، وتتبع أهمية التقارير المالية المرحلية في أنها تقوم بتقديم تحديث لآخر مجموعة من البيانات المالية السنوية، حيث تركز على الأنشطة والأحداث والظروف الجديدة ولا تكرر المعلومات التي جرى الإفصاح عنها سابقا، كما تقوم بتحسين قدرة المستثمرين والدائنين والجهات الأخرى على إدراك قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح والتدفقات النقدية ومركزها المالي وسيولتها (صبايحي، نوفمبر 2013، صفحة 16)؛ ولم يحدد المعيار الشركات التي يطلب منها تقديم هذا النوع من التقارير المالية بشكل الزامي، وعدد مرات التقديم على مدار العام.

4. الدراسة التطبيقية

1.4 إجراءات الدراسة والوسائل المستخدمة:

مجتمع وعينة الدراسة: يتحدد مجتمع هذه الدراسة الميدانية في الأطراف الأكثر نشاطا في البيئة المحاسبية في الجزائر ويمكن تصنيف هذا المجتمع إلى الفئات التالية:

فئة الباحثين (الأكاديميين): وتشمل هذه الفئة على المستجوبين الذين يبحثون في حقل المحاسبة من أساتذة وطلبة جامعين

فئة المهنيين: وتشمل هذه الفئة الأفراد المهنيين في حقل المحاسبة، من محاسبين، مدققين ومحافظي حسابات وخبراء محاسبين وقد تم توزيع ما مجموعه **(65)** استبيان على جميع أفراد العينة، و استرجع منها **(55)** استبيان، واستبعدت منها **(05)** استبيانات لعدم صلاحيتها، والجدول التالي يوضح عدد الاستبيانات الموزعة، المرجعة، الملغاة والمعتمدة، ونسبة كل منها:

الجدول1: يوضح الاستبيانات الموزعة، المسترجعة، غير المسترجعة، الملغاة والمعتمدة في الدراسة.

	الاستبيانات الموزعة	الاستبيانات المسترجعة	الاستبيانات غير المسترجعة	الاستبيانات الملغاة	الاستبيانات المعتمدة في الدراسة
العدد	65	55	10	05	50
النسبة	%100	%84.61	% 15.38	%7.69	%76.92

المصدر : من إعداد الباحثان اعتمادا على نتائج فرز الاستبيان

وبالتالي فان مجموع **(50)** استبيان هي المعتمدة في الدراسة وتأخذ النسبة الإجمالية في هذه الدراسة.

أساليب التحليل الإحصائي المستخدمة في الدراسة: تختلف أساليب التحليل الإحصائي، من حيث شمولها، وعمقها، وتعقيدها بإختلاف الهدف من إجرائها وبغية الوصول إلى مؤشرات معتمدة، تدعم أهداف الدراسة، وفرضياتها فقد تم فحص البيانات، وتبويبها، وجدولتها ليسهل التعامل معها بواسطة الكمبيوتر، وتم استشارة متخصصين في الجوانب الإحصائية، ومعالجة البيانات لغرض اختبار نموذج الدراسة وفرضياتها، حيث تم استخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية **(SPSS)** لتحليل

بيانات الاستبيان والحصول على مخرجات لجميع أسئلة الاستبيان لمعرفة مدى موافقة أفراد عينة الدراسة على أسئلة الاستبيان المختلفة:

وقد تم الاعتماد على العديد من الأساليب والمقاييس الإحصائية الخاصة بتحليل نتائج الدراسة الميدانية، ومن أهمها ما يلي:

- **Cronbach Alpha:** معامل للتأكد من درجة ثبات المقياس المستخدم، وقد بلغ 70%
- **الوسط الحسابي:** أو كما يسميه البعض الوسيط، وهو المقياس الأوسع استخداماً من مقاييس النزعة المركزية ويتم استخدام الوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة عن الاستبيان لأنه يعبر عن مدى أهمية الفقرة عند أفراد العينة؛
- **الانحراف المعياري:** وهذا المقياس من مقاييس التشتت، ويستخدم لقياس وبيان تشتت إجابات مفردات عينة الدراسة حول وسطها الحسابي، ويكون هناك اتفاق بين أفراد العينة على فقرة معينة إذا كان انحرافها المعياري قليلا؛
- **النسب المئوية:** لقد تم الاعتماد عليها لتحليل وصف وتلخيص الصفات المتعلقة بالخصائص الشخصية لأفراد عينة الدراسة؛
- **معامل الارتباط الخطي لبيرسون (Pearson):** لمعرفة طبيعة وقوة تأثير الابداع والابتكار المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية

2.4 عرض الأداة: إعتمدت الدراسة على استبيان كأداة لجمع البيانات الأولية ذات العلاقة المباشرة بموضوع الدراسة، وقد إشتمل الاستبيان على جزئين:

الجزء الأول: يتكون من البيانات الشخصية لعينة الدراسة ويتكون من خمسة فقرات: الجنس، الشهادة العلمية، التخصص العلمي، الوظيفة والخبرة.

الجزء الثاني: تمثل في محاور الاستبيان أو أسئلة الاستبيان التي اشتملت على مجموعتان المجموعة الأولى تتمثل في المحور الأول والمجموعة الثانية تتمثل في المحور الثاني كما يلي:

المجموعة الأولى (المحور الأول): وتمثلت في مجموع (11) سؤالا تناولت الافصاح وفق معايير المحاسبة الدولية وهو عبارة عن المتغير المستقل

المجموعة الثانية (المحور الثاني): وتمثلت في مجموع (09) سؤالا تناولت المتغير التابع المتمثل في المحتوى الاعلامي للكشوف المالية.

وقد إعتمد الاستبيان على مقياس ليكارت الثلاثي بالدرجات المقابلة لكل مقياس .

التحليل الوصفي للخصائص الشخصية (تحليل خصائص عينة الدراسة): كما تم توضيحه سابقا فان الجزء الأول من الاستبيان قد تناول الخصائص الشخصية لأفراد العينة بحسب الجنس، الشهادة العلمية، التخصص العلمي، الوظيفة والخبرة، وهي على النحو التالي:

الجدول 2: يوضح خصائص عينة الدراسة

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية	المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
الجنس	ذكر	29	58	**الوظيفة**	محاسب/ محافظ حسابات	25	50
	أنثى	21	42		خبير حسابات	01	02
التخصص العلمي	محاسبة وتدقيق	25	50		مسير او مدير مالي	06	12
	علوم مالية	15	30		طالب جامعي	12	24
					استاذ جامعي	06	12
	اقتصاد	10	20	**الخبرة**	أقل من 5 سنوات	15	30
الشهادة العلمية	ثانوي	03	06		5سنوات واقل من 10 سنوات	20	40
	مهني	07	14		10سنوات واقل من 15 سنة	10	20
	جامعي	40	80		15 سنة واكثر	05	10

المصدر: من إعداد الباحثان

يوضح الجدول3 المتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة (الجنس، التخصص العلمي، الشهادة العلمية، الوظيفة، الخبرة)، اذ أن 58 % من افراد عينة الدراسة هم من الذكور بنسبة تفوق بكثير نسبة الاناث التي قدرت ب 42% وهذا ما يعكس ان المجتمع الذي اجرت عليها الدراسة مجتمع مختلط نسبيا فنسبة الذكور متقاربة مع نسبة الاناث ويرجع ذلك إلى أن العمل المحاسبي هو عمل ذكوري بامتياز ، إلا أن المرأة استطاعة أن تدخل هذا المجال وتحقق نسبة 42% وهي نسبة لا بأس بها، أما بالنسبة للتخصص العلمي فقد بلغت نسبة50 % لتخصص محاسبة وتدقيق في حين بلغت نسبة كل من التخصص علوم مالية 30% ،أما تخصص الاقتصاد فقد بلغ 20%، أما فيما يخص متغير الشهادة العلمية فتبين ان الأغلبية العظمى كانوا من المتحصلين على شهادات جامعية بنسبة 80% ، تليها نسبة 14% للمتحصلين على شهادة مهنية، في حين بلغت نسبة الحاصلين على شهادة ثانوية 06% مما يدل على ان غالبية افراد عينة الدراسة هم جامعيين متحصلين على شهادات اكاديمية (مؤهلين تأهيل علمي اكاديمي) مما يدل على جودة افراد العينة وهو ما يؤدي الى مصداقية اكثر، في حين تنوعت وظائف أفراد العينة حيث يلاحظ أن غالبية أفراد العينة محاسبين ومحافظي حسابات بنسبة 50% تليها فئة الطلبة الجامعيين بنسبة 24%؛ في حين بلغت فئة الاساتذة الجامعين والمسيرين الماليين 12%، و كانت اقل نسبة لفئة خبير الحسابات والتي بلغت 02% مع العلم بان الباحثين قد وجهوا الدراسة لمن هم على دراية بالموضوع (ذوي الاختصاص والعلاقة بالموضوع) وهذا التوزيع مناسب للدراسة، اما بالنسبة لمتغير الخبرة فيتضح أن افراد العينة ذوي الخبرة (5سنوات واقل من 10) قد تحصلوا على اعلى نسبة بلغت(

40 %) في حين بلغت نسبة من خبرتهم (أقل من 5 سنوات) 30 %، في حين بلغت نسبة من خبرتهم (10سنوات واقل من 15 سنة (20%) في حين بلغت نسبة من خبرتهم(أكثر من 15 سنوات) من عينة الدراسة (10%) ويرى الباحثان أن عامل الخبرة جيد إلى حد ما مما قد ينعكس على نتائج الدراسة إيجابا.

3.4 وصف وتحليل وجهات نظر المستجوبين وتحديد اتجاه إجاباتهم: سنتناول في هذا العنصر وصف وتحليل وجهات نظر المستجوبين فيما يخص محاور الاستبيان، وبناء على ذلك سنقوم بتحديد اتجاه إجاباتهم.

معايير تحديد الاتجاه: بحيث يتم ذلك بعد حساب المتوسط الحسابي المرجح ثم نحدد الاتجاه حسب قيم المتوسط المرجح، وذلك بالاعتماد على الأوزان المرجحة لمقياس ليكرت، حيث قمنا بحساب طول الفئة والذي يساوي حاصل قسمة عدد المسافات(من **1** إلى **2**، من **2** الى**3**) على عدد الخيارات المتاحة أمام المستجوبين(غير موافق، محايد، موافق)، وعليه يساوي طول الفئة **3/2 =0.66** فيصبح توزيع الإجابات كما يلي:

الجدول 3: يوضح معايير تحديد الاتجاه

المتوسط المرجح	اتجاه الإجابة (الرأي)
من 1 إلى 1.66	غير موافق
من 1.67 الى2.33	محايد
2.34 إلى 3	موافق

المصدر: من إعداد الباحثان

أ. وصف وجهة نظر المستجوبين حول الافصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية:

يصف لنا الجدول (5) وجهة نظر المستجوبين بخصوص بعض المظاهر التي يتم فيها الافصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية واثر كل منها على تعزيز القيمة الاعلامية الكشوف المالية، حيث يظهر أن المتوسط المرجح للإجابات يقدر ب **(2.66)**، والانحراف المعياري يقدر ب**(0.226)** وهذا يدل على تأييد الأفراد المستجوبين بأن الافصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية يؤثر على القيمة الاعلامية للمعلومات المحاسبية المتضمنة في الكشوف المالية، وكما يتبين لنا من خلال الجدول أن العبارة رقم **(01)** والمتعلقة بانتاج النظام المحاسبي لنفس الكشوف المالية المعتمدة في المعايير المحاسبية الدولية قد تحصلت على أكثر تأييد وذلك لحصولها على أعلى وسط حسابي **(2.94)** وبنسبة موافقة **(94%)**، في حين لقي السؤال رقم (06) والمتعلق بان الانسجام مع المعايير المحاسبية الدولية في جانب الافصاح والابلاغ في الكشوف المالية من حيث تحديد الوقت المناسب للافصاح قد حسن من جودة المعلومات المحاسبية.، قد حصل على أقل نسبة تأييد من أفراد عينة الدراسة تقدر ب**(54%)** وبوسط حسابي قدره**(2.42)**.

الجدول 4: يوضح وجهة نظر المستجوبين حول الافصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية

الرقم	العبارة	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة
		العدد					
		%					
01	ينتج النظام المحاسبي نفس الكشوف المالية المعتمدة في المعايير المحاسبية الدولية	00	03	47	2.94	0.240	موافق
		00	06	94			
02	تتوافق الكشوف المالية المفصح عنها وفق النظام المحاسبي المالي مع متطلبات عرض القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية.	07	10	33	2.52	0.735	موافق
		14	20	66			
03	تتطابق الخصائص النوعية المحددة في النظام المحاسبي مع تلك المقررة في معايير المحاسبية الدولية	06	03	41	2.70	0.678	موافق
		12	06	82			
04	ان الانسجام مع المعايير المحاسبية الدولية في جانب الافصاح والابلاغ في الكشوف المالية من حيث تحديد كمية ونوعية المعلومات المطلوب الافصاح عنها حقق جودة المعلومات المحاسبية	02	09	39	2.74	0.527	موافق
		04	18	78			
05	ان الانسجام مع المعايير المحاسبية الدولية من حيث تحديد الاساليب والادوات التي يتم من خلالها الافصاح في الكشوف المالية عزز من قيمتها الاعلامية.	02	09	39	2.74	0.527	موافق
		04	18	78			
06	حقق الانسجام مع المعايير المحاسبية الدولية في جانب الافصاح والابلاغ في الكشوف المالية من حيث تحديد الوقت المناسب للافصاح التحسين من جودة المعلومات المحاسبية.	06	17	27	2.42	0.702	موافق
		12	34	54			
07	الانسجام مع الافصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية في موضوع بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية- القيمه العادلة سيعزز من القيمة الاعلامية للكشوف المالية.	05	15	30	2.50	0.678	موافق
		10	30	60			
08	يتفق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبية الدولية من حيث تقديمه لكشوف مالية وفق اسس مختلفه: كتقديمه للكشوف المالية القطاعية، والكشوف المالية متعددة الاغراض، والكشوف المالية المرحلية	04	04	42	2.76	0.591	موافق
		08	08	84			
09	ان الكشوف المالية المفصح عنها وفق معايير المحاسبة الدولية تعبر بوضوح عن حقيقة الوضع المالي	05	05	40	2.70	0.647	موافق
		10	10	80			
10	ان المعلومات المالية الواردة في الكشوف المالية المفصح عنها وفق معايير المحاسبة الدولية ملائمة لمختلف مستخدميها	01	10	39	2.76	0.476	موافق
		02	20	78			
11	تتفق الكشوف المالية مع معايير المحاسبة الدولية من حيث ثبات عرضها وتصنيفها من فترة مالية الى اخرى	02	19	29	2.54	0.579	موافق
		04	38	58			
وجهة نظر المستجوبين واتجاه إجاباتهم فيما يخص الافصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية					2.664	0.226	موافق

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج تحليل الاستبيان

ب. وصف وجهة نظر المستجوبين حول فاعلية المحتوى الاعلامي للكشوف المالية:

يصف لنا الجدول رقم (6) وجهة نظر المستجوبين حول فاعلية المحتوى الاعلامي للكشوف المالية، حيث يظهر أن المتوسط المرجح للإجابات يقدر ب(**2.62**)، والانحراف المعياري يقدر ب(**0.236**) وهذا يدل على تأييد الأفراد المستجوبين على أن الافصاح وفق معايير المحاسبة الدولية سيساهم في تعزيز القيمة الاعلامية للكشوف المالية، وذلك كونه يجعلها تمتاز بالخصائص النوعية و تحقق اغراض مستخدميها، وكما يظهر لنا من خلال الجدول (6) أن العبارة رقم (**01**) والمتعلقة بأن الكشوف المالية تعتبر أداة هامة للإفصاح عن المعلومات المحاسبية، قد حصلت على أعلى تأييد من طرف المستجوبين وذلك لحصولها على أعلى متوسط حسابي بقيمة (**2.84**) بنسبة تأييد تقدر ب(**84%**)، وكذلك العبارة الثانية والمتعلقة بأن الاطلاع على الكشوف المالية يشكل خطوة أساسية في عملية اتخاذ القرار، قد تحصلت على نفس القيمة للمتوسط الحسابي (**2.84**) ونفس نسبة التأييد، في حين لقيت العبارة رقم (**08**) والمتعلقة بأن نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة يقوم بإنتاج كشوف مالية تمتاز بثقة مستخدميها، أقل نسبة تأييد بين المستجوبين (**46%**) بمتوسط حسابي قدره (**2.34**).

الجدول 5: يوضح وجهة نظر المستجوبين حول المحتوى الاعلامي للكشوف المالية

الرقم	العبارة	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الاجابة
		العدد					
		%					
01	تعتبر الكشوف المالية اداة هامة للافصاح عن المعلومات المحاسبية	00	08	42	**2.84**	**0.370**	**موافق**
		00	16	84			
02	يشكل الاطلاع على الكشوف المالية خطوة أساسية في عملية اتخاذ القرار	02	04	44	**2.84**	**0.468**	**موافق**
		04	08	88			
03	ان الهدف الاساسي من الكشوف المالية المنتجة من النظام المحاسبي للمؤسسة هو تلبية احتياجات مستخدمي المعلومات	07	08	35	**2.56**	**0.733**	**موافق**
		14	16	70			
04	تتمثل اهمية الكشوف المالية في كونها: اداة للاتصال ووسيلة في تقييم الاداء واتخاذ القرارات اللازمة	03	13	34	**2.62**	**0.602**	**موافق**
		06	26	68			
05	ان الكشوف المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية تعبر بوضوح عن حقيقة الوضع المالي للمؤسسة	03	11	36	**2.66**	**0.593**	**موافق**
		06	22	72			
06	ان المعلومات الواردة في الكشوف المالية المفصح عنها وفق معايير المحاسبة الدولية ملائمة لأغراض التحليل المالي	06	20	24	**2.36**	**0.693**	**موافق**
		12	40	48			
07	ان تطبيق معايير المحاسبة الدولية يساهم في تقديم كشوف مالية قابلة للمقارنة على الصعيد المحلي	04	09	37	**2.66**	**0.626**	**موافق**
		08	18	74			

	والدولي						
08	يقوم نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة بانتاج كشوف مالية تمتاز بثقة مستخدميها	06 12	21 42	23 46	2.34	0.688	موافق
09	يحقق الانسجام وفق المعايير المحاسبية الدولية الكشوف المالية الملائمة التي تطلبها الجهات الخارجية والداخلية بسهولة وفي الوقت المناسب	02 04	10 20	38 76	2.72	0.536	موافق
وجهة نظر المستجوبين واتجاه إجاباتهم فيما يخص جودة المعلومات المحاسبية					**2.62**	**0.236**	موافق

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج تحليل الاستبيان

5.4 اختبار وتحليل فرضية الدراسة (التحليل الإحصائي)

وسنقوم في هذا الجزء باختبار مدى صحة وتحقق الفرضية الموضوعة لهذه الدراسة.

-الطرق المعتمدة لاختبار صحة الفرضية:

حتى نتأكد من صحة الفرضيات سنقوم باختبار الدالة **F** لعينات الدراسة، والذي يشترط توزيع طبيعي للبيانات، ولهذا سنقوم باختبار"سمر نوف" لتأكد من توزيع البيانات طبيعيا، وكما سنقوم بواسطة معامل الارتباط الخطي (**Pearson**) باختبار الفرضية لإظهار قوة وطبيعة التأثير، من أجل تحليل معمق لتأثير المتغير المستقل على المتغير التابع سنقوم كذلك باستخدام تحليل الانحدار البسيط.

- **اختبار كولمجروف-سمرنوف لتأكد من توزيع البيانات طبيعيا:**

قمنا باستخدام اختبار كولمجروف-سمرنوف لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، والذي يعد ضروريا بالنسبة للاختبارات المعلمية، ويوضح الجدول (7) نتائج اختبار كولمجروف-سمرنوف على محاور الدراسة، حيث أن قيمة مستوى الدلالة لمجمل المحاور اكبر من مستوى الدلالة **(0.05)**، وهذا يعني أن البيانات تتوزع طبيعيا، وعليه يمكن تطبيق الاختبارات المعلمية على الدراسة (اختبار Fمعلمي).

الجدول 6: تطبيق اختبار كولمجروف-سمرنوف على محاور الدراسة

المحور	مجال المحور	قيمة Z	مستوى المعنوية
الأول	الافصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية	0.733	0.655
الثاني	المحتوى الاعلامي للكشوف المالية	1.478	0.025

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج **spss**

- **أساس القرار بالنسبة لقبول ورفض فرضية الدراسة:**

لقد تم اعتماد الصياغة العدمية والبديلة لفرضيات الدراسة، وفيما يلي عرض موجز لذلك مع توضيح قاعدة القرار لكل صياغة:

- **الفرضية العدمية H_0:** هي فرضية حول عينة المجتمع التي نهدف إلى اختبارها، بحيث ننطلق منها، ونرفضها إذا توفرت لنا دلائل قوية على عدم صحتها ونقبلها عكس ذلك

- **الفرضية البديلة H_1:** هي الفرضية التي نضعها كبديل للفرضية العدمية، ويتم قبولها عند رفض الفرضية العدمية والعكس صحيح.

وبالتالي سنقوم بقبول الفرضية العدمية إذا كان مستوى الدلالة المحسوب اكبر من مستوى الدلالة للدراسة الذي يقدر ب**(0.05) 5%**، ونرفضها إذا كان عكس ذلك.

- **اختبار وتحليل نتائج الفرضية الرئيسية الثانية بواسطة معامل الارتباط الخطي (Pearson)**

سنحاول في هذا الجانب اختبار وتحليل نتائج فرضية الدراسة ، والتي تنص على وجود دلالة إحصائية لتأثير ايجابي للافصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على فاعلية المحتوى الاعلامي للكشوف المالية. من أجل ذلك سنعتمد على معامل الارتباط الخطي لبرسون **(Pearson)** الذي يرمز له ب:**r** ، الذي يقيس طبيعة (نوع العلاقة) وقوة أثر الافصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية على فاعلية المحتوى الاعلامي للكشوف المالية

$$R=(1/2\ n \Sigma x_i y_i - \overline{xy})/ \sigma_x \sigma_y.$$

حيث:

x_i: متوسط إجابات المستجوبين على أسئلة المحور الاول الخاص الافصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية (المتغير المستقل)

y_i: متوسط إجابات المستجوبين على أسئلة المحور الثاني الخاص بالمحتوى الاعلامي للكشوف المالية

n: حجم العينة والمتمثلة في 50 فرد؛

x: هو متوسط قيم x_i،

y: هو متوسط قيم y_i،

σ_x: الانحراف المعياري لقيم x_i

σ_y: الانحراف المعياري لقيم y_i.

وسنضع كذلك فرضيتين:

H_0: لما **r** تساوي الصفر، وبالتالي عدم وجود دلالة إحصائية.

H_1: لما **r** لا تساوي الصفر، وبالتالي وجود دلالة إحصائية.

والجدول التالي يبين نتائج أثر الافصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على فاعلية المحتوى الاعلامي للكشوف المالية

الجدول 7: يبين نتائج أثر الافصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على فاعلية المحتوى الاعلامي للكشوف المالية

	فاعلية المحتوى الاعلامي للكشوف المالية	
الافصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية	معامل الارتباط الخطي لبيرسون **r**	**0.584**
	القيمة الاحتمالية (الانحدار) **Sig**	0.000

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج spss

ومن المعروف أن قيمة **r** تكون محصورة بين: **1- < r < 1+**

- فالإشارة السالبة ل **r** تعني الأثر السلبي للإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية على فاعلية المحتوى الاعلامي للكشوف المالية ؛
- أما الإشارة الموجبة ل **r**، فتعني الأثر الايجابي للإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية على فاعلية المحتوى الاعلامي للكشوف المالية.

ومن خلال الجدول السابق، يتبين لنا أن **r = +0.584**، بمعنى أن إشارة r موجبة، وهذا يعني أن للإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية تأثير ايجابي فاعلية المحتوى الاعلامي للكشوف المالية ، وقيمة **r** التي تساوي **0.584**، تعني قوة الأثر النسبي (نسبة الارتباط الخطي)، وهي نسبة جيدة في الحالات التطبيقية.

وبما أن لدينا القيمة الاحتمالية **sig =0.000** أقل من مستوى المعنوية **5%** ، وقيمة **r** تختلف معنويا في الواقع عن الصفر **(0)**، وبالتالي نرفض H_0 ونقبل H_1 أي وجود دلالة إحصائية لتأثير ايجابي للإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية على فاعلية المحتوى الاعلامي للكشوف المالية

- **اختبار الفرضية بواسطة تحليل الانحدار البسيط:**

من أجل تحليل معمق لتأثير المتغير المستقل على المتغير التابع قمنا باستخدام تحليل الانحدار البسيط لمعرفة درجة تأثير المتغير المستقل (الافصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية) على المتغير التابع (المحتوى الاعلامي للكشوف المالية)، كما تظهر معادلة النموذج التالي:

$$Y = a + b\,x$$

حيث :

Y: تمثل قيمة المتغير التابع (المحتوى الاعلامي للكشوف المالية)

a : يمثل ثابت الانحدار وقد بلغت قيمته $1{,}150^{1}$

b: يمثل معامل الانحدار للمتغير المستقل (الافصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية)

X: يمثل المتغير المستقل (الافصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية)

ويمكن تلخيص النموذج ونتائج تحليله في الجدول التالي:

جدول رقم (09): يوضح أثر الانسجام مع معايير المحاسبة الدولية على المحتوى الاعلامي للكشوف المالية

المتغير التابع	R معامل الارتباط	R^2 معامل التحديد	F المحسوبة	Df درجة الحرية	sig مستوى الدلالة	معامل الانحدار				
						البيان	معامل الانحدار b	الخطأ المعياري	T المحسوبة	sig مستوى الدلالة
المحتوى الاعلامي للكشوف المالية	0.584	0.341	30.029	1 48 49	0.000	الافصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية	0.567	0.104	5.480	0.000

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

يشير الجدول رقم (09) إلى وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية (sig<0.05) بين المتغير التابع وهو المحتوى الاعلامي للكشوف المالية والمتغير المستقل الانسجام مع معايير المحاسبة الدولية ، وهذا يعني وجود تأثير معنوي للإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية في تفعيل المحتوى الاعلامي للكشوف المالية ويظهر ذلك من خلال F المحسوبة وهي أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة 0.05، وتشير قيمة R^2 إلى أن (34.1 %)من التغيرات الحاصلة في تفعيل المحتوى الاعلامي للكشوف المالية تعود إلى للإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية وأن (65.9%) تعود إلى متغيرات أخرى.

في حين كانت قيمة b للإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية تساوي (0.567) وهي تمثل الأثر الكلي لمتغير الإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى الاعلامي للكشوف المالية وهو دال معنويا حيث كانت قيمة **t** المحسوبة له (5.480) وهي معنوية عند مستوى دلالة إحصائية (sig<0.05) = (0.000)،

وبالتالي وبعد دراسة نتيجة اختبار t على فرضيات الدراسة، وبعد دراسة قيمة sig التي بلغت 0.000 وهي مقبولة لأنها تحقق الفرضية البديلة وبالتالي تصبح معادلة الانحدار هي:

$$Y= 1,150+ 0.567x$$

وهذا يقودنا كذلك إلى قبول الفرضية والتي تنص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية على فاعلية المحتوى الاعلامي للكشوف المالية.

5. خاتمة:

اعتبر الإفصاح من القضايا الهامة التي ركزت عليها معايير المحاسبة الدولية، وذلك لما له من تأثير على جودة المعلومات المحاسبية، ونظرا لهذه الأهمية فقد أصبح شائع الاستخدام، وأصبح العديد من مستخدمي التقارير المالية يطالبون اليوم بمزيد من الإفصاح، وذلك بهدف أن تكون البيانات المحاسبية صادقة ومعبرة عن المحتوى الحقيقي للأحداث المالية التي تظهرها.

كما يمكن القول أن عملية إعداد المعلومات المحاسبية والمالية في ضوء اشتراطات المعايير المحاسبية الدولية IFRS المعروفة بمرونتها لكونها خبرة عالمية متراكمة بصدد حل المشكلات المحاسبية، وفي كنف بيئة تراعي مبادئ الشفافية والضبط على غرار بيئة تمتثل إلى قواعد الحوكمة، من شأنها عموما الاستفادة من مزايا هذه وتلك في تعزيز جودة المعلومات المالية والمحاسبية.

تناولت هذه دور الافصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية في تفعيل المحتوى الاعلامي للكشوف المالية أضفى بنا إلى النتائج التالية:

- أهمية الإفصاح المحاسبي و الشفافية وفقا للمعايير المحاسبية IFRS سيؤدي إلى تبليغ طالبي المعلومات بالمعلومات ذات الأهمية القصوى بالنسبة لهم، فيكون لذلك أثر ايجابي في تطور القيمة السوقية لأسهم هذه الشركة وبالنتيجة الرسملة البورصية، فضلا على أن تكون حجج قوية إزاء الممولين لأغراض التمويل الجديد أو إعادة الجدولة.
- الجمع ما بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ضوء المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS والشفافية سيخلق ويقوي الطمأنينة في نفوس المستثمرين والمساهمين ومن يريد تقديم تمويلات للمؤسسة.

6. قائمة المراجع:

Ali Tazdait .(2009) .*maitrise du systém comptablefinancier* .Alger: ACG.

أبو بكر رزيقات. (24/25 نوفمبر 2014). الالتزام بالمعايير الدولية لاعداد التقارير المالية(IAS/IFRS) على جودة التقارير المالية (دراسة مبدانية). *الملتقى الدولي دور معايير المحاسبة الدولية(IPSAS/IAS/IFRS) في تفعيل أداء المؤسسات و الخكومات اتجاهات النظام المحاسبي (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية*. ورقلة.

أحمد محمد نور. (2003). *مبادئ المحاسبة المالية*. الاسكندرية: الدار الجامعية.

الحاج نوي. (2008). انعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية. *مذكرة ماجستير*. جامعة الشلف.

خالد عبد الله الأمين. (1995). الافصاح ودوره في تنشيط التداول في أسواق رأس المال العربية. *المحاسب القانوني*، العدد 92.

لطيف زيود، حسام قيطم، و نغم أحمد فؤاد. (2007). دور الافصاح المحاسبي في سوق الاوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار. *مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية*، 179.

مجدي أحمد الجعبري. (2009). الافصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، دراسة ميدانية على الشركة السعودية للصناعات الأساسية (سابك). *مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك*. *https://ao-academy.org/2015/09/2899.html*.

محمد المبروك أبوزيد. (2005). *المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية*. الاسكندرية: ايتراك للنشر.

نوال صبايحي. (نوفمبر 2013). أثر الافصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومةالمحاسبية. *الملتقى الدولي:آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثيره على جودة المعلومة المحاسبية* . جامعة حمه لخضر الوادي: كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير.

وليد ناجي الحيالي. (2007). *نظرية المحاسبة*. الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك.